



Volumul *Drept financiar european* abordează problematica reglementărilor financiare la nivelul Uniunii Europene, profund de la cele cu caracter general, care țin de particularitățile normelor de drept european, până la cele de ordin particular, cum ar fi normele care caracterizează funcționarea Uniunii Monetare Europene și normele cu caracter bugetar. Lucrarea este un manual pentru studenții masteranți din domeniul administrației publice, economie, studii europene, juridic sau științe sociale și politice, fiind de interes și practicienilor în domeniul dreptului fiscal, bancar și bugetar.



Capitolul I. Obiectul de reglementare și autonomia dreptului financiar european

Capitolul II. Izvoarele dreptului financiar european

Capitolul III. Drept financiar european - dimensiunea bancară

Capitolul IV. Drept financiar european - dimensiunea bugetară

Capitolul V. Drept financiar european - dimensiunea fiscală



9 786067 145441

EDITURA UNIVERSITĂȚII „ALEXANDRU IOAN CUZA” DIN IASI



MIHAELA TOFAN

Drept financiar european



MIHAELA TOFAN



Drept financiar european



EDITURA UNIVERSITĂȚII „ALEXANDRU IOAN CUZA” DIN IASI

JM CHAIR
EU Financial Regulation

EUFIRE

*Research and Teaching Activities on European Union
Financial Regulation*

Project number 574702-EPP-1-RO-EPPJMO-CHAIR

Period of implementation: 2016-2019



Alexandru Ioan Cuza
University of Iasi



Faculty of Economics
and Business Administration



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

Carol I Boulevard, no.22
Iasi, Romania

Email: eufire@uaic.ro
Official Site: www.eufire.uaic.ro

***Publicatia este rezultat final al activitatii de cercetare si predare in
cadrul Catedrei Jean Monnet finantate cu sprijin financiar din parte
Uniunii Europene***

JM CHAIR EU Financial Regulation EUFIRE

Project number 574702 – EPP – 1 – RO – EPPJMO – CHAIR

Colecția **Studii Europene** este coordonată de prof.univ.dr. Gabriela Pascariu

Acest volum este publicat cu sprijin financiar din Proiectul Jean Monnet CHAIR European Financial Regulation, nr. 574702-EPP-1-2016-1-RO-EPPJMO-CHAIR, finanțat prin Programul Erasmus+ al Uniunii Europene.

Mihaela Tofan este profesor la Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Departamentul de Finanțe, Monedă și Administrație publică și avocat în Baroul Iași. Este licențiată în științe juridice a Facultății de Drept din cadrul Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași (1999) și doctor în științe juridice în cadrul Facultății de Drept a Universității București (2008). Este profesor „Jean Monnet” și directorul Catedrei Jean Monnet European Financial Regulation EUFIRE (www.EUFIRE.uaic.ro), membru al Centrului de Excelență în Studii Europene, din cadrul Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, profesor ERASMUS la Universitatea din Perugia (2010), Arel University Istanbul (2012), Universitatea Ca’Foscari, Veneția (2014), CDA College Larnaca (2016), Universitatea Coimbra (2015), Universitatea Bordeaux (2018) și profesor invitat pentru stagii de cercetare și predare în cadrul Universității La Sapienza, Roma (mai 2001), Britannia School of Business, Londra (decembrie 2008), Universitat Catalunya, Barcelona (octombrie 2009), Universite Paris XIII (mai 2010), University of Economics Varșovia (mai 2010), University of Economics, Praga (noiembrie 2011), Universite Paris II Sorbonne (mai 2011), University of Thessaloniki (mai 2012), National Academy of Kyev-Mohyla (octombrie 2012), Universitatea din Parma (februarie 2015), Universitatea Bifrost (iunie 2016), Universitatea din Bologna (noiembrie 2017), Universitatea Tel Aviv (mai 2018), Universitatea Michigan-Flint (octombrie 2018). Este autoare și coautoare a 11 volume de specialitate și a 35 de articole publicate în volume și reviste de specialitate indexate în baze de date internaționale. A participat cu lucrări la peste 50 de evenimente academice (conferințe interne și internaționale). Aria sa de interes o reprezintă Dreptul UE, Armonizarea fiscală și dreptul european, Dreptul afacerilor.

Referenți științifici:

Prof. univ. dr. Simona GHERGHINA, Universitatea din București
Prof. univ. dr. Radu BUFAN, Universitatea de Vest, Timișoara

Redactor: dr. Tamara BOTEZ
Coperta: Manuela OBOROCEANU
Tehnoredactor: Florentina CRUCERESCU

ISBN: 978-606-714-544-1

© Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, 2019
700109 – Iași, str. Pinului, nr. 1A, tel./fax: (0232) 314947
[http:// www.editura.uaic.ro](http://www.editura.uaic.ro) e-mail: editura@uaic.ro

MIHAELA TOFAN



Drept financiar european

Cuvânt înainte de Mihaela Onofrei



EDITURA UNIVERSITĂȚII „ALEXANDRU IOAN CUZA” DIN IAȘI

2019

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
TOFAN, MIHAELA

Drept financiar european / Mihaela Tofan; cuv. înainte
de Mihaela Onofrei. - Iași: Editura Universității „Al. I. Cuza”, 2019
Conține bibliografie
ISBN 978-606-714-544-1

I. Onofrei, Mihaela (pref.)

Cuprins

Cuvânt înainte (<i>Mihaela Onofrei</i>)	7
Capitolul I. Obiectul de reglementare și autonomia dreptului financiar european	9
I.1. Dreptul financiar european – ramură autonomă de drept	9
I.2. Raportul juridic de drept financiar european	12
I.3. Uniunea Europeană, cea mai completă formă de integrare	16
I.4. Uniunea Europeană – subiect de drept	20
Capitolul II. Izvoarele dreptului financiar european	27
II.1. Izvoarele primare ale dreptului financiar european	28
II.2. Izvoarele derivate ale dreptului financiar european	38
II.3. Izvoarele nescrise ale dreptului financiar european	48
II.3.1. Principiile dreptului financiar european	49
II.3.2. Rolul jurisprudenței în dreptul financiar european	54
Capitolul III. Drept financiar european – dimensiunea bancară	59
III.1. Apariția și evoluția Uniunii Monetare Europene	59
III. 2. Adoptarea Euro drept moneda unică europeană	65
III.3. EURO, moneda unică europeană	75
III.4. Efectele adoptării monedei unice asupra cadrului normativ european	89
III.5. Sistemul european al băncilor centrale	92
III.6. Actele juridice emise de Banca Centrală Europeană	102
III.7. Băncile Centrale Naționale din Sistemul European al Băncilor Centrale	103
Capitolul IV. Drept financiar european – dimensiunea bugetară	105
IV.1. Noțiunea și importanța conceptului de <i>buget al UE</i>	105
IV.2. Principiile bugetare la nivelul bugetului central al UE	109
IV.2.1. Principiile unității și exactității bugetare	109
IV.2.2. Principiul anualității	110
IV.2.3. Principiul echilibrului bugetar	113
IV.2.4. Principiul unității de cont	114
IV.2.5. Principiul universalității	115
IV.2.6. Principiul specificității	117
IV.2.7. Principiul bunei gestiuni financiare	118
IV.2.8. Principiul transparenței	119
IV.3. Procedura bugetară	119
IV.4. Structura bugetului UE	125
IV.5. Execuția bugetară	142
IV.6. Curtea de Conturi a Uniunii Europene	147

Capitolul V. Drept financiar european – dimensiunea fiscală.....	151
V.1. Raportul juridic de drept fiscal	151
V.2. Armonizare și concurență fiscală.....	156
V.3. Modificări ale principiilor fundamentale de drept în contextul dreptului fiscal european	170
V.3.1. Principiul priorității fondului asupra formei actului fiscal	171
V.3.2. Principiul extinderii termenului de prescripție, în interesul contribuabilului	180
V.4. Reglementarea europeană în domeniul TVA.....	192
V.5. Integrarea fiscală în domeniul impozitării veniturilor din activități generatoare de profit	209
V.5.1. Analiza propunerii Comisiei UE pentru adoptarea normelor împotriva evitării obligațiilor fiscale de către societăți.....	210
V.5.2. Proiectul CCTB/CCCTB privind reglementarea bazei de impozitare comune/consolidate a profitului societăților în UE	216
V.6. Accizele în UE – repere jurisprudențiale	230
Bibliografie	241

Cuvânt înainte

Dreptul financiar european, disciplină inclusă în domeniul de învățare și cercetare specific *Dreptului european*, a dobândit autonomie odată cu îmbogățirea reglementărilor juridice privind relațiile financiare la nivelul Uniunii Europene, fenomen manifestat cu pregnanță după intrarea în vigoare a Tratatului de la Maastricht. Mai mult, în contextul reformelor care au animat cadrul juridic european după adoptarea Tratatului de la Lisabona, autonomia și importanța *Dreptului financiar european* sunt de necontestat.

Arie de studiu de interes deopotrivă pentru studenții care aprofundează la nivel postuniversitar științele administrative, dar și pentru studenții domeniului științe juridice și pentru economiști, disciplina *Drept financiar european* se regăsește cu precădere inclusă în planul de învățământ pentru specializările de master, datorită nivelului avansat al cunoștințelor necesare pentru absolvirea cu succes a acestui curs. Informațiile din acest volum sunt prelucrate și prezentate ca urmare a desfășurării activităților subsumate la **Catedra de Drept financiar european** a Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași – EUFIRE, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, care funcționează în cadrul Departamentului de Finanțe, Monedă și Administrație Publică. Această catedră a fost înființată cu sprijin financiar din partea Comisiei Europene – Agenția pentru Educație, Audiovizual și Cultură (Proiect nr. 574702-EPP-1-2016-1-RO-EPPJMO-CHAIR) – și include activități de predare și cercetare privind efectele reglementărilor europene în domeniul relațiilor financiare.

Lucrarea de față tratează problematica *Dreptului financiar european*, pornind de la argumentarea statutului de ramură autonomă de drept, în contextul raporturilor juridice complexe care caracterizează activitățile actuale desfășurate de subiecții de drept resortisanți ai Uniunii Europene. Sunt prezentate principalele surse ale *Dreptului financiar european*, atât cele primare, cât și cele derivate, fără a se neglija prezentarea principiilor care guvernează aceste reglementări și punctând rolul jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene asupra domeniului de cercetare și reglementare specific relațiilor financiare.

Autoarea analizează normele de drept financiar european dintr-o triplă perspectivă argumentată.

Mai întâi, sunt analizate reglementările financiare europene din perspectiva lor bancară, în mod legitim considerată ca prima îndreptățită la o minuțioasă analiză. Urmează dimensiunea bugetară a reglementărilor financiare europene, de mare interes mai ales pentru cititorii din țara noastră, interesați de aspectele

normative privind cheltuirea resurselor alocate de la bugetul european, dar și de modul de constituire și gestiune a acestui buget. Nu în ultimul rând, este prezentată perspectiva fiscală a normelor de *Drept financiar european*, accentuând efectul integrator al acestor reglementări.

Remarcăm utilizarea limbajul de specialitate, fără a împieta asupra adresabilității largi a lucrării către toți cititorii interesați de subiectele prezentate. Totodată, reținem posibilitatea de extindere și aprofundare a cercetării realizate, urmată de diseminarea prin publicare a rezultatelor obținute, prin lucrări care să aprofundeze cele trei perspective atinse în această volum.

Așadar, nu încheiem scurta noastră analiză a conținutului acestei lucrări mai înainte de a recomanda publicarea unor volume specifice domeniului Dreptului bancar european, Dreptului bugetar european și, respectiv, Dreptului fiscal european. Fiecare dintre aceste dimensiuni normative și de cercetare îndeamnă la un demers de cercetare specific, care să furnizeze câte o lucrare amplu și minuțios documentată, de mare interes pentru momentul actual al colaborării între statele membre ale Uniunii Europene, în vederea consolidării integrării europene.

Prof. univ. dr. Mihaela ONOFREI

Obiectul de reglementare și autonomia dreptului financiar european

I.1. Dreptul financiar european – ramură autonomă de drept

În contextul actual al evoluției relațiilor sociale și al globalizării, dreptul, ca fenomen social, a cunoscut o dinamică fără precedent. Suntem atât în epoca dezvoltării normelor de drept material care să răspundă la nevoia de reglementare a noilor izvoare ale dreptului, în sens material (de exemplu, normativizarea economiei digitale, protecția drepturilor fundamentale ale indivizilor în era comunicării virtuale, cât și în momentul recunoașterii de către guvernele statelor a nevoii unei colaborări susținute pentru elaborarea unor norme juridice dacă nu uniforme, măcar cu un grad ridicat de armonizare.

La nivelul Uniunii Europene, decizia statelor de a colabora în vederea adopțării unui cadru juridic normativ armonizat nu este nouă, însă trebuie să notăm amplificarea acestei colaborări din ce în ce mai multe domenii de reglementare, inclusiv în sfera activităților care, până relativ recent, erau vizate doar de dreptul suveran al statului de a reglementa.

În scopul desfășurării activităților propuse și pentru realizarea obiectivelor prevăzute prin tratate, încă de la constituirea lor, la jumătatea secolului trecut, cele trei comunități înființate de statele europene au avut nevoie de resurse financiare determinate. Situația este valabilă și în prezent în cadrul Uniunii Europene. Aceste resurse trebuie să acopere cheltuielile necesare din punct de vedere administrativ, identificând fondurile necesare funcționării instituțiilor și organelor comunitare, cât mai ales fondurile necesare pentru a susține cheltuielile așa-numite operaționale, care corespund realizării politicilor prevăzute de tratate¹.

Strict raportându-ne la capacitatea juridică a unui subiect colectiv de drept, așa cum este și Uniunea Europeană, și analizând atributele persoanei juridice, pornind chiar de la definiția acestei instituții, constatăm că dimensiunea financiară a legăturii care se creează între membrii unei uniuni de state este

¹ C. Lefter, *Fundamente ale dreptului comunitar instituțional*, Editura Economică, București, 2003, p. 237.

obligatoriu prezentă. Astfel, persoana juridică reprezintă acel colectiv de persoane având un patrimoniu propriu, distinct de cel al persoanelor fizice care o compun, cu organizare de sine stătătoare, potrivit unui anumit statut și având un scop determinat și legal². În accepțiunea Codului civil din țara noastră, respectiv în acord cu prevederile art. 187 care reglementează elementele constitutive, *orice persoană juridică trebuie să aibă o organizare de sine stătătoare și un patrimoniu propriu, afectat realizării unui anumit scop licit și moral, în acord cu interesul general*.

În acord cu această definiție, trebuie să analizăm scopul UE, care constă în:

- promovarea valorilor UE;
- urmărirea obiectivelor UE;
- servirea intereselor UE, ale cetățenilor UE și ale statelor membre;
- asigurarea coerenței, eficacității și continuității politicilor și acțiunilor sale.

Analiza îndeplinirii condițiilor pentru existența persoanei juridice, așa cum sunt precizate expres în definiția persoanei juridice, relevă nevoia unei organizări interne de sine stătătoare pentru subiectul de drept colectiv. Pentru protejarea valorilor și atingerea obiectelor stabilite, UE dispune de un cadru instituțional unic. De altfel, articolul 3 din versiunea consolidată a Tratatului de la Lisabona prevede expres la alin. 3 că *Uniunea instituie o piață internă*, iar la alin. 4 că *Uniunea instituie o uniune economică și monetară a cărei monedă este euro*.

Apreciem că este mai presus de orice îndoială că, în contextul activităților sale actuale, colaborarea între statele membre ale Uniunii europene nu este posibilă fără un cadru financiar propriu, fără resurse financiare adecvate și fără reglementări juridice speciale. Procesul de constituire a cadrului juridic financiar european a avut o evoluție neîntreruptă în timp, dar cu viteze diferite. UE a trebuit să găsească și să-și constituie resurse financiare pentru punerea în practică și pentru derularea politicilor sale. Controversele privind problemele fiscale și bugetare nu au lipsit nici din acest domeniu și au vizat o gama variată de aspecte: resursele financiare proprii ale CE, dezechilibrul bugetar, chiar aminoizitățile dintre instituțiile europene (respectiv Comisia Europeană, Parlamentul European și Consiliul de Miniștri).

În contextul actual, prin prisma misiunilor multiple asumate³, este de neconceput activitatea Uniunii Europene, ca subiect colectiv de drept fără

² M. Tofan, A. M. Bercu, A. Popescu, *Dreptul afacerilor – suport de curs pentru studenții de la specializarea economie*, Ed. Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2015, p. 29.

³ Art. 3 TFUE (ex-articolul 2 TUE).

„(1) Uniunea urmărește să promoveze pacea, valorile sale și bunăstarea popoarelor sale.

(2) Uniunea oferă cetățenilor săi un spațiu de libertate, securitate și justiție, fără frontiere interne, în interiorul căruia este asigurată libera circulație a persoanelor, în corelare cu măsuri adecvate privind controlul la frontierele externe, dreptul de azil, imigrarea, precum și prevenirea criminalității și combaterea acestui fenomen.

patrimoniu propriu, corect dimensionat pentru a acoperi integral nevoile curente și pentru a susține operațiunile de dezvoltare. În teorie juridică, se remarcă, dintre condițiile necesare pentru existența și funcționarea unui subiect colectiv de drept, importanța covârșitoare a patrimoniului care să susțină întreaga activitate a persoanei juridice. Pentru acest patrimoniu, în literatura din domeniu⁴ au fost identificate mai multe direcții de interes, atât din punct de vedere al reglementării, cât și pentru analiza efectelor generate:

- modalitatea de constituire;
- administrarea și gestiunea patrimoniului;
- controlul operațiunilor derulate în vederea asigurării desfășurării unei activități orientate către scopul declarat al respectivei persoane juridice.

Pentru îndeplinirea condiției existenței patrimoniului Uniunii Europene, la nivelul legislației europene s-a dezvoltat un cadru normativ specific, care să precizeze modul de derulare a relațiilor dintre state în legătură cu constituirea, gestionarea și controlul executării bugetului propriu al uniunii. Evoluția sistemului financiar bugetar la nivelul Comitatelor și apoi la nivelul Uniunii Europene a fost marcată de câteva decizii și momente importante:

- unificarea instrumentelor bugetare;
- creșterea autonomiei financiare;
- realizarea echilibrului instituțional.

-
- (3) Uniunea instituie o piață internă. Aceasta acționează pentru dezvoltarea durabilă a Europei, întemeiată pe o creștere economică echilibrată și pe stabilitatea prețurilor, pe o economie socială de piață cu grad ridicat de competitivitate, care tinde spre ocuparea deplină a forței de muncă și spre progres social, precum și pe un nivel înalt de protecție și de îmbunătățire a calității mediului. Aceasta promovează progresul științific și tehnic. Uniunea combate excluziunea socială și discriminările și promovează justiția și protecția socială, egalitatea între femei și bărbați, solidaritatea între generații și protecția drepturilor copilului.

Aceasta promovează coeziunea economică, socială și teritorială, precum și solidaritatea între statele membre.

Uniunea respectă bogăția diversității sale culturale și lingvistice și veghează la protejarea și dezvoltarea patrimoniului cultural european.

- (4) Uniunea instituie o uniune economică și monetară a cărei monedă este euro.
- (5) În relațiile sale cu restul comunității internaționale, Uniunea își afirmă și promovează valorile și interesele și contribuie la protecția cetățenilor săi. Aceasta contribuie la pacea, securitatea, dezvoltarea durabilă a planetei, solidaritatea și respectul reciproc între popoare, comerțul liber și echitabil, eliminarea sărăciei și protecția drepturilor omului și, în special, a drepturilor copilului, precum și la respectarea strictă și dezvoltarea dreptului internațional, inclusiv respectarea principiilor Cartei Organizației Națiunilor Unite.
- (6) Uniunea își urmărește obiectivele prin mijloace corespunzătoare, în funcție de competențele care îi sunt atribuite prin tratate”.

⁴ D. D. Șaguna, M. Tofan, *Drept financiar și fiscal european*, Ed. C.H. Beck, București, 2010, p. 98.

Până în 1965 (Tratatul de fuziune), cele trei comunități europene dispuneau fiecare de buget propriu și separat; după acest moment au mai fost reglementate două mari bugete:

- bugetul general și
- bugetul CECO⁵.

În această arie de reglementare, s-a dezvoltat la nivelul colaborării dintre statele membre ale Uniunii Europene, în paralel cu evoluția construcției pieței unice și a integrării europene, un întreg sistem autonom de reguli care reglementează bugetul european, cadru juridic care cuprinde reguli de constituire, de gestiune și de control în privința resurselor Uniunii Europene.

I.2. Raportul juridic de drept financiar european

Relațiile financiare sunt raporturi social-economice de formare și repartizare a resurselor în formă bănească, relații care apar în legătură cu constituirea și utilizarea resurselor necesare funcționării și dezvoltării generale a societății⁶.

Relațiile financiare se pot caracteriza, datorită specificului lor, prin următoarele trăsături:

1. Relațiile financiare sunt relații cu **caracter economic**, întrucât ele apar în procesul formării, repartizării și utilizării produsului social.
2. Relațiile financiare apar **în formă bănească** deoarece procesele de producție și de circulație a mărfurilor, relațiile de schimb, retribuirea muncii, precum și relațiile dintre agenții economici sau dintre aceștia și persoanele fizice se exprimă prin intermediul banilor, în cadrul unor relații bănești.
3. Relațiile financiare de constituire, de repartizare și de utilizare a mijloacelor bănești ale societății sunt **relații fără echivalent**, adică nu presupun în mod necesar o contraprestație directă din partea subiectului beneficiar al mijloacelor bănești.
4. O altă trăsătură a relațiilor financiare este aceea că mijloacele bănești repartizate și utilizate de subiectele beneficiare **nu se rambursează**⁷.

Pe lângă aceste trăsături comune tuturor relațiilor financiare, în materia dreptului financiar la nivelul întregii Uniuni se conturează în mod obligatoriu și **caracterul european al acestor relații**, trăsătură definitorie sinonimă cu integrarea, ca cea mai completă formă de colaborare existentă până acum între state diferite.

⁵ Începând din 2002, când Tratatul CECO a împlinit cei 50 de ani de durată prestabilită, bugetul CECO nu mai există, dar veniturile realizate din gestiunea acestui patrimoniu se constituie într-un fond gestionat separat de celelalte fonduri.

⁶ Mihai-Bogdan Petrișor, *Cheltuielile publice: fundamente, evoluții, impact*, Ed. Tehnopress, Iași, 2012, p. 12.

⁷ D. D. Șaguna, *Tratat de drept financiar și fiscal*, Editura All Beck, 2001, București, p. 80.

Reglementarea prin norma de drept a relațiilor financiare europene vizează:

- modul de constituire și utilizare a bugetului;
- constituirea și utilizarea fondurilor instituțiilor Uniunii Europene;
- politica fiscală;
- controlul financiar;
- emisiunea monetară;
- circulația monetară cu numerar sau fără numerar;
- regimul juridic al valurilor;
- organizarea și funcționarea aparatului financiar, bancar și de credit.

De dată relativ recentă, noțiunile de drept financiar la nivelul Uniunii Europene au cunoscut o dezvoltare accentuată pe dimensiunea lor fiscală, incluzând reglementări care ținesc taxarea afacerilor cu caracter internațional, colaborarea pentru prevenirea fraudelor fiscale și lupta împotriva sustragerii de la impunere a beneficiilor realizate în diferite jurisdicții. Dezvoltarea economiei digitale a determinat, de asemenea, adoptarea unor norme specifice de drept financiar și fiscale la nivelul Uniunii Europene.

În ceea ce privește reglementările dreptului financiar național, aceste direcții de reglementare detaliate *supra* se completează cu constituirea și utilizarea fondului de asigurări sociale de stat și a fondului de șomaj. În plan european, normele care formează reglementarea cu privire la asigurările sociale vizează în prezent doar recunoașterea calității de asigurat pe întreg cuprinsul Uniunii pentru asigurații la fondul de asigurări sociale al oricărui dintre statele membre și modul de recuperare a cheltuielilor ocazionate de tratarea unui asigurat al altui stat membru. Această problemă este indirect soluționată prin reglementarea noțiunii de *cetățean european*⁸, calitate care atrage o multitudine de drepturi, inclusiv dreptul la asigurări sociale pe teritoriul oricărui alt stat membru, dacă această calitate este recunoscută în baza prevederilor legale din statul de origine.

*Dreptul financiar poate fi definit ca fiind format din totalitatea actelor normative care reglementează relațiile de constituire, repartizare și utilizare a fondurilor bănești ale statului și ale instituțiilor publice, destinate satisfacerii sarcinilor social-economice ale societății*⁹.

⁸ Conform detaliilor disponibile pe pagina specială de internet a Parlamentului European (<http://www.europarl.europa.eu/sides/> accesat la 01.08.2019), *cetățenia europeană este relația oficială între un individ și UE, relație ce definește apartenența acestuia/acesteia la Uniune. Ca cetățeni, indivizii au anumite drepturi, de exemplu pot lua parte la procesul de decizie alegându-și reprezentanții. Introducerea unor drepturi comune pentru cetățenii europeni consolidează identitatea Uniunii și ideea de solidaritate europeană. Discriminarea pe motive de naționalitate nu este permisă în UE.*

⁹ D. D. Șaguna, *op. cit.*, p. 81.

În mod similar, dar incluzând trăsătura europeană obligatorie, **Dreptul financiar european cuprinde totalitatea normelor juridice care reglementează constituirea, repartizarea și utilizarea fondurilor bănești europene, precum și controlul modului în care aceste fonduri au fost valorificate.**

Dreptul fiscal european, ca parte care completează reglementările dreptului financiar european, este definit ca fiind ansamblul coerent de norme juridice elaborate și emise de instituțiile UE, cu scopul de a se asigura monitorizarea asupra fiscalității naționale a statelor membre (și a celor în curs de aderare, dacă este cazul), de a se înfăptui politica de armonizare fiscală la nivelul tuturor țărilor comunitare și de a se implementa mecanismele contencioase legate de aceste aspecte.

Politica fiscală reprezintă ansamblul ideilor și a strategiilor transpuse în reglementările legale consacrate asigurărilor modalităților celor mai eficiente de stabilire și percepere a veniturilor bugetare.

Politica fiscală trebuie abordată în strânsă legătură cu:

- politica bugetară (pe baza căreia se iau deciziile privind amploarea cheltuielilor publice și se stabilesc proporțiile în care acestea urmează să fie acoperite din impozite);
- și tehnica fiscală (care constă în stabilirea și aplicarea modalităților de așezare a impozitelor).

Prin politica fiscală se identifică sursele de venituri prin a căror colectare se pun la dispoziția statului sumele necesare acoperirii cheltuielilor publice. Politica fiscală trebuie îmbinată cu acțiuni și activități de natură economică, socială, educațională, militară. Pe de altă parte, prin politica fiscală poate fi influențată dinamica anumitor sectoare de activitate (privind creșterea sau scăderea vitezei sau a ritmului de dezvoltare).

Între raporturile juridice care formează sfera dreptului european, raporturile de drept financiar și fiscal european se disting datorită următoarelor particularități:

- subiectele participante;
- obiectul de reglementare;
- modalitățile de realizare a formei de activitate în cadrul căreia își au sorgintea.

Elementele constitutive ale raporturilor juridice financiare, la fel ca și în cazul altor categorii de raporturi juridice, sunt subiectele, obiectul și conținutul.

Raporturile de drept financiar și fiscal european se nasc numai în cadrul activității financiare și fiscale înfăptuite de către Uniunea Europeană, prin instituțiile sale și în colaborare cu statele membre sau resortisanți ai acestor state.

În cadrul acestor raporturi, fără excepție, unul dintre **subiecte** este Uniunea Europeană, printr-o instituție care intră în raportul juridic de pe poziția privilegiată a unui reprezentant supraordonat, în mod similar raporturilor de

drept public în dreptul intern. Relația de subordonare care se subînțelege întotdeauna într-un raport de drept financiar și fiscal european argumentează metoda proprie de reglementare a acestei discipline de drept.

Celălalt participant la raportul juridic de drept financiar și fiscal european poate fi deopotrivă unul dintre statele membre ale Uniunii Europene sau orice persoană juridică sau fizică din categoria resortisanților statelor membre.

Raporturile de drept financiar european se nasc, se modifică și se sting pe baza manifestării unilaterale de voință a instituțiilor europene, prin proceduri specifice prevăzute de normele de drept.

Conținutul raporturilor de drept financiar europene îl formează drepturile și obligațiile subiectelor participante, care diferă de cele ale altor raporturi juridice, întrucât se stabilesc în legătură cu constituirea, repartizarea și utilizarea fondurilor bănești la nivelul Uniunii Europene.

Obiectul raporturilor de drept financiar european este diferit, determinat în primul rând de sfera deosebit de largă și complexă a relațiilor financiare la nivelul Uniunii Europene, iar, în al doilea rând, de actele normative care reglementează activitatea financiară.

Sintetizând, disciplina juridică *Drept financiar european*, relativ nou apărută în rândul disciplinelor care formează sistemele juridice contemporane, prezintă autonomie atât printr-un obiect propriu de reglementare, cât și prin conținutul său particular.

Din punctul de vedere al metodei de reglementare utilizată, trebuie să remarcăm situația particulară a disciplinei *Drept financiar european*, constând în aceea că utilizează tehnici și mecanisme diferite de cele specifice sistemelor de drept de sorginte romano-germanică, iar efectele reglementărilor sale tind a depăși principiile aplicării teritoriale pentru norma de drept.

Dacă sistemele de drept din familia dreptului romano-germanic au la bază regula de nedepășit conform căreia nu există două situații juridice absolut identice, iar cel investit să ofere o soluție (judecătorul) se supune doar legii, în sensul strict formal, și propriei viziuni în interpretarea normei de drept, remarcăm schimbarea de abordare pe care a produs-o în cadrul acestor sisteme, majoritare la nivelul Uniunii Europene, odată cu apariția și dezvoltarea *Dreptului financiar european*, inclusiv sub dimensiunea reglementărilor specifice dreptului fiscal. Avem în vedere mai întâi rolul formator al jurisprudenței Curții Europene de Justiție a Uniunii Europene, obligatorie din punct de vedere al interpretării normelor de drept european pentru toate situațiile ulterior apărute, dar și situațiile particulare din zona de reglementare a *Dreptului financiar european*, unde implicarea Curții de Justiție a Uniunii Europene prin soluțiile pronunțate justifică și mai mult autonomia și caracteristicile particulare ale acestei discipline juridice. Sunt aspecte asupra cărora vom reveni atât la analiza rolului jurisprudenței instanței europene în doemniul *Dreptului financiar european*, cât și în capitolul care se ocupă de dimensiunea fiscală a acestei ramuri de drept.

I.3. Uniunea Europeană, cea mai completă formă de integrare

„Statele Unite ale Europei” pe care le anticipa Winston Churchill, în discursul ținut în septembrie 1946 nu mai sunt doar un concept demagogic care să stârnească atenția studenților auditori sau curiozitatea unor politicieni. De la cele trei comunități europene (a cărbunelui, oțelului și energiei atomice) și până la Europa unită de astăzi, statele bătrânului continent au parcurs un drum lung și, uneori, anevoios. Este, așadar, cu atât mai mare satisfacția astăzi, când Europa este în pragul îndeplinirii ultimilor pași pentru integrarea politică, prin dezvoltarea domeniilor de colaborare între statele membre și consolidarea colarării în plan extern.

Apariția comunităților europene nu a avut loc deodată, în urma unei singure întâlniri politice la nivel înalt sau ca urmare a demersurilor unei singure personalități marcante a vieții sociale de la jumătatea secolului trecut. Ideea Europei unite și necesitatea unei strânse colaborări între statele din această zonă a lumii s-a conturat prin numeroase evenimente și situații care au arătat că europenii ar putea avea un destin comun mai bun decât fiecare dintre ei separat, priviți ca națiuni independente și total autonome.

Reconstrucția țărilor care au suferit pagube materiale și umane în timpul celui de-al Doilea Război Mondial (1939-1945) a impus reglementarea unor norme de conduită în plan internațional (norme de natură politică, monetară, socială și comercială). Aceste reglementări s-au concretizat, din punct de vedere tehnico-juridic, în negocierea și semnarea unor convenții internaționale.

În domeniul dreptului internațional public, trebuie menționate în special Planul Marshall, Organizația Națiunilor Unite, dar și pe plan local, Organizația europeană de cooperare economică (OECE, înființată în anul 1948 și înlocuită în anul 1961 cu Organizația de cooperare și dezvoltare economică, OCDE).

În domeniul monetar, au fost încheiate Acordurile de la Bretton Woods, din iulie 1944, prin care s-au înființat Fondul Monetar Internațional (FMI) și Banca Internațională pentru Reconstrucție și Dezvoltare (BIRD), care pun bazele unei noi ordini monetare internaționale.

Consiliul Europei vine să completeze, în plan politic, organizațiile precedente, reunind, în temeiul Tratatului de la Londra, din 9 mai 1949, statele europene care beneficiau de un regim democratic pluralist și erau atașate idealurilor de protecție a drepturilor omului. Cadru al dialogului politic, Consiliul Europei este, de asemenea, un instrument de armonizare a drepturilor omului la nivel național.

Strict la nivel european, experiența nefericită a războiului, imensele pagube materiale și omenești au impulsivat opinia politică a înalților demnitari europeni pentru a găsi soluții care să preîntâmpine declanșarea unei alte conflagrații de dimensiunile celor două războaie mondiale. Un rol important pentru apropierea statelor europene și pentru demararea procesului de integrare în accepțiunea lui actuală îi este atribuit lui Jean Monnet, datorită căruia s-au făcut primele

demersuri în scopul realizării unei noi unități europene. Acesta, îndeplinind funcția de șef al Organizației naționale a planificării din Franța, a propus ca producția de cărbune și oțel din Franța și cea din Germania să fie administrate de către un organism supranațional. La 9 mai 1950, Robert Schuman, ministrul Afacerilor Externe al Franței, lansa declarația, inspirată de către Jean Monnet, prin care propunea crearea unei piețe a cărbunelui și oțelului, care să fie condusă potrivit metodelor naționale ce implicau o ruptură de schemele tradiționale ale relațiilor dintre state¹⁰. Realizarea acestei piețe a fost un prim pas pe calea dezvoltării pe care o cunoaștem astăzi pentru statele europene.

„Planul Schuman”, conceput pentru a evita un nou conflict armat de dimensiuni majore, a pus sub control internațional ramurile de bază ale industriei de armament, prin intermediul unui tratat inviolabil, acceptat de către Germania, Franța, Belgia, Olanda, Luxemburg și Italia, în calitate de membrii fondatori. Tratatul asupra Comunității europene a cărbunelui și oțelului a fost semnat la Paris, la 18 aprilie 1951, pentru o perioadă de 50 de ani.

Negocierea și încheierea tratatului s-a realizat mult prea devreme pentru ca părțile semnatare să afirme cu convingere perenitatea acestuia, însă instituțiile constituite prin acest tratat au demonstrat o viziune nouă asupra vieții internaționale, în sensul urmăririi avantajelor individuale în procesul de realizare a interesului european comun. Semnatarii tratatului CECO au avut, din partea națiunilor pe care le reprezentau, mandatul politic de a constitui o organizație total nouă, atât din punct de vedere al obiectivelor, cât și al metodelor sale de transpunere în practică a misiunii trasate. La cererea reprezentanților Olandei, a fost constituit un Consiliu de Miniștri, dar și o Adunare Parlamentară și o Curte de Justiție. Toate deciziile importante pentru viața economică și socială a țărilor semnate se adoptau cu unanimitate de către Înalta Autoritate, organism a cărui independență și autonomie au fost avute în vedere drept principii pentru tratatul întreg, ca reguli care nu pot fi încălcate în niciun fel.

Astfel, relațiile foarte strânse între statele europene au demarat prin intermediul industriilor de război (cărbune și oțel), dar în scurt timp s-a evidențiat nevoia unei mai strânse colaborări între statele fondatoare ale Comunității Economice a Cărbunelui și Oțelului, CECO. Paul Henz Spaark, politician de origine belgiană, a redactat raportul care îi poartă numele, raport prin care a propus și argumentat nevoia creării a încă două uniuni între statele europene: o uniune economică la nivel general, dar și o uniune particulară pentru gestionarea în comun a problemelor în legătură cu utilizarea pașnică a energiei atomice.

Tratatele instituind Comunitatea Economică Europeană (CEE) și Comunitatea Energiei Atomoelectrice (EURATOM) au fost semnate la 25 martie 1957 la Roma. Noile forme de colaborare între statele europene, denumite

¹⁰ Augustin Fuerea, *Drept comunitar european. Partea generală*, Editura C.H. Beck, București, 2003, p. 36

comunități, s-au inspirat din concepțiile cu privire la instituțiile comune puse deja în practică prin tratatul CECO, înscriindu-se ca pași firești pe calea unei uniuni din ce în ce mai strânse între popoarele europene. În aceeași zi cu semnarea tratatelor de la Roma, cele 6 state fondatoare au semnat și Convenția cu privire la instituțiile comune, stabilind că tuturor celor 3 comunități, create prin tratate diferite și cu misiuni distincte, li se alătură în sfera lor de competență aceeași Adunare parlamentară și aceeași Curte de justiție. Deși avută în vedere încă de la început, unitatea deplină a instituțiilor celor trei comunități, CEE, CECO și EURATOM s-a realizat abia prin Tratatul de la Bruxelles, instituind o Comisie Unică și un Consiliu unic (Tratatul de fuziune al executivelor comunitare, semnat în 1965 și intrat în vigoare în 1967).

Sistemul creat prin cele trei tratate s-a dezvoltat în două direcții principale. O primă direcție a avut în vedere perfecționarea instituțiilor comunitare, iar cea de-a doua a urmărit extinderea Comunităților, prin cooptarea de noi membri. Evoluția de la 6 state la 28 câte sunt acum, și de la domeniul de colaborare exclusiv economic, la forma de integrare europeană actuală, a fost un proces îndelungat și complex. De-a lungul timpului, Comunitățile europene s-au confruntat cu numeroase situații de criză, care au fost rezolvate cu ajutorul negocierilor și discuțiilor în cadrul întâlnirilor între reprezentanții statelor participante, cu privire la modalitățile de depășire a situațiilor de impas, în spiritul colaborării continue care a animat încă de la primul tratat statele participante. Nu de puține ori, statele părți semnatare ale actelor institutive ale comunităților au trebuit să dea dovadă de dorință de a continua colaborarea și de perseverență, rezolvarea neînțelegerilor având întotdeauna la bază compromisul și atenuarea ambițiilor și orgoliilor naționale, în favoarea ideii de unitate și colaborare la nivel european.

O astfel de situație este criza cunoscută sub denumirea de „politica scaunului gol”, practică de Franța în 1965 timp de șapte luni¹¹. Reprezentanții Franței nu au participat la nici una din lucrările organismelor comunitare timp de șapte luni, ca formă de protest față de propunerea Comisiei de a realiza în comun politica agricolă, subiect prioritar pentru viața economică și socială. Franța a dorit păstrarea modului de vot în baza votului unanim pentru probleme care vizează bugetul pentru agricultură, în timp ce Comisia și-a manifestat dorința de a trece politica agricolă europeană în competența decizională a Parlamentului, care să poată lua decizii pe baza unui vot calificat. Criza s-a soluționat în baza compromisului de la Luxemburg¹². Textul acestui document a avut puterea de rezolva una dintre cele mai importante crize de debut ale comunităților, păstrând pentru toate statele, inclusiv în favoarea Franței, dreptul de a invoca dreptul de veto în probleme de politică agricolă, dacă apreciază că este vorba despre probleme foarte

¹¹ J. P. Jacque, *Droit institutionnel de L'Union Europeenne*, Dalloz, Paris, 2004, p. 10.

¹² Augustin Fuerea, *Drept comunitar european. Partea generală*, Editura C.H. Beck, București, 2003, p. 166.

importante pentru politica agricolă națională. Acest compromis a făcut ca votul calificat în cadrul procesului decizional comunitar să fie aplicat cu mare întârziere.

Procesul de extindere a comunităților europene s-a derulat în etape. După adoptarea de către statele membre a unei poziții comune, în 1970, negocierile cu statele candidate la aderare (Regatul Unit, Irlanda, Danemarca, Norvegia) s-au putut deschide. Aceste negocieri au dus, la 22 ianuarie 1972, la semnarea unui tratat de aderare. Norvegia a decis să nu ratifice tratatul, ca urmare a rezultatului negativ al referendumului consultativ. Celelalte 3 state devin membre, începând cu 1 ianuarie 1973, ale unei Comunități confruntate, din toamna aceluiași an, cu primul șoc petrolier.

Prin semnarea tratatului de aderare, în anul 1981, dintre Grecia și Comunități, numărul statelor membre se ridică la 10, pentru ca, în 1986, acestea să fie în număr de 12, prin aderarea Spaniei și Portugaliei.

Următoarea extindere a Comunităților a avut loc în anul 1995 când Austria, Finlanda și Suedia devin membre ale C.E. Tratatul și actele de aderare ale Austriei, Finlandei și Suediei au fost semnate cu ocazia Consiliului european de la Corfu, din 24-25 iunie 1994.

La 28 noiembrie 1994, poporul norvegian a respins, prin referendum, pentru a doua oară, aderarea, cu o majoritate de 52,2%; astfel, doar 3 state au devenit membre ale UE, începând cu 1 ianuarie 1995 (Finlanda, Suedia și Austria).

Procesul către noi extinderi ale comunităților europene este reluat în mod progresiv, teritoriul european extinzându-se în interesul exclusiv al cetățenilor care îl ocupă. La data de 1 mai 2004, alte zece state central și est europene devin membre ale Uniunii Europene, respectiv: Cehia, Cipru, Malta, Estonia, Letonia, Lituania, Slovacia, Slovenia, Polonia, Ungaria. Semnarea în octombrie 2004 la Roma a Tratatului instituind o Constituție pentru Europa, tratat care nu a fost ratificat de către Franța și Olanda, nu a afectat procesul de extindere al UE, la 25 aprilie 2005 fiind semnat Tratatul de aderare la Uniunea Europeană pentru România și Bulgaria, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007, când România și Bulgaria au devenit state membre cu drepturi depline ale UE.

Ulterior adoptării Tratatului de la Lisabona (decembrie 2009), Uniunea s-a extins cu un nou membru, 2013 fiind anul aderării Croației la UE. Atingerea numărului de 28 de state membre ale Uniunii Europene a ridicat o serie de întrebări privind funcționarea instituțiilor, în special cu privire la modul de luare și aduce la îndeplinire a deciziilor. Mai mult, în 2016, ca urmare a referendumului pentru BREXIT, s-a declașat pentru prima dată procedura pentru ieșirea unui stat din Uniunea Europeană, situație care, o dată în plus, impune modificări de ordin normativ care să ajusteze funcționarea Uniunii. Pe acest fond, au fost deja demarcate demersurile pentru îmbunătățirea modului de funcționare a mecanismelor instituționale și nu numai, în forma extinsă de 28 sau 27, și în vederea viitoarelor acorduri de extindere prin cooptarea unor noi state.

Cronologia construcției politice și economice europene ne relevă atât momentele de succes în edificarea Europei unite de astăzi, cât și momentele de cumpănă. Organizarea activității economice comune pentru statele membre ale uniunii nu a fost întotdeauna marcată de momente plăcute sau de realizări, fiecare dintre statele membre fiind nevoită, la un moment dat, să accepte o serie de compromisuri în favoarea ideii de integrare, începând cu renunțarea la o parte din suveranitatea de stat, în favoarea instituțiilor și organismelor organizate la nivel european.

Remarcăm că, de ceva timp, conceptul de *Uniune Europeană* la nivel politic pare chiar să depășească delimitarea strict geografică a termenului. Sunt state, cum e cazul Franței, care dețin teritorii situate la mare distanță de spațiul strict geografic european (Guadalupa, Martinica etc.), ceea ce argumentează ideea că european este un concept desprins de dimensiunea geografică intrinsecă denumirii în sine. Suntem, așadar, în prezența unei forme de colaborare de tip nou între statele membre, care în mod benevol au ales să pună în centrul preocupărilor lor curente binele individului, ca beneficiar principal al integrării europene.

I.4. Uniunea Europeană – subiect de drept

Participarea la relații sociale guvernate de norme de drept (raporturi juridice) are loc doar pentru subiecți de drept care au capacitatea recunoscută de lege pentru a-și asuma răspunderea pentru faptele lor. Persoanele fizice și persoanele juridice dobândesc drepturi și își asumă obligațiile în nume propriu, în conformitate cu reguli stricte de drept, care reglementează instituția capacității juridice.

Capacitatea juridică generală reprezintă facultatea, posibilitatea, aptitudinea de a participa ca titular de drepturi și obligații juridice, de regulă, în orice raporturi juridice, legea neprohibind această participare de nicio condiție. Capacitatea juridică specială reprezintă aptitudinea recunoscută de normele juridice de a participa, în calitate de subiect de drept în raporturile juridice, numai dacă sunt îndeplinite anumite condiții.

La nivelul vieții economice și sociale din interiorul unui stat, dobândirea capacității juridice pentru persoanele fizice și juridice este reglementată prin normele de drept ale statului angajat în virtutea cetățeniei sau naționalității subiectului de drept implicat. Dimpotrivă, pentru participarea la relații sociale din sfera dreptului internațional, problema capacității juridice se pune în mod diferit.

Astfel, persoanele juridice reprezintă subiecte colective de drept, pentru care dobândirea capacității juridice are loc de la data înființării lor potrivit legii naționale. Acest moment este bine delimitat în timp, pentru ca respectivul subiect colectiv de drept să se implice efectiv în raporturile juridice, suportând consecințele care decurg prin asumarea obligațiilor și exercitarea drepturilor în nume

propriu și personal. Mai mult chiar, există unele particularități pentru capacitatea de exercițiu și capacitatea de folosință.

Capacitatea de folosință, definită ca aptitudinea generală și abstractă de a avea drepturi și obligații este dominată în cazul persoanelor juridice de principiul specialității. Aplicarea acestui principiu ne conduce la ideea că un subiect colectiv de drept poate avea doar acele responsabilități care se circumscriu obiectului său de activitate declarat. Activitățile care se situează în afara obiectului de activitate nu corespund scopului înființării subiectului colectiv de drept și nu au caracter legal.

Capacitatea de exercițiu, cea de-a doua componentă a capacității juridice în general, desemnează aptitudinea subiecților de drept de a-și exercita drepturile și de a-și asuma obligații personal. Pentru persoanele juridice, momentul dobândirii capacității de exercițiu coincide cu desemnarea organelor de conducere, care îndeplinesc sarcinile executive ale subiectelor de drept. Subiectele colective de drept nu au posibilitatea de a-și exercita drepturile și de a-și asuma obligațiile decât prin intermediul organelor de conducere, care să execute efectiv toate operațiunile inerente activității curente. Investirea unor persoane cu funcție executivă coincide, așadar, cu momentul dobândirii capacității de exercițiu a persoanelor juridice.

Afirmarea calității de subiect de drept a Uniunii Europene în contextul internațional este subiectul unei amănunțite analize de ordin juridic. Astfel, implicarea Uniunii Europene ca unic subiect de drept la nivel mondial impune justificarea personalității juridice a acesteia, argumentarea prin elemente concrete a existenței acestui nou subiect de drept, care participă ca individualitate distinctă la viața juridică, pretinzând și apărând drepturi proprii și asumându-și în același timp obligații.

Pentru a analiza calitatea de subiect de drept pentru Uniunea Europeană, trebuie să avem în vedere că acest organism internațional este forma cea mai actuală a construcției comunitare, care a început în anul 1952, o dată cu intrarea în vigoare a Tratatului de la Paris privind Comunitatea Europeană, semnat la 18 aprilie 1951. Tratatul de la Maastricht, cel care a dat numele de Uniunea Europeană colaborării statelor membre, a fost semnat la 7 februarie 1992, în localitatea al cărui nume îl poartă, și a intrat în vigoare la 1 noiembrie 1993.

Uniunea Europeană, potrivit prevederilor tratatului său institutiv (Maastricht), a fost constituită pe trei direcții: Comunitățile Europene, Politica externă și de securitate comună (PESC) și cooperarea poliției și cea judiciară în materie penală. În momentul optării pentru această structură susținută pe trei piloni, doar Comunitățile Europene prezentau suficientă siguranță și coerență funcțională pentru a susține existența Uniunii, celelalte linii de colaborare fiind în construcție. Analizând capacitatea juridică a Uniunii Europene, se pot observa o serie de neconcordanțe. Astfel, Tratatul asupra Uniunii Europene (Maastricht, 1993) nu a recunoscut în mod expres personalitatea juridică pentru uniune, dar nici nu a exclus ideea că Uniunea are personalitate juridică proprie și se manifestă

ca un subiect de drept colectiv distinct de personalitatea juridică a membrilor săi. Prin prisma regulilor de drept, participarea ca subiect distinct la relațiile internaționale presupune existența elementelor necesare pentru recunoașterea capacității juridice, sub ambele forme ale sale, respectiv capacitatea de folosință și capacitatea de exercițiu.

Din dispozițiile Tratatului de constituire a Uniunii Europene rezulta clar că Uniunea nu se substituie Comunităților Europene, contrar opiniilor susținute în timpul negocierilor tratatului. Acest detaliu a alimentat o serie de suspiciuni cu privire la capacitatea juridică a Uniunii Europene, atât timp cât statele membre rămân purtătoare ale unei capacități juridice proprii și se manifestă ca subiect de drept autonom în viața internațională.

Prevederile Tratatului cu privire la Uniunea Europeană stabilesc menținerea personalității juridice a Comunităților Europene, cu toate prerogativele lor la nivel internațional. Principiul autonomiei, principiul aplicabilității directe a normelor dreptului comunitar și preeminența dreptului comunitar asupra dreptului național sunt în detaliu reglementate pentru Comunitățile Europene, însă nu se aplică și celorlalți doi piloni ai Uniunii Europene, pentru a deveni principii ale Uniunii Europene sub toate aspectele sale, respectiv pentru activitățile derulate sub toate cele trei direcții de colaborare ale sale.

În același timp cu menținerea capacității juridice pentru Comunitățile Europene, prevederile tratatului stabilesc scopuri explicit determinate pentru activitatea Uniunii Europene, fapt care circumstanțiază apariția capacității de folosință, dominată de principiul specializării.

Astfel, art. B al tratatului enumeră printre obiectivele Uniunii nevoia de a-și „afirma identitatea pe scena internațională, în special prin punerea în practică a unei politici externe și de securitate comună, înțelegând aici definirea unei politici de apărare comună”. Încercarea de a-și afirma identitatea pe scena internațională pare să implice Uniunea ca o entitate distinctă de a statelor membre, susceptibilă de a fi recunoscută ca subiect distinct de drept.¹³

Analizând capacitatea de exercițiu, a doua componentă a capacității juridice, observăm că prevederile tratatului constitutiv al Uniunii Europene creează cadrul instituțional care să exercite, în fapt, prerogativele declarate. Existând organe desemnate care să asume obligațiile Uniunii și să exercite în fapt drepturile sale, cerințele legii cu privire la dobândirea capacității de exercițiu par a fi îndeplinite.

Deși se manifestă în practică, cele două forme ale capacității juridice, capacitatea de folosință și capacitatea de exercițiu, nu au fost consacrate *expressis verbis* la momentul înființării Uniunii Europene (Tratatul de la Maastricht) decât în favoarea Comisiei Europene, și nu în favoarea Uniunii Europene însăși. Acest

¹³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:11992M/TXT>, accesat în 28 august 2019.

neajuns s-a dorit a fi înlăturat prin Tratatul Constituțional a cărui intrare în vigoare nu a mai avut loc, iar afirmarea capacității juridice explicate a Uniunii Europene a fost amânată pînă la adoptarea Tratatului de la Lisabona (Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene, TFUE).

Deciziile luate de Consiliul UE, acțiuni comune și poziții comune potrivit procedurilor stabilite de art. 23 din Tratatul asupra Uniunii Europene (corespunzător fostului art. J23, modificat de Tratatul de la Amsterdam) tind să susțină existența capacității juridice a Uniunii Europene încă de la apariția sa, prin Tratatul de la Maastricht, care a conturat o entitate juridică distinctă pe scena internațională. Crearea, mai bine spus dezvoltarea cadrului instituțional deja existent la momentul intrării în vigoare a TUE a oferit prerogative noi pentru principalii actori europeni, în acord cu autonomia funcțională și decizională care caracterizează un subiect de drept autonom. Consiliul Uniunii Europene, care are în principal o funcție legislativă, este cel care gestionează, din punct de vedere al capacității de exercițiu a Uniunii Europene, drepturile și obligațiile asumate în urma participării la viața internațională, întocmai ca în ipoteza oricărui subiect distinct de drept.

De fapt, există, încă de la înființarea Uniunii Europene, un cadru instituțional amplu pentru realizarea sarcinilor și funcțiilor recunoscute de către statele membre. Atribuțiile instituțiilor și modul de derulare a activităților la nivel comunitar sunt precis delimitate prin prevederile tratatelor, ordinea juridică la nivelul Uniunii Europene motivând existența personalității juridice distincte pentru acest subiect de drept internațional. Dacă toate aspectele legate de funcționarea Comunităților Europene ca pilon distinct al activității UE au fost clare de la intrarea în vigoare a Tratatului de la Maastricht, cu privire la personalitatea juridică a celorlalți doi piloni ai Uniunii Europene s-au purtat unele discuții. Politica externă și de securitate comună (PESC) și cooperarea poliției și cea judiciară în materie penală s-au fundamentat, la început, mai mult pe programe și declarații de intenție, și s-au realizat în cadrul cooperării interguvernamentale, fără a constitui altceva decât o primă etapă către o uniune instituționalizată. Faptul că Uniunea Europeană a utilizat de la începutul înființării sale instituțiile și organele Comunităților Europene pentru a-și îndeplini sarcinile nu a influențat existența capacității juridice proprii pentru Uniunea Europeană în sfera de colaborare specifică celui de-al doilea și al treilea pilon (afaceri interne și politică externă comună), dacă avem în vedere că instituțiile uniunii trebuiau să acționeze conform dispozițiilor Tratatului U.E., adică numai în cadrul limitelor cooperării deja existente dintre statele membre. Tratatul U.E. nu a pus bazele unei colaborări atât de extinse între statele membre încât să poată fi asimilat unei constituții, care reglementează domenii extinse ale colaborării statelor, mergând până la a include și colaborarea politică în domeniul de competență al Uniunii.

În lipsa dispozițiilor exprese ale tratatelor, s-a justificat rolul jurisprudenței în determinarea personalității juridice a Uniunii Europene. Astfel, avizul

consultativ dat de Curtea internațională de Justiție la 11 aprilie 1949 asupra pagubelor suferite în război de către Națiunile Unite constituie un punct de plecare cert pentru argumentarea personalității juridice a subiectelor de drept internațional¹⁴. Curtea a recunoscut personalitate juridică Organizației Națiunilor Unite deoarece drepturile și obligațiile largi de care beneficiază această organizație nu se pot exercita în afara unei capacități juridice proprii. În consecință, personalitatea Uniunii Europene se argumentează încă de la momentul înființării sale, în aceeași manieră, Uniunea acționând ca subiect distinct de drept atât în plan intern, cât și în viața internațională. Uniunea dispune de o structură instituțională autonomă față de instituțiile statelor membre.

Personalitatea juridică a Uniunii Europene există în fapt, iar recunoașterea ei expresă în cuprinsul unui tratat european are scopul declarat de a elimina orice controverse și discuții cu privire la capacitatea de subiect de drept autonom a uniunii. Soarta Tratatului instituind o Constituție pentru Uniunea Europeană (2004), în urma respingerii prin referendum de către țări cu statut de membre fondatoare ale comunităților (Olanda și Franța), a impus cu prioritate rezolvarea acestei probleme de calificare prin textul tratatelor a personalității juridice a Uniunii europene.

Afirmarea calității de subiect de drept autonom pentru Uniunea Europeană este un element de tehnică juridică cu efecte foarte importante pentru activitatea Uniunii Europene, care s-a realizat explicit prin adoptarea textului Tratatului de la Lisabona. Astfel, conform TITLULUI VI, intitulat DISPOZIȚII FINALE, din acest tratat, la art. 47 se prevede expres că *Uniunea are personalitate juridică*¹⁵.

De altfel, dacă analizăm doar prin prisma mecanismului de extindere a Uniunii Europene, utilizat în mod succesiv de 22 de state membre nefondatoare ale Uniunii, atunci trebuie să concluzionăm că încă de la înființarea primei Comunități Europene (Comunitatea Europeană a Cărbunelui și Oțelului) a existat capacitatea de subiect de drept pentru noul organism internațional, chiar și în lipsa consemnării sale exprese în cuprinsul tratatului.

¹⁴ Gyula Fábíán, Gabriela Dănilă, Réka Kis, Orsolya Lészai, Cantemir Păcuraru, *Hotărâri importante din jurisprudența Curții Internaționale de Justiție*, Hamangiu, București, 2019, p. 5.

¹⁵ Legislația Uniunii Europene este disponibilă la adresa <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>.



Fig. nr. 1. Extinderea succesivă a teritoriului Uniunii Europene¹⁶

¹⁶ <http://natoassociation.ca/a-guide-to-eu-enlargement/>, accesat la 6 august 2019.

Capitolul II

Izvoarele dreptului financiar european

Problema izvoarelor de drept este o chestiune de debut în studiul oricărei discipline juridice. Cu atât mai important este subiectul cu cât ne raportăm la o disciplină relativ nouă la scara evoluției dreptului. Mai mult chiar, analizând sfera izvoarelor de drept pentru o disciplină desprinsă din sfera disciplinelor de Drept european, analiza izvoarelor de drept specifice ne relevă particularități comune pentru toate disciplinele din acest domeniu, care le delimitează de izvoarele disciplinelor juridice cu specific național.

Astfel, în materia Dreptului european, sfera izvoarelor de drept nu presupune neapărat, ca în dreptul intern, o analiză a izvoarelor materiale și a izvoarelor interpretative, și nici nu se înscrie în șablonul clasic al inventarierii actelor normative între care se pot distinge legile și acte normative subordonate legilor, așa cum sunt consacrate în literatura de specialitate¹.

În ceea ce privește ierarhia izvoarelor Dreptului european, distincția care se realizează chiar de la început de către autorii de marcă ai literaturii de specialitate în domeniu este între izvoarele primare și izvoarele derivate ale dreptului². Această împărțire a izvoarelor Dreptului european este generată de modul particular al adoptării și al aplicării actelor normative de către instituțiile europene.

Ca orice altă ordine juridică, ordinea juridică la nivelul Uniunii Europene este constituită dintr-un ansamblu organizat de norme doar că, pentru Dreptul european, aceste norme își trag valoarea din normele juridice de bază cuprinse în tratate. Astfel, se distinge **dreptul primar**, constituit din normele cuprinse în tratatele constitutive, de **dreptul derivat**, ce cuprinde norme juridice emise în baza tratatelor constitutive și cu respectarea procedurilor expres prevăzute de aceste tratate³.

¹ I. Ceterchi, I. Craiovan, *Introducere în teoria generală a dreptului*, Editura All, București, 1998, p. 78.

² A. Fuerea, *Drept comunitar. Partea generală*, Editura All Beck, București, 2004, p. 48.

³ J. P. Jacque, *Droit institutionnel de l'Union Européenne*, Cours Dalloz, Paris, 2004, p. 493.

Fondul legislativ în sistemul de drept al Uniunii Europene se compune din peste 400.000 de acte normative⁴, disponibile atât ca texte comentate în diferite cursuri universitare sau lucrări de specialitate, dar și în format electronic. Serverul legislativ al Uniunii Europene (EURLEX) deschide accesul la o bază de date multilingvă care grupează o paletă largă de acte normative, de la tratatele institutive, la acordurile internaționale, lucrările pregătitoare, jurisprudența și interpelările parlamentare. O parte dintre aceste acte sunt disponibile în limba română, datorită recunoașterii limbii române drept limbă oficială a Uniunii Europene, alături de limbile celorlalte state membre, odată cu aderarea României la Uniunea Europeană. Procesul de traducere a unui ansamblu legislativ atât de voluminos este însă, fără îndoială, unul de durată, dar ne apropiem de momentul în care cetățenii români vor putea consulta integral legislația europeană în limba română. Deocamdată, toate actele normative noi sunt traduse în mod obligatoriu și în limba română, mai înainte chiar de a fi semnate și de a intra în vigoare.

Analiza succintă a actelor normative din sistemul de drept european presupune prezentarea principalelor surse de drept primar (tratatele), drept derivat (regulamentele, deciziile și directivele), dar și o prezentare sumară a izvoarelor nescrise (cutuma, jurisprudența și principiile generale ale dreptului Uniunii Europene, în general).

II.1. Izvoarele primare ale dreptului financiar european

Dreptul primar la nivelul Uniunii Europene este constituit din cele trei tratate care au pus bazele Comunităților Europene, precum și din tratatele și actele care le modifică, le completează și le adaptează. Cu alte cuvinte, este vorba despre un număr impresionant de instrumente convenționale, proprii uneia sau alteia dintre Comunități sau comune celor trei.

Tratatele definesc elementele fundamentale ale colaborării dintre statele membre și precizează competența actorilor din sistemul instituțional european care participă la procesul de luare a deciziilor, conturează modul de derulare a procedurilor legislative, precum și puterile și prerogativele care sunt recunoscute acestor instituții. Așadar, tratatele constitutive formează dreptul primar al Uniunii Europene, care este comparabil, din punct de vedere al efectelor normelor juridice care îl compun, cu normele dreptului constituțional la nivel național. Mai mult decât atât, tratatele formează obiectul negocierilor directe între guvernele statelor membre, care trebuie să fie ratificate după procedura prevăzută la nivel național pentru fiecare stat în parte (în principiu, prin aprobare de către parlamentul național, de către puterea executivă/guvern sau de către toți cetățenii cu drept de vot, prin referendum). Această procedură asigură integrarea normelor de drept european în sistemul izvoarelor de drept proprii fiecărui stat membru și

⁴ <https://eur-lex.europa.eu/statistics/1990/eu-law-statistics.html>, accesat în 5 august 2019.

garantează efectul imediat și direct al normelor adoptate la nivelul Uniunii Europene în sistemele de drept național al statelor membre.

Pe lângă cele două tratate considerate fundamentale, Tratatul instituind o Comunitate Europeană și Tratatul asupra Uniunii Europene, sunt avute în vedere în categoria izvoarelor primare ale dreptului financiar și fiscal european și Tratatul EURATOM, tratatele de aderare ale altor state decât cele fondatoare, alte tratate și protocoale.

Tratatul instituind Comunitatea Economică a Cărbunelui și Oțelului (CECO) este cel mai vechi dintre cele trei tratate prin care s-au pus bazele Uniunii Europene; a fost semnat la Paris în 23 iulie 1952 și a expirat la 23 iulie 2002, deoarece nu a fost încheiat decât pentru cincizeci de ani. Obiectivul său a fost să se constituie o piață comună pentru cărbune și oțel, formulă susceptibilă a fi extinsă și în alte domenii economice. Industria cărbunelui și a oțelului sunt astăzi supuse regimului dreptului comun, dar debutul „construcției” europene, așa cum o percepem astăzi, a fost semnarea Tratatului de la Paris din 18 aprilie 1951, intrat în vigoare la 25 iulie 1952. Scopul creării acestei organizații a fost de a rezolva situația de criză în care se găseau industriile carboniferă și siderurgică, prin stabilirea unei „piețe comune” pentru aceste două sectoare, inclusiv prin lichidarea stocurilor acumulate. Propunerea inițială de colaborare a vizat un sector limitat, dar extrem de important: subordonarea producției de cărbune și oțel a Franței și Germaniei unei „Înalte Autorități” comune, în cadrul unei organizații deschise participării și altor țări europene.

Dacă rațiuni economice au justificat această inițiativă, scopurile veritabile care au animat colaborarea între statele participante au fost de ordin politic⁵. După opinia exprimată de Robert Schuman, CECO trebuia să fie „fermentul unei comunități mai largi și mai profunde”. Alte patru state (Italia, Belgia, Olanda, Luxemburg) s-au alăturat celor două, formând grupul statelor fondatoare ale acestei comunității, deschizătoare de drum pentru Uniunea Europeană, așa cum funcționează și se manifestă astăzi.

Relațiile foarte strânse între statele europene au demarat prin intermediul industriilor de război, dar, în scurt timp, s-a evidențiat nevoia unei mai strânse colaborări între statele fondatoare ale CECO. Formarea **Comunității Economice Europene (CEE)**, organizație economică internațională creată prin semnarea în 1957 a Tratatului de la Roma (25 martie 1957, și care a intrat progresiv în vigoare începând cu 1 ianuarie 1958) de către cele șase țări membre ale CECO, s-a realizat odată cu formarea Comunității Europene a Energiei Atomice (EURATOM sau CEEA), ratificată prin același tratat.

Scopul formării CEE era crearea unei piețe comune și apropierea politicilor economice ale țărilor membre, promovarea, în zona reprezentată de teritoriile pe care statele membre își manifestă suveranitatea, a dezvoltării concertate a

⁵ D. D. Șaguna, *Drept financiar și fiscal*, Editura All Beck, București, 2003, p. 543.

activităților economice și a expansiunii economice, pentru o mai bună coerență și simbioză a relațiilor dintre țările membre.

Dacă CECO și EURATOM au avut în vedere din start sectoare foarte importante, dar limitate, ale vieții economice, Tratatul CEE a vizat, de la început, o piață comună europeană care să integreze economiile naționale ale statelor membre. Această piață comună a arătat de la început dezideratul statelor membre de a realiza trei uniuni: Uniunea vamală, Uniunea economică și Uniunea politică. Dintre obiectivele pieței comune au fost expres afirmate:

- desființarea barierelor vamale tarifare și netarifare în calea comerțului între statele membre;
- stabilirea unui tarif vamal comun și a unei politici comerciale comune în relațiile cu terții;
- libera circulație a bunurilor și a factorilor de producție;
- aplicarea unor politici comune în agricultură, transporturi etc.

Tratatele instituind EURATOM și CEE au fost semnate la 25 martie 1957 la Roma. Noile comunități s-au inspirat din concepțiile cu privire la instituțiile comune puse deja în practică prin tratatul CECO, pe calea unei uniuni din ce în ce mai strânse între popoarele europene⁶. În aceeași zi cu semnarea tratatelor de la Roma, cele 6 state fondatoare au semnat și Convenția cu privire la instituțiile comune, stabilind că tuturor celor 3 comunități, create prin statute diferite și cu misiuni distincte, li se alătură, în sfera lor de competență, aceeași Adunare parlamentară și aceeași Curte de Justiție. Deși avută în vedere încă de la început, unitatea deplină a instituțiilor celor trei comunități, CEE, CECO și EURATOM, s-a realizat abia prin Tratatul de la Bruxelles, prin care se instituiau o Comisie Unică și un Consiliu unic (Tratatul de fuziune a executivelor comunitare, semnat în 1965 și intrat în vigoare în 1967).

Obiectivul principal al **Tratatului care instituie Comunitatea Economică Europeană CEE** a fost să realizeze o integrare progresivă a statelor europene și să stabilească o piață comună, pe baza celor patru libertăți de circulație (a bunurilor, a persoanelor, a capitalurilor și a serviciilor), ca urmare a unificării progresive a politicilor economice ale statelor membre.

Pentru aceasta, statele membre au renunțat la o parte din suveranitatea lor, în favoarea instituțiilor comunitare (care au evoluat în instituțiile europene de astăzi), care au dobândit puterea de a adopta reguli direct aplicabile în statele membre (regulamente, directive, decizii) și având prioritate asupra normelor dreptului național. Tratatul CEE, în forma sa actuală, este rezultatul modificărilor aduse tratatului care a instituit Comunitatea Economică Europeană (Tratatul CEE, semnat la Roma în 1957 și intrat în vigoare la 1 ianuarie 1958). Acesta a fost modificat în numeroase rânduri, în special prin Actul Unic European, intrat în

⁶ I. P. Filipescu, A. Fuerea, *Drept instituțional comunitar european*, Editura Actami, București, 2000, p. 14.

vigoare în 1987, prin Tratatul de la Maastricht (Tratatul asupra Uniunii Europene) intrat în vigoare în 1993, prin Tratatul de la Amsterdam, intrat în vigoare în 1999, prin Tratatul de la Nice, intrat în vigoare în februarie 2003, și Tratatul de la Lisabona, intrat în vigoare în decembrie 2009.

În urma acestor modificări, părți importante din Tratatul CEE au fost reformulate pentru a putea fi corect înțelese astăzi. Tratatul cuprinde actualmente aproape toate aspectele economice de interes pentru Uniunea Europeană, dar și aspecte politice, cum ar fi dreptul de azil și dreptul de a emigra⁷.

Pe site-ul oficial legislativ al Uniunii Europene, dar și în numeroase alte surse on-line, sunt disponibile variante consolidate ale tratatului CEE. Încă din partea I a Tratatului CEE, intitulată „Principii”, sunt incluse reguli de drept cu caracter financiar și fiscal. Astfel, articolul 2 prevede expres: *Comunitatea are ca misiune, prin instituirea unei piețe comune și prin apropierea treptată a politicilor economice ale statelor membre, să promoveze în întreaga Comunitate o dezvoltare armonioasă a activităților economice, o creștere durabilă și echilibrată, o stabilitate crescândă, o creștere accelerată a nivelului de trai și relații mai strânse între statele pe care le reunește.*

Conform articolului 3, în vederea realizării scopurilor prevăzute la articolul 2, acțiunea Comunității presupune, în condițiile și în conformitate cu termenele prevăzute de prezentul tratat:

- (a) eliminarea, între statele membre, a taxelor vamale și a restricțiilor cantitative la intrarea și ieșirea mărfurilor, precum și a oricăror altor măsuri cu efect echivalent;
- (b) stabilirea unui tarif vamal comun și a unei politici comerciale comune în raport cu statele terțe;
- (c) eliminarea, între statele membre, a obstacolelor care stau în calea liberei circulații a persoanelor, a serviciilor și a capitalurilor;
- (d) adoptarea unei politici comune în domeniul agriculturii;
- (e) adoptarea unei politici comune în domeniul transporturilor;
- (f) instituirea unui regim care să împiedice denaturarea concurenței pe piața comună;
- (g) aplicarea unor proceduri care să permită coordonarea politicilor economice ale statelor membre și împiedicarea dezechilibrelor în balanțele de plăți ale acestora;
- (h) apropierea legislațiilor interne în măsura necesară funcționării pieței comune;
- (i) crearea unui Fond Social European pentru a îmbunătăți posibilitățile de angajare a lucrătorilor și pentru a contribui la ridicarea nivelului de trai;

⁷ A se vedea în acest sens art. B din Tratatul de la Amsterdam (semnat în 1997 și intrat în vigoare în 1999).

- (j) instituirea unei Bănci Europene de Investiții, destinată facilitării extinderii economice a Comunității prin crearea de resurse noi;
- (k) asocierea țărilor și teritoriilor de peste mări în vederea creșterii schimburilor comerciale și continuării în comun a efortului de dezvoltare economică și socială.

De asemenea, capitolul 2 (Dispoziții fiscale) al părții a III-a a tratatului (Politica Comunității) instituie **primele norme de drept european în materie fiscală**. Astfel, *niciun stat membru nu aplică, direct sau indirect, produselor altor state membre impozite interne de orice natură mai mari decât cele care se aplică, direct sau indirect, produselor naționale similare*. De asemenea, *niciun stat membru nu aplică produselor altor state membre impozite interne de natură să protejeze indirect alte produse*. Statele membre au fost obligate să elimine sau să modifice dispozițiile existente la intrarea în vigoare a tratatului care contravin normelor de mai sus.

Conform articolului 99, *Comisia examinează modul în care poate fi armonizat în interesul pieței comune dreptul intern al diferitelor state membre cu privire la normele de drept financiar european*. Comisia prezintă propunerile sale Consiliului, care hotărăște în unanimitate. Această prevedere privind unanimitatea votului în domeniul dreptului financiar s-a păstrat până astăzi în domeniul dreptului fiscal european, situație cel mai ades invocată în contextul afirmării suveranității fiscale a statelor membre ale Uniunii Europene.

Tot în cuprinsul Tratatului CEE regăsim și **primele prevederi cu privire la constituirea bugetului european**. Titlul II din Partea a V-a (Instituțiile Comunității) cuprinde dispoziții financiare. Articolul 199 prevede expres că *toate veniturile și cheltuielile comunității, inclusiv cele care se referă la Fondul Social European, trebuie estimate pentru fiecare exercițiu bugetar și trebuie înscrise în buget*. Remarcăm tot aici și primele principii de disciplină bugetară la nivelul Uniunii Europene, prin prevederea faptului că *veniturile și cheltuielile bugetare trebuie să fie echilibrate*.

Sunt de asemenea stabilite primele contribuții ale statelor membre la veniturile bugetare. Cheltuielile înregistrate în buget sunt autorizate pe durata unui exercițiu bugetar, cu unele excepții specificate. Alocările sunt clasificate pe capitole care grupează cheltuielile după natura și destinația lor și, dacă este necesar, pe subdiviziuni. Cheltuielile Adunării, ale Consiliului, ale Comisiei și ale Curții de Justiție fac obiectul unor părți separate din buget.

Comisia execută bugetul, pe propria răspundere și în limita creditelor alocate. Sub rezerva informării autorităților competente ale statelor interesate, Comisia poate transfera în moneda unuia dintre statele membre activele pe care le deține în moneda unui alt stat membru (astăzi, în moneda unică), în măsura în care este necesară utilizarea lor pentru obiectivele cărora le sunt destinate prin tratat.

Articolul 209 din Tratatul CEE stabilește că este în competența și sarcina Consiliului să decidă în unanimitate și la propunerea Comisiei:

- (a) cu privire la adoptarea regulamentelor financiare care precizează procedurile privind întocmirea și execuția bugetului, precum și prezentarea și verificarea conturilor;
- (b) stabilește condițiile și procedura conform cărora contribuțiile statelor membre trebuie puse la dispoziția Comisiei;
- (c) stabilește normele și organizează controlul răspunderii ordonatorilor și contabililor.

Sintetizând argumentele prezentate *supra*, **Tratatul CEE a pus bazele apariției acestei ramuri noi de drept, dreptul financiar și fiscal european, instituind regulile cu valoare fundamentală pentru acest domeniu.**

Tratatul instituind Comunitatea Europeană a Energiei Atomice (EURATOM sau CEEA) a fost semnat la Roma în data de 25 martie 1957 și a intrat în vigoare la 1 ianuarie 1958 în același timp cu Tratatul CEE. Obiectivul Tratatului Euratom a fost acela de a realiza o coordonare a programelor de cercetare deja lansate de către statele membre sau a programelor care sunt în curs de lansare cu respectarea principiilor utilizării pașnice a energiei nucleare.

Acest tratat a fost în mare măsură absorbit de tratatul CEE.

Actul Unic European a fost semnat în 28 februarie 1986 și a intrat în vigoare la 1 iulie 1987. Obiectivul urmărit prin adoptarea acestui tratat a fost atingerea cel mai târziu la 31 decembrie 1992 a pieței comune interne europene, respectiv spațiul unde circulă liber persoanele, capitalurile, bunurile și serviciile. O serie de proceduri ad-hoc sunt introduse prin tratatul CEE pentru atingerea acestui obiectiv. Adoptarea Actului Unic European și intrarea lui în vigoare a generat profunde schimbări în planul dreptului financiar și fiscal european, întrucât dezideratul pieței unice a impus numeroase măsuri cu privire la taxele și impozitele practicate de statele membre.

Tratatul asupra Uniunii Europene TUE (Maastricht, 1992) a urmărit crearea cadrului normativ pentru realizarea a două obiective principale:

- uniunea monetară, prin stabilirea principiilor și regulilor pentru punerea în circulație a monedei unice EURO;
- uniunea economică și politică.

Ambele obiective principale ale acestui tratat intră sub incidența domeniului de reglementare a dreptului financiar european. Pornind de la acest tratat se vorbește despre construcția pe trei piloni a Uniunii Europene, din care primul pilon îl formează Comunitatea Economică Europeană, iar ceilalți doi sunt formați din politica externă și de securitate comună și din cooperarea judiciară și în materie penală. Există, totuși, o mare diferență între primul pilon și celelalte două, care nu au fost însoțite de un transfer de suveranitate în favoarea instituțiilor și organismelor comunitare, cum a fost cazul Comunității Economice Europene. Statele membre și-au dorit conservarea în aceste domenii a puterilor

lor autonome de decizie și s-au limitat la o colaborare de tip interguvernamental. Instrumentele juridice cele mai importante utilizate în aceste domenii sunt acțiunile comune, pozițiile comune și deciziile-cadru care sunt aproape întotdeauna adoptate în unanimitate și sunt dominate de o forță de constrângere limitată. În varianta sa originală, tratatul UE a intrat în vigoare la 1 noiembrie 1993 și a fost modificat succesiv prin Tratatul de la Amsterdam, 1999, Tratatul de la Nice, 2003. O versiune consolidată a Tratatului de la Maastricht este, de asemenea, disponibilă în varianta oficială în eurlex.com.

În acord cu extinderea colaborării dintre statele membre și pentru a răspunde nivelului de armonizare a relațiilor dintre acestea, Tratatul asupra UE a schimbat denumirea Comunității Economice Europene în *Comunitate Europeană*, denumire sub care se subînțeleg toate clauzele din Tratatul CECO și EURATOM. Totodată, denumirea de Comunitatea Europeană a fost înlocuită cu denumirea de *Uniune Europeană*, organism internațional de factură nouă, cu o evoluție continuă, bazată pe colaborarea din ce în ce mai elaborată dintre statele membre.

Sistemul normativ, creat prin cele 3 tratate pentru a oferi un cadru optim colaborării statelor implicate în proiectul de integrare europeană, s-a dezvoltat în două direcții principale⁸. O primă direcție a avut în vedere perfecționarea instituțiilor europene, iar cea de-a doua a urmărit extinderea comunităților și, ulterior, a uniunii, prin cooptarea de noi membri.

Țările fondatoare ale Comunităților și Uniunii Europene, Belgia, Germania, Franța, Italia, Luxemburg, Olanda (1951, 1957) au acceptat extinderea colaborării între ele prin cooptarea de noi membri, încă de la începuturile formării mecanismelor instituționale. Procesul de lărgire a arealului teritorial acoperit de colaborarea europeană a fost reluat cu consecvență, teritoriul Uniunii Europene extinzându-se în interesul exclusiv al cetățenilor care îl ocupă.

Cooptarea noilor state în colaborarea europeană s-a concretizat prin negocierea și semnarea tratatelor de aderare succesive. Aceste tratate conțin condiții exacte pentru integrarea noilor țări în Uniunea Europeană, precum și adaptările necesare pe care trebuie să le suporte tratatele institutive ale comunității.

Conform tratatelor de aderare, fiecare dintre statele membre se angajează să respecte normele de drept financiar european, în aceeași măsură în care recunoaște aplicabilitatea principiilor priorității normelor de drept european, aplicării directe și imediate al acestor norme de drept în ordinea juridică internă.

Fiecare stat membru este obligat să contribuie la constituirea bugetului Uniunii Europene și poate beneficia de fonduri europene, în condițiile prevăzute în regulamentul financiar.

Tratatul de la Amsterdam conține prevederi importante pentru domeniul dreptului financiar și fiscal european. Astfel, amintim doar cu titlu

⁸ I. P. Filipescu, A. Fuerea, *Drept instituțional comunitar european*, Ed. Actami, București, 2000, p. 14.

exemplificativ paragrafele 2, 3 și 4 ale articolului 46⁶, care precizează modalitățile de finanțare a cheltuielilor angajate pentru punerea în aplicare a dispozițiilor cu privire la cooperarea între statele membre⁹. De asemenea, tratatul modifică procedura de finanțare a cheltuielilor operaționale și regulile cu privire la procedura bugetară.

Tratatul de la Nice a fost semnat la 26 februarie 2001 și a intrat în vigoare la 1 februarie 2003. Obiectivul principal al acestui tratat a fost să adapteze funcționarea Uniunii Europene în vederea extinderii. Principala reglementare în domeniul financiar european inclusă în Tratatul de la Nice vizează funcționarea Curții Europene de Conturi (sau de Auditori, într-o variantă preferată de unii specialiști), constituită din reprezentanții fiecărui stat membru, pentru un mandat de 6 ani. Membrii curții sunt numiți de către Consiliu, care decide cu majoritate calificată și nu cu unanimitate. Din motive de celeritate, Curtea de Conturi poate funcționa și în camere, pentru adoptarea anumitor avize sau rapoarte.

Dispozițiile tratatului urmăresc îmbunătățirea colaborării curții cu instituțiile similare organizate la nivelul fiecărui stat membru. Unul dintre mijloacele folosite în acest sens este constituirea unui comitet de legătură cu persoanele care sunt conducători ai instituțiilor naționale corespunzătoare.

Tratatul stabilind o Constituție pentru Europa se cuvine a fi menționat separat. Scopurile avute în vedere prin redactarea, negocierea și semnarea tratatului nu au fost însă confirmate prin procedura obligatorie prevăzută pentru intrarea în vigoare. Aprobate de către șefii de stat sau de guvern la 18 iunie 2004 și semnat la 29 octombrie 2004, tratatul trebuia ratificat de către cele 25 de state membre ale Uniunii Europene înainte ca prevederile sale să fie efectiv transpuse în practică. Respingerea acestui tratat în urma referendumului din Franța și a celui din Olanda a determinat discuții aprinse asupra viitorului Uniunii Europene. Unii chiar s-au grăbit să califice drept incertă sorta Uniunii însăși, în lipsa unui tratat constituțional. În realitate, eșecul procedurii de adoptare și intrare în vigoare a tratatului constituțional nu a fost nici primul și, așa cum s-a demonstrat, nici ultimul moment de nereușită în evoluția Uniunii Europene, în general, și a dreptului european, în particular. Construcția colaborării între statele membre ale Uniunii Europene s-a realizat în acord cu strategia pașilor succesivi și a perfecționării mecanismelor de armonizare legislativă, prin perseverență și prin ajustarea direcțiilor pentru atingerea obiectivelor blocate prin proiectele nereușite.

Cunoscut în faza de proiect sub numele de Tratatul de Reformă, Tratatul de la Lisabona a fost elaborat pentru a relansa eforturile de extindere a colaborării între statele membre, depășind momentul eșecului și înlocuind tratatul constituțional european¹⁰. Numele oficial este Tratatul de la Lisabona de modificare a

⁹ A. Fuerea, *Drept comunitar. Partea generală*, Ed. All Beck, București, 2003, p. 88.

¹⁰ <https://eur-lex.europa.eu/resource.html>, accesat în 2 august 2019.

Tratatului privind Uniunea Europeană și a Tratatului de instituire a Comunității Europene, iar referirile cele mai frecvente la acest text se fac utilizând denumirea **Tratatul de Funcționare a Uniunii Europene**, TFUE.

Textul tratatului s-a definitivat în urma negocierilor între reprezentanții statelor în summit-ul de la Lisabona, din 19 octombrie 2007, iar tratatul a fost semnat pe 13 decembrie de către reprezentanții celor 27 de state membre ale UE. Intrarea în vigoare a Tratatului a fost programată pentru 1 ianuarie 2009, după ratificarea de către toate statele membre, și s-a realizat efectiv cu întârziere, la 1 decembrie 2009.

Cele mai importante prevederi ale tratatului sunt următoarele:

- Uniunea Europeană are personalitate juridică (până la intrarea în vigoare a TFUE, doar Comisia Europeană avea afirmată în mod expres capacitatea juridică);
- funcția de președinte al Consiliului European a fost transformată într-una permanentă de „Președinte al Uniunii”, cu un mandat de 2 ani și jumătate;
- a fost înființată funcția de ministru de externe al Uniunii, cu numele oficial de Înalt Reprezentant al Uniunii pentru politica comună externă și de securitate;
- s-a modificat modalitatea de vot în cadrul Consiliului, dar regulile stabilite în Tratatul de la Nice au rămas în vigoare până în anul 2014.

Remarcăm că aceste prevederi sunt, în fapt, preluate din varianta textului Tratatului stabilind o constituție pentru Uniunea Europeană, deși textul integral al tratatului nu a fost aprobat. Inițial au apărut comentarii și chiar luări de poziție în cadrul ședințelor Parlamentului European cu privire la eficiența unora dintre instituțiile nou apărute prin acest tratat, însă rezultatele pozitive anticipate în momentul adoptării tratatului au fost deja confirmate, chiar dacă evoluția organizării instituționale la nivel european a avut nevoie de un răgaz pentru aplicare și pentru conformare.

Tratatul de la Lisabona cuprinde în mai multe articole referiri la reglementari financiare de importanță primară pentru Dreptul european, conformând autonomia Dreptului financiar european. Astfel, în Partea a III-a din textul TFUE, intitulată *Politicile și acțiunile interne ale Uniunii*, regăsim Titul VII, care reglementează normele comune privind concurența, impozitarea și armonizarea legislativă. Mai exact, în Capitolul 2 sunt incluse următoarele dispoziții fiscale:

- Articolul 110 (ex-articolul 90 TCE)

Niciun stat membru nu aplică, direct sau indirect, produselor altor state membre impozite interne de orice natură mai mari decât cele care se aplică, direct sau indirect, produselor naționale similare.

De asemenea, niciun stat membru nu aplică produselor altor state membre impozite interne de natură să protejeze indirect alte sectoare de producție.

- Articolul 111 (ex-articolul 91 TCE)

Produsele exportate pe teritoriul unuia dintre statele membre nu pot beneficia de nicio rambursare a impozitelor interne mai mare decât impozitele aplicate direct sau indirect.

- Articolul 112 (ex-articolul 92 TCE)

În ceea ce privește impozitele, altele decât cele pe cifra de afaceri, accizele și alte impozite indirecte, pot fi acordate scutiri sau rambursări la exportul către celelalte state membre și pot fi introduse taxe compensatorii la importurile care provin din statele membre numai în cazul în care măsurile preconizate au fost aprobate în prealabil pentru o perioadă limitată de către Consiliu, care hotărăște la propunerea Comisiei.

Capitolul 3 reglementează apropierea legislațiilor, stabilind totodată că, în cazul în care, după adoptarea unei măsuri de armonizare de către Parlamentul European și Consiliu, de către Consiliu sau Comisie, un stat membru consideră necesară menținerea sau introducerea unor dispozițiilor de drept intern justificate de cerințele importante prevăzute la articolul 36¹¹ sau referitoare la protecția mediului ambiant ori a mediului de lucru, acesta adresează Comisiei o notificare. În termen de șase luni, Comisia aprobă sau respinge dispozițiile respective de drept intern, după ce verifică dacă acestea constituie sau nu un mijloc de discriminare arbitrară sau o restricție disimulată în comerțul dintre statele membre și dacă acestea constituie sau nu un obstacol în funcționarea pieței interne. În absența unei decizii a Comisiei adoptate în acest termen, dispozițiile de drept intern se consideră aprobate.

Tot o prevedere expresă din TFUE stabilește modalitatea prin care pot fi adoptate acte normative noi la nivelul UE, în vederea armonizării legislative în domeniul financiar. Articolul 115 (ex-articolul 94 TCE) prevede: *Consiliul, hotărând în unanimitate în conformitate cu o procedură legislativă specială și după consultarea Parlamentului European și a Comitetului Economic și Social, adoptă directive pentru apropierea actelor cu putere de lege și a actelor administrative ale statelor membre, care au incidență directă asupra instituirii sau funcționării pieței interne.* Votul unanim în Consiliul UE demonstrează că suveranitatea fiscală a statelor nu doar că este menținută, ci este încă o dată afirmată expres, prin texte cu putere de izvor primar de drept la nivelul Dreptului european.

Titlul VIII reglementează principalele aspecte privind politica economică și monetară. În vederea realizării obiectivelor UE, acțiunea statelor membre și a Uniunii presupune, în condițiile prevăzute de tratate, instituirea unei politici economice întemeiate pe strânsa coordonare a politicilor economice ale statelor membre, pe piața internă și pe definirea obiectivelor comune și conduse în

¹¹ Conform art. 356, *astfel de motive sunt cele de morală publică, de ordine publică, de siguranță publică, de protecție a sănătății și a vieții persoanelor și a animalelor sau de conservare a plantelor, de protejare a unor bunuri de patrimoniu național cu valoare artistică, istorică sau arheologică sau de protecție a proprietății industriale și comerciale.*

conformitate cu principiul unei economii de piață deschise, în care concurența este liberă.

Art. 119 alin. 2 prevede că *în condițiile și în conformitate cu procedurile prevăzute în tratate, această acțiune presupune o monedă unică, euro, precum și definirea și aplicarea unei politici monetare unice și a unei politici unice a cursurilor de schimb, al căror obiectiv principal îl constituie menținerea stabilității prețurilor și, fără a aduce atingere acestui obiectiv, susținerea politicilor economice generale în Uniune, în conformitate cu principiul unei economii de piață deschise, în care concurența este liberă.*

Totodată, Consiliul, hotărând în **unanimitate** prin regulamente, în conformitate cu o procedură legislativă specială, după consultarea Parlamentului European și a Băncii Centrale Europene, *poate încredința Băncii Centrale Europene misiuni specifice privind politicile în domeniul supravegherii prudențiale a instituțiilor de credit și a altor instituții financiare, cu excepția întreprinderilor de asigurări.*

În Partea a VI-a a TFUE, intitulată *Dispoziții instituționale și financiare*, regăsim Titlul II *Dispoziții financiare*, care prevede în art. 310 (ex-articolul 268 TCE) că *toate veniturile și cheltuielile Uniunii trebuie estimate pentru fiecare exercițiu bugetar și trebuie înscrise în buget.* Bugetul anual al Uniunii este stabilit de Parlamentul European și de Consiliu, în conformitate cu articolul 314. Veniturile și cheltuielile bugetare trebuie să fie echilibrate. Cheltuielile înscrise în buget sunt autorizate pe durata exercițiului bugetar anual, în conformitate cu regulamentul bugetar, act al Uniunii având forță juridică obligatorie, care conferă un temei juridic acțiunii Uniunii și execuției cheltuielii corespunzătoare.

În vederea asigurării disciplinei bugetare, Uniunea nu adoptă acte care ar putea avea implicații importante asupra bugetului fără a oferi garanția că cheltuielile care decurg din aceste acte pot fi finanțate în limita resurselor proprii ale Uniunii și cu respectarea cadrului financiar multianual.

Totodată, bugetul Uniunii se execută în conformitate cu principiul bunei gestiuni financiare. Statele membre și Uniunea cooperează pentru a face posibilă utilizarea alocărilor înscrise în buget, în conformitate cu acest principiu.

Uniunea și statele membre se angajează să combată fraudă și orice altă activitate ilegală care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii.

II.2. Izvoarele derivate ale dreptului financiar european

Dreptul derivat constituie a doua sursă importantă de drept european, după tratate și acordurile internaționale (dreptul primar).

Dreptul derivat poate fi definit ca ansamblul de acte normative adoptate de instituțiile europene pentru aplicarea dispozițiilor tratatelor. Fac parte din dreptul derivat actele obligatorii (regulamentele, directivele și deciziile) și fără forța de constrângere (rezoluții și avize) prevăzute în tratatul CE, dar și o serie de alte

acte, cum ar fi regulamentele interne ale instituțiilor, programele pentru acțiunile comunitare, de exemplu¹².

Atunci când normele de drept avute în vedere vizează colaborarea între statele membre ale Uniunii Europene în domeniu celui de al doilea și al treilea pilon din Tratatul de la Maastricht (afacerile interne și colaborarea în cadrul politicii externe a Uniunii Europene), actele normative de reglementare nu fac propriu-zis parte din dreptul derivat, deoarece continuă să gestioneze relații interguvernamentale, a căror adoptare rămâne și în lumina preverilor Tratatului de la Lisabona supus votului unanim al statelor membre.

Așa cum prevede Tratatul de la Lisabona, adnotând prevederile explicite la TUE, respectiv „Secțiune 1 – Actele juridice ale Uniunii”, articolul 249 se modifică după cum urmează: (a) primul paragraf se înlocuiește cu textul următor: „Pentru exercitarea competențelor Uniunii, instituțiile adoptă regulamente, directive, decizii, recomandări și avize”. Cu alte cuvinte, în această enumerare regăsim surse derivate de drept european, cu aplicabilitate și în sfera de reglementare a dreptului financiar european.

Regulamentul, ca act normativ de drept european, este definit pentru prima dată de articolul 249 TCE, în alineatul 2, ca fiind actul cu aplicabilitate generală, obligatoriu în toate elementele sale și direct aplicabil în toate statele membre.

Adoptat de Consiliu împreună cu Parlamentul sau doar de Comisie, regulamentul este actul **general** și **obligatoriu** cu privire la întregul său cuprins și care se adresează în egală măsură tuturor statelor membre ale Uniunii, dar și instituțiilor europene deopotrivă.

El este **direct aplicabil**, adică regulamentul creează norme de drept care se aplică imediat în toate statele membre, în același mod ca normele de drept intern, și fără nicio altă intervenție din partea autorităților naționale. Aplicabilitatea directă se opune oricărei formalități naționale de asimilare sau transpunere a regulamentului în ordinea juridică internă. Oricare stat membru trebuie să respecte reglementările dintr-un regulament (prevederile de rang regulamentar), fără a fi necesară nicio procedură suplimentară de asimilare în sistemul de drept intern. Un act național care ar avea ca obiect introducerea în ordinea juridică internă a unui regulament sau care ar condiționa intrarea în vigoare a regulamentului este ilegal, fiind contrar dreptului european.

Potrivit art. 279 TCE Consiliul adoptă regulamente financiare specificând modalitățile relative la stabilirea și executarea bugetului și la darea de seamă și verificarea conturilor. Acest text normativ este ilustrativ pentru reliefaarea forței juridice a dispozițiilor cuprinse în tratatele institutive ale comunităților și ale

¹² A. Fuerea, *Drept comunitar european. Partea generală*, Ed. All Beck, București, 2004, p. 106 și urm.

Uniunii, dar și pentru a argumenta poziția regulamentelor europene în domeniul de interes al dreptului financiar și fiscal european.

Astfel, trei regulamente au fost adoptate la 18 septembrie 1995, pentru modificarea și îmbunătățirea mecanismelor prevăzute prin Regulamentul financiar din 21 decembrie 1977, aplicabil bugetului general al Comunităților europene. Principalele domenii vizate prin aceste acte normative sunt modul de evidențiere al sancțiunilor aplicate statelor în cadrul bugetului și din punct de vedere contabil, rolul controlului financiar și creditele de cercetare-dezvoltare tehnologică.

Regulamentul financiar din 1977 a mai fost modificat prin Regulamentul nr. 2548 din 1998, care permitea garantarea unui control mai bun și a unei transparențe mai mari la executarea bugetului.

Bugetul general al Comunităților europene a fost reglementat prin Regulamentul financiar (CE, EURATOM) nr. 1605/2002 al Consiliului din 25 iunie 2002, modificat substanțial prin Regulamentul nr. 1995/2006 al Consiliului din 13 decembrie 2006 și prin Regulamentul (CE) nr. 1525/2007 al Consiliului. Regulamentul financiar cu privire la bugetul general al UE cuprindea 3 părți, organizate în 17 titluri, care tratează în detaliu operațiunile de venituri și cheltuieli, auditul, fondurile speciale și acțiunile externe. Deși relativ amplu (188 de articole, aproape fiecare incluzând mai multe alineate), acest regulament se limita la enunțarea principiilor generale și a normelor de bază care reglementează întregul sector bugetar prevăzut de tratat, în timp ce dispozițiile de aplicare se regăsesc în Regulamentul (CE, EURATOM) nr. 3342/2002 al Comisiei din 23 decembrie 2002. La 17 decembrie 2007, șefii de stat și de guvern ai țărilor membre au ajuns la un acord asupra perspectivelor financiare pentru perioada 2007-2013, cu o sumă de 862,4 miliarde de euro pentru această perioadă, UE va putea continua să își finanțeze acțiunile într-o Europă lărgită.

Astăzi, este în vigoare Regulamentul (UE, Euratom) nr. 966/2012 al Parlamentului European și al Consiliului din 25 octombrie 2012 privind normele financiare aplicabile bugetului general al Uniunii și de abrogare a Regulamentului (CE, Euratom) nr. 1605/2002 al Consiliului. În analiza normelor de drept incidente ne vom referi la aceste acte normativ ca Regulament financiar.

În data de 31 decembrie 2018, a avut loc intrarea în vigoare a modificărilor aduse Regulamentului financiar prin proiectul de modificare propus în 2016, care vizează, printre altele reglementări care vor fi amendate și completate, simplificarea procedurilor pentru achizițiile publice în UE. Regulamentul (UE, Euratom) 2018/1046 al Parlamentului European și al Consiliului din 18 iulie 2018 privind normele financiare aplicabile bugetului general al Uniunii a modificat și a abrogat toate reglementările anterioare existente în domeniul dreptului financiar bugetar european.

Din analiza textelor din TFUE care vizează adoptarea regulamentelor europene în materia relațiilor financiare, remarcăm prevederile privind normele

care vizează cadrul financiar multianual, respectiv prevederea din articolul 270 lit. a, conform căreia cadrul financiar multianual vizează asigurarea evoluției ordonate a cheltuielilor Uniunii, în limita resurselor proprii. Acesta se adoptă pentru o perioadă de cel puțin cinci ani. Bugetul anual al Uniunii respectă cadrul financiar multianual, iar Consiliul, hotărând în conformitate cu o procedură legislativă specială, adoptă un regulament care stabilește cadrul financiar multianual. Consiliul hotărăște în unanimitate, după aprobarea Parlamentului European, care se pronunță cu majoritatea membrilor care îl compun. Există, așadar, o preponderență a adoptării regulamentelor în domeniul dreptului financiar european, prin comparație cu celelalte acte normative care sunt izvoare de drept derivat, datorită capacității de uniformizare legislativă deplină pe care o are acest tip de act normativ european.

Al doilea tip de act normativ care aparține sferei izvoarelor de drept derivat la nivelul Uniunii Europene este directiva. Adoptată de Consiliu împreună cu Parlamentul European, sau de către Comisie singură, **directiva** se adresează statelor membre și este o expresie a subsidiarității. Principalul ei scop este să uniformizeze legislațiile statelor membre.

Directiva leagă statele membre în ceea ce privește rezultatul de atins, dar le lasă opțiunea alegerii între formele posibile pentru transpunerea ei în practică¹³. Ca și regulamentul, directiva are caracter obligatoriu, dar, spre deosebire de regulament, nu beneficiază de efectul direct, statele membre fiind obligate să o transpună mai întâi în legislația internă.

Transpunerea directivei este operațiunea prin care statul membru destinat al unei directive europene procedează la adoptarea de măsuri necesare punerii ei în practică. Statul are alegerea asupra „formeii” (în sens de tehnică legislativă sau regulamentară proprie fiecărui stat) și „mijloacelor” (instituțiile juridice susceptibile să realizeze obiectivul indicat), esențial fiind ca acestea să conducă la atingerea rezultatului. Statul poate adopta legi sau regulamente, după cum poate fi pus în situația de a abroga sau modifica dispoziții interne incompatibile cu prevederile directivei.

Dacă directiva nu este transpusă în legislația națională de către statele membre, sau dacă este transpusă într-o manieră incompletă sau cu întârziere, justițiabilii pot să invoce direct prevederile directivei respective, chiar și în fața judecătorului național. Cu alte cuvinte, în etapa în care directiva trebuie transpusă în legislația statelor membre, acest act normativ creează obligații doar pentru autoritatea legiuitoare din aceste state, în sensul adoptării acelor măsuri și reglementări care sunt utile pentru ca scopurile directivei să fie corect atinse. Ulterior expirării termenului pentru implementarea directivei, ea generează efecte

¹³ Ioana-Nely Militaru, *Dreptul Uniunii Europene. Cronologie. Izvoare. Principii. Instituții. Piața internă a Uniunii Europene. Libertățile fundamentale*, ediția a III-a, revăzută și adăugită, Editura Universul Juridic, 2017, p. 133.

în favoarea tuturor cetățenilor și persoanelor juridice din spațiul Uniunii Europene, fiecare subiect de drept fiind îndreptățit să invoce drepturi și obligații reglementate în directiva respectivă, atât împotriva unui alt resortisant al uniunii (efect direct orizontal), cât și împotriva statelor membre ale uniunii, dacă nu au implementat corect textul directivei (efect direct vertical).

Potrivit articolului 249 alin. 3 din TCE, directiva este obligatorie pentru fiecare stat membru destinat în ce privește rezultatul care trebuie atins, lăsând autorităților naționale competența în privința formei și mijloacelor pentru atingerea rezultatului. Directiva este, așadar, un instrument de reglementare care, spre deosebire de regulament, vizează armonizarea legislativă, și nu uniformizarea dreptului statelor membre. Fiecare stat va adopta acele măsuri care sunt suficiente, în acord cu cadrul juridic în vigoare la momentul stabilit pentru transpunerea directivei în legislația națională. Uneori, statul nu are de luat niciun fel de măsuri, fie pentru că măsura stabilită prin directivă este deja reglementată la nivel național, fie pentru că măsura respectivă vizează un domeniu care nu intră în sfera de activități desfășurate pe teritoriul statului respectiv.

Dintre reglementările specifice dreptului financiar european, remarcăm că directivele sunt instrumentul de reglementare utilizat în aria de interes a dreptului financiar bancar la nivel european. Realizarea unei piețe bancare unice prin directivele Consiliului cunoaște două metode: metoda coordonării legislației și metoda recunoașterii reciproce¹⁴.

Prima directivă adoptată pentru reglementarea liberalizării progresive a mișcărilor de capital a fost publicată în „Jurnalul Oficial al Uniunii Europene” (JO), nr. 43 din 12 aprilie 1960, și a fost modificată într-o mică măsură în anul 1962. Acest act normativ prevedea patru grade de liberalizare diferite, necondiționate de dreptul de stabilire a persoanei în statul în care dorește să plaseze capital.

Directiva 77/780/CEE din 12 decembrie 1977 asupra coordonării și normativizării conducerii instituțiilor de credit, cunoscută sub numele de *Prima directivă bancară*, publicată în JO, nr. 322, din 17 decembrie 1977, vizează coordonarea dispozițiilor legale și administrative privind accesul la activitatea de instituție de credit și exercitarea acesteia în spațiul comunitar.

Directiva 89/646/CEE din 15 decembrie 1989, cunoscută și sub numele de *A doua directivă bancară*, urmărea crearea unei piețe bancare unice. Astfel, este statuat dreptul unei bănci de a furniza servicii fără a avea structuri organizatorice în țara în care sunt rezidenți clienții, iar pe baza principiului recunoașterii reciproce a autorizațiilor bancare în țara de origine, rezultă libertatea înființării de sucursale pe întreg spațiul comunitar, fără posibilitatea vreunei țări de a impune condiții de acces unei bănci autorizate în altă țară comunitară.

¹⁴ I. Turcu, *Drept bancar*, vol. I, Ed. Lumina Lex, București, 1999, p. 166.

Tot în această directivă, se regăsește cerința unui capital minim, echivalent a 5 milioane de ecu (euro) pentru înființarea unei instituții de credit în spațiul UE, sau principiul prudențial după care participarea băncilor sau altor instituții de credit la societăți cu caracter non-financiar este limitată la 15% din fondurile proprii și ansamblul participațiilor nu poate depăși 60% din fondurile proprii.

Textul „Primei directive bancare” cuprinde și referiri la liberalizarea creditelor pe termen lung legate de operațiuni asupra titlurilor care nu erau negociate la bursă. Adevărata liberalizare a intervenit abia în baza Directivei din 24 iunie 1988. Prezentată într-un mod foarte schematic, această directivă reglementează libertățile de deplasare a capitalurilor între statele membre. Acest fapt implică eliminarea tuturor autorizațiilor de transfer, chiar a celor care interveneau în mod automat.

Directiva lasă statelor membre libertatea de adopta măsuri de reglementare a lichidității bancare, chiar dacă ele pot avea efect asupra operațiunilor de capital efectuate prin stabilirea de credite cu nerezidenți. Directiva permitea și unele măsuri de control administrativ, mai ales pentru a descuraja fraudă fiscală sau pentru a face să se respecte regulile prudențiale ale băncilor sau chiar cu scop statistic. Armonizarea minimă a regulilor de control prudențial este precedată, în mod firesc și necesar, de armonizarea regulilor contabile. Obiectul controlului prudențial îl constituie acoperirea riscurilor și repartizarea acestora¹⁵.

În sfârșit, directiva conținea o clauză de salvagardare, aplicabilă în cazul deplasărilor în interiorul Comunității sau în raporturile cu statele membre a capitalurilor pe termen scurt cu o amploare excepțională, determinând tensiuni puternice și perturbări pe piețele de schimb și asupra evoluției politicii monetare. Această clauză era mai precisă decât cea prevăzută în art. 73 din Tratatul de la Roma, care viza numai perturbările produse în cadrul funcționării piețelor de capital dintr-un stat membru¹⁶.

Atunci când perturbările afectează numai un stat membru, măsurile de salvagardare trebuie să fie adoptate de către Comisie, cu excepția unei situații de urgență. Se regăsește în această formulare schema clasică a clauzelor de salvagardare. În schimb, o simplă consultare este prevăzută atunci când perturbările își au originea în raporturile cu statele terțe și afectează sau nu mai multe state membre ori relațiile de schimb în cadrul comunității, sau dintre acestea și statele terțe.

Din cauza reticențelor mai multor state membre, Directiva prevăzuse numai faptul că statele membre erau datorare să depună efortul de a-și extinde raporturile cu statele terțe până la același nivel de liberalizare ca acela existent

¹⁵ I. Turcu, *Drept bancar*, vol. I, Editura Lumina Lex, București, 1999, p. 177.

¹⁶ A. Fuerea, *Drept comunitar al afacerilor*, Editura Universul Juridic, București, 2003, p. 83.

între ele. Nu exista, prin urmare, un efect *erga omnes* al acestei liberalizări din anul 1988¹⁷.

Directiva 89/299/CEE din 17 aprilie 1989 privind fondurile proprii ale instituțiilor de credit, publicată în JO, nr. 124, din 5 mai 1989, vizează reglementarea fondurilor proprii ale instituțiilor de credit. Directiva distinge între fondurile proprii de bază (capital și rezerve) și elementele complementare, rezultate din reevaluări, titluri cu durată determinată etc.¹⁸.

Directiva 89/647/CEE, din 18 decembrie 1989, privind rata de solvabilitate, publicată în JO, nr. 386, din 30 decembrie 1989, reglementează rata de solvabilitate a instituțiilor de credit care activează în UE. Directiva are drept element fundamental raportul dintre fondurile proprii și activele ponderate în funcție de risc, consacrat în domeniul bancar sub numele de *Norma Cooke*, după numele președintelui Comitetului de la Basel, reprezentantul Băncii Angliei, Peter Cooke, care a propus-o¹⁹. Deși nu este o reglementare concepută în cadrul UE, ci al Băncii Reglementelor Internaționale, aplicarea acestei directive a făcut necesară luarea în considerație în legislația comunitară a utilității sale.

Directiva 91/308/CEE din 10 iunie 1991 se referă la prevenirea utilizării sistemului bancar, în scopul spălării banilor. Conform acestei directive, operațiunile clienților în valoare de peste 15.000 de euro (în textul inițial ecu) sunt monitorizate pentru identificarea persoanelor care ar putea desfășura activități de spălare de bani. O actualizare a acestei directive s-a realizat în 2001, prin Directiva 2001/97/CEE, plafonul fiind redus la 10.000 de euro.

Directiva 92/30/CEE, din 6 aprilie 1992, reglementează modalitățile de realizare a supravegherii instituțiilor de credit pe o bază consolidată, publicată în JO 110, din 28 aprilie 1992. Această directivă își propune să analizeze legăturile dintre instituțiile de credit, în ce măsură există legături firmă mamă-firmă subsidiară.

Directiva 92/646/CEE, din 21 decembrie 1992, se referă la expunerile mari și a fost publicată în JO, nr. 29, din 5 februarie 1992. Din perspectiva regulilor prudențiale, Directiva urmărește supravegherea și controlul marilor riscuri și impune, pentru limitarea expunerilor excesive față de un singur client sau un grup de clienți având conexiuni între ei, limitarea creditului posibil de acordat la 25% din fondurile proprii pentru o persoană de mare risc și la 800% pentru toate persoanele de mare risc (grupul de clienți).

Repartizarea riscurilor constituie o regulă de aur a activității financiare în general, conform expunerii de motive a Comisiei la proiectul directivei adoptate la 21.12.1992.

¹⁷ M. Tofan, *Integrarea României în structurile Uniunii Monetare Europene*, Editura C.H. Beck, București, 2008, p. 213.

¹⁸ O. Stoica, *op. cit.*, p. 98.

¹⁹ *Ibidem*, p. 99.

Directiva 94/19/CEE, din 30 mai 1994, privind garantarea depozitelor a fost publicată în JO, nr. 135, din 31 mai 1994. Directiva impune în toate țările UE crearea unor sisteme de garantare a depozitelor, lăsând libertatea alegerii între statutul public sau privat al acestora. Directiva cere ca acoperirea depozitelor băncilor UE să se facă prin sistemele de garantare din țara de origine, cu precizarea că în cazul în care, în țara de origine, garantarea este inferioară celei locale, trebuie acoperită diferența prin sistemul de asigurare local, iar în cazul în care garantarea este superioară celei locale, garantarea se va face la nivel local. În acest sens, Directiva stabilește o sumă de depozitare garantată de 20.000 de euro, plafon majorat succesiv până la limita de 100.000 euro valabil, astăzi, pe fiecare deponent și fiecare bancă²⁰.

La armonizarea legislației bancare au contribuit și alte directive²¹. Adoptarea monedei unice este în strânsă legătură cu apariția normelor de drept financiar care să permită coeziunea sistemelor financiare ale statelor membre. Efortul susținut al statelor care au făcut acest demers a fost dublat de un efort susținut de armonizare legislativă, ordonat și coordonat cu ajutorul directivelor.

O piață financiară unică a fost un important obiectiv al UE de la început. Un studiu efectuat de Paolo Cecchini (1988) pentru Price Waterhouse (1988) a analizat prețurile înainte și după introducerea monedei EURO ca monedă unică. Produsele bancare analizate au pus în evidență un câștig de 1,5% din PIB-ul Uniunii din efectuarea aceluiași operațiuni, dar în moneda unică. Germania și Marea Britania ar fi putut avea cel mai mult de beneficiat, deoarece sunt cele mai liberale piețe financiare din UE²².

Numărului directive europene cu impact asupra activității bancare a crescut constant după 1988 și până azi. La armonizarea legislației bancare au contribuit și alte directive, dintre care mai enumerăm cu titlu exemplificativ:

- Directiva 2014/59/UE a Parlamentului European și a Consiliului, din 15 mai 2014, de instituire a unui cadru pentru redresarea și rezoluția instituțiilor de credit și a firmelor de investiții.
- Directiva (UE) 2016/1148 a Parlamentului European și a Consiliului, din 6 iulie 2016, privind măsuri pentru un nivel comun ridicat de securitate a rețelelor și a sistemelor informatice în Uniune.
- Directiva 2002/65/CE a Parlamentului European și a Consiliului, din 23 septembrie 2002, privind comercializarea la distanță a serviciilor financiare de consum.
- Directiva 2001/24/CE a Parlamentului European și a Consiliului, din 4 aprilie 2001, privind reorganizarea și lichidarea instituțiilor de credit.

²⁰ <https://www.bnr.ro/Rezoluție-bancara-13774.aspx>, accesat în 6 august 2019.

²¹ www.eurlex.eu.int.

²² Sh. Heffernan, *Modern Banking*, John Wiley & Sons, LTD, West Sussex, England, 2005, p. 276.

- Directiva 2014/65/UE a Parlamentului European și a Consiliului, din 15 mai 2014, privind piețele instrumentelor financiare.
- Directiva (UE) 2017/1132 a Parlamentului European și a Consiliului, din 14 iunie 2017, privind anumite aspecte ale dreptului societăților comerciale.
- Directiva nr. 98/26/CE a Parlamentului European și a Consiliului, din 19 mai 1998, privind caracterul definitiv al decontării în sistemele de plăți și de decontare a titlurilor de valoare.
- Directiva 2002/47/CE a Parlamentului European și a Consiliului, din 6 iunie 2002, privind contractele de garanție financiară.
- Directiva 93/6/CEE cu privire la nivelul capitalului social al instituțiilor de credit.
- Directiva 97/5/CE cu privire la tranzacțiile transfrontaliere.
- Directiva 2000/46/CE cu privire la supervizarea tranzacțiilor cu bani electronici ale instituțiilor de credit.
- Directiva 2000/12/CE cu privire la supravegherea activității instituțiilor de credit.
- Directiva 2001/24/CE cu privire la reorganizarea și lichidarea instituțiilor de credit.
- Directiva 2002/87/EC, din 16 decembrie 2002, privind supravegherea suplimentară a instituțiilor de credit, a societăților de asigurare și a firmelor de investiții din corporațiile financiare.
- Directiva 2003/6/EC, din 28 ianuarie 2003, asupra abuzului pe piața financiară și cu privire la preîntâmpinarea formelor de manipulare a pieței financiare.
- Directiva 2003/71/EC, din 4 noiembrie 2003, privind prospectele de emisiune pentru achiziția sau comercializarea de titluri de credit.
- Directiva 2004/69/EC, din 27 aprilie 2004, privind definirea noțiunii de *bancă de dezvoltare multilaterală*.
- Directiva 2004/29/EC din 21 aprilie 2004 asupra piețelor și instrumentelor financiare, cu privire la autorizarea și condițiile pentru desfășurarea activității de către firmele de investiții pe piețele cu caracter permanent și autoritățile competente în domeniu.
- Directiva 2004/109/EC, din 15 decembrie 2004, cu privire la armonizarea cerințelor de transparență în legătură cu informațiile protejate.
- Directiva 2005/1/EC, din 9 martie 2005, pentru implementarea unei noi structuri organizaționale pentru instituțiile care furnizează servicii financiare.
- Directiva 2005/60/EC, din 26 octombrie 2005, cu privire la prevenirea utilizării sistemului financiar pentru operațiuni de spălare de bani și pentru finanțarea terorismului (instituie obligații suplimentare de

raportare, obligația de creare și păstrare a unor baze de date cu informații de interes în acest domeniu etc.).

- Directiva 2006/31/EC, din 5 aprilie 2006, cu privire la regimul instrumentelor financiare.

Al treilea tip de act normativ din sfera izvoarelor derivate de drept financiar european este decizia. Definită de alineatul 4 al art. 249 TCE, **decizia** este actul obligatoriu în toate elementele sale pentru destinatarii pe care ea îi desemnează. Deciziile își au locul bine definit în arsenalul juridic european, după cum rezultă din alineatul 1 al aceluiași art. 249. Atunci când dispozițiile care abilitază instituțiile europene să emită acte se abțin de la precizarea titlului de act de utilizat sau oferă o opțiune între decizie și alte categorii de măsuri, instituțiile pot adopta actul care li se pare cel mai potrivit în raport de scopul urmărit. Când însă tratatul indică fără echivoc tipul de act la care instituția trebuie să recurgă, aceasta este total legată de dispoziția tratatului.

Definiția deciziei nu elimină toate ambiguitățile care pot apărea în legătură cu ea. Termenul „decizie” este frecvent utilizat și pentru a desemna acte care, după cum se notează în doctrină²³, nu corespund celor arătate în alin. 4 al art. 249.

Adoptate de Consiliu, sau de către acesta împreună cu Parlamentul european, sau de către Comisie, deciziile sunt acte prin care instituțiile comunitare soluționează o situație particulară. Prin intermediul unei decizii, instituțiile pot pretinde unui stat membru sau unui resortisant al Uniunii să se comporte într-un anumit mod sau să se abțină la o anumită conduită, să-i confere drepturi sau să îi impună obligații.

Decizia este:

1. individuală, iar destinatarul unei decizii este în mod individual indicat, ceea ce distinge decizia de regulament;

2. obligatorie în toate elementele sale.

Așadar, decizia este înainte de toate un act cu caracter individual. Această calitate este cea care influențează într-o manieră determinantă regimul său juridic. În cazul în care apare îndoială în ceea ce privește regimul aplicabil unui act al unei instituții europene, Curtea a subliniat în jurisprudența sa că esențial pentru decizie este că nu obligă decât persoanele cărora le este adresată „pe când regulamentul, cu un caracter esențial normativ, este aplicabil nu unor destinatari limitați, desemnați sau identificabili, ci unor categorii private abstracte și în ansamblul lor”²⁴. Pentru a califica un act ca decizie, judecătorul european trebuie să acorde în primul rând atenție existenței unui cerc redus de destinatari identificabili.

²³ Sh. Heffernan, *Modern Banking*, John Wiley & Sons, LTD, West Sussex, England, 2005, p. 276.

²⁴ CJCE, Hotărârea din 14 decembrie 1962, Fédération nationale de la Boucherie/Consiliu, cauza 19-22/62.

O a doua caracteristică a deciziei este obligativitatea sa. La fel ca și regulamentul și spre deosebire de directivă, decizia este un act obligatoriu în toate elementele sale. Decizia poate să impună nu numai un obiectiv de atins, ci și mijloacele ce se vor folosi pentru aducerea sa la îndeplinire. Deciziile produc un efect direct atunci când sunt adresate unor persoane fizice sau juridice particulare. În această ipoteză, deciziile modifică prin ele însele situația acestor destinatari.

În domeniul de reglementare al dreptului financiar european, prezintă interes deciziile care privesc disciplina bugetară, care trebuie impusă instituțiilor comunitare pentru a controla evoluția cheltuielilor. Prima decizie apărută în acest cadru a fost adoptată la 24 iunie 1988 și a fost înlocuită prin decizia nr. 729 din 31 octombrie 1994²⁵. Cu titlu exemplificativ, amintim și Decizia Consiliului 2007/436/EC asupra sistemului resurselor proprii de finanțare a cheltuielilor Uniunii Europene.

II.3. Izvoarele nescrise ale dreptului financiar european

Ca subdiviziune a dreptului european, dreptul financiar european trebuie să respecte cu prioritate normele obligatorii care guvernează ordinea juridică la nivel european, relația dintre statele membre, dar și relația dintre statele membre și Uniune. Izvoarele nescrise ale dreptului sunt acele surse ale regulilor obligatorii pentru toți resortisanții care, fără a fi neapărat incluse în acte normative, au un rol și o influență asupra ordinii juridice echivalente cu alte norme juridice în sensul propriu al conceptului. În categoria izvoarelor nescrise ale dreptului, în general, sunt analizate principiile dreptului, jurisprudența, cutuma și doctrina de specialitate.

În dreptul internațional public, **cutuma** ocupă un loc deosebit de important, fiind cel mai vechi izvor atât al dreptului internațional, cât și al dreptului în general²⁶.

Cutuma reprezintă o sursă nescrisă și poate fi definită ca fiind o practică general respectată și acceptată, devenind, astfel, obligatorie din punct de vedere legal. Prin prisma dreptului european, această practică adaugă sau modifică legislația primară sau secundară (derivată) a Uniunii Europene.

Dreptul european nu cuprinde cutume în sensul celor prezentate mai sus, cu referire la cutuma din dreptul internațional. Contrar dreptului internațional public, unde aceasta reprezintă o sursă fundamentală de drept, cutuma este cvasi-inexistentă în dreptul comunitar²⁷. Pot fi enumerate unele argumente pentru evidențierea obstacolelor considerabile care există în calea formării unor asemenea surse. În primul rând, este vorba despre existența unei proceduri

²⁵ N. Neagu, *Fraudarea bugetului comunitar*, Editura Wolters Kluwer, București, 2008, p. 30.

²⁶ R. Miga-Beșteliu, *Drept internațional public*, Editura All, București, 1999, p. 47.

²⁷ L. Cartou, J. L. Clergerie, A. Gruber, P. Rambaud, *L'Union Européenne*, Editura Dalloz, 2000.

speciale de amendare a tratatelor²⁸; aceasta nu exclude posibilitatea apariției unei cutume, însă stabilește anumite criterii foarte exigente pe care o astfel de practică trebuie să le îndeplinească pentru a fi aplicabilă. Un alt obstacol ar fi acela că validitatea oricărei acțiuni a instituțiilor este verificată în raport cu tratatele și nu cu practica acestora, ceea ce înseamnă că, din punctul de vedere al tratatelor, cutuma, în niciun caz, nu poate fi creată de instituțiile comunitare; cel mai mult, statele membre pot face acest lucru, și chiar și în ipoteza aceasta – numai cu îndeplinirea strictă a condițiilor menționate.

Totuși, anumite practici repetate, care se înscriu pe linia textelor izvoarelor primare de drept european ar putea avea vocația de a forma pe termen lung reguli cutumiare. Este demn de menționat faptul că, la nivel comunitar, deocamdată, se află în proces de formare o singură cutumă: este vorba despre practica recurgerii din ce în ce mai des la acorduri informale între instituțiile UE²⁹.

Pe lângă aceste categorii de izvoare ale dreptului financiar și fiscal european identificate până aici, categorii comune cu întreg sistemul de drept european, în sfera izvoarelor dreptului financiar și fiscal european, trebuie să menționăm și **convențiile internaționale privind evitarea dublei impuneri**.

Convențiile pentru evitarea dublei impuneri sunt convenții bilaterale încheiate între state cu privire la impozitul pe venitul persoanelor fizice și impozitul pe veniturile persoanelor juridice. Aceste convenții includ definiții comune, modalitatea de atribuire a veniturilor fiscale, aspecte privind schimbul de informații între administrațiile fiscale ale statelor semnatare, reglementări privind înființarea unor comisii bilaterale însărcinate cu examinarea și rezolvarea situațiilor apărute.

Dintre izvoarele nescrise la nivelul Dreptului financiar european, apreciem că se impune o analiză a efectelor pe care le au principiilor de drept, dar și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

II.3.1. Principiile Dreptului financiar european

Pentru categoria **principiilor de drept financiar european**, analiza trebuie să pornească de la delimitarea principiilor de drept european de principiile specifice fiecărui subdomeniu de studiu al dreptului financiar european, adică dreptul bancar la nivelul Uniunii Europene, dreptul bugetar european și dreptul fiscal european, așa după cum vom detalia în capitolele următoare. Cu alte cuvinte, trebuie să avem în vedere acele principii care se manifestă cu un grad maxim de aplicabilitate, în întreaga zonă de reglementare vizată de dreptul financiar european, dar și principii specifice pentru fiecare dintre dimensiunile particulare de reglementare.

²⁸ Art. 48 T.U.E.

²⁹ A. Fuerea, *Drept comunitar european. Partea generală*, Editura All Beck, București, 2004, p. 151.

Principiile dreptului european pot fi grupate în următoarele categorii:

1. principii ale dreptului internațional public;
2. principiile sistemelor juridice ale statelor membre;
3. principiile rezultate din dispozițiile tratatelor institutive ale comunităților și ale Uniunii;
4. drepturile fundamentale ale omului, privite ca principii de drept.

Trebuie precizat faptul că toate aceste principii sunt trecute prin „filtrul” obiectivelor activității UE, adică sunt „europenizate”, astfel încât, uneori, pot suporta anumite limitări pentru a fi în conformitate cu dreptul UE³⁰.

Dintre principiile enunțate expres în cuprinsul tratatelor institutive rețin atenția principiul specializării comunităților, principiul subsidiarității și principiul proporționalității.

1. Principiul specializării comunităților/specializării activității UE se bazează pe dispozițiile tratatelor constitutive ale acestora, care au conferit fiecăreia un anumit obiect de activitate și, în consecință, competențe specifice, corespunzătoare realizării scopului prevăzut în tratate. Este analizat în doctrină și sub denumirea principiul atribuirii de competență, în acord cu definirea sa prin prevederile Tratatului de la Lisabona (TFUE).

Astfel, în acord cu prevederile articolul 3a TFUE, (1) în conformitate cu articolul 3b, *orice competență, care nu este atribuită Uniunii prin tratate, aparține statelor membre*, iar în acord cu prevederile art. 3b, *delimitarea competențelor Uniunii este guvernată de principiul atribuirii*. Alin. 2 din același articol ne explică faptul că, în temeiul principiului atribuirii, *Uniunea acționează numai în limitele competențelor care i-au fost atribuite de statele membre prin tratate pentru realizarea obiectivelor stabilite prin aceste tratate*. Mai mult, *orice competență care nu este atribuită Uniunii, prin tratate, aparține statelor membre*.

Apreciem că principiul atribuirii de competență definește cel mai bine idee de colaborare între statele membre ale Uniunii Europene, arătând atât caracterul voluntar al acestei colaborări, cât și limitele recunoscute unanim ale acestei colaborări. De altfel, tot art. 3a din TFUE detaliză că *Uniunea respectă egalitatea statelor membre, în raport cu tratatele, precum și identitatea lor națională*, inerentă structurilor lor fundamentale politice și constituționale, inclusiv în cea ce privește autonomia locală și regională. Aceasta respectă funcțiile esențiale ale statului și, în special, pe cele care au ca obiect *asigurarea integrității sale teritoriale, menținerea ordinii publice și apărarea securității naționale*. În special, securitatea națională rămâne responsabilitatea exclusivă a fiecărui stat membru.

Din activitatea jurisdicțională se constată că interpretarea dispozițiilor din tratate privind competența nu este restrictivă. Se evidențiază o diversitate de competențe comunitare, respectiv:

³⁰ *Ibidem*, p. 141.

- competența normativă;
- competența executivă;
- competența de control;
- competența jurisdicțională.

Analiza problematicei competențelor instituțiilor europene presupune luarea în considerare a teritoriului și a persoanelor asupra cărora acestea se exercită, între competențele statelor și cele ale comunităților existând o serie de deosebiri, cum ar fi:

- competența teritorială; întrucât comunitățile nu au teritoriu propriu competența lor se exercită asupra spațiului alcătuit din teritoriul statelor membre;
- competența personală; din punctul de vedere al persoanelor asupra cărora se extinde competența comunitară, aceasta se referă la totalitatea persoanelor fizice și morale ale tuturor statelor membre.

Această situație se bazează și pe faptul că există și o cetățenie europeană instituită prin Tratatul de la Maastricht.

Mai mult, în temeiul principiului cooperării loiale, *Uniunea și statele membre se respectă și se ajută reciproc, în îndeplinirea misiunilor care decurg din tratate*. Statele membre adoptă orice măsură generală sau specială pentru asigurarea îndeplinirii obligațiilor care decurg din tratate sau care rezultă din actele instituțiilor Uniunii. Statele membre facilitează îndeplinirea de către Uniune a misiunii sale și se abțin de la orice măsură care ar putea pune în pericol realizarea obiectivelor Uniunii.

Principiul atribuirii de competență și al cooperării loiale se completează cu principiul subsidiarității și proporționalității normei de drept european. De altfel, textul tratatului prevede explicit că *exercitarea competențelor Uniunii Europene este reglementată de principiile subsidiarității și proporționalității*.

2. Principiul subsidiarității în domeniul competențelor comunităților presupune faptul că acestea nu intervin în domeniile care nu țin de competența lor exclusivă, decât în măsura în care obiectivele avute în vedere nu pot fi realizate în mod corespunzător de către statele membre, acestea putând fi mai bine îndeplinite la nivelul Uniunii Europene.

În temeiul prevederilor art. 3b alin. 3 și urm. TFUE, în temeiul principiului subsidiarității, *în domeniile care nu sunt de competența sa exclusivă, Uniunea intervine numai dacă și în măsura în care obiectivele acțiunii preconizate nu pot fi realizate în mod satisfăcător de statele membre, nici la nivel central, nici la nivel regional și local, dar datorită dimensiunilor și efectelor acțiunii preconizate, pot fi realizate mai bine la nivelul Uniunii*. Totodată, instituțiile Uniunii aplică principiul subsidiarității în conformitate cu *Protocolul privind aplicarea principiilor subsidiarității și proporționalității*.

Parlamentele naționale asigură respectarea principiului subsidiarității, în conformitate cu procedura prevăzută în respectivul protocol³¹. Prevederile acestui protocol au întărit rolul Parlamentelor naționale în cadrul procedurii legislative la nivelul Uniunii Europene. Procedura este cunoscută sub denumirea de procedura cartonașelor galbene și a fost deja utilizată în materia dreptului financiar european, de exemplu în situația analizei proiectului de directivă pentru combaterea fraudelor fiscale și pentru impozitarea consolidată a companiilor (Proiectul CCTB și Proiectul CCCTB).

Astfel, în cadrul procedural obligatoriu pentru verificarea subsidiarității și proporționalității unei norme noi de drept european, orice parlament național sau orice cameră a unui parlament național poate adresa președintelui Parlamentului European, al Consiliului și, respectiv, al Comisiei un aviz motivat în care să se expună motivele pentru care consideră că proiectul în cauză nu este conform cu principiul subsidiarității. După caz, fiecărui parlament național sau fiecărei camere a unui parlament național îi revine sarcina de a consulta parlamentele regionale cu competențe legislative, dacă astfel de parlamente există în statul respectiv.

În cazul în care proiectul de act legislativ în cauză este emis de un grup de state membre, președintele Consiliului transmite avizul guvernelor respectivei state membre. În cazul în care proiectul de act legislativ este emis de Curtea de Justiție, de Banca Centrală Europeană sau de Banca Europeană de Investiții, președintele Consiliului transmite avizul instituției sau organului în cauză. Parlamentul European, Consiliul și Comisia, precum și, după caz, grupul de state membre, Curtea de Justiție, Banca Centrală Europeană sau Banca Europeană de Investiții, în cazul în care proiectul de act legislativ european este emis de acestea, țin seama de avizele motivate adresate de parlamentele naționale sau de o cameră a unuia dintre aceste parlamente naționale.

Fiecare parlament național dispune de două voturi (două cartonașe), repartizate în funcție de sistemul parlamentar național. În cadrul unui sistem parlamentar național bicameral, fiecare dintre cele două camere dispune de un vot. În cazul în care avizele motivate privind nerespectarea de către un proiect legislativ a principiului subsidiarității reprezintă cel puțin o treime din totalul voturilor atribuite parlamentelor naționale, proiectul respectiv trebuie reexaminat. Acest prag este de o pătrime în cazul unui proiect de act legislativ referitor la spațiul de libertate, securitate și justiție.

În urma acestei reexaminări, Comisia sau, după caz, grupul de state membre, Parlamentul European, Curtea de Justiție, Banca Centrală Europeană sau Banca Europeană de Investiții, în cazul în care proiectul de act legislativ este emis

³¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX%3A12012E%2FPRO%2F02>, accesat în 2 august 2019.

de acestea, pot hotărî motivat fie să mențină proiectul, fie să îl modifice, fie să îl retragă.

De asemenea, în cadrul procedurii legislative ordinare, în cazul în care avizele motivate privind nerespectarea de către un proiect de act legislativ a principiului subsidiarității reprezintă cel puțin o majoritate simplă din voturile atribuite parlamentelor naționale, proiectul trebuie reexaminat, iar Comisia poate hotărî să mențină propunerea, să o modifice sau să o retragă. Dacă se decide menținerea propunerii, Comisia va trebui să explice motivele pentru care consideră că propunerea este conformă cu principiul subsidiarității. Avizul motivat al Comisiei, precum și avizele parlamentelor naționale vor trebui prezentate organului legislativ al Uniunii, înainte de încheierea primei lecturi, pentru ca Parlamentul European și Consiliul să examineze compatibilitatea propunerii legislative cu principiul subsidiarității. Dacă o majoritate de 55% a membrilor Consiliului sau o majoritate a voturilor exprimate în Parlamentul European consideră că propunerea legislativă nu este compatibilă cu principiul subsidiarității, aceasta nu va mai fi examinată.

Remarcăm că această procedură, deși destul de complicată (deoarece implică mai multe instituții, atât la nivel național, cât și la nivel european) și supletivă (avizele negative, chiar motivate, pot fi considerate doar recomandări pentru legislativul european), conturează cadrul unei mai strânse colaborări între parlamentele naționale și autoritatea legiuitoare la nivelul Uniunii Europene, scopul final fiind o mai bună coordonare a politicii normative la nivel european, ca garanție a respectării cadrului juridic în vigoare pe teritoriul tuturor statelor membre.

3. Principiul proporționalității constă în faptul că acțiunile la nivel european nu vor depăși ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor prevăzute în izvoarele primare. Cu alte cuvinte, intervenția unei măsuri uniforme la nivel european este legală doar dacă este în acord cu obiectivul urmărit.

În acord cu prevederile art. 3b alin. 4 TFUE, (4) în temeiul principiului proporționalității, acțiunea Uniunii, în conținut și formă, nu depășește ceea ce este necesar pentru realizarea obiectivelor tratatelor. După intrarea în vigoare a Tratatului de la Lisabona, controlul respectării principiului proporționalității nu se mai realizează doar de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene, atunci când este investită să soluționeze cazuri concrete de încălcare a normelor de drept european, deci ulterior intrării în vigoare a prevederii deduse judecării (post factum), ci presupune o procedură permanentă de monitorizare înainte de adoptarea noului act normativ (ante factum), în acord cu prevederile **Protocolului privind aplicarea principiilor subsidiarității și proporționalității**.

Conform art. 5 din acest protocol, la nivelul Uniunii Europene, proiectele de acte legislative se motivează în raport cu principiile subsidiarității și proporționalității. Orice proiect de act legislativ ar trebui să cuprindă o *fișă detaliată care să*

permite evaluarea conformității cu principiile subsidiarității și proporționalității. Fișa menționată anterior ar trebui să cuprindă elemente care să permită evaluarea impactului financiar al proiectului în cauză și, în cazul unei directive, evaluarea implicațiilor acesteia asupra reglementărilor care urmează să fie puse în aplicare de statele membre, inclusiv asupra legislației regionale, după caz.

Motivele care conduc la concluzia că un obiectiv al Uniunii poate fi realizat mai bine la nivelul Uniunii se bazează pe indicatori calitativi și, ori de câte ori este posibil, pe indicatori cantitativi. Proiectele de acte legislative au în vedere necesitatea de a proceda astfel încât orice obligație, financiară sau administrativă, care revine Uniunii, guvernelor naționale, autorităților regionale sau locale, operatorilor economici și cetățenilor să fie cât mai redusă posibil și proporțională cu obiectivul urmărit.

Dacă o intervenție asupra dreptului european este considerată legitimă, din punct de vedere al respectării principiului subsidiarității, aceeași măsură va fi mai strict analizată, prin intermediul procedurii prevăzute în protocolul nr. 2 al TFUE – **Protocol privind aplicarea principiilor subsidiarității și proporționalității**. Acest text prevede că respectarea conformității normelor de drept european cu principiul proporționalității este o problemă de interpretare, asupra căreia verdictul final va fi oferit de către judecătorii CJUE, investiți pentru fiecare cauză în parte.

II.3.2. Rolul jurisprudenței în dreptul financiar european

Influența **jurisprudenței** asupra dreptului UE este considerabilă, datorită faptului că judecătorul european se confruntă cu un sistem de drept în formare. Analiza influenței jurisprudenței asupra dreptului european, în general, și asupra dreptului financiar european, în particular, trebuie să aibă în vedere distincția între judecătorul național, în sensul mai larg de judecător european, și judecătorul european, în sens restrâns, adică judecătorii de la Curtea de Justiție a Uniunii Europene. Totodată, trebuie să avem în vedere și faptul că statele membre ale Uniunii Europene sunt atât state al căror sistem de drept este de sorginte romano-germanică (Franța, Italia, Germania, România etc.), dar și din sistemul de drept anglo-saxon (Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord). Dacă în sistemul de drept romano-germanic rolul jurisprudenței este limitat la caracterul său obligatoriu doar pentru părțile strict implicate în cauza dedusă judecării, în sistemul anglo-saxon rolul jurisprudenței este asimilat normei de drept propriu-zise, obligatorie pentru toți subiecții de drept de la data apariției sale.

Dacă judecătorii naționali sunt cei chemați să aplice norma de drept european în cauzele pe care le soluționează, fiecare dintre aceștia, în funcție de rigorile impuse de sistemul de drept al statului în care sunt investiți ca reprezentanți ai puterii judecătorești, judecătorii europeni în sens strict au o misiunea mult mai amplă, în acord cu misiunea Curții de Justiție a Uniunii Europene unde își exercită funcția.

Apreciem că rolul instanței judecătorești europene a crescut și s-a dezvoltat odată cu evoluția colaborării între statele membre. Înființată mai întâi pentru a se asigura un mecanism pentru respectarea tratatelor institutive, această instanță judecătorească a dezvoltat o jurisprudență din ce în ce mai influentă asupra întregii evoluții a dreptului european, nu doar pentru părțile efectiv implicate în spețele soluționate. În același timp, având rolul de a veghea respectarea dreptului, jurisprudența CJUE nu reprezintă un izvor de drept european în sensul cunoscut de sistemul de drept, *common law*, hotărârile judecătorești neavând efect *erga omnes*. Soluțiile date de Curtea de Justiție de la Luxemburg sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi³².

Cu privire la metoda de interpretare utilizată de Curtea de la Luxemburg, aceasta este una dinamică și recurge, deseori, la principiile generale de drept. Se observă, astfel, preponderența metodei sistemice (se are în vedere contextul general al reglementărilor în domeniul respectiv) și teleologice (se analizează obiectul și scopul prevederii legale), în raport cu interpretarea literală.

Dreptul european se prezintă, așadar, ca un drept în bună parte pretorian³³. Astfel, Curtea este cea care elaborează reglementări în următoarele direcții:

- principiile structurale ale ordinii juridice comunitare (care sunt efectul direct și prioritatea dreptului european asupra dreptului intern);
- competența internațională a CE, care este în mare parte rezultatul jurisprudenței Curții;
- principiul responsabilității extracontractuale a statului pentru încălcarea dreptului european, principiu fondat pe prioritatea dreptului european.

În sfera dreptului financiar și fiscal european, jurisprudența Curții de justiție are rol preponderent asupra soluțiilor care se vor pronunța ulterior. Astfel, libertatea de prestare a serviciilor a fost impulsionată de adoptarea hotărârii Van Binbergen, din 3 decembrie 1974. Comisia a intentat o acțiune în fața curții europene de justiție pentru ca libertatea de prestare a serviciilor să fie recunoscută fără niciun fel de obstacole, nici măcar prin reguli de drept care vizează direct disciplina financiară și nu libertatea de circulație.

Jurisprudența CJUE s-a dezvoltat în același timp cu dreptul european în general, soluțiile pronunțate fiind în acord cu gradul de armonizare a legislațiilor statelor membre, dar și cu nivelul de integrare atins la momentul pronunțării fiecărei soluții. Așadar, deși putem spune că dreptul european este un „case law”, trebuie recunoscut faptul că interpretarea și aplicarea conformă cu tratatele dedrept european sunt posibile numai prin intermediul jurisprudenței CJUE. Tratatelor prevăd pentru CJUE, ca rol principal, „asigurarea respectării dreptului în interpretarea și aplicarea prezentului Tratat”, iar judecătorii naționali și orice

³² A. Fuerea, *Drept comunitar. Partea generală*, Editura All Beck, București, 2003, p. 147.

³³ Idem, *Manualul Uniunii Europene*, Editura Universul Juridic, București, 2016, p. 180.

subiect de drept european trebuie să respecte interpretarea dată de CJUE, chiar dacă soluția nu îi vizează în calitate de părți ale cauzei.

Dacă pentru judecătorii naționali jurisprudența CJUE este obligatorie, CJUE poate să modifice prin hotărâri ulterioare propria viziune asupra unei situații, în acord cu evoluția dreptului european, ulterior propunțării unei soluții mai vechi.

Problema ierarhizării este destul de complicată în dreptul european, spre deosebire de dreptul intern, din mai multe motive, printre care: diversitatea procedurilor de adoptare a actelor normative la nivelul Uniunii Europene (acte numai ale Consiliului și ale Parlamentului European), lipsa sistemului care presupune coexistența unor acte legislative și a unor acte de executare, care, la nivel național, există, sancțiuni juridice pentru fiecare categorie de izvoare care, în practică, variază. Toate acestea reprezintă motive pentru care doctrina în materie a ezitat să stabilească o ierarhie exactă a izvoarelor de drept european. Astfel, această misiune importantă, de realizare a unei ierarhii a izvoarelor dreptului european, i-a revenit CJUE, prin intermediul jurisprudenței sale³⁴.

Această ierarhizare se aplică și în sfera dreptului financiar european, însă autonomia pe care această ramură de drept o manifestă în ultima perioadă a condus la unele particularități interesante și în zona forței juridice a surselor sale normative. Mai exact, avem în vedere sectorul dreptului financiar european din perspectiva fiscală, unde jurisprudența CJUE s-a manifestat reformativ în ultima perioadă, inclusiv prin modificarea sau nuanțarea unor principii absolute ale dreptului național (de exemplu, răsturnarea principiului priorității formei asupra fondului, prin consacrarea explicită a priorității fondului asupra formei în domeniul de acțiune a reglementărilor taxei pe valoare adăugată la nivelul Uniunii Europene³⁵).

Cu titlu general însă pentru toate ramurile de drept european, piramida legislativă poate fi reprezentată, din perspectivă grafică, astfel:

³⁴ D. D. Șaguna, M. Tofan, *Drept financiar și fiscal european*, Editura CH Beck, București, 2010, p. 61.

³⁵ M. Tofan, *The VAT Deductibility and the Prevalence of substance over Form. Relevant EU case-law*, în volumul *The Proceedings of the International Conference on European Financial Regulation EUFIRE 2017*, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, 2017, p. 508.

Izvoarele dreptului financiar european

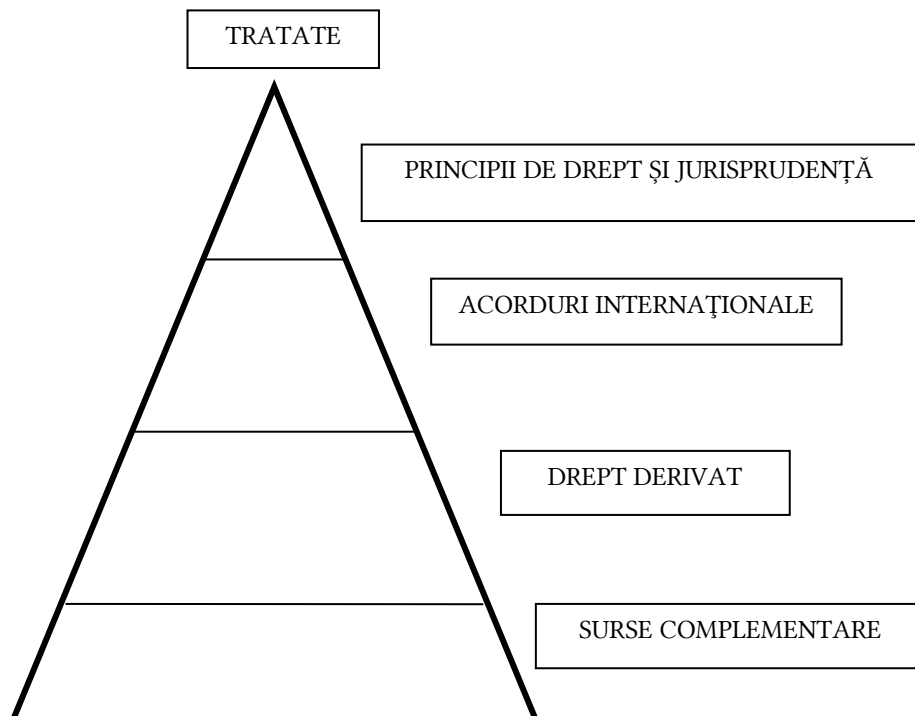


Fig. nr. 2. Izvoarele dreptului financiar european³⁶

³⁶ Prelucrarea proprie.

Capitolul III

Drept financiar european – dimensiunea bancară

III.1. Apariția și evoluția Uniunii Monetare Europene

Ideea de integrare monetară nu a fost expusă pentru prima dată de către promotorii Uniunii Europene. Apariția monedei unice a fost consecința firească a unui proces istoric demarat cu mai bine de un secol mai înainte în conștiința demnitarilor de state europene care au inițiat o serie de uniuni monetare. Fiecare dintre uniunile monetare din spațiul european care au precedat construcția de astăzi a impus o serie de concluzii¹. Astfel:

- experiența germană (1857) a arătat că unificarea monetară poate preceda unificarea politică, așa cum se întâmplă și astăzi în zona euro;
- uniunea latină (1865) a dovedit că țări diferite pot accepta, în urma unor acorduri, monede emise pe teritoriul altor state;
- uniunea monetară scandinavă (1872) a dovedit posibilitatea circulației bancnotelor emise de mai multe bănci centrale într-un areal comun;
- uniunea belgo-luxemburgheză (1921) a demonstrat plusurile și minusurile unei asocieri monetare între două țări de dimensiuni complet diferite.

Experiențele monetare integraționiste din trecut au demonstrat necesitatea abordării uniunii monetare, în contextul unei uniuni politice reale și complete. În condițiile menținerii independenței politice, chiar bazându-se pe bănci centrale independente, se consideră că un sistem de cursuri fixe irevocabile sau o uniune monetară nu sunt suficiente pentru garantarea cooperării monetare, fiscal-financiare sau pentru însăși viabilitatea uniunii economice. Deși cadrul normativ pentru reglementarea funcționării uniunii politice nu este încă desăvârșit, experiența uniunilor monetare anterioare a reprezentat sursă utilă de inspirație pentru artizanii reformei instituționale la nivel european.

UCE, Unitatea de Cont Europeană, este prima unitate de cont folosită în Europa comunitară. La începutul utilizării sale, în 1950, ea a fost definită în mod similar dolarului, pe baza aceluiași conținut în aur (0,888671 g aur fin).

¹ D. D. Șaguna, M. Tofan, *op. cit.*, p. 64.

UCE a fost creată pentru a ține evidență relațiilor financiar-monetare dintre țările membre ale Uniunii Europene de Plăți (UEP), iar mai târziu, utilizarea sa este extinsă, fiind folosită atât pentru exprimarea bugetului comunitar sau în operațiunile Băncii Europene de Investiții, cât și pentru evidența tranzacțiilor dintre țările comunitare și cele asociate din Africa, Caraibe și Pacific (ACP) în cadrul Convenției de la Lome (Lome I)².

În cadrul UEP, lunar, poziția debitoare sau creditoare multilaterală a fiecărei țări participante – rezultat al comerțului reciproc – era lichidată. Progresul adus de noua concepție, compensarea pe baze multilaterale, a fost bine-venit în contextul dorinței de relansare a schimburilor economice internaționale și în condițiile monedelor neconvertibile, fiind încurajat de SUA, interesată de succesul Planului Marshall, de care era legată și UEP.

În anul 1962, este creată a doua unitate de cont europeană, numită Unitatea de Cont Agricolă, UCA, și definită ca și UCE la paritate cu dolarul SUA (0,888671 g aur fin), pentru utilizarea în bugetul comunitar, în politica agricolă comună PAC – pentru evidența sumelor compensatorii agricole.

În anul 1973, este creată UCME, Unitatea de Cont Monetară Europeană, cea de-a treia unitate de cont europeană, de data aceasta, în noul context, detașată de aur. Ea a fost utilizată de Fondul European de Cooperare Monetară (FECOM) până în decembrie 1978.

A patra unitate de cont europeană, denumită tot UCE, este definită, începând cu 1975, prin raportare la DST, și va fi baza creării ECU. Spre deosebire de predecesoarele sale, noua monedă este o monedă coș, la care participă în anumite sume fixe toate monedele comunitare. Ponderea se face și ea după criterii similare celor adoptate de FMI: importanța fiecărei țări în comerțul intra-comunitar, în PIB-ul comunitar și în facilitatea de susținere monetară pe termen scurt (în FECOM).

Creată cu ocazia Convenției de la Lome, la 28 februarie 1975, apariția noii UCE a fost motivată de necesitatea monitorizării ajutoarelor acordate țărilor ACP. Valoarea de referință a fost premergătoare creării sale, fiind aleasă ca punct de plecare data de 28 iunie 1974, pentru a coincide cu valoarea stabilită de FMI pentru DST: 1,206335 dolari SUA, sau 0,888671 g aur. Această ultimă unitate de cont a fost utilizată pe o scară mai largă, inclusiv de către Banca Europeană de Investiții, în bugetul comunitar sau în domeniul vamal.³

În 1955, s-a semnat Acordul Monetar European care impune băncilor centrale europene un sistem de cursuri fixe față de dolarul american, cu o marjă de fluctuație de +/- 0,75% față de paritate, în locul celei de +/- 1% prevăzută prin Acordurile de la Bretton Woods din 1944. În condițiile obligativității de menținere

² *Ibidem*, p. 70.

³ Mihaela Tofan, *Integrarea României în structurile Uniunii Monetare Europene*, C.H. Beck, București, 2008, p. 106.

a cursului valutar pentru o monedă europeană față de dolarul american în marja de $\pm 1\%$ (ecart de 2%), se ajunge la o bandă de fluctuație maximă între două monede europene de maxim 4% . Prin Acordul Monetar European, dacă marja de fluctuație față de dolar se reduce la $\pm 0,75\%$, atunci variația maximă între două monede europene scade la 3% , variația considerată acceptabilă în ceea ce privește riscul valutar suportat de către agenții economici în relațiile cu străinătatea.

La 8 octombrie 1970, Raportul Werner a propus realizarea unei uniuni monetare între țările Comunității Europene, într-o perioadă de 10 ani. Realizarea uniunii monetare presupunea, mai întâi, monezi convertibile, cursuri de schimb cu fluctuații reduse între monede comunitare, iar în cele din urmă, fixarea lor irevocabilă și liberalizarea mișcărilor de capital. Deși nu au fost transpuse în practică până la capăt, din cauza dispariției etalonului devize pe care se baza, unele dintre ideile planului de acțiune al ministrului luxemburghez Pierre Werner au fost valorificate în conturarea actualei uniuni monetare europene. Integrarea monetară în cadrul unui sistem monetar european unic a fost inițiată prin mecanismul „șarpelui monetar” (1972), continuată cu înființarea SME în 1979 și adoptarea EURO.

Prin Acordul de la Washington de la Institutul Smithsonian, din 18 decembrie 1971, într-un moment de criză al sistemului monetar internațional, se hotărăște creșterea marjei de fluctuație de la $\pm 1\%$ la $\pm 2,25\%$ față de dolar, deci un ecart de $4,5\%$. Aceasta determină o varianție maxim posibilă de 9% între două monede europene.

Mecanismul șarpelui monetar prevedea, inițial, o dublă corelare:

- $\pm 2,25\%$ între moneda europeană din sistem și dolarul SUA („tunel”);
- $\pm 2,25\%$ între moneda europeană din sistem și celelalte monede membre („șarpe”).

În aceste condiții, diametrul șarpelui ($4,5\%$) este egal cu jumătatea diametrului tunelului (9%). Cele două constrângeri au făcut posibilă denumirea variațiilor între monedele europene drept „șarpele în tunel”.

Conferința monetară de la Paris, din 16 martie 1973, la care participă pe lângă țările membre (Belgia, Danemarca, Franța, Germania, Olanda și Luxemburg) și Norvegia și Suedia, aduce noutăți în privința funcționării „șarpelui monetar”. În condițiile generalizării cursurilor flotante (începând din 1973), se convine asupra renunțării la obligativitatea băncilor centrale membre ale mecanismului șarpelui monetar de a mai susține (unilateral) cursul monedelor naționale față de dolarul SUA, păstrându-se valabilă obligația de a menține fluctuația supravegheată între cursurile monedelor europene. Această formă de variație între cursurile oficiale ale monedelor europene s-a numit „șarpele fără tunel”.

Pentru a-și menține paritățile, a fost folosit conceptul „indicator de divergență”: când o monedă atinge 75% din distanța maximală, țările în cauză sunt chemate să intervină. Banca centrală a monedei forte trebuie să-și vândă

moneda în schimbul celei slabe; în același timp, banca centrală a monedei slabe trebuie să-și cumpere propria monedă în schimbul rezervelor sale. În sfârșit, când o țară nu mai poate să-și mențină paritatea în interiorul șarpelui monetar, se poate produce o realiniere între parități, constând în devalorizarea monedelor slabe și reevaluarea monedelor puternice.

În perioada menținerii șarpelui monetar (24 aprilie 1972-12 martie 1979), au avut loc mai multe revizuiți ale parităților oficiale ale monedelor participante. Dificultățile cu care s-au confruntat autoritățile monetare în demersul de a menține cursul monedelor naționale în limitele stabilite au determinat nu numai revizuiți de parități, ci și unele retrageri ale unor monede din sistem. Astfel, înainte de renunțarea la șarpele monetar, în sistem mai rămăseseră doar patru monede: marca germană, guldenu olandez, francu belgian și coroana daneză.

Sistemul Monetar European a început să funcționeze la 13 martie 1979. La prima vedere, SME reprezintă același mecanism al „șarpelui monetar”, îmbunătățit, lărgit și redenumit. Într-adevăr, între șarpele monetar și SME, există o serie de asemănări:

- ambele presupun o participare voluntară a membrilor;
- și-au propus obiective apropiate, principalul obiectiv fiind crearea unei zone de stabilitate monetară;
- obligațiile asumate de un stat membru după aderarea la mecanism sunt apropiate: obținerea unui sistem de cursuri fixe (cu o marjă de fluctuație de +/- 2,25%) prin intervenția pe piață a băncilor centrale.

Diferențele dintre șarpele monetar și SME reprezintă, de fapt, tot atâtea puncte „forte” ale acestuia din urmă, caracteristici care îi conferă superioritatea:

- apariția ECU și rolul central pe care acesta îl va juca în SME;
- existența unui indicator de divergență;
- instituționalizarea sprijinului de intervenție pe piață pentru menținerea cursului.

ECU reprezintă inițialele pentru „European Currency Unit”, în traducere Unitate Monetară Europeană. După unele accepțiuni, evident de orientare preponderent franceză, ECU face trimitere și la o veche monedă franceză (ecu). ECU reprezintă unitatea de cont europeană, o monedă coș, continuatoarea UCE, unității de cont europene. ECU a reprezentat elementul central al SME, un element de superioritate față de șarpele monetar, eliminând raportarea anterioară la dolarul american, dar în același timp a fost precursorul euro, care l-a înlocuit la paritatea 1:1. ECU a fost calculat încă de la început după aceleași criterii aplicate în cazul altui coș valutar recunoscut, DST – o cantitate determinată din fiecare valută componentă, stabilită în funcție de:

1. importanța relativă a PIB-ului fiecărei țări pe o perioadă de cinci ani;
2. ponderea țării în comerțul intracomunitar pe o perioadă de cinci ani;
3. participarea fiecărei bănci centrale la mecanismul de sprijin pe termen scurt prevăzut în cadrul FECOM.

Ponderea monedelor în coșul ECU s-a modificat în timp (începând cu anul 1979) și ca urmare a realinierii parităților; monedele care au fost revalorizate au obținut o pondere mai mare în coș, pe seama celorlalte monede – în condițiile în care compoziția ECU nu s-a modificat.

În conformitate cu rezoluția Consiliului European de la Bruxelles din 5 decembrie 1978, revizuirea ponderii monedelor în coș și a structurii acestuia trebuia făcută în următoarele cazuri:

- din oficiu la fiecare 5 ani;
- ori de câte ori ponderea unei monede a variat cu mai mult de 25%.

În timp, în cadrul coșului ECU, s-au produs mai multe modificări:

- Consiliul European a decis, la 15 septembrie 1984, pe baza propunerii Comisiei Europene, după consultarea Comitetului Monetar și a Consiliului de Administrație al FECOM, prima revizuire al ECU. Cu această ocazie, este luată în calcul dragma grecească, în urma intrării Greciei în anul 1981 în CEE; astfel, numărul monedelor componente ale coșului EU crește la 10.

- În septembrie 1989, a doua reevaluare a coșului ECU ține cont de includerea pesetei spaniole și a escudo-ului portughez, ca urmare a aderării Spaniei și Portugaliei la CEE în anul 1986.

- Contrar așteptărilor, aderarea la 1 ianuarie 1995 a Austriei, Finlandei și Suediei nu a produs (nici atunci și nici mai târziu) modificări în compoziția ECU, numărul statelor membre ale uniunii monetare rămânând de 12 până la data trecerii la EURO, aceasta deoarece Tratatul de la Maastricht a înghețat compoziția euro la cantitățile fixate la 21 septembrie 1989.

ECU a fost mai mult decât o simplă monedă de cont; a fost o monedă comună folosită în statele CEE, dar și punctul central al SME. Astfel, ECU a luat locul dolarului din șarpele monetar, și pentru toate monedele participante la SME se definește un curs pivot față de ECU. Un asemenea curs pivot, dar fictiv, a fost stabilit și pentru lira sterlină sau dragma grecească, atunci când nu făcea parte din SME.

Marja de fluctuație de +/- 2,25% nu a fost unică. Inițial s-a adoptat decizia că țările membre CE care nu făceau parte din mecanismul șarpelui monetar la desființarea sa (Franța, Italia și Irlanda din Europa celor 9 pot să opteze, temporar, pentru o marjă lărgită, de +/- 6%, urmând să fie redusă treptat, pe măsură ce acest lucru va fi permis de situația economică). Din cele trei țări amintite, doar Italia a folosit această facilitate până în ianuarie 1990, dar ulterior și peseta și lira sterlină, la intrarea lor în SME, au optat pentru folosirea acestei facilități.

Ca și în cadrul mecanismului șarpelui monetar, intervenția băncilor centrale pe piață era obligatorie pentru a păstra cursul între nivelurile limită de intervenție stabilite. Intervenția pe piață trebuia făcută de către ambele bănci centrale ale căror monede erau implicate, însă aceasta nu era simetrică: greutatea mai mare revenea țării cu moneda slabă, în timp ce țara cu moneda forte trebuia doar să introducă lichidități suplimentare în economie.

Corelațiile între monedele membre ale SME au același rezultat întâlnit și în cazul șarpelui monetar. Marja maximă de depreciere sau de apreciere a unei monede poate fi atinsă doar față de moneda cea mai slabă, respectiv față de cea mai puternică din sistem; în caz contrar, sunt atinse limitele fixate pentru alte monede din sistem. În acest context, apare a doua caracteristică de superioritate a SME față de șarpele monetar, indicatorul de divergență bazat pe ECU, semnalând apropierea de limitele de intervenție. Mecanismul de creditare pentru susținerea intervențiilor băncilor centrale pe piața valutară a fost pus la punct prin FECOM, Fondul European de Cooperare Monetară.

În funcție de perioada de acordare a creditului, prin FECOM se puteau obține trei tipuri de finanțări:

- finanțarea pe termen foarte scurt, până la 75 de zile, nelimitată ca volum;
- susținerea monetară pe termen scurt, creată în februarie 1970, a fost concepută pentru finanțări în caz de deficit temporar al balanței de plăți, pentru trei luni, cu posibilitatea reînnoirii, și se acordă între bănci centrale;
- sprijinul financiar pe termen mediu, acordat prin decizia Consiliului European, în limitele prestabilite pentru fiecare țară în parte, statului membru care înregistra dificultăți majore în menținerea echilibrului balanței de plăți; acesta era un credit între țările membre, acordat pe o perioadă cuprinsă între 2 și 3 ani⁴.

Prin Tratatul asupra Uniunii Europene (Maastricht, 1992) s-au pus bazele dezvoltării pe o treapă superioară a procesului de integrare europeană între cele 12 state membre ale Comunității Europene la acel moment. Referitor la importanța Tratatului de la Maastricht, Jacques Delors afirma că „paralelismul indispensabil între economic, social și monetar, legătura irevocabilă în ultima fază dintre monede, gestiunea comună a numitor politici și abandonarea suveranității ce decurge din acestea – toate acestea vor fi realizate prin UE, ambiție economică profund politică și totodată embrionul clar al unei veritabile comunități de destin”⁵.

De la 1 ianuarie 1993, în mod oficial, între cele 12 state membre ale Uniunii Europene nu mai există frontiere; toți cetățenii sunt egali în drepturi, au cetățenie europeană și beneficiază de drepturi depline în ceea ce privește circulația, stabilirea, votul, protecția diplomatică și consulară etc.; aceste schimbări în planul colaborării între statele membre au făcut ca Uniunea monetară să fie privită în strânsă legătură cu uniunea politică, moneda euro fiind forța conducătoare a integrării europene, chiar dacă dimensiunile politice ale acestei integrări nu au fost încă integral realizată nici până în acest moment.

⁴ *Ibidem*, p. 111.

⁵ <https://www.ecb.europa.eu/ecb/history/emu/html/index.ro.html>, accesat la 6 august 2019.

Începând cu 1 ianuarie 1999, odată cu apariția EURO, SME II înlocuiește SME. Acest nou mecanism poate fi adoptat în mod voluntar de către orice țară UE care nu este membră a zonei euro, cu referire la țările care au beneficiat de clauza opting-out (de reținerea/menținere în afara zonei EURO): Danemarca și Marea Britanie. Decizia de a înlocui SME varianta I cu SME varianta II a fost luată la Consiliul European de la Amsterdam în iunie 1997, pentru a păstra legătura între țări participante și monedele țărilor UE neparticipante. Marja de fluctuație a fost păstrată la +/- 15% față de paritate. Din ianuarie 1999, la SME II au luat parte și coroana daneză, cu o marjă de fluctuație de +/- 2,25%, și dragma grecească cu o marjă de fluctuație de +/- 15%.

Suedia și Marea Britanie nu participă la SME; Suedia însă nici nu beneficiază de clauza opting-out referitoare la neobligativitatea de a trece la EURO. Pentru a nu fi forțată să treacă la etapa a treia a UEM, oficialitățile suedeze au evitat să intre în SME II, chiar dacă Suedia îndeplinește toate celelalte criterii din Tratatul de la Maastricht. Pentru țările participante la SME II, chiar dacă FECOM a fost desființat, în condițiile în care obligativitatea intervențiilor pe piața valutară s-a păstrat, facilitatea de finanțare pe termen foarte scurt (până la 75 de zile) continuă să existe, dar în relațiile cu BCE, care sprijină Băncile Centrale Naționale implicate.

III. 2. Adoptarea Euro drept moneda unică europeană

În expresia sa cea mai sintetică, Uniunea Economică și Monetară se reduce la înființarea și utilizarea de către membrii săi a unei monede unice, care să înlocuiască monedele naționale. Atingerea acestui obiectiv final trebuie susținută de un ansamblu mai vast de măsuri, cum ar fi:

- promovarea unei politici monetare unice, prin intermediul unei singure autorități monetare, dotate cu un grad substanțial de independență;
- urmărirea de către țările participante a unor linii directe comune de politică economică, pe baza recomandărilor Consiliului Uniunii Europene;
- gestionarea, în fiecare țară membră, a finanțelor publice de o manieră compatibilă cu asigurarea stabilității macroeconomice.

Realizarea Uniunii Economice și Monetare nu a fost un scop în sine, ci doar mijlocul de generare a unor efecte benefice în plan economic și nu numai. Prin trecerea la o monedă unică, a dispărut definitiv incertitudinea legată de cursul de schimb între statele membre. Caracterul irevocabil al monedei unice oferă agenților economici o siguranță incomparabilă cu orice altă formă de colaborare.

Trecerea la o monedă unică a determinat și economisirea unor importante sume plătite cu titlu de comisioane bancare pentru schimbul valutar. O monedă comună înlătură segmentarea națională a piețelor de capital, încurajând dezvoltarea unei singure piețe de capital, de vaste dimensiuni.

Conform prevederilor exprese ale Tratatului UE, principalele elemente care definesc Uniunea Economică și Monetară la nivel european sunt autoritatea monetară unică, moneda comună și finanțele publice sănătoase.

Obiectivul principal al **autorității monetare unice** este asigurarea stabilității prețurilor. În acest scop trebuie garantată și asigurată deplina independență a autorității monetare față de guvernele statelor membre ale Uniunii Europene. Tratatul UE a propus din start organe de conducere ale autorității monetare unice pentru care să fie creat cadrul reglementativ necesar furnizării independenței față de orice instituție națională sau guvern.

Politica privitoare la cursul de schimb este determinată de Consiliul Uniunii Europene, dar având consultarea Băncii Centrale Europene. Atribuțiile Consiliului în acest domeniu se referă, în principal, la încheierea de acorduri privind eventualele sisteme ce leagă moneda comună de monedele terțe. Perfectarea unor astfel de acorduri se realizează numai cu votul unanim al Consiliului, dar, pentru modificarea ulterioară a parității, este suficientă majoritatea calificată.

Rolul de reglementare și supraveghere a sistemului bancar este instituit de către Consiliul Uniunii Europene, prin decizii unanime, pe baza propunerilor formulate de Comisia Europeană. Conform tratatului, băncile naționale continuă să păstreze prerogative importante în materie de reglementare și aplicare a normelor de drept prudential.

Crearea monedei EURO a fost rezultatul unui proces exclusiv interguvernamental. Raportându-ne la evoluția organizării statelor, putem observa că vreme îndelungată dreptul de a bate monedă a fost aparținut exclusiv suveranului. Moneda ni se prezintă ca un produs al voinței statului, care se exprimă, de obicei, prin lege. Moneda constituie un tip de produs esențialmente statal. Astfel, aria sa de circulație este teritoriul unui stat, în interiorul granițelor statului emitent, moneda beneficiază de putere liberatorie, iar în străinătate este o marfă ca oricare alta. Pe scurt, moneda nu este altceva decât unul dintre elementele esențiale care descriu suveranitatea unui stat.

În același timp, politica monetară a unui stat produce și efecte transfrontaliere; de exemplu, o scădere a cursului unei monede va ridica nivelul importurilor din statul respectiv, iar scăderea cursului monedei proprii favorizează exporturile. Astfel, dacă teoria etatistă a monedei este unanim acceptată, nici efectele transfrontaliere ale politicii monetare nu pot fi neglijate, iar avantajele unei monede unice fac să dispară elementele care țin de suveranitatea statului de emisiune a unei monede.

În urma deciziilor luate în Consiliul European de la Madrid din decembrie 1995, moneda unică a Uniunii Economice și Monetare este euro. Introducerea EURO reclamă o serie de pregătiri legate de soluționarea unor probleme logistice și de creștere a gradului de utilizare din momentul definirii sale ca monedă de sine stătătoare, substituit perfect al monedelor naționale pe teritoriul țărilor participante la Uniunea Economică și Monetară.

Finanțe publice sănătoase sunt o condiție prealabilă participării la Uniunea Monetară care presupune, în mod automat, renunțarea la posibilitatea de a monetiza deficitele bugetare, adică imposibilitatea finanțării lor prin emisiune monetară de către banca centrală națională. O uniunea monetară reclamă însă o coordonare strânsă între politicile fiscale naționale și o restrângere a deficitelor și a datoriei sectorului public. Reducerea deficitelor bugetare și a datoriei publice sunt cerințe imperative, în vederea fundamentării unei uniuni monetare.

Crearea Uniunii Economice și Monetare a generat un mediu economic fără precedent în istorie, caracterizat prin piețe interne de capital absolut libere, în care se vehiculează aceeași monedă, dar cu respectarea regulilor impuse de o autoritate unică. Funcționarea economiilor naționale într-un asemenea context presupune atingerea unui **grad ridicat de convergență între economiile statelor membre**. Orice stat membru al Uniunii Europene care îndeplinește criteriile de convergență poate adera la zona Euro și nu există o limită prestabilită în ceea ce privește numărul de țări care pot fi integrate în această zonă.

Înainte de a intra în Uniunea Economică și Monetară, economiile naționale trebuie să fie pregătite spre a face față tuturor exigențelor sale. Această pregătire urmează să fie apreciată în funcție de o serie de criterii care urmăresc să evite posibilitatea destabilizării Uniunii Economice și Monetare.

Criteriile de convergență pentru moneda unică sunt fie criterii monetare, fie criterii bugetare.

Criteriile monetare de convergență se referă la rata inflației, dobânda pe termen lung și rata de schimb. Cele trei criterii de convergență de natură monetară se sprijină, în primul rând, pe inflație, ceea ce denotă scopul principal al armonizării politicilor monetare, în scopul menținerii stabilității prețurilor.

Rata inflației nu trebuie să depășească cu mai mult de 1,5% media celor trei țări care au înregistrat cele mai scăzute rate ale inflației. Acest criteriu implică un grad înalt de convergență a politicilor monetare. Este important ca ratele de inflație să converge în interiorul unei uniuni, căci țările care au inflație mai ridicată decât altele suferă o pierdere a competitivității care nu poate fi corectată printr-o devalorizare.

Rata dobânzii pe termen lung nu poate depăși cu mai mult de 2% media celor trei țări cu inflația cea mai scăzută. Acest criteriu conține două puncte esențiale: rata dobânzii care este determinată pe piață de cerere și ofertă și rata de inflație anticipată. Convergența dobânzilor pe termen lung înseamnă convergența ratelor de inflație anticipate. Acesta din urmă reflectă, la rândul său, faptul că politicile monetare ale diferitelor țări au atins un nivel omogen de credibilitate.

Al treilea criteriu monetar de convergență vizează rata de schimb, care trebuie să rămână în interiorul limitelor de fluctuație ale SME fără tensiune gravă și fără devalorizare în timpul celor doi ani care preced evaluarea criteriilor, în vederea trecerii la moneda unică.

Respectarea acestui criteriu are în vedere stabilitatea schimburilor în timpul tranziției spre moneda unică, distanța dintre ratele de schimb reducându-se atât de mult, încât să nu se încerce recuperarea competitivității prin devalorizare. Cum odată cu moneda unică va fi interzisă devalorizarea, rata de schimb trebuie supusă, în prealabil, unor restricții.

Criteriile bugetare de convergență se referă la deficite și datorie publică, dar și la dreptul seniorial. Pentru adoptarea monedei unice, deficitele publice nu pot depăși 3% din PIB, iar datoria publică trebuie să se situeze sub pragul de 60% din PIB. Aceste criterii sunt în legătură cu criteriile monetare. Deficitul public este compus din deficitul primar (înaintea plății quantumului datoriei) și din serviciul datoriei (rambursarea datoriei publice). O țară căreia îi crește deficitul trebuie să împrumute, iar în momentul rambursării, trebuie obținut un excedent primar, reducând cheltuielile și mărinz impozitele. Dacă acest lucru este insuficient, datoria crește mai mult și odată cu ea, tranșele anuale de rambursare. O rată ridicată a dobânzii se adaugă, în mod egal, ponderii serviciului datoriei.

Un guvern poate fi tentat să recurgă la emisie monetară pentru a ușura stocul real al datoriei. Totuși, emisia monetară destinată reducerii datoriei reale („dreptul seniorial”) este interzisă în Uniunea Economică și Monetară din cauza caracterului său inflaționist, de unde rezultă necesitatea de a impune criterii vizând controlul deficitelor și datoriei pentru a evita situațiile în care țările nu mai au altă ieșire financiară decât inflația, ceea ce ar compromite credibilitatea uniunii monetare.

Deși impuse și unanim acceptate de statele membre ale Uniunii Europene, criteriile de convergență sunt criticate. Astfel, nu există un motiv viabil pentru a impune restricții pentru rata dobânzii înainte de adoptarea monedei unice, deoarece convergența se impune prin ea însăși chiar de la unificare. Convergența ratelor inflației se va produce, în egală măsură, după unitatea monetară. Cu o bancă centrală comună, determinanții monetari ai inflației vor fi aceiași în toate regiunile, ceea ce impune, de fapt, un grad ridicat de convergență și nu există niciun motiv pentru a face din acest lucru un criteriu prealabil de convergență. Rata de schimb cu marja de fluctuație de +/- 15 % este un criteriu vag.

Mai mult, pragurile procentuale impuse par a fi arbitrare și lipsite de eficiență. Procentul de 60% impus drept prag maxim al datoriei publice reprezintă media raportului dintre datoria publică brută și PIB în comunitatea europeană în anul 1990, an care a precedat anul semnării Tratatului de la Maastricht. Totuși, în ceea ce privește deficitul bugetar, media deficitului țărilor membre este superioară procentului de 3% din PIB pentru fiecare an, în afară de 1989.

Procentul de 3% reprezintă deficitul necesar impus matematic pentru a stabili datoria la 60% din PIB; acest deficit corespunde situației Germaniei în anii '80. În celelalte țări membre, un deficit de 3% ar fi prea restrictiv și ar implica un deficit al datoriei sub procentul de 60%. Se pare că aceste criterii au fost alese,

în principal, pentru a satisface cerințele sesizate de Banca Germaniei, deoarece această bancă dispune, în interiorul Sistemului Monetar European, de o poziție hegemonică, ceea ce îi permite să dicteze regulile jocului și nu dorește să renunțe la această poziție, motiv pentru care celelalte bănci naționale trebuie să urmeze politica Bundesbank.

Principalele obiective vizate prin criteriile de convergență sunt asigurarea faptului că fiecare țară este responsabilă din punct de vedere fiscal și că țările participante sunt suficient de asemănătoare pentru a garanta o singură politică monetară.

Includerea unei țări cu o inflație ridicată, cu rate de schimb oscilante, cu rate foarte mari ale dobânzilor sau cu un deficit bugetar uriaș ar alerta piețele financiare cu privire la instabilitatea monedei EURO. Deoarece poziția monedei pe piețele financiare internaționale imprimă ritmul de creștere economică a Europei, se consideră unanim de către statele membre că aceste criterii de convergență sunt un preț corect pentru admiterea în zonă a altor țări drept state care utilizează moneda unică.

Mult timp după anul 1992, se părea că țările din Comunitatea Europeană nu vor putea satisface austeritatea criteriilor de convergență. De fapt, nici chiar SUA, cu un deficit anual mediu de peste 4% nu s-ar fi calificat pentru EURO, între anii 1990 și 1994.

Cu toate acestea, statele membre au realizat eforturi impresionante pentru reducerea bugetului fiscal, au inovat în domeniul contabilității și au folosit instrumente legislative pentru dezideratul monedei unice:

- Italia a creat un impozit euro în valoare de 12 trilioane de lire pentru a ajusta deficitul bugetar guvernamental;
- Germania a vândut câteva milioane de tone din rezervele strategice de petrol;
- Franța a modificat regulile contabile pentru cele 37,5 miliarde de franci aflate în fondul de pensii al France Telecom, trecând efectiv aceste economii în rezervele guvernamentale, după care a mărit ratele impozitelor pentru cele mai mari firme din țară și chiar le-a aplicat retroactiv pentru profiturile realizate în anul anterior;
- Suedia a făcut reduceri semnificative în ceea ce privește nivelul de trai, provocând agitație în plan politic;
- Finlanda a redus bugetul guvernului său central cu peste 45 de miliarde de markka între 1991 și 1996.

Prin Tratatul de la Maastricht, s-a stabilit că Uniunea Economică și Monetară va fi creată în trei etape. Prima etapă, derulată până la 1 ianuarie 1994, considerată etapa de pregătire, presupunea:

- întărirea Uniunii Economice, prin măsuri de desăvârșire a Pieței Unice interne;

- dezvoltarea coordonării politicilor economice (fixarea unor orientări cantitative pe termen mediu în planul politicilor bugetare naționale, concertarea politicilor bugetare);
- extinderea la toate monedele țărilor comunitare a mecanismului Sistemului Monetar European și lărgirea rolului ECU;
- negocierea și aprobarea Tratatului Uniunii Europene.

În a doua etapă, între 1 ianuarie 1994 și 31 decembrie 1996, a fost înființat Institutul Monetar European (IME), care va deveni, ulterior, din 1998, Banca Centrală Europeană. IME a conturat în această perioadă viitoarea politică monetară unică.

În această fază, s-a folosit, pentru prima dată, noțiunea de *euro* și s-au luat măsuri pentru întărirea Pieței Unice Interne, a ajutoarelor structurale și a politicii de concurență, pentru lărgirea regulii majorității, în privința deciziilor de orientare a politicilor economice și a regulilor referitoare la amplexarea deficitelor bugetare.

A treia etapă, prevăzută inițial pentru intervalul 1997-1999, a fost decalată cu doi ani. La 16 decembrie 1996, la Madrid, s-a decis ca al treilea stadiu al UEM să înceapă la 1 ianuarie 1999. Conform acordului prealabil, analizând lista țărilor care îndeplineau criteriile de convergență, Consiliul European urma să constate că 7 țări comunitare sunt pregătite să treacă la a treia etapă, începând cu 1 ianuarie 1997.

În a treia etapă, au fost fixate irevocabil paritățile între monedele țărilor care urmau să facă parte din uniunea monetară, iar BCE definește politica monetară comună.

Trecerea propriu-zisă de la ECU la EURO s-a realizat în baza Regulamentului nr. 1103, din 16 iunie 1997, prin care Consiliul Uniunii Europene a decis:

- de la data de 1 ianuarie 1999, toate referirile la moneda ECU din contracte și din alte instrumente juridice erau înlocuite cu referiri la EURO, utilizându-se raportul de 1:1 pentru conversie;
- continuitatea contractelor denominate în monedele naționale ale țărilor membre participante la EURO;
- trebuiau respectate regulile de rotunjire stabilite, la exprimarea prețurilor în noua monedă, și era stabilit gradul de precizie folosit la determinarea raporturilor fixe de schimb (irevocabile) între monedele țărilor din viitoarea uniune monetară și euro, ce urmau să intre în vigoare la data de 1 ianuarie 1999, utilizându-se 6 cifre după virgulă.

Denumirea de *euro*, la rândul ei, a constituit un subiect de controversă. Au existat opinii conform cărora moneda unică ar fi trebuit să fie marca germană sau francul sau că ar fi utilă adăugarea prefixului „euro” în fața denumirilor deja

consacrate pentru monedele statelor membre (euromărci, eurofranci etc.).⁶ La Consiliul European de la Madrid din 15-16 decembrie 1995, s-a optat pentru numele de *euro* pentru moneda unică, iar la 15 iulie 1997, a fost luată decizia utilizării unui simbol codificat pentru euro, înregistrat la Organizația Internațională pentru Standardizare (EUR) și un simbol al monedei, caracterul € indicând stabilitatea monedei unice prin cele două linii paralele. Creatorii s-au inspirat din caracterul epsilon, Grecia fiind leagănul civilizației europene.

Conștient de faptul că apariția monedei unice europene joacă un rol în stabilirea încrederii publice, atât în aspectul politic, cât și cel economic al unei Europe unificate, Institutul Monetar European a organizat între februarie și septembrie 1996 un concurs oficial de design. Concurenților le-a fost interzisă utilizarea unor imagini care ar putea fi asociate cu o țară anume sau un popor (Turnul Eiffel, Turnul înclinat din Pisa, Beethoven, Bach sau Caravaggio etc.), de teama de a nu provoca rivalitate între națiuni.

Grafica bancnotelor euro este realizată de către Robert Kalina, de la Imprimeria Băncii Centrale a Austriei și este strâns legată de moștenirea culturală europeană, fără să prezinte însă aspecte concrete, ci doar simboluri: desenele bancnotelor sunt inspirate din ani și stiluri din Europa, fiind reprezentative pentru toate statele Europei; ferestrele și porțile ce domină aversul fiecărei bancnote simbolizează spiritul european de deschidere și cooperare. Desenele nu reprezintă niciun monument real, existent. Cele 12 stele, desenate pe bancnote reprezintă dinamismul și armonia Europei contemporane. Reversul înfățișează poduri ilustrând aceleași perioade arhitecturale, constituindu-se într-o metaforă a apropierii dintre popoarele europene și dintre Europa și restul lumii. Podurile, plecând de la cele foarte vechi și ajungând la podurile suspendate sofisticate, caracteristice erei moderne, sugerează și ele comunicarea continuă între țările europene, dar și între toate popoarele lumii.

Fașa comună a tuturor monedelor euro, indiferent de statul emitent, este desenată de Luc Luyckx de la Monetăria Regală Belgiană și reprezintă o hartă a Uniunii Europene, pe un fond de linii transversale la care sunt atașate stelele. Monedele de 1, 2 și 5 eurocenți pun accentul pe locul Europei în lume, în timp ce monedele de 10, 20 și 50 de eurocenți descriu Uniunea ca o grupare de națiuni individuale. Monedele de 1 și 2 euro sugerează Europa fără granițe. Pe fața monedelor sunt reprezentate grafic simbolurile naționale asupra cărora a decis fiecare stat membru.

În februarie 1997, un Comitet Directorial numit Comitetul Monetar a înaintat o propunere finală cu privire la denominare și specificații tehnice ale monedelor EURO (diametru, greutate, culoare, compoziție etc.). S-a ținut cont de

⁶ Această soluție a fost respinsă deoarece s-ar fi putut crea confuzii între moneda unică și eurovalutele europene, denumite tot euromărci sau eurofranci. Mai mult, ar fi putut fi realizate ierarhizări de tipul euromarca este mai puternică decât eurofrancul și nu s-ar fi putut vorbi despre o monedă unică.

cerințele și necesitățile instituțiilor și societăților care vor accepta monedele EURO pentru plăți, mai ales în situația când plățile se fac prin sisteme și echipamente deja existente în funcțiune. Pentru recunoașterea monedelor EURO, a fost necesară includerea unor caracteristici unice.

S-a avut în vedere, de asemenea, luarea tuturor măsurilor de siguranță la confecționarea și structurarea monedelor EURO, pentru a se evita, într-o măsură ridicată, fraudă în confecționarea acestor monede.

Prin Directiva 94/27CE, Consiliul și Parlamentul Europei au stabilit ca prima serie de monede EURO să includă 8 denominații, variind între 1 cent și 2 EURO, cu anumite specificații tehnice.

Funcțiile EURO sunt:

1. unitate de cont;
2. mijloc legal de plată;
3. instrument de economisire⁷.

Această monedă este o unitate de cont, deoarece permite cuantificarea valorii unui bun sau a unui serviciu pe baza monedelor și bancnotelor obișnuite. Trecerea de la o monedă națională la EURO nu va avea efecte asupra valorii efective a bunurilor sau serviciilor, datorită parităților fixe stabilite între acestea⁸.

A doua funcție este cea de mijloc legal de plată. Pentru bancnote, cecuri și ordine de plată, trecerea la EURO are loc în mod diferit. Astfel, monedele și bancnotele statelor care au preluat EURO au fost preschimbate fizic în EURO după 1 ianuarie 2002, în timp ce transferurile bancare au putut fi efectuate în EURO înainte de această dată.

Ultima funcție a monedei EURO este cea de instrument de economisire, fie sub forma monetarului fizic, fie sub forma depozitului bancar sau a altor instrumente (obligțiuni, acțiuni). Caracteristicile acestor instrumente sunt similare celor în moneda națională, doar că titlurile publice au fost emise după 1 ianuarie 1999, numai în moneda euro. Moneda unică europeană va deveni moneda de bază în care vor fi deținute rezervele valutare internaționale și, totodată, moneda în care se va derula cea mai mare parte a împrumuturilor internaționale⁹.

EURO a devenit moneda preferată pentru denominarea împrumuturilor internaționale și pentru rezervele valutare internaționale. Această evoluție a fost, de altfel, anticipată statistic în rapoartele FMI, prin evidențierea scăderii rolului dolarului și creșterea ponderii EURO, dar și a yenului japonez în rezervele internaționale.

Regulamentul nr. 1103/1997 al Consiliului Uniunii Europene prevede reguli precise cu privire la introducerea EURO și anume:

⁷ M. Șt. Minea, *Elemente de drept financiar internațional*, Ed. Accent, Cluj-Napoca, 2001, p. 35.

⁸ D. D. Șaguna, *Tratat de drept financiar și fiscal*, Ed. All Beck, București, 2001, p. 470.

⁹ M. Șt. Minea, *op. cit.*, p. 35.

- începând cu 1 ianuarie 1999, toate referirile la moneda ECU din contracte și alte instrumente juridice au fost înlocuite cu referiri la EURO, utilizându-se raportul de conversie de 1:1;
- contractele în derulare la momentul 1 ianuarie 1999 și-au continuat valabilitatea doar prin denominarea monedei naționale și înlocuirea cu EURO pentru toate țările care au preluat EURO;
- gradul de precizie la determinarea rapoartelor fixe de schimb la 1 ianuarie 1999 a fost de 6 cifre;
- perioada de tranziție a fost 1 ianuarie 1999-31 decembrie 2001, iar, în această perioadă, monedele naționale ale țărilor membre sunt unități subdivizionare temporare ale EURO.

Reglementările au vizat expres contractele în derulare în timpul și după perioada de tranziție către EURO. S-a prevăzut că introducerea monedei EURO nu are ca efect modificarea termenilor unui instrument juridic ori de a elibera părțile de obligativitatea execuției acestuia. Nu se naște prin această operațiune dreptul vreunei părți de a modifica un asemenea instrument juridic sau de a decide unilateral să denunțe contractul.

Principiul continuității contractelor se aplică, în mod egal, tuturor contractelor: comerciale, de muncă, de împrumuturi, operațiuni valutare etc. Continuitatea contractelor se extinde și asupra ratelor dobânzilor, atât cele fixe, cât și cele variabile. Art. 3 din Reglementarea CE nr. 3320/1994 arată că introducerea EURO nu are ca efect modificarea termenilor contractelor, ea nemodificând nivelul dobânzii nominale plătită de către debitor. Schimbarea nivelului dobânzii nu poate fi afectată de schimbarea monedei, cu atât mai puțin termenii contractului nu pot fi schimbați de înlocuirea monedei inițiale.

Se observă din această analiză că Regulamentul 1103/97 utilizează sensul larg al noțiunii de drept internațional privat desemnată cu denumirea *lex contractus*¹⁰. În locul sensului restrâns, obișnuit al noțiunii, respectiv sensul de lege aplicabilă unei singure tranzacții, desemnarea de către statele membre ale eurozonei a unei monede unice are semnificația mai largă a termenului, aplicându-se o singură bază normativă pentru toate contractele încheiate ulterior adoptării Euro, dar și contractelor aflate deja în derulare.

Multitudinea situațiilor care ar fi putut apărea în perioada de tranziție către EURO nu au putut fi prevăzute în totalitate și reglementate a priori. Pentru a nu lăsa loc pentru interpretări speculative asupra reglementărilor existente, au fost formulate o serie de principii care să se aplice, în mod egal, tuturor evenimentelor care ar fi fost posibil să apară odată cu declanșarea tranziției către EURO. Aceste principii s-au aplicat, în mod egal, statelor, dar și persoanelor fizice sau juridice

¹⁰ J.-V. Loius, *The New Monetary Law of the European Union*, în volumul „International Monetary Law. Issues for the New Millennium”, Oxford University Press, 2000, p. 154.

afectate de trecerea la EURO, iar analiza ulterioară a perioadei de tranziție le-a evidențiat utilitatea.

Principiul fungibilității se manifestă pe toată durata perioadei de tranziție, necesară băncilor comerciale, societăților comerciale și persoanelor fizice pentru a se pregăti adecvat, fără a se precipita și fără costuri care să le afecteze profund activitatea. De asemenea, perioada de tranziție a fost necesară pentru tipărirea bancnotelor și fabricarea monedelor EURO. În această perioadă, există ca monede ale țărilor participante atât moneda EURO, cât și moneda națională.

Art. 6.2 al Reglementărilor UE din 3 mai 1998 a consacrat principiul fungibilității prin afirmarea regulii conform căreia atunci când un instrument juridic comportă o referire la o unitate monetară națională, această referire este, de asemenea, valabilă la euro, conform ratei de schimb. În perioada de tranziție, contractele denumite în moneda EURO au aceeași valabilitate ca cele denumite în moneda națională.

Principiul fungibilității are aceeași consacrare monetară ca în situația bunurilor de gen, fungibile prin faptul că se pot substitui în mod liber unele cu celelalte.

Potrivit art. 7 din Reglementare, în ceea ce privește instrumentele juridice existente înainte de 1 ianuarie 1999, înlocuirea monedei fiecărui stat membru participant de către EURO nu are drept efect modificarea denominării acelui instrument, așa cum se prezintă acesta la data înlocuirii. Așadar, obligația debitorului de a plăti suma ce rezultă din tranzacția respectivă se va stinge, prin achitarea sumei echivalente în EURO, sumă rezultată din conversia monedei naționale în EURO la cursul fixat la data de 1 ianuarie 1999.

Principiul „no compulsion no prohibition” este prevăzut în art. 8 din Reglementarea Consiliului UE din 3 mai 1998, care stipulează expres că, în perioada de tranziție, instrumentele juridice denumite în monedele naționale ale țărilor participante se vor executa în acele monede naționale; dacă însă instrumentele juridice prevăd utilizarea EURO sau sunt denumite în EURO, ele vor fi executate în EURO.

Altfel spus, în perioada de tranziție, agenții economici și indivizii, deopotrivă, au fost liberi să utilizeze EURO, dar nu constrânși să facă asta pentru fiecare activitate. Prin urmare, marile companii multinaționale, cum ar fi, compania franceză Alcatel, compania germană Daimler-Benz, compania finlandeză Nokia și Chase Manhattan din Statele Unite ale Americii au adoptat EURO în contabilitatea lor europeană și în raportarea financiară imediat, la 1 ianuarie 1999, chiar dacă nu puteau să oblige pe nic unul dintre clienții lor să plătească în EURO.

Importanța economică a acestei faze, când EURO a fost doar monedă de cont, nu trebuie neglijată, deoarece în contextul economiei globale tranzacțiile cu numerar dețin o pondere redusă în activitățile economice.

Principiul dublei afișări a prețurilor vizează o mai bună pregătire a cetățenilor în vederea trecerii la EURO în perioada de tranziție; agenții economici trebuie să afișeze prețurile atât în moneda națională, cât și în EURO. Mai mult, agenții economici trebuiau să afișeze și raportul de conversie între cele două monede, iar afișarea trebuie să fie făcută la vedere și să cuprindă, mai întâi, prețul în moneda națională, cea cu care cetățenii sunt deja obișnuiți.

Reglementarea cât mai corectă a principiilor nu a putut fi realizată fără a lua în considerare o serie de excepții de ordin obiectiv, situații în care aplicarea strictă a prevederilor de mai sus ar cauza, mai curând, situații conflictuale decât siguranță și certitudine juridică.

Aceste excepții sunt:

a) *Plățile scripturale prin creditarea unui cont*. Potrivit art. 8.3 al Reglementării Consiliului UE din 3 mai 1998, derogarea se referă la faptul că indiferent în ce monedă se face plata de către debitor, prin debitarea contului acestuia (fie în EURO, fie în moneda națională), plata către beneficiar se va face în moneda în care este denominat contul care se creditează al acestui beneficiar, prin utilizarea raportului de schimb. Regula se aplică și în cazul plăților transfrontaliere, între țările Uniunii și terțe state.

b) *Redenominarea datoriei*. Fiecare stat membru participant este autorizat să ia măsurile necesare pentru transformarea în unități EURO a datoriei publice denominate inițial în moneda națională. Textul nu face precizări despre modificarea valorii nominale a obligațiunilor emise de stat, dar aceasta va fi posibilă doar cu consimțământul deținătorilor de astfel de titluri.

c) *Piețele organizate*. Potrivit art. 8.4 din Reglementare, piețele bursiere și anumite sisteme de compensații au convertit în EURO la 4 ianuarie 1999 soldurile de închidere în moneda națională din 31 decembrie 1998.

Reglementările nu conțin prevederi referitoare la transformarea în EURO a capitalului social al firmelor în perioada de tranziție, astfel încât s-au respectat prevederile din actele constitutive ale respectivului agent economic. După perioada de tranziție, toate societățile comerciale au fost obligate să facă transformarea valorii acțiunilor și a capitalului social în moneda unică EURO.

Aceste reguli cu valoare de principiu, reglementate pentru trecerea la EURO a statelor fondatoare ale Uniunii monetare, sunt valabile și pentru statele candidate la eurozonă care, îndeplinind toate condițiile necesare pentru a prelua moneda euro, vor renunța la moneda națională în favoarea monedei unice.

III.3. EURO, moneda unică europeană

EURO este moneda nou creată a Uniunii Europene și a devenit moneda oficială la 1 ianuarie 1999. Până în 2002, bancnote și monede nou emise au înlocuit șilingul austriac, francul belgian, markka finlandeză, francul francez, marca germană, lira irlandeză, lira italiană, francul luxemburghez, guldenul olandez, escudoul portughez și peseta spaniolă ca monedă oficială exclusivă a

celor 11 națiuni. Aceste țări, la care se face referire drept „zona euro” sau „euroland” au o monedă comună, o politică monetară comună și o politică unică în privința ratei de schimb. Vechile monede naționale sunt eliminate pentru totdeauna.

Monedele joacă un rol crucial în funcționarea economiilor moderne; nu numai că servesc ca valoare standardizată de evaluare, astfel încât să permită o modalitate constantă de exprimare a valorii, dar funcționează și ca un eficient mijloc de plată, astfel că nu trebuie să exprimăm prețul fiecărui produs sub formă de milioane de alte produse care ar putea fi schimbat. Monedele servesc ca mijloc de stocare a valorii, permițându-ne să transportăm ușor averea la distanță și să o stocăm pe perioade nedefinite de timp¹¹.

EURO a dat naștere unuia dintre cele mai mari și mai puternice blocuri comerciale din lume, deși numai 19 din cei 28 de membri ai Uniunii Europene fac parte, în prezent, din zona monedei unice. Unificarea monetară nu schimbă realitatea situației concrete, și anume faptul că eurozona este formată din țări foarte diferite. Fără îndoială însă că EURO întărește legăturile economice și politice din regiune, conferind greutate în economia mondială.

Colaborarea guvernelor din eurozonă, armonizarea politicilor monetare și a politicii de securitate sunt elemente care sprijină nemijlocit succesul EURO. Conceptul unei Europe unite ca un singur bloc economic și politic pare a fi astăzi mai actual ca întotdeauna. Europa reprezintă casa mai multor oameni (consumatori, investitori și plătitori de impozite) uniți printr-o singură monedă, prin comparație cu ceea ce reprezintă Statele Unite sau Japonia¹².

Zona euro a devenit o superputere economică, privită din perspectiva comerțului mondial și a finanțelor globale. Privit în această lumină, EURO schimbă într-un mod semnificativ balanța globală a puterii. Moneda unică europeană creează a doua piață ca mărime din lume care folosește aceeași monedă, depășită fiind doar de Statele Unite în ceea ce privește producția totală. Zona monedei unice europene, per total, deține aproape o cincime din producția globală, cu doar puțin sub cea care este atribuită Statelor Unite. Dacă succesul eurozonei va impune extinderea UEM prin cooptarea unor alți membri UE, Europa va depăși cu ușurință Statele Unite în ceea ce privește producția economică totală. Fiecare regiune are un număr suficient de mare de companii multinaționale care reprezintă centrele puterii în afaceri internaționale. Dintre cele mai mari 100 de firme din lume, 36 sunt europene și 24 americane. Datele se bazează pe informațiile oferite de Intrastat, sistemul special de colectare a datelor sta-

¹¹ M. Tofan, *Integrarea României în structurile Uniunii Monetare Europene*, Editura C.H. Beck, București, 2008, p. 126.

¹² D.D. Șaguna, *Drept financiar și fiscal*, Editura All Beck, București, 2003, p. 572.

tistice de comerț cu bunuri între statele membre ale Uniunii Europene, înființat de la 1 ianuarie 1993, odată cu crearea pieței Unice¹³.

Cele 19 state participante astăzi la zona euro (denumire utilizată în mod curent pentru a desemna statele care utilizează oficial drept monedă unică euro) sunt Austria, Belgia, Cipru, Estonia, Finlanda, Franța, Germania, Grecia, Italia, Irlanda, Luxemburg, Letonia (2014), Lituania (2015), Malta, Olanda, Portugalia, Slovenia, Slovacia și Spania.

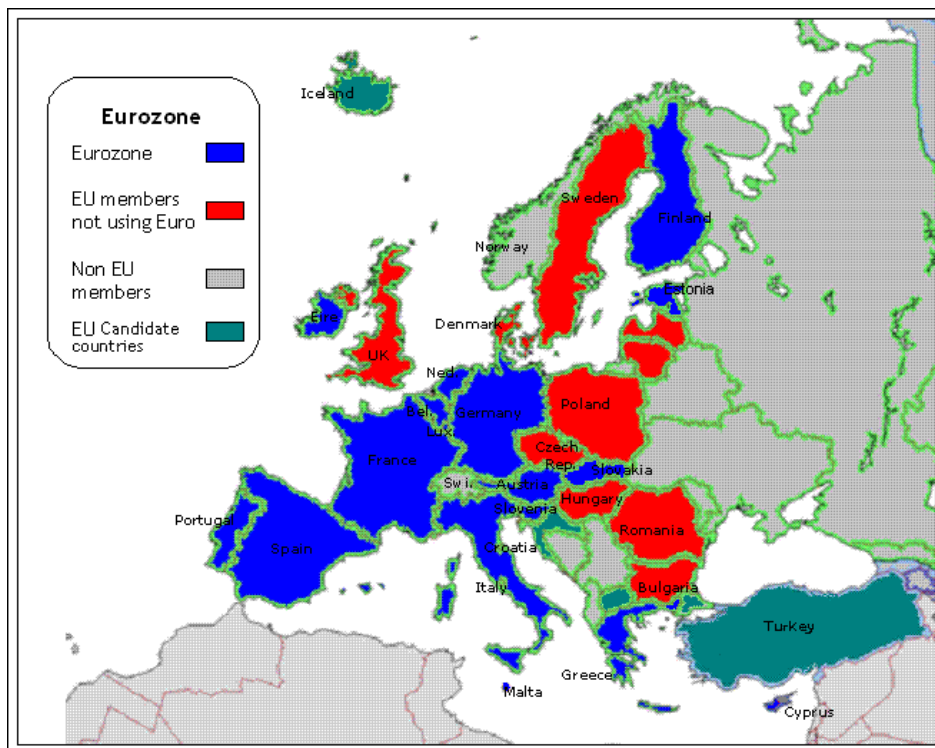


Fig. nr. 3. Eurozona¹⁴

Extinderea către est a eurozonei este un fenomen așteptat ca firesc în urma extinderii UE la 28 de state (cu orizontul de 27, la momentul concretizării BREXIT-ului) de membri. Statele nou integrate în Uniune au demarat procesele de reformare structurală care vizează diminuarea deficitelor bugetare și fiscale, creșterea economică, creșterea nivelului de trai, rezolvarea problemelor sociale, reducerea gradului de infracționalitate, diminuarea sau îndepărtarea fenomenului corupției etc., însă un termen pentru finalizarea pregătirilor în vederea preluării

¹³ S. Belea, *Intrastat 2007*, în „Revista română de fiscalitate”, nr. 2/2007, p. 35.

¹⁴ www.ecb.int, accesat în 20 mai 2019.

monedei euro de către aceste state nu poate fi estimat. La 1 ianuarie 1999, 11 din țările membre au fost pregătite să adopte euro drept monedă unică. Doi ani mai târziu, Grecia a reușit să îndeplinească criteriile de aderare. Danemarca a respins prin referendum adoptarea euro, Marea Britanie și Suedia au ales să rămână în afara zonei euro, iar Norvegia și Elveția sunt în afara zonei euro, deoarece nu au calitatea de membre ale UE.

Helmut Kohl, unul dintre cei mai fervenți susținători ai uniunii monetare, considera că avantajele economice ale euro au o natură secundară, subliniind, în schimb, că „experiențele amare încercate în acest secol, războaie și dictaturi, ne-au învățat că proiectul unificării reprezintă cea mai bună asigurare împotriva unei renașteri a egoismului național, șovinismului și conflictelor violente”¹⁵.

Avantajele economice fundamentale ale euro (eliminarea riscului legat de rata de schimb, reducerea costurilor tranzacțiilor, sporirea transparenței prețurilor și adâncirea piețelor financiare) rezultă, în mod inevitabil, din înlocuirea cu o singură monedă a monedelor statelor membre.

Riscul legat de rata de schimb este potențial neplăcut pentru orice consumator, producător sau investitor care astăzi ia o decizie economică și implică o plată sau furnizarea unui serviciu sau unui bun la o dată ulterioară. Deși tehnicile de acoperire există cu certitudine, ele nu constituie o soluție suficientă pentru această problemă. Firmele își acoperă, în mod constant, riscul prin intermediul piețelor valutare cu livrare la termen în străinătate, pe care cumpără dreptul de a schimba în viitor devizele externe la țara care este valabilă astăzi¹⁶.

În ceea ce privește **costurile tranzacțiilor**, industria turismului oferă doar un exemplu modest al economiilor pe care le aduce euro pentru costurile tranzacțiilor. Domeniul economic al zonei euro includea zeci de mii de tranzacții dintr-o deviză în alta, în fiecare zi. Este dificil să se estimeze cât de mari vor fi, în cele din urmă, economiile realizate în euro în ceea ce privește costurile tranzacțiilor doar pentru Europa, un continent în care comerțul internațional are o importanță vitală, însă indiscutabil economiile sunt astăzi, după cca 20 ani de utilizare a monedei unice, substanțiale.

De asemenea, moneda unică face **prețurile transparente** datorită faptului că diferențele de preț sunt evidente pentru orice categorie de bunuri și servicii. De asemenea, salariile din țări diferite vor tinde să se uniformizeze, îmbunătățind competiția dintre angajatori pe piața relațiilor de muncă, în folosul direct al salariaților.

În plus, EURO mai oferă și o serie de **avantaje economice indirecte**. Aceste beneficii țin de modificările mai profunde în comportamentul piețelor financiare și al companiilor și, prin urmare, sunt mai controversate. Avantajele economice indirecte sunt stabilitatea macroeconomică, ratele reduse ale

¹⁵ D. D. Șaguna, M. Tofan, *op. cit.*, p. 98.

¹⁶ Ch. N. Chabot, *Euro-moneda europeană*, Editura Teora, București, 2000, p. 37.

dobânzilor, reforma structurală, statutul de monedă de rezervă și creșterea economică.

Stabilitatea macroeconomică generată de EURO este, probabil, cel mai important obiectiv urmărit de statele recent integrate în Uniune. În același timp, există și printre statele care participă de mai mult timp la Uniunea Economică și Monetară argumente care țin de stabilitatea macroeconomică generată de euro. De exemplu, italienii consideră inflația scăzută unul dintre avantajele semnificative ale utilizării monedei unice.

EURO introduce un **nou regim cu inflație redusă**, deziderat garantat prin activitatea desfășurată de cea mai independentă bancă centrală din lume: Banca Centrală Europeană. Deși nivelul foarte ridicat al autonomiei BCE aduce puține avantaje pentru țările deja recunoscute pentru inflația lor foarte scăzută (Germania, Austria, Belgia, Olanda), există numeroase alte avantaje și pentru viitorul economic al acestor state.

În aceeași măsură în care EURO reduce inflația, exercită și o presiune în sensul **diminuării ratelor dobânzilor**. Acest beneficiu este important tot pentru statele care au înregistrat rezultate scăzute în lupta împotriva inflației (Italia, Spania, Portugalia). EURO aduce rate mai mici ale inflației și prin reducerea ratei de risc pentru schimbul valutar. Dobânda suplimentară încasată în trecut drept primă de risc pentru schimbul valutar este astăzi eliminată. Ratele dobânzilor pe termen lung sunt, astfel, reduse cu 2% sau chiar mai mult, în funcție de plafoanele practicate de bănci.

Unii experți argumentează că euro încurajează **reforma structurală** atât de necesară în Europa. Statele care doresc să adopte euro trebuie să-și ajusteze economiile, îndeplinind criteriile de convergență și, mai apoi, să respecte prevederile Pactului de stabilitate și de creștere. Aceste măsuri au condus la mari reduceri bugetare și au obținut o creștere economică susținută. Reducerea bugetară în țări precum Portugalia a condus la reduceri drastice ale ratelor dobânzilor, deoarece piețele financiare și-au schimbat părerea despre guvern, anterior apreciat incapabil să gestioneze corespunzător politica financiară. Acest lucru a declanșat o creștere economică prelungită, care continuă și astăzi. Din acest motiv, guvernul SUA a sprijinit cu putere efectul Euro asupra reformelor structurale din Europa, deoarece modernizarea economiilor acestor state a avut efecte benefice la nivel global.

Liderii Uniunii Europene au anticipat **statutul de monedă de rezervă** pe care l-a dobândit euro. Numai monedele foarte lichide, stabile și care sunt acceptate ca modalitate de plată într-o largă arie economică au potențialul de a deveni monede importante în care să se plaseze rezervele.

Monedele în care se plasează rezervele sunt foarte solicitate și, prin urmare, beneficiază de pe urma acestei lichidități ridicate și a costurilor extrem de reduse ale tranzacțiilor de pe piețele externe de schimb. Acest rol a aparținut în secolul trecut exclusiv dolarului american. Cererea enormă de dolari din lumea întreagă a

făcut ca guvernul SUA să poată finanța deficitele comerciale, împrumutând foarte ieftin de peste hotare. Liderii Uniunii Europene au fost foarte deschiși, exprimându-și timp de decenii invidia față de acest „privilegiu exorbitant” și sperând să obțină beneficii în mod similar¹⁷.

Statutul de monedă în care se plasează rezervele mai prezintă avantajul că, spre exemplu în situația SUA, economisește miliarde de dolari prin costurile directe de conversie, deoarece dolarul este acceptat ca modalitate de plată în întreaga lume.

Un alt efect pozitiv al utilizării monedei unice este **creșterea economică**, ca efect al costurilor reduse ale tranzacțiilor și a riscului mai mic legat de rata de schimb, împreună cu transparența prețurilor. Companiile multinaționale realizează acum economii care nu au fost posibile anterior în mediile de afaceri europene. Zona euro profită de pe urma costurilor medii mai mici, de pe urma productivității mai ridicate și a competitivității îmbunătățite, factori inerenți unei piețe interne atât de vaste. Acest lucru este cu atât mai firesc, cu cât Banca Centrală Europeană aduce prețuri stabile și rate mai mici ale dobânzilor.

Rezultatul tuturor acestor factori este creșterea economică ridicată pentru economiile statelor europene, euro configurând o uniune economică, politică și socială bine definită, în care scopul prioritar urmărit de membri este acela de a construi un viitor comun și prosper, în conformitate cu respectarea integrității mediului natural, conservarea valorilor tradiționale și a trecutului istoric, implementarea valorilor moderne, în spiritul globalizării monoeconomice și a beneficiilor ce decurg din acest proces.

De la 1.01.1999, bursele mari din zona euro și-au cotate instrumentele financiare, inclusiv cele emise anterior, în euro. Fondurile de investiții din Austria investesc acum în titluri emise de guvernul italian exprimate în euro, fără a mai exista impactul psihologic și economic al conversiilor devizelor și cotelor prețurilor externe. Băncile germane oferă un singur produs financiar, împrumuturi în euro, pentru companiile de pe teritoriul întregii Uniuni Europene¹⁸.

Avantajele indiscutabile ale monedei europene sunt, întrucâtva, umbrite de riscurile și incertitudinile monedei unice. Cei care și-au manifestat pe baza unor analize judicioase neîncrederea în viitorul monedei unice (euroscepticii) au pornit de la argumente care țin de costurile inerente tranziției, costurile ocazionale, șocurile economice și posibilitatea apariției unor discordii la nivel politic.

Pentru unii doctrinari, euro pare a fi un nou pretext pentru centralizarea puterii, a diferențelor de putere la nivel comunitar, ceea ce ar conduce la alterarea suveranității naționale a statelor membre, cu toate consecințele care decurg de aici. **Pierderea suveranității** a creat un șoc psihologic asupra populației din

¹⁷ D. D. Șaguna, *Drept financiar și fiscal*, Ed. All Beck, București, 2003, p. 580.

¹⁸ Ch. N. Chabot, *Euro-moneda europeană*, Editura Teora, București, 2000, p. 39.

țările UE¹⁹. Baterea monedei proprii unei națiuni reprezintă unul dintre atributele esențiale ale suveranității statelor independente, prevăzut în constituție, iar renunțarea de bunăvoie la un asemenea atribut de către un grup de state atât de numeros, unele dintre ele foarte puternice, este un eveniment inedit în istorie²⁰.

Deși euro promite avantaje economice substanțiale, el aduce, de asemenea, multe costuri. **Costurile inerente tranziției** se referă atât la sumele cheltuite pentru modificarea formularelor, listelor de prețuri, de etichete, documente tipizate de birou, acte bancare, baze de date, programe software, case de marcat, automate bancare și chiar contoare computerizate bancare. Numai producerea bancnotelor și monedelor noi a angajat prețuri de miliarde de dolari, prețul total al tranziției fiind de peste 1% din PIB-ul eurozonei. Firma de consultanță KPMG a estimat că, finalmente, costul total al tranziției se va ridica la aproximativ 50 de miliarde de dolari²¹.

Crearea monedei unice a determinat și dispariția unor locuri de muncă, deoarece băncile au pierdut până la 50% din veniturile lor realizate din devize și 60% din veniturile lor din comerțul legat de arbitrajul obligațiunilor. Birourile de schimb valutar au fost dezavantajate în Uniunea Europeană, pierzând aproximativ 1,9 miliarde de dolari, adică două treimi din afacerea lor. Orice analiză serioasă a argumentelor pro și contra referitoare la Euro trebuie să ia în considerare efortul consacrat dezvoltării proiectului de către guvernele statelor membre, precum și factorul uman angajat în nenumărate ore de analiză și pregătire. Criticii euro consideră că aceste resurse ar fi fost mai bine cheltuite pentru reformarea structurală a problemelor stringente ale Europei, cum ar fi cele generate de șomaj, lipsa fondurilor destinate programelor de asistență socială, sistemele excesive de impozitare, stagnarea inovației sau privatizarea ineficientă. Deși costurile totale ocazionate de tranziția la euro sunt imposibil de evaluat, ele sunt incomparabil mai puțin periculoase pe termen lung, față de șocurile economice și riscul discordiei politice.

Șocurile economice se referă la schimbări neașteptate în mediul macroeconomic al unei țări sau al unei regiuni care distrug balanța producției, consumului, investițiilor, cheltuielilor guvernamentale și comerțului. Cel mai amenințător tip de șoc economic pentru zona monedei unice este cunoscut ca un *șoc asimetric*, numit astfel deoarece aceste șocuri afectează țările în mod diferit.

Înainte de introducerea monedei euro, țările puteau să contracareze un șoc asimetric prin trei metode principale:

- ajustarea ratei dobânzilor;
- intervenția asupra ratei de schimb;

¹⁹ T. Mardale, *Implicațiile adoptării euro de către România asupra activității bancare*, Editura Sitech, Craiova, 2005, p. 20.

²⁰ *Ibidem*, p. 25.

²¹ Ch. N. Chabot, *op. cit.*, p. 43.

- sau ajustarea fiscală.

Euro face însă ca nici una dintre aceste metode să nu poată fi luată în calcul, toate trei fiind incompatibile cu prevederile referitoare la criterii de convergență și cuprinse în Pactul de stabilitate și creștere. Laureatul premiului Nobel, Milton Friedman, reține faptul că „dacă o monedă este bună sau rea depinde în primul rând de mecanismele de ajustare disponibile pentru absorbirea șocurilor și dislocărilor economice, care afectează entitățile ce folosesc acea monedă”²². Concluzia lui este că euro nu este, de fapt, o idee bună, întrucât țările care îl utilizează nu dispun de mecanisme de reglare care să lupte împotriva unor perioade de recesiune.

Pentru exemplul Finlandei,²³ dacă cererea mondială de produse forestiere ar fi diminuată, efectele asupra economiei acestui stat sunt mult mai ample decât, de exemplu, asupra economiei Olandei, care nu comercializează produse forestiere. Economia SUA ne oferă soluții pentru contracararea efectelor șocurilor asimetrice. Analizând un șoc asimetric care ar afecta industria producătoare de mașini a statului Michigan, se observă cu ușurință că șocul asimetric este contracarat în două moduri principale:

- prin mobilitatea forței de muncă;
- prin transferul de sume de bani de către guvernul central din bugetul statelor care traversează o perioadă mai bună în bugetul statelor care suportă șocul asimetric.

Pentru moment, amândouă metodele sunt puțin probabil de aplicat pe modelul european. Mai întâi, forța de muncă europeană beneficiază de reglementarea libertății absolute de mișcare, dar nu a fost, deocamdată, modificată mentalitatea indivizilor pentru a valorifica această libertate la nivel maxim. În al doilea rând, transferurile de sume de bani în interiorul uniunii în favoarea statelor cu o economie afectată de orice fel de crize este un element încă delicat și care poate genera nemulțumiri. Mai mult, șansele electorale pentru politicienii de pe continent care propun transferuri fiscale importante către alte țări sunt deplin compromise.

Sumele necesare pentru acoperirea cheltuielilor prevăzute în bugetul general al UE au depășit în fiecare din ultimii ani 100 de miliarde de euro, aceasta în condițiile în care este mai mult decât evidentă tendința progresiv crescătoare a cheltuielilor publice, atât la nivel european, cât și la nivelul fiecărui stat în parte.

²² M. Friedman, *Why Europe Can't Afford the Euro*, articol publicat în *The Times*, 19 noiembrie 1997.

²³ A se vedea și D. D. Șaguna, *Drept financiar și fiscal*, Ed. All Beck, București, 2003, p. 582 și urm.

Bugetul proiectat al UE pentru perioada 2007-2013 este de 849,3 miliarde de euro, fiind însă apreciat ca insuficient de majoritatea statelor membre²⁴.

Totuși, construcția europeană a rezistat la numeroase momente de criză, iar stadiul actual al integrării și dezvoltării europene este rezultatul efortului concertat al statelor membre. În acest condiții, considerăm oportun să ne exprimăm convingerea că în fața unui șoc asimetric real și nu ipotetic, statele membre vor avea maturitatea pentru a aplica soluțiile pentru contracararea efectelor negative asupra statului afectat. Cum probabil că migrarea forței de muncă nu va avea niciodată caracterul prompt și amploarea din SUA, singurul mecanism de ajustare economică împotriva șocurilor asimetrice rămâne transferul de resurse financiare.

Constituirea în bugetul unional al unor fonduri, în vederea contracarării șocurilor asimetrice ni se pare o soluție care ar putea face posibilă contracararea șocurilor asimetrice în timp real, mai înainte ca efectul să fie devastator pentru economia unui stat sau a unei regiuni.

Milton Friedman nu este singurul care a semnalat pericolul șocurilor asimetrice. Robert A. Mundell, laureat al premiului Nobel în economie pentru anul 1999, s-a făcut remarcant pentru teoria sa asupra zonelor monetare optime, relevantă pentru un stat care dorește să adopte moneda unică a Uniunii Europene. Teoria zonelor monetare optimale are la bază un articol publicat în revista „American Economic Review”, în noiembrie 1961, sub numele „O teorie a zonelor monetare optime”. Conform lui Robert Mundell, o zonă monetară este optimă doar dacă mobilitatea factorilor de producție (munca, resursele și capitalul) permit ajustarea economică în cazul unui șoc asimetric. Mecanismele de ajustare posibile, în conformitate cu teoria lui Mundell, sunt cursul de schimb, mobilitatea forței de muncă, flexibilitatea factorilor reali, diversificarea producției statului afectat (dacă este posibil), mobilizările financiare bugetare externe și piețele de capital integrate.

Abordarea lui Mundell se bazează pe ipoteza rigidității prețurilor și a salariilor nominale, precum și pe cea a imobilității inter-regionale a forței de muncă.

Excluzând din modelul lui Mundell soluțiile incompatibile cu moneda unică europeană, prin prisma criteriilor de convergență sau a prevederilor pactului de stabilitate, se remarcă similitudinea cu modelul lui Milton Friedman, inclusiv cu privire la posibilele soluții pentru contracararea efectelor șocului asimetric.

Totuși, în literatura de specialitate, a fost evidențiată corelarea la nivel monetar, inclusiv cu privire la șocurile economice posibile între statele membre care nu au adoptat EURO și statele membre ale eurozonei, inclusiv pentru statele cu un nivel ridicat de independență monetară. Corelarea șocurilor este apreciată ca un indicator pozitiv în contextul unei arii monetare unice. Din această

²⁴ M. Șt. Minea, C. F. Costaș, *Fiscalitatea în Europa la începutul mileniului III*, Ed. Rossetti, București, 2006, p. 292.

perspectivă îngustă, țările aflate în cea mai bună postură față de eurozonă sunt Republica Cehă și Polonia.

Șocurile economice pot fi provocate de o varietate de factori. Modificările cererii globale, cele ale prețurilor mărfurilor sau ale productivității pot provoca divergențe economice între țări. De asemenea, trebuie subliniat că șocurile economice nu sunt obligatoriu negative. Divergența economică poate apărea, de exemplu, atunci când o țară este în regim de creștere puternică, în timp ce vecinii ei cunosc o creștere modestă.

Mai există un al doilea risc politic major pentru uniunea monetară, în afară de cel presupus de șocurile economice. Integrarea politică europeană nefiind desăvârșită, lipsește un guvern federal european unificat și puternic, ceea ce determină două amenințări semnificative:

- guvernele statelor membre pot deveni risipitoare din punct de vedere financiar, punând în pericol viabilitatea unei monede unice (vezi exemplul Greciei din timpul celei mai recente crize financiare mondiale);
- tensiunile politice grave ar putea submina cooperarea economică (vezi exemplul Marii Britanii - BREXIT).

UE duce lipsa unui sistem internațional eficient de transfer fiscal. Deși vestul Germaniei furnizează miliarde de euro landurilor din estul Germaniei prin faimoasa „taxă de solidaritate”, iar nordul bogat al Italiei sponsorizează indirect sudul mai sărac, între națiunile din zona euro survin doar transferuri fiscale foarte mici²⁵.

În mod cert, trecerea la moneda unică implică un anumit grad în care suveranitatea statului este pierdută, cedată în favoarea unor organisme decizionale comunitare²⁶. Cu toate acestea, avantajele deja dovedite de utilizare a monedei unice pentru întreaga zonă euro confirmă creșterea economică generală și dovedesc justetea celor care au susținut proiectul monetar european.

În ciuda opiniilor eurosceptice destul de vehemente, suntem la trei decenii de la lansarea monedei euro, iar stabilitatea monetară și dezvoltarea economiilor din zona euro este de netăgăduit. Proiectul monetar european și-a dovedit nu doar utilitatea, ci și performanța, iar extinderea sa este doar o chestiune de timp și de opțiune pentru statele vizate.

Adoptarea legislației privind moneda euro reprezintă proiectul cel mai ambițios cu care s-a confruntat sistemul financiar european. Acest proces este purtător de riscuri, dar și de oportunități, necesită investiții importante și suscită o concurență foarte mare între instituțiile bancare.

Dezvoltarea zonei euro, denumită și *eurozonă* sau *euroland*, reprezintă un aspect particular al evoluției și integrării Uniunii Europene și al globalizării în

²⁵ *Ibidem*, p. 48.

²⁶ G. Jacoud, *Le système monétaire et financier européen. La monnaie dans la zone Euro*, Nathan, Paris, 2003, p. 68.

domeniul bancar. Deși impactul imediat și transparent este în zona „whole banking”, există efecte importante și asupra operațiunilor bancare prin retail. Pe de o parte, creșterea competitivității și presiunea profitului în „whole banking”, împreună cu trenduri precum creșterea gradului de securitate, pot contribui la punerea în evidență a importanței strategice a sectorului de retail pentru multe bănci. EMU și alte procese în dezvoltare (ca tehnologiile și serviciile bancare directe) vor crește presiunea pentru ridicarea nivelului de globalizare în zona de retail bancar.

Experiența SUA poate furniza o serie de elemente practice pentru analiza fenomenelor care caracterizează eurozona, cum ar fi restructurarea la nivel bancar. Desigur că nu pot fi ignorate diferențele structurale și instituționale între SUA și UE. Acestea pot reduce distanța în timp pentru atingerea nivelului de uniformizare la nivel bancar care va caracteriza eurozona. În același timp, dezvoltarea tehnologică (mai ales, operațiunile de internet banking) va facilita intrarea unor noi jucători, cu noi forme de competiție, reprezentând serioase elemente de amenințare pentru băncile tradiționale.

Raportul „Heinemann and Jopp” (2002) a pus în evidență avantajele unei piețe unice, argumentându-se faptul că integrarea serviciilor financiare către clienți va încuraja dezvoltarea financiară, ceea ce va stimula creșterea în UE și va ajuta moneda EURO să câștige statutul de monedă globală. Folosind rezultatele unui alt raport asupra efectelor integrării financiare asupra creșterii economice, „Heinemann and Jopp” au arătat că în UE creșterea va fi de 0,5% pe an, adică o creștere de 43 de miliarde de EURO estimată funcție de PIB-ul statelor UE la nivelul anului 2000.

Euro îi afectează nu numai pe bancherii, finanțistii și economiștii din Europa, dar și pe directorii executivi, managerii, investitorii, agenții de promovare, analiștii, avocații, jurnaliștii și politicienii din întreaga lume.

Efectele euro sunt atât de permanente și de anvergură, încât persoanele care nu sunt familiarizate cu evoluția, cu structura și înțelesul monedei se confruntă acum cu o orbire profesională majoră. Pe de o parte, introducerea euro a fost numită o ocazie pentru a atinge cel mai înalt nivel de bunăstare și câștiguri în eficiență comparativ cu orice eveniment sau sistem economic din istoria europeană postbelică și un punct de cotitură pentru mediul european de afaceri. Din această perspectivă, euro a unificat Europa occidentală, a încurajat competiția, a revoluționat finanțele și a condus Europa în cea mai prosperă eră economică.²⁷

De cealaltă parte, uniunea monetară a fost apreciată drept un salt în necunoscut, o încercare plină de riscuri și de defecte. Diferențele de opinie referitoare

²⁷ C. N. Chabot, *op. cit.*, p. 8

la acest subiect nu surprind pe nimeni, deoarece aproape fiecare aspect legat de euro implică probleme și relații financiare complicate²⁸.

În lumina celor cunoscute despre funcționarea EURO, studierea contextului internațional al afirmării sale se axează pe:

- dimensiunile și deschiderea zonei EURO;
- utilitatea EURO ca monedă de facturare;
- proporțiile posibile ale pieții financiar-bancare ale EURO;
- stabilitatea și credibilitatea EURO.

Ratele de schimb ale EURO dau tonul în relațiile comerciale din zona EURO, iar întreprinderile și investitorii din întreaga lume vor să afle dacă EURO va fi mai puternic sau mai slab decât monedele naționale care l-au precedat. Atunci când EURO este slab, adică este schimbat la nivel redus pentru alte monede cum ar fi dolarul SUA, consumatorii plătesc prețuri joase pentru produsele importate din zona EURO. Producătorii din afara Europei pot fi forțați să vândă la prețuri exagerate pe propriile piețe, în fața unei invazii de importuri europene ieftine. Atunci când EURO este prea slab, el declanșează inflația în zona EURO și face ca împrumuturile externe obținute de firmele și guvernele europene să fie exorbitant de costisitoare. În schimb, dacă EURO este prea puternic, au de suferit industriile axate pe export, care sunt atât de importante pentru creșterea economică europeană, deoarece țările care nu fac parte din zona EURO trebuie să plătească mai mult pentru a cumpăra produse exprimate în EURO. În același timp, cresc importurile zonei EURO, ceea ce duce la creșterea bruscă a producției pentru principalii parteneri comerciali din această regiune²⁹.

Raportul Lamfalussy din februarie 2001 a analizat prefacerile piețelor financiare, prin prisma integrării. Raportul a făcut o serie de recomandări Parlamentului European, printre care înființarea unui comitet compus din reprezentanți ai statelor membre care să beneficieze de puteri pentru a influența procesul legislativ în domeniul fiscal și al securității pe piețele financiare. În februarie 2002, Parlamentul a votat Raportul Lamfalussy, luând astfel naștere Comitetul European pentru Securitate.

Raportul „Hertig and Lee” (2003) a prezentat un punct de vedere pesimist asupra succesului de care ar putea să se bucure reforma Lamfalussy. S-a apreciat că nou-înființatul Comitet European pentru Securitate nu se va bucura de succesul echivalentului său din SUA, respectiv, Comisia pentru Schimburi și Siguranță.

Puterea unei monede este determinată de cererea și oferta de monedă, iar cererea de investiții în EURO poate fi apreciată corect prin analiza cumulată a următorilor factori: stabilitatea economică și politică, situația generală a comer-

²⁸ N. Dardac, T. Barbu, *Monedă, bănci și politici monetare*, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2005, p. 156.

²⁹ D. D. Șaguna, M. Tofan, *op. cit.*, p. 113.

țului, previziunile asupra inflației și asupra ratei dobânzii și reputația EURO ca monedă de rezervă.

Euro este moneda trans-europeană care a reprezentat, în primul an al existenței sale, bunuri și servicii noi în valoare de peste 6000 de miliarde de dolari. Această revoluție monetară creează al doilea mare bloc economic din lume, o piață unică de aproape 300 de milioane de persoane, un mediu european al afacerilor modificat substanțial și prima provocare potențială pentru supremația dolarului.

EURO a preluat deja de la dolarul american un „procent de piață” în ceea ce privește moneda de rezervă, dar nu trebuie să ne așteptăm la o modificare majoră în ceea ce privește statutul internațional al dolarului în viitorul apropiat. După cum declară președintele Bundesbank-ului german, „istoria monetară a arătat că înlocuirea unei monede fundamentale se datorează în cele din urmă unei crize interne în țara respectivă”³⁰.

Contrar convingerii generale însă, capacitatea euro de a înlocui dolarul american în calitatea sa de principală monedă a rezervelor lumii depinde de unele statistici care nu sunt deloc simple. Apariția unei monede de rezervă depinde nu numai de nivelurile comerțului internațional, dar și de ratele lor de creștere. Ca procent din economia SUA, comerțul internațional a crescut cu o rată mai mare decât cifrele corespunzătoare economiilor din UE.

Apreciem că, dacă dolarul american nu a putut să înlocuiască lira sterlină a Marii Britanii în calitate de primă monedă de rezervă a lumii până când un război mondial nu a forțat efectiv investitorii să traverseze Atlanticul, este greu de anticipat dacă sau când euro va înlocui dolarul american. Totuși, derularea vieții contemporane confruntă societatea umană cu pericole și amenințări de tip nou, care pot avea drept efect, inclusiv, răsturnarea ordinii de putere pe piața financiară. Astfel, modul în care SUA vor reuși să gestioneze amenințarea terorismului va afecta, indirect, stabilitatea și credibilitatea dolarului american, facilitând ascensiunea monedei EURO și preferarea ei pe piețele globale, mai ales cu titlu de monedă de rezervă.

În cazul unor fluctuații importante ale ratei de schimb, prin scăderea valorii EURO, acest lucru poate influența negativ nu doar stabilitatea monedei, ci și stabilitatea sistemului european. Cotațiile pe piețele internaționale ale EURO sunt o mărturie directă a aprecierii generale față de EURO. În primii doi ani de la lansarea monedei unice europene, părerea unanimă a fost favorabilă dolarului, dar evoluția ulterioară a EURO a contrazis statisticile nefavorabile.

Evoluția EURO a provocat o anumită decepție în cadrul autorităților zonei europene și a dus la o serie de comentarii din partea guvernelor naționale, care au văzut în aceasta un moment prielnic de a-și manifesta dezacordul cu privire la politica monetară impusă de BCE. Până la un anumit punct, BCE și-a urmat propria politică, și anume menținerea stabilității prețurilor, dar în momentul în

³⁰ C. N. Chabot, *op. cit.*, p. 76.

care valoarea prea scăzută a EURO a început să provoace o creștere a prețurilor interne, BCE a trebuit să intervină. Intervenția din septembrie 2000 a fost realizată împreună cu autoritățile americane, japoneze și canadiene (la 22 septembrie EURO a atins o valoare de 0,848 dolari americani).

Intervenția Băncii Naționale a Angliei în favoarea EURO a provocat o serie de comentarii nefavorabile unei eventuale introduceri a EURO în Marea Britanie. BCE a fost nevoiată să intervină încă o dată pe piață, la începutul lunii noiembrie, de această dată, singură. După o perioadă mai dificilă, între 2001-2002, EURO nu a încetat să se aprecieze în raport cu dolarul, atingând, în 2003, valoarea cu care fusese lansat. La 20 noiembrie, s-a atins pragul de 1,321 dolari americani.

Stabilitatea EURO este în strânsă interdependență cu puterea lui. Un EURO instabil ar avea nu numai efecte economice devastatoare, ci va atrage și nemulțumiri ale electoratului din statele care utilizează EURO și care sunt obișnuite cu un grad ridicat de stabilitate monetară (cum ar fi Germania, Belgia, Olanda și Luxemburg).

Modificările în stabilitatea EURO sunt influențate de aceiași factori ca cei de care depinde puterea EURO. Dacă Banca Centrală Europeană reușește să controleze inflația și își păstrează reputația de strictă independență, dacă stabilitatea generală economică și fiscală și surplusurile contului curent se vor menține, dacă EURO este considerat ca un depozit de valoare pe termen lung, atunci piețele financiare nu au niciun motiv să reevalueze, în mod constant, ratele de schimb, de genul reevaluărilor înregistrate în Asia răsăriteană, America de Sud. În această privință, experții nu se așteaptă într-un viitor apropiat la o modificare a nivelului stabilității generale în zona EURO.

EURO a adus modificări importante pe piețele din întreaga lume, datorită unui sistem absolut nou de relații. Pe scară largă, se așteaptă ca EURO să promoveze o tendință generală de expansiune, consolidare și diversificare, care să facă, în cele din urmă, piețele de acțiuni europene competitive cu corespondentele lor americane și japoneze. EURO a modificat regulile diversificării portofoliului pe piețele europene și a răsturnat tehnicile de investiție ale instituțiilor din întreaga lume.

Neliniștea pe care o provoacă o monedă europeană puternică se resimte în rândul economiștilor, dar și al diverșilor lideri politici – Jean Pierre Raffarin, Gerhard Schroder și Berlusconi, care au încercat, în multe ocazii, să convingă conducătorii BCE de necesitatea unui EURO mai puțin puternic, marjele judecate drept ideale pentru valoarea EURO fiind între 1,10 și 1,22 dolari americani.

Reglementarea în plan legislativ a competențelor pentru gestionarea stabilității euro acordă putere exclusivă Băncii Centrale Europene, poziția adoptată de reprezentanții statelor în Consiliul Uniunii Europene specializat pentru economie și finanțe (ECOFIN) fiind doar una formală și cu rol consultativ.

Ex președintele BCE, Jean Claude Trichet³¹, a fost fidel politiciii sale monetare, considerând că o monedă puternică va contribui la menținerea stabilității prețurilor și la scăderea inflației. Deși politica dusă de Jean Claude Trichet a fost considerată de către specialiști dăunătoare creșterii și dezvoltării spațiului european, acesta a refuzat să ia orice fel de măsuri pentru a micșora valoarea euro. Statisticile au aratat că în zona euro, creșterea economică a fost de numai 1,7% în 2004, în timp ce SUA a înregistrat o creștere de 4,2%. Președintele BCE a considerat vinovate guvernele statelor membre ale eurosistemului pentru dificultățile prin care trec acestea, deoarece nu au realizat reforme structurale, cele cu privire la sistemele sociale și nu au redus cheltuielile publice.

În contextul celei mai recente crize financiare globale, euro și eurozona și-au demonstrat nu doar eficiența și capacitatea de a face față provocărilor globale actuale, ci și puterea de a se adapta și de a lua rapid măsurile care se impun pentru a contracara șocurile financiare. Deși criza nu a debutat în Europa, toate statele membre ale UE au fost afectate, în măsură variabilă, de efectele crizei financiare globale, fie că utilizau sau nu moneda euro. Eforturile pentru contracararea efectelor crizei au fost sincronizate pentru toate statele UE, iar măsurile adoptate au dus nu doar la redresarea economiilor atinse major de efectele crizei, ci și la o extindere a eurozonei, de la 12 membri la 19 membri câți sunt în prezent. Comisarul Pierre Moscovici, responsabil pentru afaceri economice și financiare, impozitare și vămi, a declarat în 2017 că, „la zece ani de la începutul crizei mondiale, redresarea economiei europene a câștigat forță și teren. Trebuie să folosim acest impuls pozitiv pentru a finaliza reforma uniunii noastre economice și monetare. Nu toate moștenirile trecutului se corectează în mod automat. Am asistat la adâncirea inegalităților sociale și economice atât în statele membre, cât și între acestea. Este esențial ca eforturile noastre viitoare să contribuie la convergența reală și durabilă a economiilor noastre”³².

Măsurile luate au fost sintetizate în Planul Junker, iar politica de integrare financiară este printre liniile de acțiune și pentru noul mandat al comisarilor europeni.

III.4. Efectele adoptării monedei unice asupra cadrului normativ european

Există o serie de efecte ale adoptării monedei unice, inclusiv asupra cadrului normativ. Astfel, în primul rând, se remarcă faptul că dreptul suveran al statelor de a bate monedă este transmis, în mod irevocabil, asupra unei autorități

³¹ Guvernator al Băncii Naționale a Franței și apoi președinte al BCE pentru perioada 2003-2011.

³² https://ec.europa.eu/romania/news/20170908_ue_mai_puternica_la_10_ani_de_la_inceputul_crizei_financiare_ro, accesat în 7 august 2019.

independente, care nu se află sub controlul nici unui alt sistem de drept național (Banca Centrală Europeană).

În al doilea rând, conceptele tradiționale ale dreptului internațional privat, *lex contractus* și *lex monetae*, sunt modificate și aprofundate, dobândind un sens mult mai larg, de bază normativă în domeniu monetar, unică pentru toate statele membre ale eurozonei.

În al treilea rând și nu ultimul, trebuie remarcat faptul că moneda unică va determina în timp o uniformizare a dreptului contractual pe întreg teritoriul statelor membre ale eurozonei. Moneda este vehiculul comerțului, unitatea de măsură care estimează și cântărește întreaga economie. Unificarea monetară creează o arie largă pentru armonizarea practicilor de comerț cu bunuri și servicii. Această situație se va reflecta, în scurt timp, într-o uniformizare a legislației comerciale, în special, în domeniul societar și al contractelor.

În cele din urmă, Consiliul Europei, din 2 mai 1998, a decis că 11 din cele 12 țări membre al Uniunii Europene care doreau să adopte euro au îndeplinit criteriile de convergență. Responsabilitatea fiscală a statelor membre trebuia însă întreținută, iar la reunirea la nivel înalt de la Dublin, din 1996, s-a semnat **Pactul de stabilitate și creștere**. Destinat întăririi disciplinei fiscale pe termen lung, principala caracteristică a pactului este un acord privind amendarea țărilor din zona euro care depășesc pragul maxim al deficitului bugetar de 3% din PIB, prin achitarea unor depozite nepurtătoare de dobândă de 0,2% din PIB plus 0,1 % din PIB pentru fiecare procent de deficit care depășește 3 (până la un maxim de 0,5% din PIB). Dacă țara aflată în dificultate nu reușește să își micșoreze deficitul bugetar în termen de 2 ani, Comisia Europeană consideră depozitul o amendă și îl distribuie celorlalte state membre ale zonei euro. Cu toate acestea, pot fi acordate unele excepții dacă țara aflată în dificultate este în recesiune.

Deoarece pactul stabilește limite stricte pentru deficitele guvernamentale și pentru imprudență fiscală în interiorul Uniunii Europene, el este considerat una dintre caracteristicile cele mai importante ale Uniunii Monetare.

Atunci când o țară intră într-o uniune monetară, implicit acceptă să renunțe la politica sa monetară, păstrând totuși instrumentul de politică fiscală. Cele două sunt însă interdependente, astfel încât nici prerogativele de politică fiscală nu sunt exercitate autonom și suveran atunci când mecanismele monetare sunt coordonate de către Banca Centrală Europeană. Admiterea în uniunea monetară, reglementată prin tratatele de aderare din 2004 și 2007 ca obligație și nu ca opțiune, cere un deficit bugetar mai mic de 3% din PIB și o datorie publică mai mică de 60% din PIB. Această disciplină financiară nu poate fi atinsă doar la momentul preluării monedei unice și ulterior abandonată.

Discuțiile pe această temă între statele membre au fost promovate de Germania, care, pe baza propriei istorii interbelice, a fost întotdeauna preocupată de indisciplină fiscală care ar putea conduce la inflație. Astfel, din 1995, Germania a insistat pentru o procedură clară și care să se demareze automat dacă un stat nu

respectă prevederile pactului, procedură care permitea inclusiv aplicarea de sancțiuni în ipoteza deficitelor excesive.

Pactul consideră că deficitul este excesiv atunci când el este în jur de 3% din PIB, iar statele membre trebuie să acționeze pentru o poziție de echilibru sau surplus pe o durată de 3 ani.

Pactul admite că recesiuni serioase pot cu ușurință să conducă la deficite mai mari. În încercarea de a menține deficitul scăzut, în perioada de recesiune guvernul poate fi constrâns să adopte măsuri prea restrictive, care să adâncească recesiunea. În scopul preîntâmpinării acestui scenariu, pactul are în vedere aceste situații excepționale, când prevederile sale sunt suspendate. Un deficit de peste 3% este considerat excepțional atunci când scăderea PIB a unei țări este de cel puțin 2% în același exercițiu bugetar. În accepțiunea Pactului de stabilitate și creștere, o situație intermediară o reprezintă scăderea PIB cu mai puțin de 2% în anul în cauză, dar cu mai mult de 0,75%. De asemenea, situația economică a unui stat este considerată excepțională și, implicit, legitimează suspendarea automată a aplicării pactului, dacă recesiunea este gravă prin raportarea trendurilor anilor trecuți.

Așa cum am precizat, la solicitarea expresă a Germaniei, pactul prevede sancțiuni pentru statele care nu respectă limitele impuse. Atunci când o țară depășește limita, Comisia întocmește un raport care este prezentat Consiliului Uniunii Europene pe probleme de economie și finanțe (Consiliul miniștrilor economiei și finanțelor). Prin votul majoritar al reprezentanților statelor membre, Consiliul decide dacă statul în discuție se află sau nu în situația deficitului bugetar excesiv. În ipoteza pozitivă, vor fi stabilite măsuri și recomandări. Țările care sunt identificate cu depășirea limitei trebuie să adopte măsuri corective, cât mai curând posibil, însă desfășurarea procedurilor până în acest punct și respectarea termenelor presupune că timp de 2 ani succesiv o țară poate fi în situația deficitului excesiv fără a atrage sancțiuni.

Dacă o țară nu reușește să respecte programul de aplicare a măsurilor stabilite de consiliu, iar deficitul se menține sub 3% din PIB, vor fi aplicate sancțiuni. Conform pactului, sancțiunile sunt sume procentuale din PIB, sub forma unui depozit neremunerat, care trebuie constituite în fiecare an până când excesul de deficit este înlăturat. Dacă timp de 2 ani procentul de deficit bugetar nu este readus în limitele permise, sumele constituite depozit se transformă în amendă și devin venit la bugetul UE. Dimpotrivă, dacă aplicarea măsurilor a avut succes, iar statul în cauză înregistrează un deficit bugetar în limitele permise sau poate justifica una dintre situațiile excepționale de mai sus, depozitele se restituie.

Trebuie remarcat că pactul nu înlocuiește suveranitatea politicii fiscale, iar aplicarea măsurilor punitive presupune un interval de timp generos, în care statul în cauză poate să opteze pentru toate măsurile pe care le poate aprecia oportune și utile în vederea remedierii situației economice. Toate deciziile intră în competența consiliului, care are la dispoziție mai multe prevederi legale pentru a evita aplicarea unor măsuri nejustificate. Astfel, pactul stipulează „Consiliul este întot-

deadena invitat să impună sancțiuni, dacă un stat membru eșuează în luarea măsurilor necesare pentru a menține situația privind deficitul excesiv”.

Tabelul nr. 1. Schema sancțiunilor pentru nerespectarea
Pactului de stabilitate și creștere³³

Dimensiunea deficitului (% din PIB)	Valoarea amenzii (% din PIB)
3	0,2
4	0,3
5	0,4
6 și peste	0,5

Deși criticat de personalități politice ale momentului, este de necontestat faptul că există un spațiu de manevră, există o limită de 3% în ceea ce privește deficitul, care poate fi folosită în perioade dificile. Însă în perioadele favorabile trebuie menținut echilibrul bugetar, de aceea este fals că considerăm că pactul nu este flexibil. Menținerea pactului înlătură amenințățile utilizării unei politici de îndatorare, mai multe datorii înseamnă o inflație mai mare. Inflația accentuată înseamnă impozite mai mari, iar impozite mai mari micșorează investițiile. O politică a îndatorării înseamnă că, până la urmă, vor lipsi banii pentru investiții, iar câștigătorii ar fi băncile. Nu aceasta este însă concepția europeană despre economia de piață socială.

Trebuie să remarcăm și o serie de neajunsuri ale reglementărilor incluse în acest pact. Impunerea disciplinei financiare ca fiind obligatorie prin intrarea în Uniunea Europeană are ca efect protejarea guvernului de grupurile de interese pe plan intern. Însă folosirea Uniunii Europene ca scuză pentru o politică restrictivă poate avea pe termen lung un efect foarte grav, și anume zdruncinarea încrederii societății civile, în general, în integrarea europeană. Pactul este discutabil și pentru că, așa cum am arătat deja, aplicarea amenzilor nu este obligatorie, ceea ce ridică discuții asupra luptei politice în consiliu.

III.5. Sistemul european al băncilor centrale

Art. 109F din Tratatul instituind Uniunea Europeană prevede înființarea unui Institut Monetar European (IME), ca o măsură pentru realizarea celei de-a doua etape a Uniunii Economice și Monetare. IME a fost un pilon de bază al integrării monetare europene și este precursorul Sistemului European al Băncilor Centrale.

În literatura de specialitate³⁴, se apreciază că principalii actori din structura Sistemului Bancar Internațional (SBI) se clasifică după mai multe criterii, cea mai importantă delimitare făcându-se între:

³³ R. Baldwin, Ch. Wyplosz, *Economia integrării europene*, Ed. Economică, București, 2006, p. 405.

- băncile centrale (instituții bancare centrale din fiecare țară), cu rol de supraveghere și organizare a relațiilor monetar-financiare ale statului atât pe plan intern, cât și în raporturile cu străinătatea;
- băncile comerciale, altele decât instituțiile bancare centrale.

La rândul lor, băncile comerciale se clasifică în două categorii:

- bănci universale, care desfășoară toate tipurile de operațiuni bancare;
- bănci specializate, care dezvoltă preponderent anumite tipuri de operațiuni bancare sau își concentrează activitatea într-un anumit domeniu.

Sistemul bancar european presupune o organizare a instituțiilor de credit pe trei niveluri:

- un nivel superior, la care regăsim Banca Centrală Europeană;
- un nivel intermediar, care include Sistemul European al Băncilor Centrale;
- un nivel inferior, care include toate instituțiile de creditare care oferă servicii persoanelor fizice și juridice.

Aromizarea legislativă (denumită *aquis*-ul comunitar până relativ recent) în domeniu bancar a afectat, în egală măsură, toate cele trei niveluri prezentate, țările membre fiind nevoite să își ajusteze cadrul reglementativ al instituțiilor de credit care sunt înființate și care desfășoară activitate pe teritoriul lor, să schimbe reglementările cu privire la băncile naționale, dacă existau neconcordanțe față de prevederile europene și să accepte poziția privilegiată și absolut independentă a Băncii Centrale Europene.

Apariția Băncii Centrale Europene și a Sistemului European al Băncilor Centrale, la 1 iunie 1998, a reprezentat transpunerea în practică a două inovații normative, nu atât prin modul de înființare a acestor organisme, cât mai ales prin sarcinile și competențele atribuite lor³⁵.

Sistemul European al Băncilor Centrale (SEBC) și Banca Centrală Europeană (BCE) au fost constituite în baza art. 4A din Tratatul instituind Comunitatea Europeană. Aceste instituții își îndeplinesc sarcinile și își desfășoară activitățile, în conformitate cu dispozițiile Tratatului și ale statutului lor, cuprins în Protocolul 3 al Tratatului Uniunii Europene³⁶.

SEBC are drept obiectiv principal menținerea stabilității prețurilor, conform art. 105, paragraful 1 din Tratatul Comunității Europene. SEBC sprijină politicile economice generale din Uniune, pentru a contribui la realizarea

³⁴ A. Burciu, P. Sandu, Gh. Sandu, *Activitatea bancară internațională*, Ed. Economică, București, 1999, p. 36.

³⁵ R. Smits, *Central Bank Independence and Accountability in the Light of EMU*, în volumul „International Monetary Law. Issues for the New Millennium”, Oxford University Press, 2000, p. 245.

³⁶ www.ecb.int, www.eurlex.eu.

obiectivelor comunității prevăzute în art. 2 din tratat: dezvoltarea armonioasă și echilibrată a activităților economice, o creștere durabilă și echilibrată a activităților economice, o creștere durabilă și neinflaționistă care să respecte mediul, un grad înalt de convergență a performanțelor economice.

Cu privire la funcționarea SEBC, ne reține atenția art. 107 din Tratatul CE, completat cu prevederile Protocolului 3 al Tratatului UE, conform căror nicio bancă centrală națională și niciun membru al organelor de decizie nu pot solicita sau accepta instrucțiuni din partea instituțiilor sau organismelor comunitare, a guvernelor statelor membre sau a oricăror alte organisme.

Instituțiile și organele comunitare, precum și guvernele statelor membre se angajează să respecte acest principiu și să nu încerce să-i influențeze pe membrii organelor de decizie ale BCE sau ale băncilor centrale naționale în îndeplinirea sarcinilor lor. Această regulă conferă un grad mare de independență SEBC, lucru imperativ necesar pentru îndeplinirea sarcinilor propuse.

SEBC este format din BCE și din băncile centrale naționale ale statelor membre ale Uniunii Europene. SEBC nu are personalitate juridică proprie și nici organe de conducere proprii, fiind guvernat de organele de conducere și decizie ale BCE.

Sistemul European al Băncilor Centrale (SEBC) are drept principale atribuții³⁷:

- definirea și implementarea politicii monetare unice în zona euro;
- conducerea operațiunilor pe piață valutară;
- deținerea și gestionarea rezervelor valutare oficiale ale țărilor participante;
- promovarea unui sistem de plăți operațional;
- emisiunea monetară în zona euro;
- colaborarea cu băncile centrale în supravegherea prudențială bancară;
- funcții consultative (în relația cu instituțiile europene);
- colectarea de informații statistice în domeniu, prin colaborarea cu băncile centrale la nivelul fiecărui stat membru.

³⁷ O. Stoica, *Integrare financiar-monetară europeană, Curs Jean Monnet*, Ed. Junimea, Iași, 2003, p. 78.

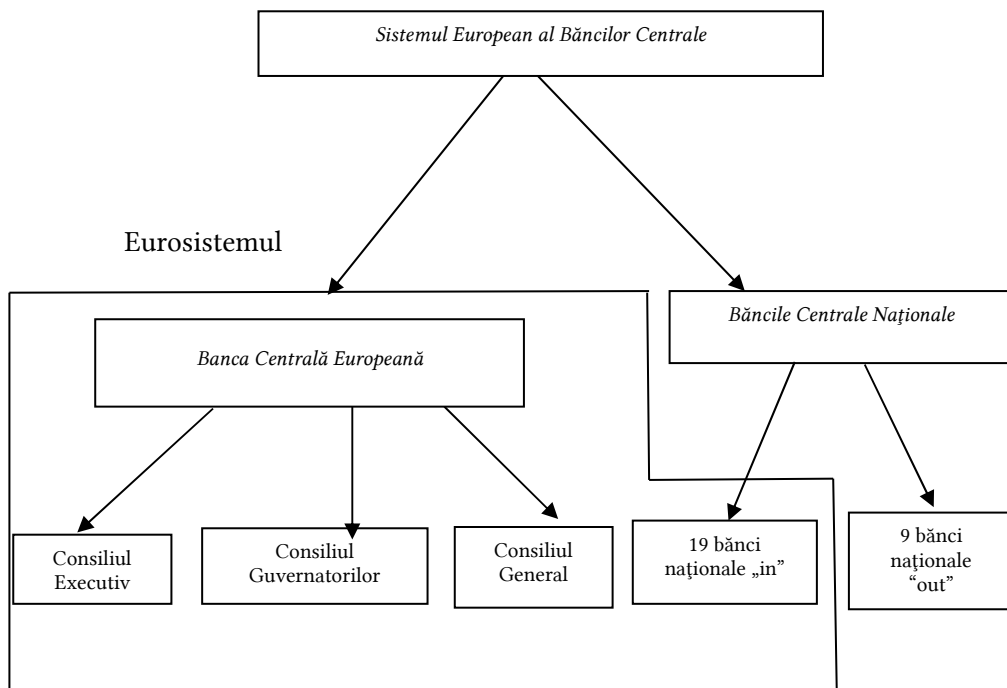


Fig. nr. 4. Structura Sistemului European al Băncilor Centrale³⁸

Totodată, Sistemul European al Băncilor Centrale are obligația de a sprijini implementarea politicilor economice generale ale UE, în măsura în care aceasta nu contravine obiectivului principal trasat, adică asigurarea stabilității prețurilor și, astfel, conservarea puterii de cumpărare a monedei unice³⁹.

Banca Centrală Europeană (BCE) are personalitate juridică în virtutea art. 16, paragraful 106 din Tratatul CE, și se bucură în fiecare dintre statele membre de capacitatea juridică cea mai largă, recunoscută persoanelor juridice de legislația națională. În virtutea acestui fapt, BCE poate să dobândească și să înstrăineze bunuri mobile și imobile și să fie parte în acțiunile eventual declanșate în justiție.

BCE veghează ca sarcinile încredințate SEBC să fie îndeplinite prin propriile activități. BCE și-a început activitatea în mod oficial în iunie 1998, înlocuind Institutul Monetar European.

³⁸ Prelucrare după D. D. Șaguna, M. Tofan, *op. cit.*, p. 126.

³⁹ R. Smits, *Central Bank Independence and Accountability in the Light of EMU*, în volumul „International Monetary Law. Issues for the New Millennium”, Oxford University Press, 2000, p. 250.

Capitalul BCE, operațional de la data constituirii băncii, se ridică la 5 miliarde de euro și poate fi majorat prin decizia Consiliului guvernatorilor, cu majoritatea calificată, conform prevederilor art. 10.3. Băncile Centrale Naționale (BCN) sunt singurele autorizate să subscrie și să dețină capital al BCE. Subscrierea capitalului se realizează conform grilei de repartiție stabilită în art. 29, iar părțile băncilor centrale nu pot fi cedate, gajate sau puse sub sechestru.

Contribuția fiecărei bănci centrale naționale este stabilită proporțional cu partea sa din capitalul subscris la BCE. BCE este pe deplin îndreptățită să dețină și să gestioneze rezervele care îi sunt transferate și să le utilizeze în scopurile stabilite prin statut.

Fiecare bancă centrală națională deține o creanță asupra BCE, corespunzătoare contribuției sale, iar BCE poate pretinde băncilor centrale rezerve valutare suplimentare, în conformitate cu cota subscrisă, și peste limita celor 50 de miliarde de euro.

Sediul BCE este la Frankfurt, într-o clădire modernă (Eurotower) construită în mod special pentru a găzdui această instituție⁴⁰.

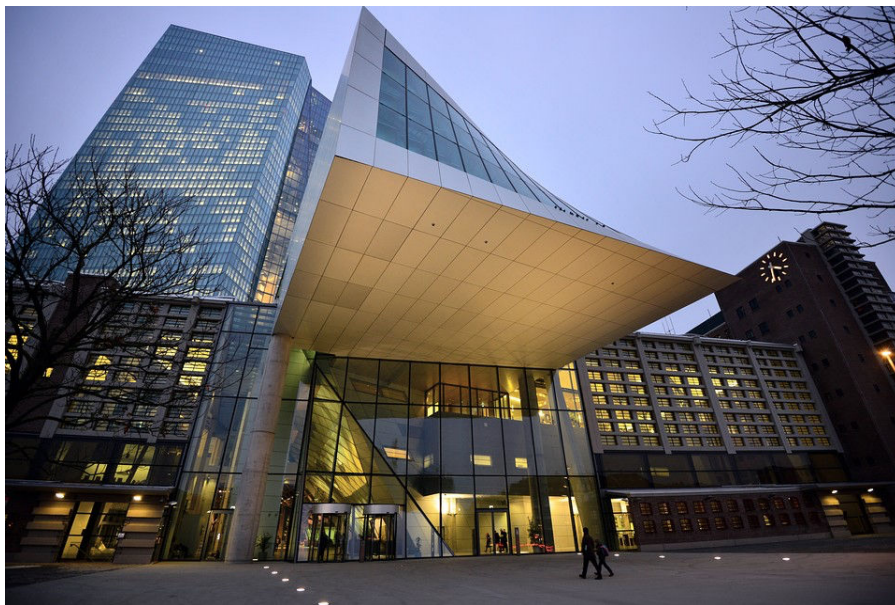


Fig. nr. 5. Banca Centrală Europeană – sediul central de la Frankfurt⁴¹

⁴⁰ Mihaela Tofan, *Integrarea României în structurile Uniunii Monetare Europene*, Editura CH Beck, București, 2008, p. 45.

⁴¹ www.ecb.int, accesat în 6 august 2019.

Analizând normele de drept care au pus bazele funcționării acestei instituții, putem constata cu ușurință că cel mai important dintre atributele conferite Băncii Centrale Europene prin statutul de înființare este **independența** acesteia. Principiul independenței⁴² presupune că banca are autonomie absolută asupra luării deciziilor și asupra implementării politicilor care îi revin prin actele constitutive.

În literatura de specialitate, a fost analizată independența BCE din mai multe puncte de vedere⁴³. Astfel, putem concluziona că:

- din punct de vedere **instituțional**, BCE are personalitate juridică distinctă de personalitatea oricăror alte entități juridice, prin comparație cu instituțiile UE care nu au o personalitate distinctă de personalitatea Uniunii;
- din punct de vedere al **personalului** care funcționează în organele de decizie și conducere ale BCE, prevederile normative constitutive ale BCE garantează independența absolută a celor care lucrează la BCE față de guvernele statelor a căror cetățenie o au;
- din punct de vedere **funcțional**, BCE are posibilitatea de a lua decizii în mod independent de orice altă instituție sau organism politic, unic la nivel european sau specific unuia dintre statele membre;
- din punct de vedere **financiar**, patrimoniul BCE este autonom față de bugetul UE; BCE și SEBC poate avea propriile venituri din activitățile pe care le poate desfășura, potrivit statutului; aceste venituri se gestionează autonom.

În același timp, au fost exprimate și puncte de vedere critice la independența oferită BCE și funcționarilor acesteia. Se afirmă că putem avea îndoieli că niște funcționari independenți au o cunoaștere și o conștiință mai ascuțită a interesului general decât guvernele, dacă este adevărat că ei pot scăpa mai ușor solicitărilor grupurilor de presiune, ei pot la fel de bine să se înșele sau să aibă o viziune eronată asupra funcționării economiei. Astfel, ajustarea politicii economice devine eficientă în măsura în care independența acestor funcționari este legată, pe termen lung, de mandatul lor. De asemenea, conform teoriei birocrăției, este permis să gândim că bancherii la nivel central pot să privilegieze obiective personale, să își mențină bunăstarea fizică, să își dezvolte prestigiul și chiar venitul, obiective care nu sunt neapărat în acord cu obiectivele statului și ale cetățenilor⁴⁴.

Cele trei organe de decizie și conducere ale BCE sunt Consiliul executiv, Consiliul guvernatorilor și Consiliul general. Cu titlu general, membrii organelor de conducere ale BCE sunt desemnați prin proceduri specifice care implică

⁴² Art. 108 (fostul art. 107) din tratatul CE și art. 7 din Statutul SEBC.

⁴³ R. Smits, *op. cit.*, p. 255-258.

⁴⁴ Ph. Rollet, *Patru întrebări despre euro*, Editura Mirton, Timișoara, 2002, p. 10.

participarea organismelor politice ale UE și ale statelor membre. În acest mod se creează o legătură democratică între instituțiile monetare la nivel european⁴⁵.

Consiliul executiv poartă și denumirea de Consiliul director, Comitet director sau Directorat – *Executive Board* – și este alcătuit, conform art. 11 din Statutul BCE, din șase membri. Membrii Consiliului Executiv sunt numiți de Consiliul European, la recomandarea Consiliului Uniunii Europene, după consultarea Parlamentului European și a Consiliului Guvernatorilor BCE.

Mandatul tuturor membrilor este de opt ani și nu poate fi reînnoit, măsură luată pentru asigurarea independenței Băncii Centrale Europene. La numirea primilor membri, cu excepția președintelui, s-a adoptat un sistem de numire pe perioade diferite: vicepreședintele a fost numit pe patru ani și ceilalți membri au un mandat între cinci și opt ani. Reînnoirea parțială treptată a fost gândită pentru a asigura atât continuitatea, cât și independența Consiliului Executiv în acțiune.

Membrii Consiliului Executiv trebuie să fie cetățeni ai Uniunii, rezidenți ai țărilor membre participante la zona euro, să aibă autoritate și experiență profesională în domeniul monetar-bancar recunoscut. Pe parcursul mandatului, sunt incompatibili cu orice altă profesie sau meserie, remunerată sau nu, cu excepția cazului în care obțin o derogare specială din partea Consiliului Guvernatorilor. Aceștia nu reprezintă țările din care provin, ci trebuie să aibă în vedere interesele BCE și să acționeze exclusiv pentru îndeplinirea funcțiilor și misiunilor sale.

Întrucât deciziile se iau în cadrul Consiliului Executiv prin vot, pe baza majorității simple a voturilor și fiecare membru are un vot, în cazul egalității de voturi, votul președintelui are rol hotărâtor. Pentru validarea deciziilor este necesară existența unui cvorum de prezență de 2/3 din membri (adică minimum 4 membri ai Consiliului Executiv trebuie să fie prezenți la deliberări). De la 1 noiembrie 2019, BCE va fi condusă pentru prima dată de o femeie, conform nominalizării făcute în iulie 2019. Este vorba despre Christine Lagarde.

Consiliul Guvernatorilor este alcătuit, conform art. 101 din Statutul SEBC și al BCE, din membrii Consiliului Executiv și din cei 19 guvernatori ai băncilor centrale din zona euro. Este organul suprem de decizie al SEBC și al BCE.

Conform prevederilor art. 10 din statut, reuniunile consiliului sunt secrete, dar membrii consiliului pot decide să facă public rezultatul deliberărilor (art. 10.4). Caracterul confidențial al întrunirilor a dat naștere la acuzații privind transparența redusă în acțiunile BCE, dar este motivată de independența absolută a membrilor BCE și ai Consiliului, în luarea deciziilor.

Consiliul se întrunește, de regulă, de două ori pe lună, la sediul BCE din Frankfurt, iar deciziile sale sunt anticipate, de obicei, de piețele financiare globale. De regulă, întâlnirile Consiliului Guvernatorilor au loc la fiecare 2 sau 3 săptămâni și se face apel chiar mai des de atât la teleconferințe.

⁴⁵ R. Smits, *op. cit.*, p. 263.

Membrii Consiliului Guvernatorilor trebuie să acționeze independent și nu ca membri ai țărilor din care provin, în scopul atingerii obiectivelor BCE stabilite prin statut. Întrucât consiliul este un organ colegial, a fost adoptat principiul o persoană/un vot și nu o ponderare a drepturilor la vot, așa cum se întâmplă, de exemplu, în cadrul Fondului Monetar Internațional sau al Băncii Mondiale, în funcție de importanța țării pe care persoana care își exprimă votul o reprezintă.

În perspectiva extinderii UE, BCE a trebuit să formuleze propuneri cu privire la funcționarea SEBC. Astfel, a fost propus principiul rotației voturilor în Consiliul Guvernatorilor, din momentul în care numărul membrilor eurozonei va fi mai mare de 15, cu posibilitatea ca aplicarea deciziei să fie amânată până în momentul în care numărul guvernatorilor va fi mai mare de 18. Acest sistem se aplica începând de la 1 ianuarie 2015; în funcție de dimensiunea PIB și a activității bancare (bilanțul agregat al instituțiilor financiare), fiecare țară este repartizată într-o categorie, urmând să împartă voturile cu alte țări, astfel:

1. până numărul țărilor din zona euro nu va depăși 21, există două grupuri de țări, primul grup format din cinci guvernatori (Franta, Germania, Italia, Spania și Olanda) care vor împărți patru voturi, iar al doilea grup, indiferent de numărul guvernatorilor (maxim 16) vor împărți 11 voturi;
2. din momentul în care vor fi 22 de guvernatori sau mai mulți, vor exista trei grupuri: în primul grup, vor fi, în continuare, cinci guvernatori care vor împărți patru voturi, în al doilea grup vor fi 8 voturi, iar în cel de-al treilea, vor fi împărțite trei voturi.

Eșecul înregistrat în procesul adoptării Constituției europene, dar și recenta criză financiară globală au determinat o reacție generală de precauție în ceea ce privește orice modificare a procesului decizional și a mecanismelor instituționale deja verificate prin activitatea trecută. Totuși, nu poate fi neglijat faptul că extinderea Uniunii impune adoptarea unor măsuri care să ușureze derularea activităților specifice fiecărei instituții, inclusiv, într-o uniune cu 28/27 de membri. Deși justificată în contextul nevoii de optimizare a deciziilor la nivelul BCE, această împărțire a setelor în grupuri de votare pare să legitimeze împărțirea statelor membre ale UE după criteriile contestate de tip *old Europe/new Europe* sau *Europa cu mai multe viteze*.

Al treilea organ de decizie al BCE îl formează **Consiliul General**, alcătuit conform art. 45.2 din statut, din președintele BCE și vicepreședintele BCE, guvernatorii băncilor centrale naționale ale statelor membre ale Uniunii Europene (toate cele încă 28, cel puțin până la finalizarea procedurii BREXIT). În momentul în care toate țările vor fi adoptat EURO drept monedă unică, funcționarea Consiliului General nu se va mai justifica, el confundându-se, în acel moment, cu actualul Consiliul al Guvernatorilor.

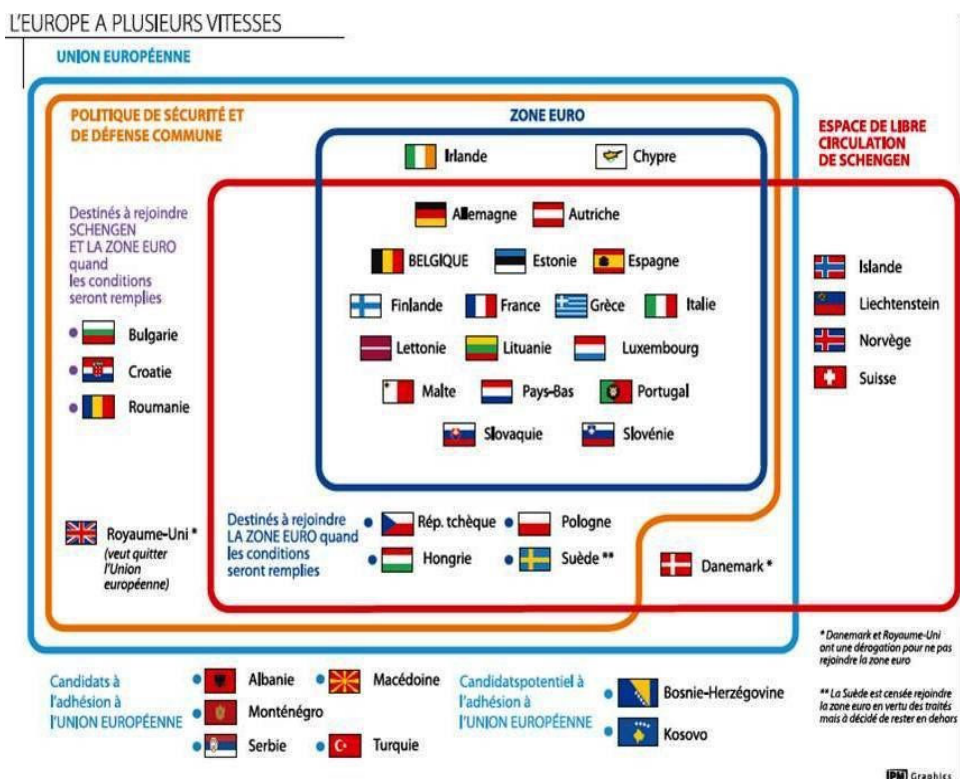


Fig. nr. 6. Europa cu mai multe viteze⁴⁶

Trebuie să admitem că România, dar și celelate țări din afara eurozonei, exercită prin intermediul Băncilor centrale naționale ale statelor doar un rol marginal în procesul decizional legat de politica monetară, atribuțiile Consiliului General fiind mai mult consultative. Acest consiliu se întrunește tot la sediul BCE din Frankfurt, însă o dată la trei luni.

Organizarea extrem de descentralizată a fost uneori criticată în literatura de specialitate, apreciindu-se că BCE este mai descentralizată decât Bundesbank sau decât Federal Reserve System al SUA. Structura federală a BCE și a SEBC sunt mai bine conturate prin raportarea activității și organizării Consiliului Guvernatorilor față de organisme similare din Germania și SUA. Astfel, Consiliul Executiv reprezintă componenta federală, iar Consiliul Guvernatorilor reprezintă componenta națională.

Activitatea Consiliului guvernatorilor se desfășoară cu respectarea principiul separației atribuțiilor de politică monetară – atribuții de supraveghere; în acest sens, întâlnirile consiliului au loc în baza unei ordini de zi care include în

⁴⁶ <https://lecercledeconomistes.fr/de-complexite-de-leurope/>, accesat în 10 mai 2019.

ședințe separate aspectele legate de politica monetară, față de cele în legătură cu exercițiul atribuțiilor de supraveghere/monitorizare.

Dupa criza financiară cea mai recentă, la nivelul BCE au fost organizate organisme de reprezentare și conducere noi, cu rol principal în supravegherea activității bancare, cum sunt **comitetul de supraveghere** și **comitetul de conducere**.

Comitetul de supraveghere se întâlnește de două ori pe lună pentru a discuta, a previziona și a îndeplini atribuțiile de supraveghere ale BCE. Comitetul de supraveghere elaborează propunerile de decizii ale Consiliului Guvernatorilor.

Comitetul de supraveghere este compus din:

- președinte (numit pentru un mandat de 5 ani, care nu poate fi reînnoit);
- vicepreședinte (ales dintre membrii Consiliului executiv al BCE);
- 4 reprezentanți ai BCE;
- reprezentanți ai autorităților de supraveghere naționale din statele care sunt în eurozona.

Comitetul de conducere sprijină activitățile Consiliului de supraveghere și pregătește întrunirile acestuia. Acest comitet este compus din: președintele și vicepreședintele Comitetului de supraveghere, un reprezentant al BCE și cinci reprezentanți ai autorităților naționale de supraveghere, desemnați de Comitetul de supraveghere organizat la nivelul BCE pentru o perioadă de un an, în baza principiului rotației, astfel încât să se asigure o reprezentare echitabilă a tuturor statelor din eurozona.

Tot în acord cu linia de întărire a politicii de supraveghere a activității bancare, în anul 2011 a fost înființată Autoritatea Bancară Europeană (acronimul în limba engleză EBA), ca parte a Sistemului European de Supraveghere Financiară (SESF) și a preluat toate responsabilitățile și sarcinile existente ale Comitetului Supraveghetorilor Bănci Europene.

Autoritatea bancară europeană (ABE) este o autoritate independentă a UE care lucrează pentru a asigura o reglementare și o supraveghere prudențială eficace și consecventă în întregul sector bancar european. Obiectivele sale generale sunt menținerea stabilității financiare în UE și protejarea integrității, eficienței și funcționării ordonate a sectorului bancar⁴⁷.

Sarcina principală a ABE este de a contribui la crearea manualului unic european în domeniul bancar al cărui obiectiv este de a oferi un set unic de reguli prudențiale armonizate pentru instituțiile financiare din întreaga UE. De asemenea, Autoritatea joacă un rol important în promovarea convergenței practicilor de supraveghere și are mandatul de a evalua riscurile și vulnerabilitățile din sectorul bancar din UE.

⁴⁷ <https://eba.europa.eu/about-us>, accesat în 10 mai 2019.

III.6. Actele juridice emise de Banca Centrală Europeană

- În conformitate cu art. 108 A din Tratatul UE, BCE este îndreptățită să procedeze la următoarele acțiuni:
- să adopte regulamente, în măsura necesară îndeplinirii sarcinilor conferite prin statut;
- să ia deciziile necesare îndeplinirii sarcinilor conferite SEBC, în virtutea Tratatului CE și a statutului său;
- să emită recomandări și avize.

BCE poate hotărî publicarea deciziilor, recomandărilor și avizelor sale. Aceasta se face în „Jurnalul Oficial al Comunității”, iar data intrării în vigoare a documentului este data prevăzută în textul său, sau, în absența acesteia, la zece zile de la publicare.

Pentru asigurarea transparenței, informațiile de natură contabilă și cele referitoare la politica monetară sunt obligatoriu difuzate de către BCE. Astfel, în fiecare săptămână este publicat un raport financiar consolidat al SEBC, în fiecare lună apare *Buletinul economic*, iar anual este publicat bilanțul BCE, ambele documente fiind puse la dispoziția celor interesați și putând fi consultate pe site-ul oficial al BCE.

Deciziile, recomandările și avizele cu caracter particular sunt notificate destinatarilor și produc efecte juridice de la această notificare. În limitele și în condițiile stabilite de Consiliu și de statut, BCE este abilitată să aplice întreprinderilor amenzi sau penalități moratorii, în cazul nerespectării regulamentelor și deciziilor sale.

Deciziile care impun o obligație pecuniară în sarcina unor persoane, altele decât statele membre, constituie titluri executorii, iar executarea silită este guvernată de reguli și principii din sistemul juridic al statului pe teritoriul căruia are loc. Decizia este investită cu formula executorie, fără alte formalități decât verificarea autenticității titlului de către autoritatea națională desemnată în acest scop.

Executarea silită nu poate fi suspendată decât în baza unei decizii a Curții de Justiție. Totuși, controlul legalității măsurilor de executare este de competența jurisdicțiilor naționale.

Articolul 31 din Protocolul de constituire al SEBC prevede că actele și omisiunile BCE sunt supuse controlului și interpretării Curții de Justiție. BCE poate acționa în justiție și are depline puteri procesuale.

Regimul răspunderii BCE este prevăzut în art. 215 al Tratatului UE. BCE trebuie să repare, conform principiilor generale de drept, daunele produse de ea sau de agenții săi aflați în exercițiul funcțiunii lor. Răspunderea personală a agenților față de Uniune este reglementată în dispozițiile care fixează statutul sau regimul care le este aplicabil.

Curtea de Justiție este competentă să hotărască pe baza unei clauze compromisorii conținută într-un contract de drept public sau de drept privat

încheiat de BCE sau în contul acesteia. Decizia BCE de a sesiza Curtea de Justiție este luată de Consiliul guvernatorilor.

Tot dintre misiunile BCE face parte și emiterea avizelor conforme în cadrul procedurii legislative. Astfel, în acord cu prevederile art. 245 a alin. 4 TFUE, în domeniile în care are atribuții, Banca Centrală Europeană este consultată asupra oricărui proiect de act al Uniunii, precum și asupra oricărui proiect de reglementare la nivel național și poate emite avize.

Conform art. 48 alin. 2 TFUE, Banca Centrală Europeană este, de asemenea, consultată în cazul modificărilor instituționale în domeniul monetar.

Totodată, în acord cu prevederile Protocolului TFUE privind înființarea EUROGRUPULUI, miniștrii statelor membre a căror monedă este euro se întâlnesc în reuniuni informale. Reuniunile au loc, în măsura în care este necesar, pentru a se discuta chestiuni legate de responsabilitățile specifice care le revin în ceea ce privește moneda unică. Banca Centrală Europeană este invitată să participe la aceste reuniuni, care sunt pregătite de reprezentanții miniștrilor responsabili cu finanțele statelor membre, a căror monedă este euro, precum și de reprezentanții Comisiei.

III.7. Băncile Centrale Naționale din Sistemul European al Băncilor Centrale

A doua componentă a SEBC sunt băncile naționale ale statelor membre UE (BCN), fie că au preluat sau nu EURO drept moneda națională. Odată cu intrarea în vigoare a TFUE, denumirea consacrată pentru aceste instituții este bănci centrale, și nu bănci de emisiune, așa cum era anterior posibil și recunoscut de către TUE.

BCN se bucură de o putere mare de acțiune în cadrul SEBC. Descentralizarea sistemului tinde să valorifice la maximum patrimoniul de experiență și cunoștințe acumulate în cadrul piețelor naționale, reducându-se la minimum riscurile utilizării unei monede unice. În conformitate cu art. 108 al Tratatului UE, fiecare stat membru a trebuit să asigure compatibilitatea legislației sale naționale, inclusiv a statutului băncii sale naționale, cu tratatele UE și statutul SEBC. Una dintre mențiuni este aceea că statutele băncilor naționale trebuie să prevadă, în mod special, că durata mandatului de guvernator este de minim 5 ani.

BCN pot deschide conturi pentru instituțiile de credit și pentru alți participanți la piață și pot să accepte active drept garanție, inclusiv titluri în cont curent.

Băncile centrale naționale sunt autorizate să efectueze operațiunile în legătură cu îndeplinirea obligațiilor lor față de organizațiile internaționale. Orice alte operații cu rezervele valutare care rămân băncilor centrale naționale după transferul sumelor prevăzute către BCE și tranzacțiile efectuate de statele membre cu fondurile lor de rulment în valută sunt supuse autorizării, pentru a asigura coerența cu politica monetară și politica valutară a Uniunii Europene.

Venitul obținut de BCN, numit și „venit monetar”, este egal cu venitul anual obținut din activele deținute în contrapartidă cu masa monetară aflată în circulație și din depozitele constituite de instituțiile de credit și este repartizată la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar. Aceste active sunt stabilite de băncile centrale naționale, în conformitate cu orientările generale adoptate de Consiliul guvernatorilor (art. 32 din statutul SEBC).

Suma veniturilor monetare ale BCN este repartizată între ele, proporțional cu părțile vărsate la capitalul BCE, sub rezerva oricărei alte decizii luate de Consiliul guvernatorilor. Compensarea și decontarea soldurilor care provin din repartizarea venitului monetar se efectuează de BCE, în conformitate cu orientările stabilite de Consiliul guvernatorilor.

Articolul 14.4 al Protocolului stipulează că băncile centrale naționale pot îndeplini și alte funcții, în afara celor menționate de statutul SEBC, cu excepția cazului în care Consiliul guvernatorilor decide, cu o majoritate de două treimi din voturile exprimate, că aceste funcții nu contravin cu obiectivele și sarcinile SEBC.

O funcție importantă a BCN este aceea de supraveghere a sistemelor bancare naționale, inclusiv a piețelor financiare. În principiu, normele de drept european primar care reglementează activitatea bancară și de creditare sunt stabilite la nivelul Uniunii prin directive. Supravegherea bancară și a piețelor adiacente este acordată autorităților naționale.

O altă funcție exercitată de BCN este aceea de trezorier al administrației publice, întrucât băncile naționale execută plățile în contul statului respectiv, inclusiv cele legate de administrarea datoriei publice. BCN administrează patrimoniul imobiliar și de gestionare a fondurilor de pensie ale personalului băncii. Tot BCN se ocupă de tipărirea și emiterea noilor bancnote EURO, însă atribuții de bancă de emisiune are doar BCE.

BCN au și obligația de a aduna date și informații și de a elabora, pe baza acestora, statistici monetare și financiare. Băncile centrale sunt împrumutători de ultim resort ai instituțiilor bancare, ceea ce înseamnă că în situațiile de criză ele trebuie să se bazeze pe informații complete și corecte și pe relații de lucru bine stabilite, dacă doresc să acționeze rapid și în interesul nemijlocit al SEBC.

Capitolul IV

Drept financiar european – dimensiunea bugetară

IV.1. Noțiunea și importanța conceptului de *buget al UE*

Funcționarea comunităților europene și a Uniunii Europene, ca subiect distinct de drept în planul dreptului internațional, trebuie să răspundă exigențelor legale create pentru existența unei persoane juridice, condiția *sine qua non* fiind existența unui patrimoniu, a unui capital care să sprijine acțiunile uniunii. Acest patrimoniu, distinct de patrimoniul individual al membrilor Uniunii Europene, comportă o analiză amănunțită cu privire la cele două dimensiuni ale sale, activ și pasiv. Reflectarea cea mai fidelă a modului de constituire, gestionare, administrare și valorificare a capitalurilor europene o reprezintă bugetul.

Bugetul general al UE este actul care prevede și autorizează pentru fiecare exercițiu ansamblul încasărilor și plăților estimate necesare pentru funcționarea Uniunii Europene. Într-o altă opinie¹, bugetul Uniunii Europene este acel act prin care se autorizează anual finanțarea ansamblului de activități și de intervenții comunitare, resursele necesare, prioritățile și obiectivele stabilite.

Evoluția sa de-a lungul timpului reflectă transformarea succesivă a construcției europene. În anul 1970, bugetul comunității a fost de 3,6 miliarde de scuzi (19 scuzi/locuitor/an) și era constituit exclusiv din cheltuielile agricole, destinate realizării politicilor agricole comune. În anul 2000, bugetul UE a atins 93 de miliarde de euro (250 euro/locuitor/an), ceea ce a permis orientarea întregii palete de politici ale UE (cheltuieli agricole, dar și ajutoare pentru dezvoltarea regiunilor, cheltuieli de cercetare, de educație, de formare și cooperarea internațională cu restul statelor etc.). Pentru anul 2019, bugetul UE a fost adoptat în 11 decembrie, în baza acordul obținut de Consiliul cu Parlamentul European. Pentru anul în curs, angajamentele totale sunt stabilite la 165,8 miliarde EUR, ceea ce reprezintă o creștere de 3,2% în comparație cu bugetul pentru 2018, astfel cum a fost modificat în ultimele luni. Plățile se ridică la 148,2 miliarde EUR, cu 2,4% mai mult decât în 2018².

¹ F. Dumitru, *Construcția europeană*, Editura Bibliotheca, Târgoviște, 2004, p. 50.

² <https://www.consilium.europa.eu/ro/policies/eu-budgetary-system/eu-annual-budget/2019-budget/>, accesat la 10 mai 2019.

Mecanismele bugetare definite prin Tratatul de la Paris (1951) și Roma (1957) au fost modificate de mai multe ori. Începând cu anii 1970, puterile Parlamentului European în materie bugetară au crescut în mod progresiv. Procedura bugetară a făcut obiectul unei reforme profunde în 1988, în vederea atingerii următoarelor obiective:

- furnizarea către UE a resurselor care să îi permită asigurarea funcționării sale cu un plafon total al resurselor proprii exprimat în fiecare an ca procent din venitul național brut comunitar;
- garantarea disciplinei bugetare (creșterea controlată a plăților) și ameliorarea procedurii instaurând un echilibru interinstituțional între Parlamentul European, Consiliul UE și Comisia Europeană;
- asigurarea unui mecanism al Fondurilor structurale eficace³.

Elementele de bază ale contribuțiilor și cheltuielilor UE au fost stabilite în 1970, înainte de aderarea Marii Britanii. Când Marea Britanie a aderat, în 1973, s-a aflat în situația în care finanța un procent disproporționat al UE, primind mai puțin. Situația agriculturii din Regatul Unit a fost cauza acestei disproporții. Sectorul agricol deținea un procent relativ mic în economia Marii Britanii, în comparație cu celelalte state membre, astfel încât această țară a primit puține fonduri din cheltuielile UE pentru acest sector (3/4 din bugetul UE). Marea Britanie importa o mare parte din alimentele sale din alte țări care nu erau membre. Având în vedere că taxele pentru importurile din terțe țări mergeau în UE, Marea Britanie s-a aflat în situația de a fi un mare contribuitor net la buget⁴.

După mai mulți ani de dispute și plângeri din partea Marii Britanii, liderii UE au decis în cadrul întâlnirii din 1984 de la Fontainebleau să-i returneze 2/3 din contribuția netă. Nuanțele mai „aprînse” ale discuțiilor care au avut acest deznoământ au fost păstrate în gazetele momentului⁵.

Începând din 1988 s-au definit „perspective financiare care fixează un plafon și compoziția plăților pentru o perioadă plurianuală”: pachetul Delors I (1988-1992), pachetul Delors II (1993-1999)⁶. Rezultatele pozitive ale acestui demers de raționalizare a bugetului au determinat instituțiile să semneze un nou acord în 1999 pentru perioada 2000-2006 (Agenda 2000), un altul pe 17 decembrie 2005 pentru perioada 2007-2013 și un acord pentru perioada în curs (2014-2020).

³ P. Brezeanu, *Finanțe europene*, Editura C.H. Beck, București 2007, p. 156.

⁴ R. Baldwin, Ch. Wyplosz, *Economia integrării europene*, Editura Economică, București, 2006, p. 82.

⁵ Conform unui articol publicat în „Herald Tribune”, în data de 8 octombrie 1998, sub semnătura lui Barrz Jones, fostul prim-ministru britanic, doamna de fier Thatcher, a trântit poșeta de masă și a strigat la ceilalți lideri: „Îmi vreau banii înapoi!”.

⁶ Consiliul European de la Edinburgh, octombrie 1993.

Diversele capitole de cheltuieli includ începând cu acest moment un planfon maxim care trebuie respectat de către toate instituțiile⁷.

Pentru a se ține seama de cerințele de simplificare legislativă și administrativă, precum și în vederea asigurării unei rigori accentuate în gestiunea finanțelor europene, s-a conturat ideea reformulării regulamentului financiar din 1977. Tratatul asupra Uniunii Europene a adus modificări importante asupra regulilor bugetare, dar nu fundamentale⁸. Astfel, art. 268 reafirmă principiul înscrierii obligatorii a tuturor cheltuielilor și veniturilor în buget, principiul anualității și principiul echilibrului bugetar, respectând textul mai vechi. În completare, tratatul prevede că toate cheltuielile administrative în legătură cu politica externă și de securitate, dar și pentru justiție și afaceri interne vor trebui prevăzute în bugetul general al UE.

Dispozițiile din tratate în materie bugetară se completează cu o serie de prevederi incluse în actele interinstituționale, acte care au ca principal obiectiv limitarea riscurilor unor conflicte bugetare între Comisie, Consiliu și Parlamentul european. Au fost adoptate în acest scop:

- Declarația comună din 30 iunie 1982, care a adus precizări importante în ceea ce privește procedura bugetară, definind și clasificând cheltuielile obligatorii și cheltuielile facultative. Această distincție are mare importanță deoarece, așa cum vom analiza în secțiunile următoare, delimitează împărțirea competențelor cu privire la stabilirea cheltuielilor între Consiliu și Parlament.
- Acordul interinstituțional din 29 octombrie 1994, privind disciplina bugetară și ameliorarea procedurii bugetare, care a reînnoit și a înlocuit Acordul încheiat la 29 iunie 1988 de către Consiliu, Comisie și Parlament. Acest acord a vizat planificarea și gestiunea cheltuielilor pentru intervalul 1993-1999.
- Declarația comună din 6 martie 1995, privind inserarea dispozițiilor financiare în acte legislative.
- Acordul interinstituțional din 6 mai 1999, privind disciplina bugetară și ameliorarea procedurii bugetare; acest act normativ nu aduce modificări de substanță, dar prezintă avantajul prezentării într-un text unic a tuturor principiilor și regulilor fixate prin alte texte normative.
- Convenția privind viitorul Europei⁹ a propus o modificare a procedurii bugetare care elimina diferența artificială dintre cheltuielile obligatorii și cele neobligatorii.

De fapt, procedura lasă ultimul cuvânt în seama Parlamentului, așa cum se întâmpla până atunci cu cheltuielile neobligatorii, chiar dacă prin noua procedură

⁷ D. Varela, *Guvernarea Uniunii Europene*, Editura Institutului European, București, 2008, p. 73.

⁸ J. Rideau, *Droit institutionnel de l'Union et les communautés européennes*, Paris 1999, p. 642.

⁹ Consiliului European de la Laeken, din 15 decembrie 2001.

Parlamentul avea nevoie de o majoritate de trei cincimi. În lipsa acestei majorități, versiunea Consiliului prevala. Poate din acest motiv, împreună cu necesitatea de a simplifica procedurile de luare a deciziilor, Conferința Interguvernamentală a optat pentru modificarea anteproiectului Convenției, creând astfel o nouă procedură bugetară care se aseamănă în mare măsură cu procedura legislativă de codecizie, în care ambii legislatori europeni trebuie să aprobe rezultatul final. Acest proiect este cel care a conturat procedura bugetară la nivelul Uniunii. Regulamentul (UE, Euratom) nr. 966/2012 al Parlamentului European și al Consiliului din 25 octombrie 2012 privind normele financiare aplicabile bugetului general al Uniunii a abrogat Regulamentul (CE, Euratom) nr. 1605/2002 al Consiliului și a fost publicat în „Jurnalul Oficial” L 298 din 26 octombrie 2012.

Regulamentul financiar a fost revizuit în 2012 pentru ca UE să își modernizeze procedurile financiare și pentru a putea contribui mai bine la atingerea obiectivelor Europa 2020. În mare, modificările vizează trei aspecte:

- simplificare: reducerea birocrăției, accelerarea procedurilor și mutarea accentului dinspre documentație spre performanță;
- responsabilitate: asigurarea unei și mai bune gestiuni financiare și a protejării intereselor financiare ale UE;
- inovare: introducerea unor mecanisme financiare care vor permite mobilizarea unor fonduri terțe în completarea fondurilor UE.

Regulamentul financiar în vigoare este structurat pe 3 părți și include 214 articole. Îmbunătățirile principale aduse cadrului normativ bugetar la nivelul UE privesc:

- operativitatea și simplificarea procedurilor (neobligativitatea deschiderii unor conturi bancare separate, urgentarea plăților către beneficiari în 30, 60 sau 90 de zile, în funcție de complexitatea predărilor, utilizarea sumelor forfetare și a ratelor forfetare, pentru sumele mai mici; reducerea documentației de completat);
- responsabilitate sporită a statelor membre, în special în domeniul politicii regionale (autoritățile naționale vor trebui să semneze și să prezinte declarații anuale care să certifice faptul că fondurile UE au fost utilizate în mod adecvat);
- consolidarea controlului (mecanismele de corecție financiară; Comisia va publica decizii de impunere a unor penalități pentru utilizarea incorectă a fondurilor UE);
- flexibilitate (diferite instrumente financiare – credite, capital propriu sau garanții – pentru multiplicarea impactului financiar al fondurilor UE; noi posibilități privind parteneriatele de tip public-privat PPP);
- reunirea resurselor.

UE va putea crea fonduri fiduciare la nivelul UE, reunind resursele proprii cu cele ale statelor membre și ale altor donatori, pentru a putea coordona și oferi în condiții mai bune asistența externă și pentru a spori vizibilitatea acestora.

Toate reglementările în acest domeniu au fost fie adnotate, fie abrogate, odată cu intrarea în vigoare a Regulamentul (UE, Euratom) 2018/1046 al Parlamentului European și al Consiliului din 18 iulie 2018, privind normele financiare aplicabile bugetului general al Uniunii, respectiv la data de 31 decembrie 2018.

Într-un *sens general*, prin **bugetul UE** se înțelege actul care prevede și autorizează în fiecare an veniturile și cheltuielile bugetare. Dreptul bugetar european cuprinde ansamblul regulilor privind întocmirea proiectului de buget, aprobarea bugetului, executarea acestuia și controlul execuției bugetare.

La baza acestor reguli stau, de fapt, principii bugetare inspirate din dreptul bugetar intern.

IV.2. Principiile bugetare la nivelul bugetului central al UE

Conform titlului II, partea I din regulament, art. 6, întocmirea și execuția bugetului respectă principiile unității, exactității bugetare, anualității, echilibrului, unității de cont, universalității, specificității, bunei gestiuni financiare și transparenței, în conformitate cu prevederile exprese ale regulamentului financiar.

IV.2.1. Principiile unității și exactității bugetare

În reglementarea din 2002, denumirea acestui principiu a fost principiul unității și al adevărului bugetar. Conform art. 7 din regulamentul financiar, pentru fiecare exercițiu financiar, bugetul prevede și autorizează toate veniturile și cheltuielile considerate necesare pentru Uniune. Bugetul cuprinde:

- (a) veniturile și cheltuielile Uniunii, inclusiv cheltuielile administrative care rezultă în urma punerii în aplicare a dispozițiilor Tratatului UE referitoare la politica externă și de securitate comună (PESC), și cheltuielile operaționale generate de punerea în aplicare a dispozițiilor respective, atunci când acestea se efectuează de la buget;
- (b) veniturile și cheltuielile Comunității Europene a Energiei Atomice.

De asemenea, bugetul conține credite diferențiate, formate din credite de angajament și credite de plată, și credite nediferențiate.

Articolul 8 din regulament cuprinde norme speciale care reglementează principiile unității și exactității bugetare, respectiv:

- (1) Fiecare venit și fiecare cheltuială se înregistrează la o linie bugetară.
- (2) Fără a aduce atingere cheltuielilor ordonanțate generate de datoriile contingente, prevăzute la articolul 210 alineatul (2)¹⁰, nu se poate angaja

¹⁰ Art. 210 alin. 2 din Regulamentul financiar stabilește că *garanțiile bugetare și asistența financiară pot genera o datorie contingentă pentru Uniune care nu poate depăși activele*

sau autoriza nicio cheltuială peste creditele autorizate.

- (3) Un credit se înregistrează în buget numai dacă se referă la un element de cheltuieli considerat necesar.
- (4) Dobânzile generate de plățile de prefinanțare efectuate de la buget nu sunt datorate Uniunii, cu excepția cazului în care se prevede altfel în acordurile de contribuție sau în acordurile de finanțare în cauză.

IV.2.2. Principiul anualității

Acest principiul este consacrat de art. 9 din Regulament, care cuprinde următoarea reglementare: „creditele înregistrate în buget se autorizează pentru un exercițiu financiar care începe la 1 ianuarie și se încheie la data de 31 decembrie”, formulare care se regăsește identic inserată în regulamentul financiar anterior.

Principiul anualității semnifică atașarea operațiunilor bugetare de un exercițiu anual, pentru a facilita controlul activității desfășurate de executivul european.

Principiul anualității se referă la faptul că veniturile și cheltuielile bugetare trebuie aprobate pentru perioada exercițiului bugetar (care corespunde anului calendaristic, cu unele excepții reglementate expres). Pe parcursul exercițiului bugetar, de regulă până în luna iulie, pot interveni o serie de legi bugetare rectificative. De asemenea, Consiliul European a stabilit că previziunile bugetare pentru fiecare exercițiu bugetar trebuie, de fapt, să se încadreze în anumite previziuni plurianuale, respectiv trebuie să acopere o perioadă de trei exerciții bugetare (conform intervenției Comisiei europene).

Art. 10 din Regulamentul financiar, contabilizarea bugetară a veniturilor și a creditelor. Veniturile unui exercițiu financiar se înregistrează în conturile exercițiului respectiv pe baza sumelor încasate în cursul acestuia. Cu toate acestea, resursele proprii ale lunii ianuarie din următorul exercițiu financiar pot fi puse la dispoziție în avans, în temeiul Regulamentului (UE, Euratom) nr. 609/2014. Și înregistrările privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) și resursele proprii bazate pe venitul național brut pot fi regularizate în conformitate cu Regulamentul (UE, Euratom) nr. 609/2014.

Angajamentele se înregistrează în contabilitatea unui exercițiu financiar pe baza angajamentelor juridice asumate până la data de 31 decembrie a exercițiului financiar în cauză. Cu toate acestea, angajamentele bugetare globale¹¹ se înregistrează în contabilitatea unui exercițiu financiar pe baza angajamentelor bugetare asumate până la data de 31 decembrie a exercițiului financiar în cauză.

financiare furnizate pentru a acoperi răspunderea financiară a Uniunii, decât dacă există dispoziții în acest sens în actul de bază de constituire a unei garanții bugetare sau a asistenței financiare și în conformitate cu condițiile prevăzute în acesta.

¹¹ Conform art. 112 alin. 1 și 2 din Regulamentul financiar, un angajament este global atunci când cel puțin unul dintre elementele necesare identificării angajamentului individual este în continuare necunoscut.

Plățile se înregistrează în contabilitatea unui exercițiu financiar pe baza plăților efectuate de contabil până la data de 31 decembrie a exercițiului financiar în cauză.

Prin excepție, cheltuielile Fondului european de garantare agricolă (FEGA) se înregistrează în conturi pentru un anumit exercițiu financiar pe baza rambursărilor efectuate de Comisie în favoarea statelor membre până la data de 31 decembrie a exercițiului financiar în cauză, cu condiția ca ordinul de plată să îi fi parvenit contabilului până la data de 31 ianuarie a exercițiului financiar următor, iar cheltuielile executate în cadrul gestiunii partajate, cu excepția FEGA, se înregistrează în conturi pentru un anumit exercițiu financiar pe baza rambursărilor efectuate de Comisie în favoarea statelor membre până la data de 31 decembrie a exercițiului financiar în cauză,

Articolul 11 reglementează modalitatea de angajare a creditelor bugetare, cu efect doar de la 1 ianuarie, de îndată ce bugetul a fost adoptat. În mod excepțional, se pot angaja următoarele credite bugetare în avans, începând cu data de 15 octombrie a unui exercițiu financiar,

- (a) cheltuielile administrative curente, cu condiția ca astfel de cheltuieli să fi fost aprobate în ultimul buget adoptat în mod corespunzător și numai până la maximum o pătrime din creditele totale corespunzătoare stabilite de Parlamentul European și de Consiliu pentru exercițiul financiar în curs;
- (b) cheltuielile de gestionare curente pentru FEGA, cu condiția ca baza unor astfel de cheltuieli să fie prevăzută într-un act de bază existent și numai până la maximum trei pătrimi din creditele totale corespunzătoare stabilite de Parlamentul European și de Consiliu pentru exercițiul financiar în curs.

Derogări de la principiul anualității sunt vizate prin sistemul de reportare al creditelor. Dacă regula anualității ar fi strict respectată, toate alocările neutilizate în cursul unui exercițiu bugetar ar trebui anulate. Totuși, este deseori nevoie de acțiuni care se derulează dincolo de limita unui an calendaristic.

Creditele înregistrate în buget pot fi angajate cu efect de la data de 1 ianuarie, de îndată ce bugetul a fost adoptat definitiv. Creditele care nu au fost utilizate până la sfârșitul exercițiului financiar pentru care au fost înregistrate se anulează. Totuși, acestea pot fi reportate, dar numai pentru exercițiul financiar următor, printr-o decizie adoptată de instituția în cauză până la data de 15 februarie, sau pot fi reportate în mod automat.

Următoarele credite se pot reporta, dar numai în exercițiul financiar următor:

- (a) creditele de angajament și creditele nediferențiate pentru care cea mai mare parte a etapelor pregătitoare din procedura de angajare au fost finalizate până la data de 31 decembrie a exercițiului financiar; astfel de credite pot fi angajate până la data de 31 martie a exercițiului financiar

- următor, cu excepția creditelor nediferențiate destinate proiectelor imobiliare, care pot fi angajate până la data de 31 decembrie a exercițiului financiar următor;
- (b) creditele care sunt necesare în cazul în care autoritatea legislativă a adoptat un act de bază în ultimul trimestru al exercițiului financiar, iar Comisia nu a putut angaja până la data de 31 decembrie a exercițiului respectiv creditele prevăzute în acel scop; creditele în cauză pot fi angajate până la data de 31 decembrie a exercițiului financiar următor;
 - (c) creditele de plată necesare pentru acoperirea angajamentelor existente sau a angajamentelor legate de creditele de angajament reportate, atunci când creditele de plată prevăzute la liniile relevante din bugetul exercițiului financiar următor sunt insuficiente.
 - (d) creditele neangajate referitoare la acțiunile menționate în Regulamentul (UE) nr. 1306/2013 al Parlamentului European și al Consiliului privind finanțarea, gestionarea și monitorizarea politicii agricole comune.

Crizele bugetare care s-au succedat în cursul anilor '80 ai secolului trecut au impus realizarea unui mecanism care să garanteze disciplina bugetară pe termen mai lung decât un an calendaristic. Încă din anul 1988, bugetul anual al Uniunii era stabilit în respectul cadrului financiar pe termen lung („perspective financiare”) care definește maximul anual de cheltuieli¹².

Perspectiva financiară nu este numai un exercițiu de programare indicativă, reperele agreeate de statele membre devenind obligatorii pe perioada în curs. Până în prezent, au fost elaborate mai multe perspective financiare, astfel: perspectiva financiară 1988-1992 (Pachetul Delors I), perspectiva financiară 1993-1999 (Pachetul Delors II), perspectiva financiară 2000-2006, perspectiva financiară 2007-2013.

În anul 1999, în cadrul negocierilor realizate de Agenda 2000 au fost adoptate și prioritățile viitoare ale Uniunii, perspectivele financiare pentru 7 ani, acoperind perioada 2000-2006, 2007-2013, 2014-2020. Acest cadru a stabilit marile orientări bugetare pe mai mulți ani, de către Parlamentul european, ceea ce a ușurat adoptarea anuală a bugetului, care are nevoie și de acordul Consiliului european, ambele fiind considerate „autoritățile bugetare” ale UE. Pe de altă parte, instaurarea unei plafonări plurianuale ajută la controlul evoluției cheltuielilor UE. În literatura de specialitate se apreciază că, de când se aprobă previziuni financiare pe mai mulți ani, interesul politic al procesului bugetar anual a scăzut¹³.

Deși există categorii de priorități stabilite la nivel multianual, bugetul european nu este un buget pe mai mulți ani, atât timp cât procedura bugetară anuală continuă să fie obligatorie, pentru fixarea strictă a nivelului de cheltuieli și fixarea lor pe capitole. În cazul unor cheltuieli noi neprevăzute, perspectiva

¹² F. Dumitru, *Construcția europeană*, Editura Bibliotheca, Târgoviște, 2004, p. 50.

¹³ D. Varela, *Guvernarea Uniunii Europene*, Editura Institutului European, București, 2008, p. 74.

financiară poate fi ajustată, cu toate că nu se poate depăși limita stabilită prin bugetul multianual.

Norme aplicabile în cazul adoptării cu întârziere a bugetului sunt incluse în procedura de la articolul 315 primul paragraf din TFUE (regimul doisperezecimilor provizorii). Astfel, se pot asuma angajamente pe capitole până la maximum o pătrime din creditele totale autorizate în capitolul relevant pentru exercițiul financiar anterior, plus o doisperezecime pentru fiecare lună scursă și nu se poate depăși limita creditelor prevăzute în proiectul de buget.

Plățile se pot efectua lunar pe capitole până la cel mult o doisperezecime din creditele autorizate în capitolul relevant pentru exercițiul financiar anterior. Cu toate acestea, suma nu trebuie să depășească o doisperezecime din creditele prevăzute în același capitol din proiectul de buget.

În cazul în care continuitatea acțiunii Uniunii și nevoile de gestiune necesită acest lucru, Consiliul, hotărând cu majoritate calificată la propunerea Comisiei, poate autoriza cheltuieli care depășesc o doisperezecime provizorie, dar care nu depășesc suma totală a patru doisperezecimi provizorii, cu excepția unor cazuri justificate corespunzător, atât pentru angajamente, cât și pentru plăți, în plus față de cele puse în mod automat la dispoziție. Fără întârziere, Consiliul transmite Parlamentului European decizia de autorizare, care intră în vigoare la 30 de zile de la data adoptării, cu excepția cazului în care Parlamentul European:

- (a) hotărând cu majoritatea membrilor care îl compun, decide să reducă aceste cheltuieli în termenul respectiv, caz în care Comisia prezintă o nouă propunere;
- (b) informează Consiliul și Comisia că nu dorește să reducă respectivele cheltuieli, caz în care decizia intră în vigoare înainte de expirarea celor 30 de zile.

Doisperezecimile suplimentare se autorizează integral și nu sunt divizibile.

IV.2.3. Principiul echilibrului bugetar

Articolul 17 din Regulamentul financiar prevede că veniturile și creditele de plată sunt echilibrate, iar Uniunea și organismele sale nu pot realiza împrumuturi în cadrul bugetului.

Principiul echilibrului bugetar presupune realizarea unei echivalențe (egalități) relative între nivelul veniturilor și cel al cheltuielilor bugetare. Ca o consecință a acestui principiu, proiectul bugetului UE trebuie supus aprobării într-o variantă perfect echilibrată. În cazul unui deficit bugetar, este interzisă echilibrarea bugetului prin intermediul împrumuturilor. În cazul în care se înregistrează excedent bugetar, acesta trebuie inclus în bugetul exercițiului bugetar următor.

Articolul 18 din Regulamentul financiar stabilește că estimările soldului pozitiv sau negativ se înregistrează în buget în cursul procedurii bugetare și într-o scrisoare rectificativă. După prezentarea conturilor provizorii pentru

fiecare exercițiu financiar, eventualele diferențe dintre respectivele conturi și estimări se înregistrează în bugetul exercițiului financiar următor cu ajutorul unui buget rectificativ consacrat exclusiv acestor diferențe. În acest caz, Comisia prezintă proiectul de buget rectificativ, simultan, Parlamentului European și Consiliului în termen de 15 zile de la prezentarea conturilor provizorii.

În practică, bugetul general al UE respectă un echilibru strict la nivelul autorizării cheltuielilor, dar veniturile pot fi superioare sau inferioare cheltuielilor la nivelul execuției bugetare. Bugetul este, prin definiție, un plan previzionar, atât pentru încasări, cât și pentru plăți. Este, așadar, destul de probabil ca executarea să se abată de la previziune, două situații fiind posibile:

- soldul este pozitiv (excedent bugetar): este situația cea mai întâlnită în ceea ce privește bugetul UE; excedentul este înscris ca o încasare în contul exercițiului următor și reduce în mod corespunzător apelul la resursele furnizate de statele membre;
- soldul este negativ (deficit bugetar): în această situație, mai degrabă excepțională, se va înscrie o plată în contul bugetului pentru anul următor.

Economiștii au identificat un mecanism ce constă în finanțarea plăților noi, anticipând economiile care vor fi realizate în cursul exercițiului financiar în derulare. Este vorba despre o rezervă negativă: o sumă negativă este înscrisă în buget și va trebui să fie acoperită în cursul exercițiului prin viramente care provin din capitole care se dovedesc excedentare¹⁴.

IV.2.4. Principiul unității de cont

De la 1 ianuarie 1999, bugetul european se întocmește în euro. Articolul 19 din Regulamentul financiar stabilește că bugetul se întocmește și se execută în euro, iar conturile se prezintă în euro.

Utilizarea euro este reglementată ca principiu absolut, adică pentru stabilirea bugetului, reeditarea conturilor precum și pentru executarea bugetului.

Cu toate acestea, pentru fluxurile de numerar aferente execuției bugetare, contabilul fiecărei instituții și, în cazul conturilor de avans, administratorii acestor conturi, precum și, pentru gestionarea administrativă a Comisiei și a SEAE, ordonatorul de credite competent, sunt autorizați să efectueze operațiuni în alte monede. Conversia se va face având în vedere cursul de schimb zilnic pentru euro publicat în seria C a „Jurnalului Oficial al Uniunii Europene”, din data la care se întocmește ordinul de plată sau de recuperare.

În cazul în care nu se publică un astfel de curs de schimb zilnic, conversia dintre euro și o altă monedă se realizează utilizând cursul de schimb contabil lunar pentru euro, stabilit de contabilul Comisiei care stabilește cursul de schimb contabil în cauză prin utilizarea unor surse de informare considerate fiabile, pe

¹⁴ P. Brezeanu, *op. cit.*, p. 157.

baza cursului de schimb din penultima zi lucrătoare a lunii anterioare celei pentru care se stabilește cursul.

Conform prevederilor exprese ale Regulamentului financiar (art. 19 alin. 4), operațiunile de schimb valutar se efectuează în așa fel încât să se evite un impact semnificativ asupra nivelului de cofinanțare din partea Uniunii sau un impact negativ asupra bugetului. Dacă este cazul, cursul de schimb dintre euro și alte monede se poate calcula pe baza mediei cursului de schimb zilnic dintr-o perioadă dată.

IV.2.5. Principiul universalității

Ca și în dreptul financiar intern, principiul universalității bugetare semnifică faptul că veniturile determinate nu sunt atribuite pentru susținerea unor cheltuieli determinate (regula neatribuirii veniturilor și cheltuielilor) și că nu există constrângeri între venituri și cheltuieli. Toate veniturile și cheltuielile se înregistrează integral, fără a fi compensate între ele.

Principiul universalității bugetare la nivelul dreptului financiar european, reglementat în art. 20 și în următoarele din Regulamentul financiar, semnifică faptul că încasările bugetului servesc la finanțarea fără diferențe a tuturor plăților. Acest principiu implică două reguli caracteristice ale dreptului bugetar: neafectarea și necontractarea.

Principiul universalității presupune regula potrivit căreia toate veniturile se cuprind într-o masă comună asupra căreia să se poată imputa cheltuielile. De aici, decurg două reguli deosebit de importante:

- regula neafectării veniturilor, potrivit căreia veniturile proprii servesc finanțării nediscriminatorii a tuturor cheltuielilor cuprinse în buget;
- regula interdicției contractării veniturilor și a cheltuielilor, adică interdicția de a stabili venituri și cheltuieli în afara bugetului.

Principiul universalității bugetare, deși nu rezultă direct din tratate, semnifică faptul că încasările bugetului servesc la finanțarea fără diferențe a tuturor plăților. Acest principiu implică două reguli caracteristice ale dreptului bugetar: neafectarea și necontractarea.

Neafectarea dispune că încasările bugetare nu trebuie să fie destinate unor plăți precise. Totuși, excepții de la regulă sunt tolerate, de exemplu pentru contribuțiile statelor membre la unele fonduri de cercetare.

Regula de necontractare dispune că nu putem avea contractare între încasări și plăți. Numai excepțiile de ordin tehnic care permit amânarea procedurii sunt admise, cum ar fi decalajul dintre momentul contractării creditelor și momentul încasării plăților.

Cu titlu de excepții expres prevăzute în Regulamentul financiar, articolul 21 stabilește categorii de venituri externe și interne care se utilizează pentru finanțarea unor cheltuieli specifice, cum ar fi:

(a) contribuțiile financiare suplimentare specifice din partea statelor membre la următoarele tipuri de acțiuni și programe:

- anumite programe suplimentare de cercetare și dezvoltare tehnologică;
- anumite acțiuni sau programe de ajutor extern finanțate de Uniune și gestionate de Comisie;

(b) creditele aferente veniturilor generate de Fondul de cercetare pentru cărbune și oțel instituit prin Protocolul nr. 37, referitor la consecințele financiare ale expirării Tratatului CECO și la Fondul de cercetare pentru cărbune și oțel, anexat la Tratatul UE și la TFUE;

(c) dobânda pentru depozite și amenzile prevăzute în Regulamentul (CE) nr. 1467/97 al Consiliului privind accelerarea și clarificarea aplicării procedurii de deficit excesiv;

(d) veniturile alocate pentru un anumit scop, precum veniturile din fundații, subvenții, donații și moșteniri, inclusiv veniturile alocate specifice fiecărei instituții a Uniunii;

(e) contribuțiile financiare la activitățile Uniunii din partea țărilor terțe sau a altor organelor decât cele instituite în temeiul TFUE sau al Tratatului Euratom;

(f) veniturile interne menționate la alineatul (3), în măsura în care sunt auxiliare veniturilor externe menționate la prezentul alineat;

(g) veniturile provenite din activitățile cu caracter concurențial desfășurate de Centrul Comun de Cercetare (JRC) care pot lua oricare dintre următoarele forme:

- proceduri de achiziții și de atribuire a granturilor la care participă JRC;
- activități întreprinse de JRC în numele unor terți;
- activități întreprinse în cadrul unui contract administrativ cu alte instituții ale Uniunii sau cu alte departamente ale Comisiei, pentru furnizarea de servicii tehnico-științifice.

Venituri alocate intern pot fi:

(a) veniturile provenite de la terți pentru livrarea de bunuri, prestarea de servicii sau efectuarea de lucrări la cererea acestora;

(b) veniturile obținute din rambursarea sumelor plătite în mod necuvenit;

(c) încasările din livrări de bunuri, prestări de servicii sau efectuarea de lucrări pentru alte departamente din cadrul unei instituții a Uniunii sau pentru alte instituții sau organe ale Uniunii, inclusiv indemnizațiile de delegație plătite în numele altor instituții sau organe ale Uniunii și rambursate de acestea;

(d) plățile încasate din asigurări;

(e) veniturile din închirieri și din vânzarea de clădiri și terenuri;

(f) rambursările către instrumente financiare sau garanții bugetare;

(g) veniturile provenite din rambursările ulterioare ale taxelor.

Totodata, Comisia poate accepta orice donație în favoarea Uniunii, precum fundații, subvenții, cadouri și moșteniri. Acceptarea unei donații în valoare de cel

puțin 50 000 EUR, care implică o cheltuială financiară, inclusiv costuri de subsecvente care depășesc 10% din valoarea donației acordate, este supusă spre aprobare Parlamentului European și Consiliului.

Conform prevederilor art. 26 din Regulamentul financiar, instituțiile și organele Uniunii pot accepta, în mod excepțional, sponsorizări corporative, pe baza unor norme interne specifice, care se publică pe site-urile lor. În cazul în care valoarea sponsorizării corporative depășește 5 000 EUR, sponsorul trebuie să figureze într-un registru public care include informații referitoare la tipul de eveniment sau activitate care este sponsorizată. „Sponsorizare corporativă” înseamnă un contract prin care o persoană juridică sprijină în natură un eveniment sau o activitate în scopuri de promovare sau de responsabilitate socială a întreprinderilor.

IV.2.6. Principiul specificității

Principiul specialității a fost denumit *principiul specialității*, în reglementarea din Regulamentul financiar adoptat în 2002. Articolul 28 din Regulamentul financiar în vigoare astăzi prevede că toate creditele se alocă, integral, unor destinații specifice, pe titluri și capitole, iar capitolele sunt subîmpărțite în articole și posturi.

Fiecare cheltuială trebuie să aibă o destinație determinată și să fie afectată unui scop specific, cu intenția de a evita orice confuzie între diferitele cheltuieli, între momentul autorizării și cel al executării. Nicio încasare, nicio plată nu poate fi afectată altfel decât prin imputarea la un articol al bugetului. De asemenea, încasările trebuie să fie în mod precis identificate. Orice virament important trebuie să primească autorizarea autorității bugetare în funcție de regulile prevăzute de reglementarea financiară.

Prezentarea strictă și centralizată a alocărilor de fonduri nu ar oferi garanția operativității în procedura execuției bugetului. În acest scop sunt reglementate transferul alocărilor de fonduri. Articolul 29 reglementează transferuri de credite efectuate de alte instituții decât Comisia, în cadrul propriei secțiuni de buget:

- (a) de la un titlu la altul, în limita a 10 % din creditele pentru exercițiul financiar înscrise la linia bugetară de la care se efectuează transferul;
- (b) de la un capitol la altul, fără limită.

Cu trei săptămâni înainte de efectuarea unui transfer, instituția Uniunii informează Parlamentul European și Consiliul cu privire la intențiile sale în acest sens. Orice altă instituție a Uniunii, în afară de Comisie, poate propune Parlamentului European și Consiliului, în cadrul propriei secțiuni din buget, transferuri de la un titlu la altul. Aceste transferuri se efectuează în conformitate cu o procedură specială.

De reținut că orice altă instituție a Uniunii, în afară de Comisie, poate efectua, în cadrul propriei secțiuni din buget, transferuri în cadrul articolelor, fără

a informa în prealabil Parlamentul European și Consiliul. Comisia poate efectua doar transferurile în cadrul propriei secțiuni de buget, cu respectarea limitelor și procedurii din art. 30 al Regulamentului financiar.

IV.2.7. Principiul bunei gestiuni financiare

Acest principiu este reglementat în Capitolul 7 din Partea I a Regulamentului financiar, și include performanța și principiile economiei, eficienței și eficacității.

Principiul economiei prevede ca resursele utilizate de instituție pentru desfășurarea activităților sale să fie puse la dispoziție în timp util, în cantitatea și la calitatea adecvate și la cel mai bun preț.

Principiul eficienței privește raportul optim dintre resursele utilizate, activitățile întreprinse și îndeplinirea obiectivelor.

Principiul eficacității se referă la gradul de îndeplinire a obiectivelor urmărite prin activitățile întreprinse.

În conformitate cu principiul bunei gestiuni financiare, utilizarea creditelor se axează pe performanță și, în acest scop:

- (a) obiectivele programelor și ale activităților se stabilesc ex ante;
- (b) progresele înregistrate în realizarea obiectivelor se monitorizează cu ajutorul unor indicatori de performanță;
- (c) progresele înregistrate și problemele întâmpinate în îndeplinirea obiectivelor se raportează Parlamentului European și Consiliului.

Pentru a răspunde acestui principiu, trebuie definite, după caz, obiectivele specifice, măsurabile, realizabile, relevante și încadrate în timp, precum și indicatori relevanți, acceptați, credibili, simpli și robuști¹⁵.

Orice modificare adusă unei propuneri sau inițiative prezentate autorității legislative care poate avea un impact considerabil asupra bugetului, inclusiv schimbarea numărului de posturi, trebuie însoțită de o fișă financiară întocmită de instituția Uniunii care propune modificarea. Fișa financiară conține datele financiare și economice necesare pentru evaluarea, de către autoritatea legislativă, a necesității ca Uniunea să ia măsuri. Aceasta furnizează informații relevante privind coerența și orice posibilă sinergie cu alte activități ale Uniunii.

În cazul operațiunilor multianuale, fișa financiară conține graficul preconizat al necesarului anual de credite de angajament și de plată și de posturi, inclusiv pentru personalul extern, precum și o evaluare a impactului financiar al acestora pe termen mediu și, atunci când este posibil, pe termen lung.

Art. 36 din Regulamentul financiar reglementează controlul intern al execuției bugetare, definit drept un proces aplicabil la toate nivelurile gestiunii și menit să asigure în mod rezonabil realizarea următoarelor obiective:

- (a) eficacitatea, eficiența și economia operațiunilor;

¹⁵ Art. 3 alin. 3 din Regulamentul financiar în vigoare de la 31 decembrie 2018.

- (b) fiabilitatea informațiilor raportate;
- (c) protejarea activelor și a informațiilor;
- (d) prevenirea, detectarea, corectarea și monitorizarea fraudei și a neregulilor;
- (e) buna gestionare a riscurilor legate de legalitatea și regularitatea operațiunilor subiacente, ținându-se seama de caracterul multianual al programelor, precum și de natura plăților respective.

IV.2.8. Principiul transparenței

Regulamentul financiar recunoaște în mod oficial acest principiu pentru întreg exercițiu bugetar, așa cum se afirmă expres în cuprinsul art. 37 și următoarele. Transparența este asigurată prin instituirea obligațiilor de publicare, în forma finală în care a fost adoptat, în „Jurnalul Oficial al Uniunii Europene”. Bugetul se publică în termen de trei luni de la data la care este declarat adoptat definitiv.

Președintele Parlamentului European dispune publicarea bugetului și a bugetelor rectificative, astfel cum au fost adoptate definitiv, în „Jurnalul Oficial al Uniunii Europene”. Conturile anuale consolidate și raportul privind gestiunea bugetară și financiară întocmite de fiecare instituție se publică în „Jurnalul Oficial al Uniunii Europene”, informațiile se publică, cu respectarea corespunzătoare a cerințelor de confidențialitate și de securitate, în special a protecției datelor cu caracter personal:

În cazul publicării de date cu caracter personal, informațiile se elimină la doi ani după încheierea exercițiului financiar în care fondurile au fost angajate din punct de vedere juridic. Aceeași dispoziție se aplică în cazul datelor cu caracter personal care se referă la persoane juridice a căror denumire oficială identifică una sau mai multe persoane fizice.

IV.3. Procedura bugetară

Titlul III al Regulamentului financiar reglementează întocmirea și structura bugetului UE, iar titlul IV detaliază execuția bugetară. Textul menționează etapele procedurii bugetare, precum și limitele de timp pe care trebuie să le respecte cele două instituții, în principal responsabile de derularea procedurii: Consiliul și Parlamentul.

Procedura bugetară se subordonează unor reguli clare ce decurg din **principiul disciplinei bugetare**, conform căruia Comisia europeană împreună cu statele membre trebuie să asigure o bună gestiune a resurselor financiare europene. În acest context, Comisiei îi este *interzis* să opereze unilateral modificări cu privire la propunerile statelor membre sau să ia măsuri, pe parcursul execuției bugetare, care ar putea fi susceptibile de a da naștere unor depășiri ale cadrului general conturat de bugetul aprobat de Parlamentul European.

Cu excepția Comisiei, orice altă instituție a Uniunii întocmește o estimare a propriilor venituri și cheltuieli pe care o transmite Comisiei și, în paralel, spre

informare, Parlamentului European și Consiliului, înainte de data de 1 iulie a fiecărui an. Comisia întocmește propriile estimări, pe care le transmite, de asemenea, Parlamentului European și Consiliului imediat după adoptare.

Conform art. 39 din Regulamentul financiar, Înalțul Reprezentant organizează consultări cu membrii Comisiei responsabili pentru politica de dezvoltare, politica de vecinătate și cooperarea internațională, ajutorul umanitar și reacția la situații de criză, având ca obiect responsabilitățile care revin fiecăruia dintre aceștia.

Până la 1 septembrie a anului care precede execuția bugetară, Comisia prezintă Parlamentului European și Consiliului o propunere care conține proiectul de buget. Comisia transmite, de asemenea, propunerea respectivă parlamentelor naționale, spre informare. Proiectul de buget conține o situație generală rezumativă a veniturilor și a cheltuielilor Uniunii și consolidează estimările făcute anterior. Proiectul poate conține și estimări diferite de cele întocmite de instituții.

Proiectul de buget este structurat pe secțiuni, fiecare secțiune este precedată de o introducere redactată de instituția vizată. Comisia redactează introducerea generală la proiectul de buget. Introducerea generală cuprinde tabele financiare care prezintă principalele date pe titluri și justificările privind modificările creditelor de la un exercițiu financiar la altul pe categoriile de cheltuieli din cadrul financiar multianual.

Pentru a furniza previziuni mai precise și mai fiabile referitoare la implicațiile bugetare ale legislației în vigoare și ale propunerilor legislative în curs, Comisia anexează la proiectul de buget o programare financiară pentru anii următori. Programarea financiară se actualizează după adoptarea bugetului pentru a include rezultatele procedurii bugetare și orice altă decizie relevantă.

Comisia anexează la proiectul de buget:

(a) un tabel comparativ care include proiectul de buget, estimările financiare inițiale și, după caz, motivele pentru care proiectul de buget conține estimări diferite de cele întocmite de alte instituții ale Uniunii;

(b) orice document de lucru pe care îl consideră util în legătură cu schemele de personal ale instituțiilor Uniunii, în care se indică:

- întregul personal angajat de Uniune, prezentat în funcție de tipul de contract de muncă;
- o declarație privind politica legată de posturi, personalul extern și proporția bărbați-femei;
- numărul de posturi ocupate efectiv în ultima zi a exercițiului care precede exercițiul în care se prezintă proiectul de buget și media anuală a numărului persoanelor angajate, în funcție de numărul de norme întregii care au fost efectiv ocupate în exercițiu bugetar precedent;
- o listă a posturilor defalcate pe domenii de politică;
- pentru fiecare categorie de personal extern, estimările inițiale privind numărul persoanelor ocupate, precum și numărul persoanelor aflate

efectiv pe post la începutul exercițiului, indicându-se distribuția pe grupe de funcții și, dacă este cazul, pe grade;

(c) pentru agențiile Uniunii, un document de lucru care prezintă veniturile și cheltuielile, precum și toate informațiile privind personalul menționate mai sus;

(d) un document de lucru privind execuția planificată a creditelor pentru exercițiul financiar și angajamentele restante;

(e) un document de lucru care prezintă cheltuielile administrative ce urmează să fie executate de către Comisie în cadrul secțiunii sale din buget;

(f) un document de lucru referitor la proiectele-pilot și la acțiunile pregătitoare, care cuprinde și o evaluare a rezultatelor și a acțiunilor subsecvente avute în vedere;

(g) pentru finanțarea acordată organizațiilor internaționale, un document de lucru care cuprinde:

- un rezumat al tuturor contribuțiilor, defalcate pe programe/fonduri ale Uniunii și pe organizații internaționale;
- o justificare prin care să se explice de ce este mai eficient pentru Uniune să finanțeze respectivele organizații internaționale, decât să acționeze direct;

(h) fișe de program sau alte documente relevante pentru:

- precizarea politicilor și obiectivelor Uniunii la care urmează să contribuie programul;
- justificarea clară a intervenției la nivelul Uniunii în conformitate, printre altele, cu principiul subsidiarității;
- progresul înregistrat în îndeplinirea obiectivelor programului;
- o justificare completă, inclusiv o analiză cost-beneficiu a modificărilor propuse ale nivelului creditelor;
- informații privind ratele de execuție ale programului din exercițiul financiar curent și precedent;

(i) o situație rezumativă a graficului plăților în care se rezumă, defalcat pe programe și pe titluri, plățile scadente în următoarele exerciții financiare pentru respectarea angajamentelor bugetare propuse în proiectul de buget, asumate în exercițiile financiare precedente.

Comisia anexează, de asemenea, la proiectul de buget orice document de lucru suplimentar pe care îl consideră util pentru susținerea solicitărilor sale bugetare.

Conform art. 42 din Regulamentul financiar, pe baza oricăror informații noi care nu erau disponibile în momentul întocmirii proiectului de buget, din inițiativă proprie sau la cererea oricăreia dintre celelalte instituții, fiecare cu privire la propria secțiune, Comisia poate prezenta simultan Parlamentului European și Consiliului scrisori rectificative la proiectul de buget înainte de convocarea Comitetului de conciliere menționat la articolul 314 din TFUE. Printre aceste scrisori se poate număra și scrisoarea rectificativă de actualizare, în special a estimărilor privind cheltuielile din domeniul agriculturii.

Conform art. 314 TFUE, Parlamentul European și Consiliul, hotărând în conformitate cu o procedură legislativă specială (procedura bugetară), adoptă bugetul anual al Uniunii astfel:

(1) Fiecare instituție, cu excepția Băncii Centrale Europene, întocmește, înainte de 1 iulie, o situație estimativă a cheltuielilor sale pentru exercițiul bugetar următor. Comisia grupează aceste situații într-un proiect de buget ce poate conține previziuni divergente. Acest proiect cuprinde veniturile și cheltuielile estimate.

(2) Propunerea care cuprinde proiectul de buget se prezintă de către Comisie Parlamentului European și Consiliului până la data de 1 septembrie a anului care precede anul execuției bugetului. Comisia poate modifica proiectul de buget în cursul procedurii până la convocarea comitetului de conciliere (alin. 5).

(3) Consiliul adoptă poziția sa asupra proiectului de buget și o transmite Parlamentului European până la data de 1 octombrie a anului care precede anul execuției bugetului. Acesta informează pe deplin Parlamentul European asupra motivelor care l-au condus la adoptarea poziției respective.

(4) În cazul în care, în termen de patruzeci și două de zile de la transmitere, Parlamentul European:

(i) aprobă poziția Consiliului, bugetul este adoptat;

(ii) nu a luat o hotărâre, bugetul este considerat aprobat;

(iii) adoptă amendamente cu majoritatea membrilor care îl compun, proiectul astfel modificat se transmite Consiliului și Comisiei. Președintele Parlamentului European, în consens cu președintele Consiliului, convoacă fără întârziere comitetul de conciliere. Cu toate acestea, comitetul de conciliere nu se întrunește în cazul în care, în termen de zece zile, Consiliul informează Parlamentul European că aprobă toate amendamentele sale.

(5) Comitetul de conciliere, ce reunește membrii Consiliului sau reprezentanții acestora și tot atâția membri reprezentând Parlamentul European, are misiunea de a ajunge, pe baza pozițiilor Parlamentului European și ale Consiliului, la un acord asupra unui proiect comun, cu majoritatea calificată a membrilor Consiliului sau a reprezentanților lor și cu majoritatea membrilor reprezentând Parlamentul European, în termen de douăzeci și una de zile de la data convocării sale. Comisia participă la lucrările comitetului de conciliere și adoptă toate inițiativele necesare pentru promovarea apropierei pozițiilor Parlamentului European și ale Consiliului.

(6) În cazul în care, în termenul de douăzeci și una de zile prevăzut la alin. 5), comitetul de conciliere ajunge la un acord asupra unui proiect comun, Parlamentul European și Consiliul dispun fiecare de un termen de paisprezece zile calculat de la data acordului pentru aprobarea proiectului comun.

- (7) În cazul în care, în termenul de 14 zile prevăzut la alin. 6:
- (a) Parlamentul European și Consiliul aprobă fiecare proiectul comun sau nu iau o hotărâre, ori în cazul în care una dintre aceste instituții aprobă proiectul comun, iar cealaltă nu ia o hotărâre, bugetul este considerat adoptat definitiv în conformitate cu proiectul comun, sau
 - (b) Parlamentul European, hotărând cu majoritatea membrilor care îl compun, și Consiliul resping proiectul comun, ori în cazul în care una dintre aceste instituții respinge proiectul comun, iar cealaltă nu ia o hotărâre, Comisia prezintă un nou proiect de buget, sau
 - (c) Parlamentul European, cu majoritatea membrilor care îl compun, respinge proiectul comun, iar Consiliul îl aprobă, Comisia prezintă un nou proiect de buget, sau
 - (d) Parlamentul European aprobă proiectul comun, dar Consiliul îl respinge, Parlamentul European poate decide, într-un termen de paisprezece zile de la data respingerii de către Consiliu și decide, cu majoritatea membrilor care îl compun și a trei cincimi din totalul voturilor exprimate, confirmarea tuturor sau doar a anumitor amendamente. În cazul în care unul dintre amendamentele Parlamentului European nu este confirmat, se reține poziția aprobată în cadrul comitetului de conciliere referitoare la linia bugetară care face obiectul acestui amendament. Pe această bază, bugetul este considerat adoptat definitiv.
- (8) În cazul în care, în termenul de douăzeci și una de zile prevăzut la alin. 5, comitetul de conciliere nu ajunge la un acord asupra unui proiect comun, Comisia prezintă un nou proiect de buget.
- (9) La încheierea procedurii bugetare, președintele Parlamentului European constată că bugetul este adoptat definitiv.
- (10) Fiecare instituție își exercită atribuțiile care îi sunt acordate în procedura bugetară cu respectarea tratatelor și a actelor adoptate în temeiul acestora, în special în ceea ce privește resursele proprii ale Uniunii și echilibrul veniturilor și cheltuielilor.

Art. 43 din Regulamentul financiar reglementează obligațiile care revin statelor membre din adoptarea bugetului. De îndată ce președintele Parlamentului UE constată adoptarea definitivă a bugetului, de la data de 1 ianuarie a exercițiului financiar următor sau de la data constatării că bugetul a fost adoptat definitiv, fiecare stat membru este obligat să pună la dispoziția Uniunii plățile datorate.

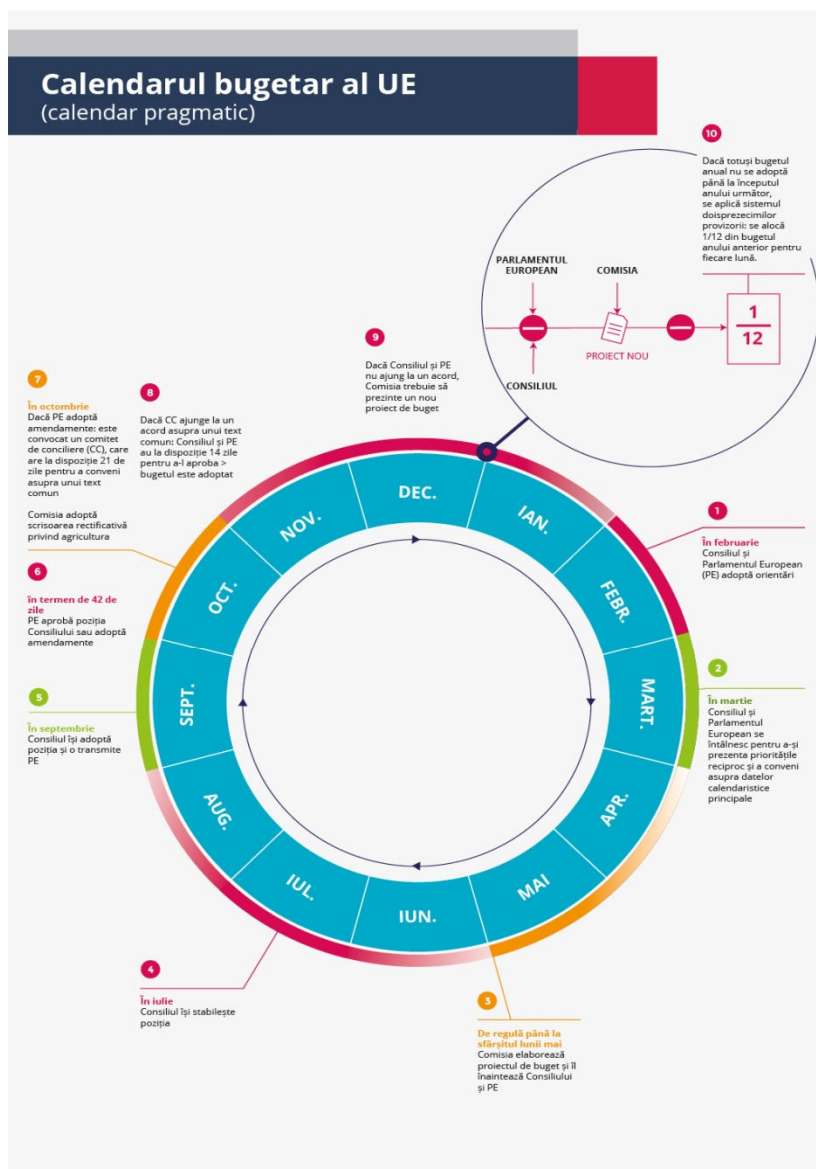


Fig. nr. 7. Calendarul adoptării bugetului UE¹⁶

¹⁶ <https://www.consilium.europa.eu/ro/infographics/eu-budget-timeline/>, accesat în 7 august 2019.

Comisia poate prezenta proiecte de bugete rectificative care, în principal, sunt axate pe venituri, în următoarele împrejurări:

- pentru a introduce în buget soldul din exercițiul financiar anterior;
- pentru a revizui estimarea de resurse proprii pe baza previziunilor economice actualizate;
- și pentru a actualiza estimarea revizuită a resurselor proprii și a altor venituri, precum și pentru a revizui disponibilitatea și nevoile de credite de plată.

În cazul unor circumstanțe inevitabile, excepționale și neprevăzute, în special pentru mobilizarea Fondului de solidaritate al Uniunii Europene, Comisia poate prezenta proiecte de bugete rectificative, axate în principal pe cheltuieli.

Înainte de a prezenta un proiect de buget rectificativ, Comisia și celelalte instituții examinează posibilitățile de realocare a creditelor relevante, ținând seama în special de orice preconizată execuție insuficientă a creditelor. Aprobarea bugetelor rectificative respectă procedura bugetară generală.

IV.4. Structura bugetului UE

Ca regulă generală, în organizațiile internaționale de tip clasic, resursele necesare realizării obiectivelor organizației sunt obținute prin contribuțiile financiare ale statelor membre. În cadrul Uniunii Europene însă resursele necesare finanțării sunt obținute doar într-o foarte mică măsură din astfel de contribuții statale. În acest fel, cea mai mare parte a necesarului de finanțe este asigurat din resursele proprii ale comunităților sau ale Uniunii¹⁷.

În literatura de specialitate, bugetul UE a fost calificat drept sursa marilor acorduri izvorâte atât din solidaritatea, cât și din tensiunile între membrii UE¹⁸. Înțelegerea deplină a acestei afirmații obligă la cunoașterea unor detalii cu privire la structura bugetului, simpla diviziune în venituri și cheltuieli fiind doar începutul unei incursiuni și analize laborioase.

Conform art. 46 din Regulamentul financiar, bugetul general al UE cuprinde:

- o situație generală a veniturilor și cheltuielilor;
- secțiuni separate pentru fiecare instituție a Uniunii, cu excepția Consiliului European și a Consiliului, care împart aceeași secțiune, subdivizate în situații ale veniturilor și ale cheltuielilor.

Veniturile și cheltuielile sunt clasificate în funcție de natura sau destinația lor, în titluri, capitole, articole și posturi. Situația cheltuielilor din secțiunea aferentă Comisiei se prezintă pe baza unui nomenclator adoptat de Parlamentul European și Consiliu, care prevede o clasificare în funcție de destinații. Fiecare titlu corespunde unui domeniu de politică, iar un capitol corespunde, de regulă,

¹⁷ C. Lefter, *Fundamente ale dreptului comunitar instituțional*, Editura Economică, București, 2003, p. 238.

¹⁸ R. Baldwin, Ch. Wyplosz, *Economia integrării europene*, Editura Economică, București, 2006, p. 74.

unei activități. Fiecare titlu poate cuprinde credite operaționale și credite administrative, iar creditele administrative ale unui titlu se grupează într-un singur capitol. Atunci când sunt prezentate în funcție de destinații, creditele administrative pentru titlurile individuale sunt clasificate după cum urmează:

- (a) cheltuieli cu personalul autorizat în schema de personal: acestor cheltuieli le corespunde un quantum de credite și un număr de posturi din schema de personal;
- (b) cheltuieli cu personalul extern și alte cheltuieli menționate în cadrul rubricii „Administrație” din cadrul financiar multianual;
- (c) cheltuieli cu clădirile și alte cheltuieli conexe, inclusiv cheltuieli cu curățenia și întreținerea, închirieri, telecomunicații, apă, gaz și electricitate;
- (d) personal extern și asistență tehnică legate direct de punerea în aplicare a programelor.

Orice cheltuieli administrative ale Comisiei de un tip comun mai multor titluri sunt prezentate într-o situație rezumativă separată, clasificate după tip.

Conform prevederilor Regulamentului financiar, în bugetul Uniunii Europene sunt interzise veniturile negative, cu excepția cazului în care acestea rezultă din remunerarea negativă a depozitelor în total (art. 48 alin. 1).

Fiecare secțiune din buget poate să includă un titlu denumit „provizioane”. Creditele se înregistrează la acest titlu:

(a) în cazul în care nu există niciun act de bază pentru acțiunea respectivă în momentul întocmirii bugetului; ori

(b) în cazul în care există motive serioase de incertitudine cu privire la caracterul adecvat al creditelor sau la posibilitatea executării, în conformitate cu principiul bunei gestiuni financiare, a creditelor înregistrate în liniile respective.

Art. 50 din Regulamentul financiar reglementează rezerva negativă, inclusă în Secțiunea Comisiei din buget și limitată la o sumă maximă de 200 000 000 EUR. Această rezervă, care se înregistrează într-un titlu separat, cuprinde exclusiv credite de plată și trebuie stabilită înainte de sfârșitul exercițiului financiar printr-un transfer. Sunt reglementate și rezerve pentru ajutoare de urgență (art. 48) pentru țări terțe.

Bugetul include în situația generală a veniturilor și cheltuielilor:

- (i) veniturile estimate ale Uniunii în exercițiul financiar respectiv („exercițiul n”);
- (ii) veniturile estimate pentru exercițiul financiar anterior și veniturile exercițiului $n - 2$;
- (iii) creditele de angajament și creditele de plată pentru exercițiul n;
- (iv) creditele de angajament și creditele de plată pentru exercițiul financiar anterior;

- (v) cheltuielile angajate și cheltuielile plătite în exercițiul $n - 2$, acestea din urmă fiind exprimate și ca procentaj din bugetul aferent exercițiului n ;
- (vi) comentarii adecvate pentru fiecare subdiviziune;

Regulamentul financiar include prevederi imperative în legătură cu respectarea structurii de personal, precum și regula absolută că nu se poate face nicio încadrare de personal peste limita stabilită.

Bugetul Uniunii Europene trebuie să respecte cadrul financiar multianual. Atunci când punerea în aplicare a unui act al Uniunii depășește creditele disponibile în buget, actul respectiv poate fi pus în aplicare din punct de vedere financiar doar după rectificarea bugetului în mod corespunzător.

În termeni generali, bugetul este un plan previzional de venituri și cheltuieli al unui subiect de drept. În consecință, bugetul UE este alcătuit din **2 părți**:

- veniturile bugetare și
- cheltuielile bugetare.

Veniturile și cheltuielile bugetare se înscriu în buget conform formei stabilite prin reglementările financiare. Bugetul UE în forma finală este publicat în toate limbile oficiale ale UE. Bugetul aprobat se publică până în luna februarie.

Veniturile bugetului UE

În timp ce Comunitatea Europeană a Cărbunelui și Oțelului (CECO) a beneficiat de resurse proprii încă de la început, Comunitatea Economică Europeană (CEE) și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice (Euratom) au fost inițial finanțate din contribuțiile statelor membre. Decizia privind resursele proprii din 21 aprilie 1970 a asigurat CEE propriile resurse. Resursele proprii menite să acopere creditele de plată anuale sunt limitate în prezent la maximum 1,23 % din VNB al UE. În practică, actualul cadru financiar multianual (CFM) 2014-2020 stabilește plafonul la aproximativ 1% din VNB al UE. Întrucât bugetul trebuie să fie echilibrat, și cheltuielile sunt limitate de acest plafon.

UE este finanțată, în principal, din resurse puse la dispoziția sa de către statele membre și care devin de drept „resurse proprii”, fixate prin decizia Consiliului european luată în unanimitate și ratificată de către statele membre.

Modalitățile de realizare a bugetului în ansamblu, în fiecare an, sunt determinate în funcție de totalul cheltuielilor decise de autoritatea bugetară (Parlamentul european și Comisia europeană), care au ca sarcină strictă respectarea principiului echilibrului. Execuția bugetară impune respectarea egalității cheltuielilor cu veniturile, deoarece bugetul nu poate fi deficitar.

Bugetul UE este finanțat în proporție de 98% din resursele proprii ale UE, la care se adaugă alte surse de venituri¹⁹.

¹⁹ https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-budget/revenue-income_ro, accesat în 8 august 2019.

Veniturile UE pot fi venituri bugetare și venituri extrabugetare.

Veniturile bugetare provin din 4 categorii de resurse proprii. Primele două sunt resurse proprii „tradiționale”²⁰ și reprezintă 14% din totalul resurselor proprii formate din aportul agriculturii (percepute pentru importurile produselor agricole provenind din țările UE) și drepturile de vamă (provenite din tariful vamal comun aplicat schimburilor realizate cu țările din afara UE). De altfel, unul dintre argumentele în favoarea extinderii UE este acela că aceste resurse sunt insuficiente pentru finanțarea bugetului. Tot pe acest argument se bazează și apelul la alte două resurse: TVA și resursa bazată pe PNB fiecărui stat membru. Această ultimă resursă bugetară a reprezentat în anul 2000 aproximativ jumătate din totalul resurselor proprii.

Prelevările agricole și drepturile vamale sunt percepute de administrațiile vamale naționale în contul bugetului Uniunii Europene. Drepturile comunităților asupra veniturilor sunt fondate pe comunicarea către contribuabil de către serviciul național competent a sumei datorate. Aceste venituri trebuie puse la dispoziția Comisiei europene într-un cont special deschis la trezoreria statului membru în termen de 2 luni de la încasarea taxei, după deducerea unei cote de 25% (10% până în anul 2001), reprezentând cheltuielile de percepere de către statele membre.

Veniturile din TVA și din venitul național brut VNB nu fac obiectul unei percepți asupra contribuabililor. Ele trebuie puse la dispoziția comisiei de către statele membre în interiorul unui termen maxim, orice întârziere atrăgând plata unor dobânzi de întârziere. Veniturile care provin din TVA și VNB sunt vărsate în fiecare lună, constând în a 12-a parte din suma prevăzută cu acest titlu în exercițiul bugetar curent în statele membre. Ajustările intervin în cursul exercițiului bugetar următor în funcție de rezultatele efective constatate²¹.

Pe lângă aceste patru categorii de resurse bugetare principale, există și alte modalități de constituire a bugetului, de mai mică importanță, care vizează impozitele funcționarilor europeni, amenzile aplicate de Comisie întreprinderilor pentru sancționarea faptelor neconcurențiale în interiorul UE, dar și soldul pozitiv al exercițiului bugetar precedent.

Veniturile extrabugetare provin din două fonduri: Fondul European de Dezvoltare (FED) și Comunitatea Europeană a Cărbunelui și Oțelului.

FED servește la finanțarea proiectelor economice și a celor privind dezvoltarea statelor africane, a Insulelor Caraibe și ale Pacificului (statele ACP) și dispune de un buget specific, separat de bugetul UE. Acest fond dispune de proceduri decizionale și de gestiune bugetară proprii. Cheltuielile FED au fost apreciate în anul 2002 la 2 miliarde de euro²².

²⁰ F. Dumitru, *Construcția europeană*, Editura Bibliotheca, Târgoviște, 2004, p. 52.

²¹ N. Neagu, *Fraudarea bugetului comunitar*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008, p. 42.

²² *Ibidem*, p. 53.

CECO, fondată în anul 1951, dispune de un buget propriu pentru cheltuielile operaționale. Aceste cheltuieli sunt reintegrate bugetului general în anul 2002, atunci când tratatul CECO a expirat. În anul 2002, bugetul CECO s-a situat la aproximativ 180 de milioane de euro.

În esență, veniturile UE reprezintă mijloace financiare necesare atingerii obiectivelor UE și pentru aducerea la bun sfârșit a politicilor sale. Veniturile UE se împart în:

1. resurse proprii,
2. venituri diverse și alte mijloace financiare.

1. Resursele proprii ale Bugetului general al UE sunt:

- prelevări agricole;
- produsul (rezultatul) tarifului vamal comun;
- prelevarea unei părți din TVA-ul național;
- o cotă parte din PNB.

Inițial, sistemul resurselor proprii includea doar trei componente (drep-turile de vamă, prelevările agricole și TVA), dar după 1988 s-a adăugat al patrulea element (resursa a patra, de reechilibrare)²³.

Prelevările agricole au reprezentat, pentru început (perioada 1962-1971), singura sursă de finanțare pentru bugetul destinat în principal fondului european de orientare și garantare agricolă, pentru ca apoi să dețină o pondere de aproximativ 20-30% din totalul veniturilor proprii.

Pot fi incluse în această categorie:

- sumele prelevate din realizările cu obiect agricol de la nivelul statelor membre;

- prime;
- diverse taxe suplimentare, complementare sau compensatorii.

În literatura de specialitate prelevările agricole la import sunt tratate împreună cu cotizațiile în materie de zahăr și izoglucoză²⁴. Cotizațiile în materie de zahăr și izoglucoză au fost create pentru a limita excedentele apărute în acest sector prin asocierea producătorilor europeni.

Produsul (rezultatul) tarifului vamal comun reprezintă cea de-a doua sursă proprie a bugetului general al UE (ca pondere cifrică).

Drepturile de vamă sunt taxele (sumele) ce se percep la frontierele exte-rioare ale teritoriului comunitar asupra oricăror mărfuri importate din țări terțe, oricare ar fi locul unde acestea urmează a se consuma.

Aceste drepturi de vamă au devenit operaționale după iulie 1968, când a fost introdus tariful vamal comun ca urmare a realizării uniunii vamale a statelor

²³ C. Lefter, *Fundamente ale dreptului comunitar instituțional*, Editura Economică, București, 2003, p. 240.

²⁴ N. Neagu, *op. cit.*, p. 39.

membre. Prin uniunea vamală s-au suprimat între statele membre orice drepturi (taxe) percepute asupra schimburilor intracomunitare la importul, respectiv exportul produselor dintr-un stat membru în alt stat membru. Eliminarea taxelor vamale în cazul schimburilor intracomunitare a determinat și protecția pieței comunitare față de importurile din alte state, prin introducerea tarifului vamal comun. Acest tarif trebuie aplicat de autoritățile vamale competente ale țării comunitare pe teritoriul căreia mărfurile intră prima dată în spațiul uniunii. Tariful vamal comun a fost instituit începând cu 1 ianuarie 1998, pe baza deciziei unanime a reprezentanților în Consiliul Uniunii Europene, iar Uniunea a devenit proprietara acestor drepturi bănești. Sumele obținute ca drepturi de vamă sunt afectate bugetului comunitar ca „resurse proprii prin natura lor”. Contribuția la bugetul general a acestor resurse a avut o evoluție interesantă: dacă la început (anul 1971) reprezentau aproximativ 25% din venituri comunitare, ulterior au crescut simțitor (circa 50% în anul 1975), pentru ca apoi să scadă continuu, ajungând în prezent să reprezinte aproximativ 14% din totalul veniturilor comunitare.

Prelevarea unei părți din TVA-ul național a reprezentat procedeul de echilibrare a bugetului general al UE.

Prin Decizia din 21 aprilie 1970 s-a hotărât ca soldul bugetului comunitar să fie finanțat prin resurse „provenind din TVA și obținute prin aplicarea unei taxe ce nu poate depăși 1% din baza de impozitare determinată într-o manieră uniformă pentru toate statele membre”²⁵.

În anul 1979, s-a decis ca o parte din sumele colectate cu acest titlu să fie vărsate în bugetul UE. Datorită dificultăților întâmpinate de statele membre în aplicarea bazei uniforme a TVA, practic abia în anul 1980 s-a putut finanța integral bugetul general comunitar cu această resursă.

Ca urmare a creșterii nevoii de finanțare a Comunităților, s-a stabilit prin a doua decizie cu privire la resursele proprii ale bugetului European, decizie din 7 mai 1985, că, începând cu data de 1 ianuarie 1986, taxa pe resursa TVA este de 1,4%.

Prelevări din produsul național brut (PNB) al statelor membre reprezintă cea mai nouă sursă de venituri a bugetului general al UE (introdusă 1998). Așa-numita resursă de echilibrare a bugetului, sau a patra resursă proprie a bugetului general comunitar, a fost introdusă prin cea de a treia decizie asupra resurselor proprii, decizie din 24 iunie 1988. Ea se obține prin aplicarea unei rate (taxe) stabilite anual în cadrul procedurii bugetare, asupra unei baze ce reprezintă suma brută a produselor naționale la nivelul pieței. Practic constă într-o sumă, cotă din PNB, sumă cu care statele membre sunt obligate să contribuie la bugetul național comunitar.

²⁵ C. Lefter, *Fundamente ale dreptului comunitar instituțional*, Editura Economică, București, 2003, p. 241.

Pentru stabilirea cotei de contribuție a fiecărui stat membru se procedează mai întâi la adunarea tuturor sumelor reprezentând cheltuieli ale bugetului general al UE, apoi din acestea se deduc sumele reprezentând primele trei resurse proprii, precum și sumele posibil de procurat din veniturile diverse. Soldul rezultat se repartizează, ca sarcină fiscală, statelor membre, în funcție bineînțeles de produsul național brut (PNB). Se observă că mărimea acestei resurse depinde în mod direct de puterea economică a statelor membre.

Astfel, cota-parte din PNB pe care statele sunt obligate să o alocă bugetului general european reprezintă o sursă permanentă de venit pentru acest buget.

La ora actuală, ponderea acestor venituri este de circa 45-48% din totalul veniturilor bugetului european. O altă precizare importantă se referă la faptul că, tot în ultimii ani, calculul contribuțiilor naționale la bugetul Uniunii nu se mai face raportat la produsul național brut, ci la venitul național brut. Aceasta pentru că, în cazul economiilor foarte deschise, produsul național brut și venitul național brut (VNB) pot să difere sensibil (este, de exemplu, cazul Luxemburgului sau al Irlandei al căror PNB/locuitor este net superior mediei comunitare, în timp ce VNB se situează la nivelul mediei UE, diferența fiind datorată veniturilor vărsate rezidenților din state noncomunitare). Plafonul maxim stabilit prin pachetul Delors I la 1,27% din PNB corespunde unui nivel de 1,24 % din VNB²⁶.

Ponderea diferitelor tipuri de venituri proprii ale bugetului Uniunii Europene a cunoscut o evoluție continuă de-a lungul timpului, păstrându-se tendința de creștere a ponderii bazate pe TVA colectat de statele membre și virat către bugetul european.

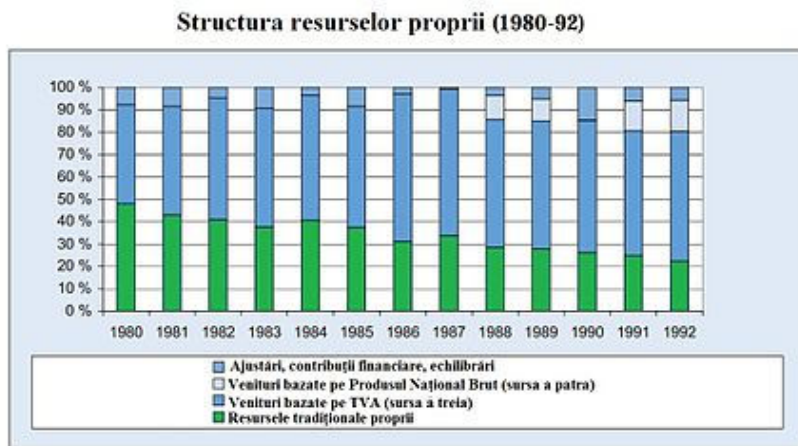


Fig. nr. 8. Structura resurselor proprii la nivelul UE pentru perioada 1980-1992²⁷

²⁶ N. Neagu, *op. cit.*, p. 41.

²⁷ https://ro.wikipedia.org/wiki/Bugetul_Uniunii_Europene, accesat la 8 august 2019.

2. Venituri diverse

Responsabilitatea pentru cuantificarea acestor venituri este plasată în competența exclusivă a Comisiei Europene. Pot fi cuprinse în această categorie:

- excedentele bugetare raportate;
- contravaloarea (tariful) unor servicii prestate ori din prețul unor produse furnizate de către organisme sau întreprinderi europene;
- amenzile încasate ca urmare a sancționării faptelor de încălcare a normelor dreptului comunitar;
- impozitul comunitar pe venit încasat de la funcționarii administrației europene.

Ceea ce caracterizează această categorie de venituri este instabilitatea sumelor colectate pe seama lor, care înregistrează variații mari de la un an la altul.

Alte mijloace financiare (mijloace complementare)

Această categorie a apărut ca rezultat a eforturilor conjugate pe care le întreprind neîntrerupt instituțiile europene și statele membre în vederea găsirii de soluții adecvate pentru a preveni sau pentru a înlătura neajunsurile cauzate de insuficiența fondurilor bănești necesare acoperirii cheltuielilor UE.

Sunt incluse în această categorie:

- bugetul cercetării și al investiției – prin care se finanțează, în principal, programele privind obiectivele de cercetare și dezvoltare tehnologică;
- instrumentele financiare de intervenții – de exemplu:
 - fonduri cu finalitate structurală (Fondul Social European, Fondul European de garantare și orientare agricolă);
 - Fondul European de Dezvoltare Regională;
 - Fondul Financiar de Coeziune;
 - Institutul Financiar de orientare în domeniul pisciculturii;
 - Banca Europeană de Investiții.

Corecția dezechilibrelor bugetare dintre contribuțiile statelor membre face parte, de asemenea, din sistemul actual de resurse proprii. „Corecția în favoarea Regatului Unit”, convenită în 1984, constă într-o reducere a contribuției Regatului Unit egală cu două treimi din diferența dintre contribuția sa (excluzând resursele proprii tradiționale) și ceea ce primește înapoi de la buget. Această corecție a fost ajustată în 2007 pentru a exclude treptat din calcule cheltuielile neagricole din statele membre care au aderat începând cu 2004. Această corecție este finanțată de toate celelalte state membre, cu excepția Germaniei, a Țărilor de Jos, a Austriei și a Suediei, care beneficiază de o reducere a contribuțiilor lor la finanțarea corecției pentru Regatul Unit. Germania, Țările de Jos, Austria și Suedia au beneficiat, de asemenea, de o cotă redusă a contribuției bazate pe TVA pentru perioada 2007-2013, iar Țările de Jos și Suedia au beneficiat de o reducere a contribuției lor bazate pe VNB pentru aceeași perioadă. În ceea ce privește mecanismele de corecție actuale, se menține actualul mecanism de corecție pentru Regatul Unit și

finanțarea acestuia, precum și cotele reduse ale contribuțiilor la resursa proprie bazate pe TVA, în perioada 2014-2020, pentru Germania, Țările de Jos și Suedia (0,15 %) și reduceri brute ale contribuțiilor bazate pe VNB anuale, în perioada 2014-2020, pentru Danemarca (130 de milioane EUR), Țările de Jos (695 de milioane EUR) și Suedia (185 de milioane EUR) și, în perioada 2014-2016, pentru Austria (30 de milioane EUR în 2014, 20 de milioane EUR în 2015 și 10 milioane EUR în 2016). În ceea ce privește costurile de colectare în cazul resurselor proprii tradiționale, procentul care poate fi reținut de statele membre a fost redus de la 25% la 20%.

Ultima ajustare a sistemului de resurse proprii privește o modificare a Deciziei de punere în aplicare pentru a permite statelor membre să amâne până la data de 1 septembrie a anului următor punerea la dispoziție a unor sume deosebit de mari rezultate din ajustări ale resurselor proprii bazate pe TVA și pe VNB.

În privința **cheltuielilor UE**, bugetul UE se împarte în circa 6 domenii de cheltuieli:

- competitivitate și coeziune economică, socială și teritorială;
- administrație;
- Europa globală UE ca actor mondial;
- securitate, cetățenie, justiție;
- creștere economică durabilă, resurse naturale;
- instrumente speciale.

În prezent, cea mai mare parte a resurselor bugetare este orientată către stimularea creșterii economice, crearea de locuri de muncă și reducerea decalajelor economice dintre diferitele regiuni ale UE. Agricultură, dezvoltarea rurală, sectorul pescuitului și protecția mediului beneficiază, de asemenea, de cote importante. Printre celelalte domenii de cheltuieli se numără și combaterea terorismului, a crimei organizate și a imigrației ilegale.

Evoluția cheltuielilor bugetare este în acord cu evoluția politicilor comune ale statelor membre. Vreme îndelungată, bugetul a fost dominat de cheltuielile pentru agricultură, în parte pentru că alte politici comune nu erau încă inițiate.

Cheltuielile comunităților au crescut și s-au diversificat considerabil pe măsura dezvoltării construcției europene, în special după 1988, odată cu punerea în aplicare a Actului Unic European²⁸. Tratatul de la Maastricht și Nisa au confirmat această tendință, justificată în principal prin extinderea competențelor uniunii.

Totalul cheltuielilor UE a ajuns la nivelul anului 2006 la 100 de miliarde de euro. În timp ce pentru majoritatea oamenilor această sumă poate părea mare, în

²⁸ *Ibidem*, p. 42.

realitate ea reprezintă doar 1% din produsul intern brut al UE celor 15, sau 270 euro/cetățean²⁹.

Prioritățile și nivelul cheltuielilor UE s-au schimbat în mod dramatic de-a lungul timpului, din 1958 și până astăzi. Inițial, pentru cheltuielile UE s-au făcut previziuni pe trei ani, ulterior (începând cu anul 1984) s-a trecut la previziuni multianuale, pe cinci ani. Cheltuielile UE erau la un nivel foarte redus, de aproximativ 10 euro/personă. Acest lucru s-a schimbat începând cu 1960, moment în care au crescut costurile politicii agricole. Începând cu 1980 au crescut și costurile pentru politica de coeziune. Suma celor două mari categorii de cheltuieli din bugetul comunitar a rămas relativ constantă până în anul 2000, cheltuielile pentru coeziune preluând constant din plafonul anterior stabilit pentru politica agricolă comună.

În 2001, bugetul general al UE se ridica la 96,2 miliarde euro (în alocări de angajament), aproximativ 37% din bugetul Franței. Bugetul pentru anul 2005 se ridica la 106,3 miliarde euro în alocări pentru angajamente. La nivelul anului 2007, alocările de fonduri pentru plăți se ridicau la 115,5 miliarde euro, iar cele pentru angajamente la 126,5 miliarde euro. În 2008, alocările de fonduri pentru plăți era de 120,3 miliarde euro, iar cele pentru angajamente de 129,1 miliarde euro, în creștere cu 2,2 % față de anul 2007³⁰.

Pe măsură ce comunitățile s-au extins, numărul membrilor a crescut continuu, s-a simțit nevoia unui buget mai mare și care să acorde atenție cheltuielilor pentru operațiunile structurale. Cheltuielile pentru cercetare au crescut de asemenea, pe fondul interesului din ce în ce mai mare pentru competență și competitivitate la nivel european.

Nu în ultimul rând, se cuvine să menționăm în rândul cheltuielilor pentru politicile interne europene cheltuielile pentru dezvoltarea tehnologiilor, educație, formare profesională și tineret, precum și cheltuielile pentru rețelele trans-europene. Cheltuielile pentru educație vizează bursele de studiu în alte state, cu scopul de a ridica sentimentul identității europene și de a facilita mobilitatea pe piața europeană a muncii.

Dacă cele mai mari beneficii ale calității de membru provin din efectele economice ale integrării în UE, atunci o analiză cu privire la modul de alocare a cheltuielilor din bugetul UE pe fiecare stat membru este importantă. Suma cheltuielilor UE variază destul de mult între statele membre ale uniunii, atât din punct de vedere al sumei totale, cât și sub aspectul naturii lor. Franța și Germania sunt principalii recipienți. Majoritatea fondurilor franceze provin din fondurile pentru politica agricolă comună, în timp ce fondul de coeziune a fost principala sursă de finanțare a Greciei înainte de extinderea Uniunii către Europa centrală și de est (2004).

²⁹ R. Baldwin, Ch. Wyplosz, *Economia integrării europene*, Ed. Economică, București, 2006, p. 74.

³⁰ N. Neagu, *op. cit.*, p. 43.

Mai mult, terminarea Războiului Rece a avut ca rezultat indirect creșterea interesului pentru acțiuni externe, mai ales că UE și-a propus să aducă stabilitate în centrul și estul Europei³¹.

Cheltuielile UE pentru acțiuni externe sunt concentrate în zona statelor vecine, dar și pentru fostele colonii. Motivat de prăbușirea comunismului și de potențialul ca zonă de conflict, mare parte din acțiunile externe ale UE s-au concentrat după anii '90 ai secolului trecut în țările central și est europene, parte dintre aceste state fiind actualmente membre ale Uniunii. Programele UE în aceste zone au facilitat depășirea problemelor specifice perioadei de tranziție. Fondurile de pre-aderare pentru cele 10 state care au devenit membre ale UE în anul 2004 au fost evidențiate separat în bugetul UE, în scopul ocrotirii acestor cheltuieli în ipoteza în care execuția bugetului ar fi cauzat deficite. Rusia și fostele state ale Uniunii Sovietice nu au fost luate în calcul ca potențiali membri ai UE, dar dezvoltarea unei relații politice și economice strânse este un pas important în vederea apropierii față de aceste state.

Distincția între cheltuielile obligatorii și cele neobligatorii (facultative) la nivelul bugetului general al UE apare în art. 272 din tratatul instituind Comunitatea Economică Europeană. Această distincție are o semnificație politică, în măsura în care departajează atribuțiile bugetare între Parlament și Consiliu (Parlamentul are ultimul cuvânt în ceea ce privește cheltuielile neobligatorii, iar consiliul, în legătură cu cele obligatorii).

Dreptul primar european nu delimitează clar cheltuielile obligatorii de cele facultative. Declarația comună din 30 iunie 1982 a precizat sensul acestor două noțiuni: cheltuielile obligatorii sunt cele pe care autoritatea bugetară este obligată să le prevadă în buget pentru a permite comunităților să respecte obligațiile interne și externe, cum sunt cele rezultate din tratatele sau din actele adoptate în virtutea acestor tratate. *Per a contrario*, celelalte cheltuieli sunt facultative (cheltuieli cu titlu de fonduri structurale, spre exemplu).

Declarația comună din 1982 a prevăzut un mecanism special, destinat să regleze conflictele eventuale care ar putea surveni în materie de clasificare a cheltuielilor. Astfel, în prima fază, Comisia propune o clasificare a cheltuielilor în anteproiectul bugetului. În caz de dezacord între Consiliu și Parlament, președinții celor trei instituții se reunesc pentru a rezolva problema înainte de stabilirea proiectului de buget. Articolul 272 pct. 9 prevede că Parlamentul European poate crește, în anumite condiții, suma cheltuielilor facultative, în limita unei cote maxime de creștere, în raport cu exercițiul financiar anterior. Această cotă este calculată de Comisie pe baza indicatorilor macroeconomici (evoluția venitului național brut în comunitate, variația medie a bugetului în statele membre, evoluția costului vieții curente). Depășirea acestei cote nu este posibilă decât cu

³¹ B. Ardy, A. El-Agraa, *Armonizarea taxelor*, în volumul „The European Union Economics and Policies”, Pearson Education, 2004, p. 343.

acordul consiliului. În practică, Consiliul și Parlamentul s-au înțeles (Acordul interinstituțional din 29 iunie 1988) în privința acceptării depășirii cotei maxime de creștere, cu condiția ca plafoanele perspectivelor financiare să fie respectate³².

Principalele categorii de cheltuieli prevăzute în bugetul general al UE sunt:

- cheltuieli de garanție agricolă;
- cheltuieli structurale;
- cheltuieli interne;
- cheltuieli administrative;
- cheltuieli destinate acoperirii „acțiunilor externe”.

Cheltuielile agricole reprezintă principala categorie de cheltuieli din bugetul general al UE. Considerată ca fiind „nevoia primordială a statelor membre”, agricultura reprezintă un domeniu deosebit de important pentru UE, iar politica agricolă comună (PAC) este cea mai mare consumatoare de resurse financiare.

Politica cheltuielilor agricole comune (PAC) este cea mai bine fundamentată dintre politicile comune ale UE. În acest domeniu de activitate, transferul competențelor statelor membre către UE este marcat, în principal, de finanțarea agriculturii europene. Cheltuielile agricole sunt destinate pentru completarea ajutoarelor acordate de state producătorilor agricoli din statele membre, cărora UE s-a angajat să le asigure (în sens de garantare) un anumit nivel al prețurilor pentru produsele care ajung pe piață.

Ca o consecință a reformelor majore care au vizat politica comună agricolă în anii 1992-1993, structura cheltuielilor destinate garanției agricole a fost modificată, vechile criterii de acordare a ajutoarelor au fost înlocuite cu sistemul subvențiilor în agricultură, concretizate în prime acordate direct agricultorilor și crescătorilor de animale. De exemplu, în România această primă este pentru început de 50 de auro anual pentru un ha de teren cultivat și va crește progresiv în următorii ani. Această sumă de bani prezintă avantajul de a fi achitată direct către proprietarul care își cultivă terenul agricol.

Ponderea cheltuielilor agricole în ansamblul bugetului UE s-a diminuat, în același timp în ultimii ani, odată cu dezvoltarea altor politici comunitare. În anul 2000 cheltuielile agricole au reprezentat 44% din cheltuielile UE, ceea ce a însemnat aproximativ 41 de miliarde de euro³³.

Obiectivele PAC stabilite prin tratatele institutive ale comunităților justifică importanța bugetară a acestui sector. În noul cadru internațional, dominat de cerințe cu privire la protecția mediului înconjurător, au intervenit modificări și asupra politicii agricole. Două mari reforme ale PAC au intervenit în anii 1992 și 1999. fondate pe prețuri mai competitive și pe sprijinul direct al agricultorilor, aceste reforme au permis reducerea excedentelor de produse agricole, încetinirea

³² N. Neagu, *op. cit.*, p. 43.

³³ F. Dumitru, *Construcția europeană*, Editura Bibliotheca, Târgoviște, 2004, p. 54.

exodului rural și îmbunătățirea calității mediului înconjurător. De asemenea, a fost vizată descurajarea producției intensive și favorizarea menținerii culturilor tradiționale, ca și dezvoltarea noilor activități (de exemplu, cele turistice).

Cheltuielile pentru înfăptuirea politicii agricole a UE au înregistrat o evoluție spectaculoasă de-a lungul construcției europene, dar sinuoasă. Ponderea cheltuielilor de garanție agricolă a evoluat de la 8,5% în 1965, la 87% în 1970, aproximativ 60% în 1989, 50% în 1996, 43,7% în 1999, 44% în 2000 (41 miliarde euro), 49% în 2006.

Reforma la nivelul politicii comune agricole a condus la stabilirea ca obiective principale menținerea unor prețuri competitive, reducerea surplusurilor, încetinirea procesului de exod rural și protecția mediului. Pentru atingerea acestor obiective, la nivelul UE a fost elaborat un nou program, politica de dezvoltare rurală, pentru care au fost alocate resurse substanțiale (aprox 10% din totalul cheltuielilor pentru agricultură între anii 2000-2006). Datorită direcțiilor noi de înfăptuire a PAC, s-a conturat un al doilea stâlp, politica de dezvoltare rurală, unde au fost alocate mai mult de 10% din totalul cheltuielilor agricole din perioada 2000-2006.

Cheltuieli structurale. Stabilizarea nivelului cheltuielilor pentru agricultură a eliberat o serie de resurse în favoarea politicilor structurale. Fondurile structurale, care includ Fondul Social European, Fondul European pentru Dezvoltarea Agriculturii, Fondul pentru Dezvoltare Regională și Fondul de Coeziune, s-au dezvoltat pentru a încerca să se obțină cel mai înalt nivel de solidaritate între națiunile membre ale UE.

În această ordine de idei, aceste fonduri au fost concepute ca o măsură a politicii de redistribuire a veniturilor, pentru a ridica nivelul de acceptare a politicilor comune. Cheltuielile structurale au fost, de asemenea, utile ca plăți în vederea facilitării realizării acordului de voință între statele membre. Extinderea fondurilor structurale și concentrarea lor în zonele mai sărace după anul 1988 a fost parte din motivația negocierilor și acordului de voință realizat prin Actul Unic European. Concentrarea cheltuielilor europene asupra regiunilor sărace a redistribuit veniturile către statele cu nivel de trai scăzut. Fondurile structurale însă nu sunt alocate în funcție de situația unui stat în parte. Distribuția acestor fonduri are în vedere, cu prioritate, criteriul regional, astfel încât efectul redistributiv nu poate fi analizat întotdeauna prin raportare la o anumită țară.

Coeziunea economică și socială a UE a devenit unul din obiectivele majore ale construcției europene. Cheltuielile pentru finanțarea măsurilor care caracterizează acest domeniu ocupă al doilea loc ca pondere în totalul cheltuielilor UE (evoluție: 11% în 1961, 14% în 1965, 11% în 1978, 21,5% în 1984, 30% în 1992, 35% în 1999)³⁴.

³⁴ F. Dumitru, *op. cit.*, p. 81.

O asemenea politică trebuie să asigure pentru toți cetățenii europeni beneficiile și avantajele marii piețe comunitare, ca și cele privind crearea Uniunii Economice și Monetare. În acest scop, UE a consacrat în anul 2000 aproape 23 de miliarde de euro pentru modernizarea structurilor economice și sociale, ceea ce a reprezentat mai mult de 35% din buget.

Aceste cheltuieli sunt destinate în principal:

- reducerii inegalităților din punct de vedere economic și favorizarea dezvoltării armonioase între diferitele regiuni europene;
- acordării de ajutoare statelor rămase în urmă din punct de vedere al dezvoltării;
- susținerii reconversiei profesionale în regiunile aflate în declin;
- ameliorării situației furnizării de servicii;
- adaptării muncitorilor la mutațiile industriale;
- luptei împotriva șomajului;
- protejării și îmbunătățirii calității mediului înconjurător;
- ajutorarea zonelor slab populate;

În baza Tratatului de la Maastricht a fost creat Fondul de Coeziune, destinat acordării de ajutoare statelor membre care nu reușesc să realizeze un produs intern brut egal cu media PIB obținut în UE (cele mai mari sume au revenit, în ultimii ani, Greciei, Irlandei, Spaniei, Portugaliei).

Fondul de coeziune a fost creat în anul 1993 și este destinat statelor membre al căror produs intern brut este sub 90% din media comunitară și contribuie la finanțarea proiectelor în domeniile infrastructurii transporturilor și mediului înconjurător. Din totalul propunerilor Comisiei Europene în cadrul Agendei 2000, Consiliul european a confirmat necesitatea concentrării cheltuielilor Fondurilor structurale (Fondurile Europene de Dezvoltare Regională, FEDER, Fondul Social European, FSE, Fondul European de Orientare și Garanții Agricole, FEOGA) spre regiunile care au nevoie.

Cheltuieli interne. În afara celor două capitole specifice politicilor interne, celelalte politici interne ale UE dețin 10% din buget. Aceste cheltuieli sunt destinate, în principal, pentru finanțarea unor:

- programe destinate tinerilor (de exemplu, schimbul de studenți, în cadrul programelor *Socrates*, *Leonardo da Vinci*, *Tineretul pentru Europa*, *Serviciul de voluntariat european*);
- asigurării energiei la nivelul spațiului comunitar;
- armonizării piețelor interne;
- cercetare și dezvoltare tehnologică – urmărindu-se în principal realizarea unor proiecte de susținere a unor centre de cercetare, companii sau universități din statele membre.

Cercetarea și dezvoltarea tehnologică constituie una din cheile viitorului european. În completarea și susținerea eforturilor naționale, UE încurajează o

politică de cercetare proprie, având un program cadru de cercetare, plurianual, care a dispus de 15 miliarde euro pentru perioada 1992-2002.

Alături de domeniul cercetării se regăsește în această categorie și domeniul rețelelor transeuropene. Finanțarea rețelelor trans-europene privește dezvoltarea rețelelor transfrontaliere de drumuri, căi ferate, energie și telecomunicații. Aceste rețele sunt importante pentru promovarea concurenței și funcționarea pieței unice.

Dimensiunea lor transnațională argumentează cheltuielile din bugetul UE pentru realizarea acestor rețele. Aproape 700 de miliarde de euro, în anul 2000, din bugetul UE au fost alocate pentru punerea în funcțiune a unei rețele globale coerente, astfel încât piața unică să poată funcționa cât mai corect.

Literatura de specialitate³⁵ a constatat, de asemenea, că UE a locat peste 480 de milioane de euro în anul 2000 pentru diverse acțiuni în domeniile educației, formării profesionale și tineretului, pentru a promova mobilitatea elevilor și a-i încuraja pentru a face studiile într-un alt stat membru. În anul 1998, programul *Socrates* a permis mobilitatea a 200.000 de studenți. În același an, programul *Leonardo da Vinci* a susținut peste 700 de proiecte transnaționale destinate ameliorării formării profesionale în Europa. De asemenea, prin programele *Tinerete pentru Europa* și *Serviciul Voluntar European* s-au susținut, în anul 1998, proiecte la care au participat peste 80.000 de tineri.

Cheltuielile administrative. Cel mai puțin înțeles și asumat element din structura cheltuielilor din bugetul general al UE îl formează cheltuielile pentru administrație. Referirile constante ale presei la birocrăția de la Bruxelles și Strasbourg sugerează un nivel prea ridicat al acestei categorii de cheltuieli. Plata oficialilor, organizarea întâlnirilor de lucru, birourile și cheltuielile de întreținere sunt percepute, în general, de public ca fiind cea mai amplă cheltuială din buget. Această percepție este însă eronată³⁶.

Astfel, cheltuielile administrative, privite ca sume de bani destinate organizării și funcționării organismelor comunitare, reprezintă aproximativ 5,1% din totalul bugetului general. Ponderea lor în totalul cheltuielilor bugetare comunitare este de aproximativ 6%.

Această categorie de cheltuieli vizează, în general, cheltuieli cu salarii, pensii, clădiri, echipamente etc. Cheltuielile totale destinate funcționării ansamblului de instituții europene, cheltuielile salariale și pensiile funcționarilor au reprezentat 4,7 miliarde de euro în anul 2000, aproximativ 5% din totalul cheltuielilor.

Deși evoluția numărului personalului comunitar a fost spectaculoasă, de la aproximativ 9000 la peste 30.000 în anul 2000, raportarea acestor cifre la numărul

³⁵ *Ibidem*, p. 56.

³⁶ B. Ardy, A. El-Agraa, *Armonizarea taxelor*, în volumul „The European Union Economics and Policies”, Pearson Education, 2004, p. 346.

de persoane care lucrează în administrația publică a oricăruia dintre statele membre ne relevă contrariul. Instituțiile funcționează cu 32.000 de funcționari, echivalentul efectivului care lucrează în serviciul public al unui oraș cum ar fi Viena sau a Ministerului francez al Agriculturii³⁷.

Cea mai mare parte a acestor funcționari lucrează pentru Comisia Comunităților Europene, iar din punct de vedere al activităților efectiv prestate, mare parte realizează traducerea oficială a tuturor documentelor întocmite la nivel european, în contextul în care uniunea recunoaște ca limbă oficială limba tuturor țărilor care o compun.

Discuțiile cu privire la aparatul de funcționari ai UE au relevat și aspecte legate de competența profesională a acestora și posibile acte de corupție³⁸. Trebuie să menționăm caracterul multinațional al corpului de funcționari europeni, ceea ce presupune un efort de armonizare al conduitei profesionale pentru indivizi cu educație diferită. De exemplu, angajarea unor cunoștiințe sau prieteni este normală în unele state, dar în altele nu³⁹.

De asemenea, raportat la complexitatea atribuțiilor care revin Comisiei europene, aparatul care deservește această instituție este mult prea mic, ceea ce ridică rezerve pertinente cu privire la calitatea acțiunilor întreprinse.

Un alt element discutat între statele membre cu privire la cheltuielile administrative ține de faptul că majoritatea lor s-au concentrat în Belgia și Luxemburg, state gazdă pentru primele instituții constituite la nivelul comunităților. Beneficiile pe care le generează aceste cheltuieli în alte state sunt astfel limitate, ceea ce a determinat includerea în statutul funcționarilor publici europeni a două principii noi cu privire la accesul la funcția publică: principiul dispersiei teritoriale a instituțiilor nou înființate la nivelul UE și principiul reprezentării proporționale a statelor membre în structura de personal a instituțiilor europene, pentru cetățenii care provin din toate statele membre⁴⁰.

Cheltuieli destinate acțiunilor externe. Politica externă reprezintă un ansamblu de acțiuni întreprinse de instituțiile UE cu alte țări. Această politică de mare importanță se referă la ajutorul comunitar pentru dezvoltarea și susținerea țărilor aflate în nevoie.

UE este un actor important în plan mondial în ceea ce privește acordarea ajutoarelor umanitare, în special acordarea ajutorului alimentar. UE finanțează și acțiuni privind democrația și respectarea drepturilor omului, măsuri privind apărarea pădurilor tropicale și a mediului înconjurător.

³⁷ F. Dumitru, *op. cit.*, p. 57.

³⁸ Menționăm în acest sens demisia Comisiei Santer în anul 1999.

³⁹ B. Ardy, A. El-Agraa, *op. cit.*

⁴⁰ M. Tofan, A. M. Bercu, *Condiții de acces la funcția publică europeană*, în „Tribuna Economică”, nr. 11/2006.

Astfel, cheltuielile destinate acțiunilor străine vizează finanțarea unor activități inițiate de UE în scopul dezvoltării și colaborării cu spațiul extracomunitar (atât european, cât și din Asia, Africa sau America de Nord sau America Latină). Pentru gestionarea acestor fonduri a fost creat, printre altele, Oficiul Umanitar al Comunității, care, în anul 2000, avea la dispoziție aproximativ 475 de milioane de euro.

Trebuie ținut seama și de o serie de resurse financiare folosite pentru susținerea unor programe vizând lărgirea (extinderea) UE. Pentru anul 2000, ponderea acestor cheltuieli a fost de 40% din totalul cheltuielilor externe (3,2 miliarde euro). Această categorie de cheltuieli bugetare a fost gestionată prin intermediul unor programe speciale (instrumente structurale) precum SAPARD pentru agricultură, ISPA (infrastructura de transport), PHARE (implementarea *acquis*-ului comunitar, administrație, economie).

Ajutorul acordat statelor europene din fostul bloc comunist au avut o foarte mare contribuție la pregătirea unor asemenea state pentru integrarea în structurile comunitare. Pot fi susținute pe seama acestor fonduri chiar acțiuni de acordare a unor ajutoare de urgență. Pe seama acestei categorii de cheltuieli sunt finanțate, de asemenea, și o serie de activități de susținere și promovare a drepturilor și a libertăților fundamentale ale omului, acțiuni de protecție a mediului înconjurător (păduri tropicale etc.), activități de asociere cu organisme internaționale, cooperarea cu state ne-membre puternic industrializate (Japonia, SUA).

Ilustrative pentru ponderea cheltuielilor de la bugetul Uniunii Europene sunt reprezentările grafice privind repartitia acestora în cadrul exercițiului bugetar multianual în curs, dar și previziunile pentru intervalul următor (2021-2027).

Bugetul 2014-2020 (miliarde EUR)

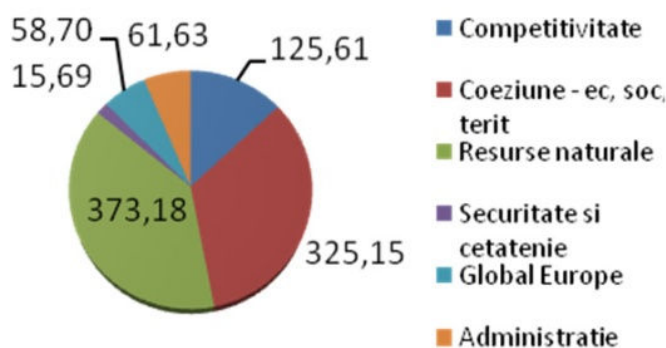


Fig. nr. 9. Structura cheltuielilor din bugetul UE pentru intervalul 2014-2020⁴¹

Previziunile cheltuielilor din bugetul Uniunii Europene pentru următorul exercițiu bugetar multianual ne relevă creșterea ponderii cheltuielilor pentru cercetare, ca primă direcție finanțată în contextul categoriei bugetare *piața unică*,

⁴¹ <https://www.mdrap.ro/comunicare/buletine/newsletter>, accesat în 8 august 2019.

inovare și digitalizare. Totodată, remarcăm estimarea creșterii absolute a bugetului UE față de exercițiul bugetar multianual curent și ponderea prioritară a cheltuielilor pentru fondurile de coeziune, cu cele trei subdirecții principale: dezvoltare regională și coeziune, Uniunea Monetară și Economică, investiții în oameni, coeziune socială și valori. Cu ponderi mai mici, dar nu de neglijat, sunt incluse în estimarea dată publicității cheltuielile pentru apărare și cheltuielile pentru migrație și întărirea frontierelor externe ale Uniunii Europene.

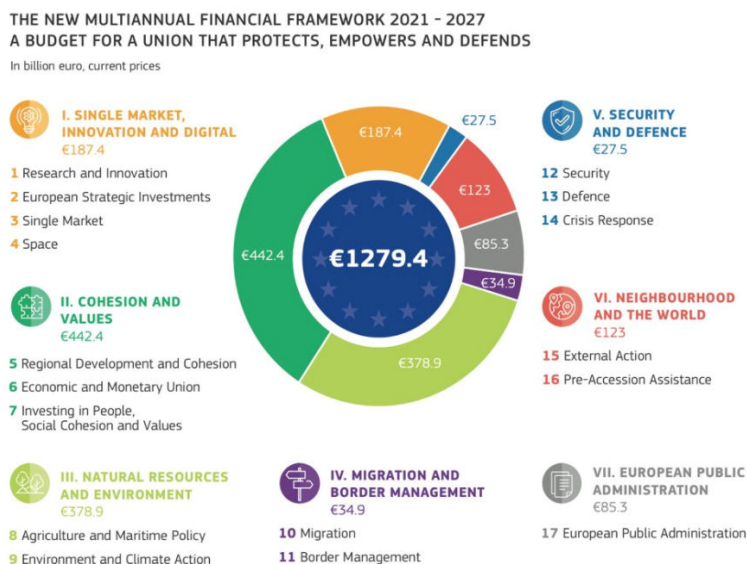


Fig. nr. 10. Previziuni privind alocările bugetare multianuale la nivelul UE pentru 2021-2027⁴²

IV.5. Execuția bugetară

Execuția bugetului Uniunii Europene respectă norme foarte precise. Articolul 317 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene prevede următoarele: „Comisia, în cooperare cu statele membre, execută bugetul pe propria răspundere”.

Repartizarea responsabilităților este, prin urmare, una clară: Parlamentul și Consiliul stabilesc resursele ce urmează să fie colectate și cheltuielile ce urmează să fie efectuate, iar Comisia execută deciziile bugetare ale acestora; statele membre cooperează cu Comisia astfel încât creditele bugetare să fie folosite în

⁴² <https://www.caleaeuropeana.ro/infografic-comisia-europeana-explica-bugetul-de-1-278-miliarde-de-euro-propus-astazi-cati-bani-sunt-alocati-pentru-fiecare-domeniu/>, accesat la 8 august 2019.

conformitate cu principiile bunei gestiuni financiare⁴³. Articolul 274 din Tratatul CEE atribuie Comisiei europene competența de a executa bugetul pe propria răspundere, în limita creditelor alocate și conform principiului bunei gestiuni financiare.

Totodată, repartizarea competențelor este clară: Parlamentul european și Consiliul european decid cheltuielile care se vor efectua. Comisia europeană execută deciziile bugetare. În practică, comisia europeană se sprijină pe statele membre pentru gestionarea anumitor politici.

Articolul 274 TCE stabilește că regulamentul financiar trebuie să prevadă „modalitățile particulare potrivit cărora fiecare instituție participă la executarea cheltuielilor proprii”.

De altfel, art. 56 din Regulamentul financiar confirmă explicit aplicabilitatea acestui principiu, conform căruia Comisia execută veniturile și cheltuielile bugetului în conformitate cu prevederile regulamentului, pe propria răspundere și în limitele creditelor autorizate. Mai mult, efectele principiului bunei gestiuni financiare se întind și asupra statelor membre cu care cooperează Comisia pentru executarea bugetului.

Astfel, Regulamentul financiar sustrage competenței Comisiei creditele aferente altor instituții, potrivit principiului autonomiei instituționale în materie bugetară. Comisia are, de asemenea, posibilitatea de a delega o parte din atribuțiile de administrare directă unor persoane fizice sau unor agenții, care să acționeze în numele și pe răspunderea comisiei. Această uzanță poartă numele de externare⁴⁴. Comisia poate, de exemplu, să subcontracteze societăților private anumite sarcini tehnice, precum studiile de specialitate sau managementul IT. Administrarea politicilor comunitare, inclusiv selecția proiectelor și împărțirea contribuțiilor financiare cade doar în sarcina organismelor desemnate de autoritățile publice.

Executarea bugetului se bazează pe principiul separării atribuțiilor ordonatorului de credite, ale contabilului și ale controlorului financiar. Ordonatorul este gestionarul creditului și singurul competent să dispună în privința cheltuielilor, constatării drepturilor și ordinelor de plată sau de recuperare. Ordonatorul poate fi Comisia, un organ de executare mandatat în acest sens, sau administrația publică a statelor membre. Contabilul este însărcinat să deruleze efectiv operațiunile necesare pentru efectuarea plăților și încasărilor. Toate aceste operațiuni se desfășoară sub supravegherea controlorilor financiari din fiecare instituție.

Titlul IV al părții I a Regulamentului tratează aspecte privind execuția bugetară, informațiile fiind structurate pe 8 capitole („dispoziții generale”, „metode de execuție”, „oficiile/agențiile europene și organele Uniunii”, „actorii

⁴³ <http://eca.europa.eu/portal/page/portal/aboutus/interinstitutionallegalframework/managementebudget>, accesat la 27 ianuarie 2010.

⁴⁴ N. Neagu, *op. cit.*, p. 53.

financiar”, „răspunderea actorilor financiar”, „operațiunile de venituri”, „operațiunile de cheltuieli”, „auditorul intern”).

Comisia este instituția europeană care are rolul de a executa veniturile și cheltuielile bugetului. Statele membre ale uniunii trebuie să coopereze cu Comisia, astfel încât în realizarea bugetului să fie respectate principiile detaliate mai sus.

Înainte utilizării resurselor bugetare, regulamentul impune adoptarea unui „act de bază”, definit ca fiind un act juridic care furnizează un temei legal pentru acțiuni și pentru execuția cheltuielilor corespunzătoare înregistrate în buget.

În baza prevederilor Tratatului CE și EURATOM, un act de bază este un act adoptat de autoritatea legislativă și poate lua forma unui regulament, a unei directive, a unei decizii, în sensul art. 249 din Tratatul CE, sau a unei decizii *sui generis*. Cu privire la politica externă și de securitate comună PESC, actul de bază poate lua una din formele specificate la art. 13 alin. 2 și 3, la art. 14, art. 18 alin. 5, art. 23 alin. 1 și 2 și art. 24 din Tratatul privind Uniunea Europeană.

Cu privire la cooperarea polițienească și judiciară în materie penală, actul de bază poate lua una din formele menționate la art. 34 din Tratatul instituind Uniunea Europeană. Recomandările și avizele, precum și rezoluțiile și concluziile, declarațiile sau alte acte fără efecte juridice, nu constituie acte de bază. Prin derogare de la condiția existenței actului de bază, următoarele credite pot fi acordate în lipsa unui astfel de act, doar cu condiția ca acțiunile destinate finanțării să țină de competența comunităților sau a Uniunii:

- a) creditele pentru proiectele pilot de natură experimentală;
- b) creditele pentru acțiuni pregătitoare, în domeniile de aplicare ale Tratatului CE și EURATOM;
- c) creditele pentru acțiuni pregătitoare cu privire la PESC;
- d) creditele pentru acțiuni unice sau chiar permanente, întreprinse de comisie în virtutea sarcinilor ce îi aparțin, altele decât dreptul de inițiativă legislativă;
- e) creditele destinate funcționării fiecărei instituții conform autonomiei sale administrative.

În calitate de titular principal al prerogativelor bugetare, comisia conferă celorlalte instituții competențele necesare executării secțiunii din buget care le este destinată. Fiecare instituție exercită aceste competențe în limita creditelor autorizate și a prevederilor Regulamentului financiar general. Comisia și celelalte instituții pot delega, în cadrul departamentelor proprii, competențele de execuție bugetară în conformitate cu condițiile stabilite prin actul de delegare.

Tuturor actorilor financiar le este interzis să ia măsuri care pot genera conflicte între propriile interese și cele ale Uniunii. Prin actor financiar trebuie să înțelegem orice persoană fizică sau juridică implicată în execuția, gestionarea, auditarea sau controlul bugetului.

Un conflict de interese survine în cazul în care exercitarea imparțială și obiectivă a funcțiilor unor actor financiari sau ale altor persoane este compromisă din motive care implică familia, viața sentimentală, afinitățile politice sau naționale, interesul economic sau orice alt interes comun cu cel al beneficiarului.

Execuția bugetului este atributul exclusiv al Comisiei care acționează:

- a) în mod centralizat;
- b) prin gestionarea partajată;
- c) prin gestionarea indirectă, prin delegarea sarcinilor de execuție bugetară către alte persoane juridice internaționale, organisme de colaborare sau state terțe, sau organisme de drept public sau privat din state europene.

Atunci când Comisia execută bugetul în mod centralizat, sarcinile de execuție sunt efectuate fie direct, de către departamentele sale, fie indirect.

Chiar și în ipoteza execuției indirecte, comisia nu poate conferi unor țări străine de uniune competențe de execuție de care dispune conform prevederilor tratatelor, în cazul în care presupun o marjă largă de discreție, implicând opțiuni de natură politică. Sarcinile de execuție delegate trebuie definite în mod clar și monitorizate pe deplin în utilizarea lor.

Delegarea sarcinilor de execuție a bugetului trebuie să respecte principiul bunei gestionări financiare, ceea ce presupune organizarea unui control intern eficace și eficient. Acest control trebuie să asigure respectarea principiului nediscriminării și vizibilității acțiunii Uniunii Europene. Sarcinile de execuție astfel delegate nu pot da naștere unor conflicte de interese.

Atunci când comisia execută bugetul prin **gestionare partajată (descen-tralizat)**, sarcinile de execuție sunt delegate statelor membre.

Statele membre adoptă toate actele cu putere de lege, actele administrative sau de altă natură, necesare protecției intereselor financiare ale comunităților, fără a aduce atingere dispozițiilor complementare incluse în reglementările sectoriale relevante și pentru a se asigura că, în cadrul gestionării partajate, fondurile sunt utilizate în conformitate cu normele și principiile aplicabile.

În acest scop, statele membre:

- (a) garantează că acțiunile finanțate de la buget sunt executate corect și eficient, în conformitate cu normele sectoriale aplicabile;
- (b) desemnează organismele responsabile de gestiunea și controlul fondurilor Uniunii și supraveghează aceste organisme;
- (c) previn, detectează și soluționează neregulile și fraudele;
- (d) cooperează, în conformitate cu prezentul regulament și cu normele sectoriale, cu Comisia, OLAF, Curtea de Conturi și, în cazul statelor membre care participă la cooperarea consolidată în temeiul

Regulamentului (UE) 2017/1939 al Consiliului (1), cu Parchetul European (EPPO)⁴⁵.

Comisia aplică proceduri de verificare a conturilor sau mecanisme de corecție financiară care îi permit să își asume răspunderea finală pentru execuția bugetului. Țările terțe cărora le sunt delegate sarcini de execuție asigură controale *ex ante* și *ex post* și, dacă este cazul, verificări la fața locului pe eșantioane reprezentative și/sau eșantioane bazate pe riscuri ale operațiunilor.

Regulamentul financiar prevede expres în art. 72 **principiul separării funcțiilor**, conform căruia funcțiile ordonatorului de credite și cele ale contabilului sunt separate și incompatibile între ele.

Fiecare instituție a Uniunii, în conformitate cu regulamentul său de procedură, delegă funcțiile de ordonator de credite personalului de nivel adecvat. În cadrul normelor sale administrative interne, instituția stabilește personalul căruia îi delegă respectivele funcții, sfera de aplicare a competențelor delegate și dacă respectivele competențe pot fi subdelegate de către persoanele cărora le-au fost delegate.

Ordonatorii de credite delegați sau subdelegați nu pot acționa decât în limitele stabilite prin actul de delegare sau de subdelegare. Ordonatorul de credite complet delegat sau subdelegat poate fi asistat în îndeplinirea sarcinilor sale de către unul sau mai mulți membri ai personalului însărcinați să efectueze, sub responsabilitatea ordonatorului, anumite operațiuni necesare pentru execuția bugetară și pentru producerea de informații financiare și de gestiune.

Cu privire la termenele pentru efectuarea plăților, Regulamentul financiar prevede în art. 116 că plățile se efectuează în termen de:

- 90 de zile calendaristice pentru acordurile de contribuție, contractele și acordurile de grant care implică servicii tehnice sau acțiuni a căror evaluare este deosebit de complexă și în cazul cărora plata depinde de aprobarea unui raport sau a unui certificat;

- 60 de zile calendaristice pentru toate celelalte acorduri de contribuție, contracte și acorduri de grant în cazul cărora plata depinde de aprobarea unui raport sau a unui certificat;

- 30 de zile calendaristice pentru toate celelalte acorduri de contribuție, contracte și acorduri de grant.

⁴⁵ Parchetul European va deveni operațional la sfârșitul anului 2020 și va acționa în toate statele membre care doresc să participe. La 8 iunie 2017, 20 de state membre, inclusiv România, au ajuns la un acord general cu privire la instituirea, în cadrul cooperării consolidate, a Parchetului European. Începând cu 1 august 2018, Olanda a devenit cel de al 21-lea stat membru care participă la Parchetul European. De asemenea, la 14 iunie 2018, și Malta și-a notificat intenția de a participa la cooperarea consolidată. Astfel, există semne clare că, până la începerea activității propriu-zise a Parchetului European, toate statele membre ale Uniunii Europene (sau o foarte largă majoritate) vor fi membre ale acestei forme de cooperare consolidate.

Aceste termene prevăzute pentru efectuarea plăților includ în mod obligatoriu toate termenele necesare pentru derularea procedurii efective de plată, respectiv lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor.

Remarcăm și prevederile privind auditorul intern, mai cu seamă independența acestuia⁴⁶ și posibilitatea recunoscută prin Regulamentul financiar ca auditorul intern să poată sesiza, la nevoie, direct CJUE pentru orice act referitor la exercitarea funcțiilor sale de auditor intern. Acesta poate introduce o astfel de acțiune în termen de trei luni începând cu ziua calendaristică în care a avut cunoștință de notificarea actului în cauză.

IV.6. Curtea de Conturi a Uniunii Europene

Desigur că existența unui buget care se constituie din prelevări obligatorii de la contribuabili (direct sau indirect, după caz) impune în mod imperativ existența unei instituții care să verifice în mod independent constituirea și mai ales execuția bugetului respectiv⁴⁷. Crearea unei Curți Europene de Conturi se înscrie pe linia aplicării și consolidării finanțării Comunităților și, ulterior, a Uniunii Europene prin resurse proprii și în contextul atribuirii Parlamentului European a sarcinilor de a descărca Comisia pentru execuția bugetară.

Înființarea Curții de Conturi a fost prevăzută prin Tratatul din 1975 cu privire la reformarea procedurii bugetare. În ciuda numelui folosit, Curtea de Conturi nu este o jurisdicție, ci o instituție de control financiar extern. Denumirea oficială este Curtea Europeană de Conturi, dar este cunoscută și cu titlul de Curtea de Conturi a Uniunii Europene sau Curtea Europeană de Auditori.

Curtea Europeană de Conturi este compusă dintr-un reprezentant pentru fiecare stat membru, ales dintre personalitățile care aparțin sau au aparținut țării respective, desfășurându-și activitatea în instituțiile de control extern sau care au merite deosebite pentru această funcție și oferă cele mai puternice garanții de independență.

Membrii Curții Europene de Conturi sunt numiți de Consiliu, cu majoritate calificată, după consultarea Parlamentului European (care este obligatorie, după

⁴⁶ Art. 120 din Regulamentul financiar reglementează independența auditorului intern astfel:

„(1) Auditorul intern se bucură de independență deplină în efectuarea auditurilor. Normele speciale aplicabile auditorului intern sunt stabilite de instituția Uniunii în cauză, acestea fiind de natură să garanteze independența totală a auditorului intern în îndeplinirea funcțiilor care îi revin și să stabilească responsabilitatea auditorului intern.

(2) Auditorului intern nu i se poate da nicio instrucțiune și nu i se poate impune nicio limită în ceea ce privește exercitarea funcțiilor care îi revin, în temeiul numirii sale, conform prezentului regulament”.

⁴⁷ M. Tofan, *Legal Framework for Supervising the Use of EU Funds in Romania*, în „Journal of Public Administration, Finance and Law”, 4 (2013), p. 6.

anul 2014), pentru o perioadă de 6 ani. Funcția de membru al Curții Europene de Conturi este incompatibilă cu orice altă activitate profesională, remunerată sau nu.

Curtea de Conturi funcționează ca un organ colegial, fiecărui membru fiindu-i repartizat un domeniu specific de activitate. Curtea adoptă avize sau rapoarte anuale, cu majoritatea membrilor care o compun.

Curtea de Conturi efectuează 3 tipuri de audit⁴⁸:

- Audit financiar – examinează conturile pentru a verifica dacă acestea reflectă cu acuratețe situația financiară, rezultatele și fluxurile de numerar din exercițiul financiar încheiat.
- Audit de conformitate – verifică dacă tranzacțiile financiare respectă regulile.
- Audit al performanței – verifică dacă finanțarea UE își atinge obiectivele utilizând cât mai puțin resurse, într-un mod cât mai economic.

Curtea este constituită din grupuri de audit numite camere. Acestea pregătesc rapoarte și avize care sunt adoptate de membrii Curții, devenind astfel oficiale.

Atribuțiile Curții de Conturi a Uniunii Europene se reflectă în misiunea de a verifica toate conturile de venituri și de cheltuieli ale Uniunii Europene și ale tuturor organelor sale, în vederea garantării conformității dintre cheltuielile Uniunii și regulile și regulamentele bugetare, precum și pentru a asigura respectul principiilor de drept administrativ și contabil. Curtea este însărcinată să vegheze la calitatea gestiunii financiare.

Sunt supuse controlului Curții de Conturi instituțiile europene și statele membre, toate persoanele care gestionează venituri și cheltuieli în numele Uniunii Europene, precum și toate persoanele fizice și juridice care au beneficiat de plăți cu titlu de cheltuieli din bugetul european. Controlul în statele membre se efectuează în colaborare cu instituțiile și serviciile naționale competente, care sunt obligate să transmită Curții toate documentele și informațiile pe care aceasta le solicită.

Curtea de Conturi a Uniunii Europene prezintă în fiecare an Consiliului și Parlamentului European o declarație de asigurare cu privire la fiabilitatea conturilor, precum și cu privire la legalitatea și la regularitatea operațiunilor adiacente. Un raport anual care să reliefeze observațiile curții asupra gestiunii financiare a bugetului european este transmis tuturor instituțiilor uniunii și se publică în „Jurnalul Oficial al Uniunii Europene”. Raportul subliniază punctele care ar fi posibil sau de dorit să fie ameliorate. Răspunsurile instituțiilor la observațiile Curții se publică, de asemenea, în „Jurnalul Oficial”.

Curtea de Conturi a Uniunii Europene dispune și de competențe consultative. Celelalte instituții ale Uniunii pot, și în unele cazuri chiar trebuie, să

⁴⁸ https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-court-auditors_ro, accesat în 4 august 2019.

solicite avizul Curții de Conturi a Uniunii Europene în legătură cu anumite acțiuni pe care le desfășoară.

În fine, Curtea poate prezenta comentarii asupra punctelor cuprinse în rapoartele speciale, în mod egal publicate în „Jurnalul Oficial”.

Concluzionând, atribuțiile Curții de Conturi sunt foarte largi, exprimând în principal:

- examinarea aspectelor de legalitate și regularitate a veniturilor și cheltuielilor Comunității;
- controlul pe domenii asupra instituțiilor și statelor membre;
- funcția de asistență a autorităților bugetare;
- responsabilitatea exercitării controlului permanent al conturilor.

Tocmai pentru că atribuțiile Curții de Conturi a Uniunii Europene sunt așa de largi, iar domeniul său de competență atât de amplu, Curtea colaborează strâns cu instituțiile echivalente din fiecare dintre statele membre, desfășurând misiuni de audit în colaborare sau prin delegare de competență.



Fig. nr. 11. Sediul Curții de Conturi a Uniunii Europene de la Luxemburg

Drept financiar european – dimensiunea fiscală

V.1. Raportul juridic de drept fiscal

În derularea activităților de finanțare a cheltuielilor publice, dar și pentru colectarea resurselor necesare finanțării activității obișnuite a statelor, au loc interacțiuni între diferiți subiecți de drept, persoane fizice și juridice, subiecți de drept public, dar și de drept privat. Această interacțiune, mai bine spus conduita părților care inter-relaționează, este obiectul principal de reglementare a normelor de drept fiscal.

În teorie juridică, relațiilor sociale care intră sub incidența unei norme de drept se numesc *raporturi juridice*. Astfel, raporturile juridice reprezintă acea parte a relațiilor sociale care dobândesc formă juridică prin reglementarea lor expresă de către lege și a căror executare este asigurată prin aplicarea legii de către autoritatea de stat. Raporturile juridice fiscale se disting de celelalte raporturi de drept prin trăsăturile lor specifice, trăsături care se referă la subiectele participante și poziția pe care o au unele față de altele, obiectul de reglementare și activitatea concretă pe care o reglementează.

Raportul de drept fiscal exprimă drepturile și obligațiile ce revin părților pentru îndeplinirea modalităților privind stabilirea, exercitarea și stingerea drepturilor și obligațiilor părților din raportul de drept material fiscal. Raporturile de drept fiscal se nasc numai în cadrul activității fiscale înfăptuite de stat și organele sale. În cadrul acestor raporturi, fără excepție, unul dintre subiecte este statul, reprezentat printr-un organ de specialitate care intră în raportul juridic de pe poziția supraordonată a autorității de stat. Această particularitate a raporturilor de drept fiscal poate fi analizată în detaliu, pornind de la ideea că apariția statului însuși a avut ca scop oferirea unui cadru care să permită desfășurarea organizată și în condiții optime a vieții. Mai mult, statul de drept este menit să servească cetățenii, să fie în slujba lor directă și nu să îi asuprească. În acest context, relația de subordonare a individului față de stat poate angaja discuții ample. Totuși, este imposibilă derularea activităților financiare, în general, și a celor fiscale, în particular, pentru fiecare stat și instituție internațională dacă nu se consacră la nivel legislativ această subordonare a indivizilor care contribuie la

fondurile statului față de autoritatea publică cu atribuții în domeniul constituirii veniturilor bugetare.

În înțelesul juridic tehnic, raportul juridic fiscal cuprinde raportul de drept material fiscal și raportul de drept procedural fiscal. Raportul de drept material fiscal cuprinde totalitatea drepturilor și obligațiilor care apar în legătură cu creanțele fiscale. Raportul de drept procedural fiscal cuprinde totalitatea drepturilor și obligațiilor care apar în legătură cu administrarea creanțelor fiscale.

La nivelul Uniunii Europene distingem două niveluri ale raportului juridic de drept fiscal:

- nivelul național, atunci când contribuabilii interacționează cu autoritatea fiscală a statului față de care au această calitate;
- nivelul european, atunci când relația de drept fiscal implică organisme sau instituții de la nivelul Uniunii Europene. De reținut că pentru acest nivel al raportului de drept fiscal, contribuabili la bugetul Uniunii Europene sunt statele membre, și nu cetățenii europeni.

Pentru nivelul național de analiză a raporturilor de drept fiscal, subiecții implicați sunt reprezentanții autorității de stat, unități administrative teritoriale, contribuabili și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații din relațiile în legătură cu formarea, gestiunea, distribuirea și controlul resurselor financiare ale statului. Statul este reprezentat, de regulă, de Ministerul Finanțelor Publice, prin structurile specializate pentru monitorizarea și colectarea veniturilor bugetului public (Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale teritoriale, în cazul României), iar în relația directă cu contribuabilii prin persoanele care desfășoară activitate în cadrul acestor instituții publice. Unitățile administrativ-teritoriale sunt reprezentate de autoritățile administrației publice locale, prin compartimentele de specialitate ale acestora.

Contribuabilul, debitorul creanței fiscale, poate fi orice persoană fizică ori juridică ce datorează impozite, taxe și alte contribuții către bugetul de stat, în conformitate cu prevederile actelor normative în domeniul fiscal.

Raportul juridic de drept fiscal presupune implicit adoptarea legislației fiscale, respectiv ansamblul normelor juridice care reglementează modalitățile de atragere și repartizare a fondurilor bănești ale statului și ale instituțiilor publice cu scopul satisfacerii cerințelor și funcțiilor social-economice ale societății¹. Legislația fiscală, în calitate de parte componentă a politicii fiscale, cuprinde normele juridice cu privire la așezarea, stabilirea și încasarea impozitelor și taxelor. Normele juridice fiscale reglementează contribuabilii, obiectele impozabile, bazele de impozitare, așezarea și calcularea impozitelor, dar și sancțiuni pentru nerespectarea obligațiilor fiscale.

¹ D. Drosu Șaguna, P. Rotaru, *Drept financiar și bugetar*, Ed. All Beck, București, 2003, p. 180.

Obiectivele avute în vedere la elaborarea și adoptarea legislației fiscale urmăresc să asigure realizarea politicii fiscale și includ, fără a se limita, următoarele direcții:

- colectarea veniturilor necesare finanțării serviciilor publice;
- distribuirea cât mai corectă a poverii fiscale, pentru a asigura respectarea principiului echității;
- stimularea creșterii economice și productivității muncii;
- administrarea corectă a impozitelor, în condiții de transparență și cu costuri cât mai reduse.

Colectarea veniturilor care să finanțeze cheltuielile publice este scopul major al legislației fiscale, dar nu singurul; el se completează cu redistribuirea averii, stabilitatea macro-economică și stabilitatea prețurilor, creșterea economică, ocuparea cât mai completă a forței de muncă, alături de scopuri sociale. De exemplu, când autoritățile de reglementare decid să stimuleze implicarea mediului privat în activități de caritate, prin deducerea acestor cheltuieli de la calcularea contribuțiilor fiscale, trebuie avută în vedere ipoteza primară că aceste organizații caritabile există. În lipsa lor, scopul caritabil urmărit prin norma fiscală nu poate fi atins².

Politica fiscală reprezintă o componentă importantă a politicii economice, ce include ansamblul reglementărilor privind stabilirea și încasarea impozitelor și taxelor ce concretizează opțiunile unei țări în materie de impozite și taxe și cu privire la cheltuielile publice. Altfel spus, politica fiscală reprezintă arta determinării caracteristicilor generale ale impozitului, în funcție de datele economice și psihologice oferite de societate³. Acțiunea coordonată în toate domeniile politicii economice este garanția rezultatelor optime, pentru beneficiul general al cetățenilor.

La nivelul Uniunii Europene, funcționarea pieței comune este rezultatul politicii economice comune a statelor membre. Acest lucru a fost nu doar motorul integrării europene, în general, ci și liantul Uniunii Monetare Europene. Politica economică comună europeană s-a dezvoltat diferit, în arealele sale de acțiune. Dacă vorbim despre o piață comună pentru (încă) 28 de state la care se adaugă statele beneficiare ale tratatului care creează Spațiul Economic European, dar și despre un spațiu de circulație liberă a persoanelor, bunurilor, capitalurilor și serviciilor, în egală măsură trebuie să remarcăm colaborarea diferită între statele membre pentru domeniul monetar și pentru domeniul fiscal. Mai exact, există o Uniune Monetară Europeană, dar nu toate statele membre ale Uniunii Europene sunt sau e cert că vor fi vreodată membre ale Uniunii Monetare Europene, iar

² S. Dennis-Escoffier, K. A. Fortin, *Taxation for Decision Makers*, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2006, p. 3.

³ M. Ș. Minea, C. F. Costaș, *Dreptul finanțelor publice*, vol. II. *Drept fiscal*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008, p. 17.

Uniunea Fiscală nici nu este între proiectele decidenților europene, guvernele statelor membre protejând principiul suveranității fiscale a statelor membre. În acest peisaj, modul în care se organizează politica fiscală a statelor membre este, în principiu, o problemă de interes național, însă, așa cum vom arată în cele ce urmează, s-au realizat deja mulți pași pe calea apropierei legislației fiscale și chiar în direcția uniformizării unor reglementări privind sistemul de impunere.

Pentru a fi atinse obiectivele politicii fiscale, legislația fiscală trebuie să respecte următoarele cerințe:

- ar trebui să fie simplă și clară, pentru a fi înțeleasă de fiecare contribuabil și pentru a fi aplicată de organele fiscale;
- trebuie să promoveze asigurarea echității și reducerea sarcinii fiscale;
- are nevoie de coerență pentru a exercita influența pozitivă asupra dezvoltării economiei naționale;
- corelarea diverselor prevederi din legislația fiscală pentru a elimina contradicțiile între diversele reglementări.

Politica fiscală cuprinde totalitatea metodelor, mijloacelor, instrumentelor și instituțiilor ce sunt utilizate pentru procurarea resurselor financiare necesare finanțării cheltuielilor publice, precum și pentru influența economia națională. Politica fiscală se promovează într-o strânsă legătură cu măsurile de politică bugetară, de politică monetară și în interdependență cu politica prețurilor și politica ocupării forței de muncă și alte politici economice. La nivelul Uniunii Europene, politica fiscală a demarat în acord deplin între statele membre, care au convenit încă de la începutul colaborării lor să înființeze un spațiu al liberului schimb, deci o Uniune Vamală, dar nu au renunțat nici până astăzi la utilizarea instrumentelor de reglementare specifice dreptului suveran de a stabili sistemul de impunere.

În doctrina de specialitate se precizează că politica fiscală se afla la granița dintre politica bugetară (pe baza căreia se iau decizii privind amploarea cheltuielilor publice și se stabilesc proporțiile în care acestea urmează să fie acoperite din impozite, taxe etc.) și tehnica fiscală (care constă în stabilirea și aplicarea modalităților de așezare a impozitelor). De asemenea, doctrina subliniază faptul că politica fiscală este o componentă esențială a politicii bugetare și că – într-o mare măsură – ea este chiar servanta politicii bugetare; această apreciere pare a fi numai în parte adevărată, întrucât este binecunoscut – creșterea impozitelor (necesară finanțării oricărui buget public) se poate obține în moduri diferite: fie prin alegerea (selectarea impozitelor), fie prin maniera de repartizare a acestora – ca sarcina fiscală pe umerii contribuabililor, fie, în fine, îmbinând cele două metode⁴.

⁴ M. Lauré, *Traité de politique fiscale*, P.U.F., Paris, 1956, p. 5, *apud* M. Ș. Minea, C. F. Costăș, *op. cit.*, vol. II, p. 18.

Coordonarea dintre politica bugetară și politica fiscală este însă condiție *sine qua non* a constituirii resurselor financiare ale statului și a funcționării acestuia, rolul și funcțiile statului fiind imposibil de atins în lipsa disponibilului bănesc care să asigure finanțarea continuă a operațiunilor specifice.

Aplicarea politicii fiscale se realizează prin intermediul unui instrument specific, și anume fiscalitatea. Din punct de vedere economic, fiscalitatea este privită ca un sistem de metode și mijloace pentru constituirea veniturilor statului, prin redistribuirea venitului național cu ajutorul impozitelor și taxelor. Din punct de vedere juridic, fiscalitatea reprezintă ansamblul normelor juridice care reglementează totalitatea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a celorlalte categorii de venituri publice provenite de la persoanele fizice și juridice care alimentează bugetele publice.

Dacă ar fi să identificăm și un punct de vedere al celui care trebuie să plătească taxele și impozitele, atunci trebuie să remarcăm că fiscalitatea are, de obicei, o conotație negativă, fiind percepută drept mecanismul prin care statul își rotunjește veniturile, în dauna celor chemați să îi sprijine și să îi ocrotească. Desigur că această abordare este prea îngustă și lipsită de orice temei și, prin urmare, o vom neglija.

Natura de drept public a raporturilor juridice fiscale, ca și natura de drept public a legislației fiscale, se apreciază nu autonom, ci în cadrul dreptului finanțelor publice. Structura finanțelor publice din statele contemporane cuprinde impozite, taxe și alte venituri publice care sunt reglementate coordonat cu reglementarea cheltuielilor publice, a bugetului de stat și a împrumuturilor de stat, cu natura de drept public a componentelor structurale ale finanțelor publice. În această ordine de idei, dreptul fiscal sau legislația fiscală reprezintă o parte a dreptului finanțelor publice, ramură a dreptului public.

În contextul vieții sociale contemporane, o serie de nuanțări pot fi luate în discuție. Astfel, orientarea întregii activități a statului în folosul cetățenilor și orientarea tuturor politicilor publice în sensul ocrotirii individului, beneficiar al unei sume de drepturi naturale, diferențierea drept public – drept privat, chiar și în sfera finanțelor și a fiscalității, pare a fi desuetă. Mai mult chiar, în centrul valorilor ocrotite de Uniunea Europeană se află individul, cetățeanul european, în folosul căruia se desfășoară întreaga activitate a Uniunii Europene și a instituțiilor și organismelor sale, ceea ce afectează caracteristica de drept public a reglementărilor fiscale în domeniul dreptului financiar european. Chiar dacă elaborarea normelor de fiscalitate are în vedere autoritatea organelor statului în procesul bugetar, destinatarul acestor norme de drept este, în esență, tot persoana fizică, în calitate de contribuabil în nume propriu sau ca asociat/partener într-o persoană juridică, asupra căruia se reflectă în cele din urmă rezultatul exercițiului financiar și sarcina fiscală.

Din punct de vedere juridic, normele de drept în domeniul constituirii veniturilor statului alcătuiesc izvoarele formale ale dreptului fiscal. Respectând

ierarhia izvoarelor juridice în dreptul european, dreptul fiscal include reglementări primare, cu o forță juridică asemănătoare reglementărilor de ordin constituțional, respectiv prevederile din tratatele institutive și tratatele încheiate ulterior între statele membre. Aceste reglementări se completează cu reglementările fiscale cu valoarea fundamentală la nivelul fiecărui stat membru al UE, cum ar fi, de exemplu, în cazul României, prevederile din art. 47 al Constituției în vigoare, privind nivelul de trai, care stabilește la alin. (1) ca statul este obligat să ia măsuri de dezvoltare economică și de protecție socială, de natură să asigure cetățenilor un nivel de trai decent.

Totodată, conform alin. (2), cetățenii au dreptul la pensie, la concediu de maternitate plătit, la asistență medicală în unitățile sanitare de stat, la ajutor de șomaj și la alte forme de asigurări sociale publice sau private, prevăzute de lege. Cetățenii au dreptul și la măsuri de asistență socială, potrivit legii. Textul legii fundamentale include o prevedere expresă privind contribuții financiare, respectiv articolul 56, care precizează că cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice. Trebuie să remarcăm faptul că este expres prevăzută obligația statului de a asigura așezarea justă a sarcinilor fiscale prin reglementarea sistemului legal de impuneri (art. 56 alin. 2)⁵. Constituția României stabilește ca orice alte prestații sunt interzise, în afara celor stabilite prin lege, în situații excepționale. Fără a aduce atingere caracterului de maximă generalizate și aplicabilitate a reglementărilor fundamentale, Constituția României acordă în continuare atenție regulilor în domeniul financiar și fiscal, incluzând mai multe texte cu valoare de principiu, în titlul IV: Economia și finanțele publice. Art. 137, intitulat „Sistemul financiar”, prevede că formarea, administrarea, întrebuințarea și controlul resurselor financiare ale statului, ale unităților administrativ-teritoriale și ale instituțiilor publice sunt reglementate prin lege. Cu privire la impozite, taxe și alte contribuții, articolul 139 stabilește ca impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege. Impozitele și taxele locale se stabilesc de consiliile locale sau județene, în limitele și în condițiile legii. Sumele reprezentând contribuțiile la constituirea unor fonduri se folosesc, în condițiile legii, numai potrivit destinației acestora.

V.2. Armonizare și concurență fiscală

În calitate de membru al UE, România participă la procesul legislativ la acest nivel și recunoaște aplicabilitatea directă, imediată și cu prioritate a normelor dreptului UE în legislația internă. În acest sens, facem trimitere expresă la prevederile art. 148 din Constituția României, privind integrarea în UE, în special alin. (2) și (3), care menționează expres că prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu

⁵ D. D. Șaguna, M. Tofan, *op. cit.*, p. 8.

caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare. Totodată, sunt avute în vedere și efectele actelor de revizuire a tratatelor constitutive ale UE. În acest context, reglementările în domeniul financiar și fiscal nu fac excepție.

Chiar dacă în literatura juridică de specialitate este prezentat cu consecvență principiul suveranității fiscale a statelor membre în interiorul Uniunii Europene⁶, trebuie să remarcăm nevoia de armonizare fiscală, precum și progresele care s-au realizat deja în această direcție.

În contextul politicilor Uniunii Europene se încadrează dispozițiile fiscale de care trebuie să țină seama țările membre în elaborarea propriilor politici fiscale:

- a) niciun stat membru nu aplică direct sau indirect produselor altor state membre impozite interne, de orice natură, mai mari decât cele ce se aplică direct sau indirect produselor naționale similare;
- b) produsele exportate de un stat membru pe teritoriul altui stat membru nu pot beneficia de nicio rambursare a impozitelor interne, care să depășească impozitele aplicate direct sau indirect;
- c) cu privire la impozit, altul decât cel pe cifra de afaceri, accizele și celelalte impozite indirecte nu pot opera scutiri sau rambursări la exportul către celelalte țări membre și nu pot fi instituite taxe de compensare la importurile care provin din statele membre;
- d) o normă-cadru europeană stabilește măsurile de armonizare a legislațiilor referitoare la impozitul pe cifra de afaceri, accize sau alte impozite indirecte pentru a asigura buna funcționare a pieței interne și pentru a evita denaturarea concurenței în cadrul Uniunii Europene.

Armonizarea fiscală la nivelul Uniunii Europene reprezintă procesul complex de aliniere a regulilor normative în domeniul taxelor și impozitelor percepute pe teritoriul statelor membre, în vederea diminuării (și, dacă este posibil, eliminării) efectelor negative pe care le produc sistemele de impozitare diferite între statele membre ale pieței comune. Instrumentul cel mai eficace pentru realizarea unei armonizări fiscale este, în opinia noastră, regulamentul european.

De câțiva ani, doctrina încearcă să definească și să delimiteze regulamentele, ca acte normative de drept european. Opinia generală este în sensul indicării unei evoluții, nu înspre conturarea unei rupturi față de dreptul național. Nu este cazul unei suprimări a rolului dreptului național, ci o modificare a dreptului de a interveni a statelor. Fără îndoială, ceea ce caracterizează regulamentul european, în general, și regulamentele europene în sfera finanțelor și a fiscalității în special este suplețea acestui act normativ. Regulamentul implică în egală măsură autoritățile legislative, dar și actorii economici, procedura sa de adoptare obligând la consultarea acestora. Desigur că agenții economici pot da

⁶ M. Tofan, *Tax Competition Concept and Its Legal Framework in EU*, în revista „Tax Magazine”, nr. 2/2018, p. 351.

dovadă de pasivitate, însă respectarea normelor obligatorii presupune cunoașterea acestora și, pe cale de consecință, suportarea eventualelor sancțiuni ale încălcării legii. Dacă nu din conștiință juridică proprie, atunci măcar ca efect al sancțiunilor eventuale suferite, comportamentul contribuabilului se va modifica în sensul acordării atenției cuvenite procesului legislativ, mai întâi în faza de respectare a normelor obligatorii și, mai apoi, inclusiv în faza de adoptare, atunci când interese precise sunt afectate.

Totuși, stadiul armonizării fiscale este cu mult depășit de armonizarea monetară în interior, în ciuda faptului că politica fiscală și politica monetară sunt sau, mai bine spus, ar trebui să fie, într-o strânsă interdependență. O uniune monetară completă reclamă o coordonare strânsă între politici fiscale naționale și o restrângere a deficitelor și a datoriei sectorului public. Această coordonare este cu atât mai imperativă pe fondul crizei financiare internaționale, care afectează inclusiv statele Uniunii Europene, pe unele dintre acestea chiar în mod acut (Grecia). În acest context, statele membre au negociat și au semnat Tratatul fiscal⁷, instrument care prevede măsuri imperative privind supravegherea și controlul stabilității financiar-fiscale⁸.

În opinia noastră, soluția pentru stabilitatea macro-economică a Uniunii ar putea fi reglementarea unui impozit unic european. Această măsură, de altfel avangardistă și profundă în egală măsură, a fost luată în discuție și cu alte ocazii, exprimând numeroase puncte de vedere în favoarea acestei propuneri⁹.

Pentru argumentarea unui posibil impozit european trebuie avute în vedere o multitudine de situații și condiționări. Analizând politica fiscală, trebuie să avem în vedere nu doar prerogativele sectorului public, ci și palierul la care se conturează actul decizional în domeniul impozitelor și taxelor¹⁰. Teoria tradițională a federalismului fiscal presupune că fiecare nivel al autorităților administrației publice are competență proprie, inclusiv în materia taxelor și impozitelor. Fiecare nivel de guvernare trebuie să își asume responsabilitatea asigurării

⁷ Tratatul privind stabilitatea, coordonarea și guvernarea în cadrul Uniunii Economice și Monetare (http://european-council.europa.eu/media/639164/18_-_tscg.ro.12.pdf), accesat în 10 mai 2019.

⁸ M. Tofan, *The Fiscal Compact. Legal Status and Implications*, în volumul *Conferinței International Crisis, Economic Governance and Macroeconomic Stability in Central and Eastern Europe*, vol. 1, nr. 1, Editor Centrul de Studii Europene, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” Iași, 2013, p. 256.

⁹ A. M. BERCU, *The Opportunity to Identify a Single European Tax – A Comprehensive Analysis*, în volumul *The XI International Conference at the Academy of Economic Studies*, Bucharest 2010, p. 193.

¹⁰ M. Tofan, *Reinforcing EU law. The opportunity of a unique European tax*, în volumul *Conferinței International Conference on International Business*, Editor Thesalonik University, Volumul 1, 2012, p. 92.

bunăstării cetățenilor arondați, iar sistemul de impozite și taxe impus acestora trebuie să fie în același timp tolerabil și eficient.

Principalul avantaj al descentralizării, apropierea actului de guvernare de nivelul celui guvernat, aduce o serie de consecințe, inclusiv în sfera politicii fiscale. Fiecare unitate administrativ-teritorială existentă la nivelul statelor UE va avea propriul sistem de impozitare, ceea ce fragmentează de 28 de ori mai mult unitatea sistemului fiscal. Atunci când diferențele existente sunt însă interpretate de către administrația centrală a statului ca fiind păgubitoare pentru cetățeni și pentru statul privit ca subiect de drept unitar, se pot lua o serie de măsuri în sensul diminuării decalajelor existente între diferite regiuni.

Observăm însă că această ipoteză este dificil de soluționat în contextul pieței unice pe care o presupune construcția și fundamentarea juridică a UE. Chiar dacă sunt posibile diferențe notabile între sistemele de impozitare între zone vecine ale Uniunii, atunci când aceste zone se situează pe teritoriul a două state diferite, atunci posibilitatea intervenției administrației publice centrale nu există. Prăpastia care se poate crea între două zone învecinate face ca, cel puțin din punct de vedere fiscal, UE să nu poată fi comparată cu niciun model de federalism, oricât de descentralizat ar fi.

Odată cu extinderea UE din 2004 și 2007, disparitățile în materia nivelului de venit între cetățenii statelor membre s-au adâncit și mai mult. Trecând peste dificultățile de acceptare a colaborării cu state mai puțin dezvoltate din punct de vedere economic și pentru multiplicarea de patru ori a numărului de țări inițial membre, proiectul european face procesul de armonizare fiscală cu atât mai dificil și mai disputat.

Armonizarea în materia impozitelor și taxelor s-a dovedit a fi un subiect spinos pentru Uniunea Europeană, în susținerea acestei afirmații venind vehe-mența afirmațiilor prim-ministrului britanic Margaret Thatcher, din 1988 și 1989, ale lui Helmut Kohl, cancelarul german, dar și ale lui Jacques Delors, președinte al Comisiei, când a declarat deschis că armonizarea impozitelor și taxelor nu este o problemă de competența UE, provocând două alte anunțuri, precum că acest subiect este indispensabil pentru integrarea Uniunii.

Așa o declarație îndrăzneță nu poate fi privită cu superficialitate, întrucât armonizarea taxelor rămâne unul dintre puținele domenii în care adoptarea noilor reglementări solicită votul favorabil unanim al statelor membre. Așadar, fiecare stat deține dreptul de veto în problema armonizării fiscale. Existența unor impozite europene ar fi posibilă doar în condițiile acceptării de către statele membre a impozitelor respective.

Progrese importante s-au realizat pe linia cooperării între statele membre, inclusiv în acest domeniu, ceea ce obligă la observația pertinentă că ideea de armonizare a taxelor și impozitelor în plan european nu este nouă. Contextul apariției UE a vizat încă de la primele tratate încheiate între statele membre circulația liberă și fără niciun fel de piedici a bunurilor, persoanelor, serviciilor și

capitalurilor. Taxele și impozitele au nu doar un efect direct asupra acestor libertăți, ci pot, în mod indirect, să cuprindă reguli cu efect echivalent de împiedicare sau limitare a libertății de circulație. Înlăturarea tarifelor vamale nu a fost singura măsură pentru realizarea libertății de circulație, deoarece impozitele pe vânzarea bunurilor, taxele întreprinderilor, taxele pe venit etc. pot să afecteze aceste libertăți. În mod similar, diferențele între regimurile de impozitare pot să afecteze libertatea de circulație a persoanelor, serviciilor și capitalurilor. Prin urmare, lipsa armonizării taxelor și impozitelor poate avea, în materia dreptului comercial la nivel european, efectul unor măsuri echivalente restricțiilor cantitative împotriva libertății de circulație a mărfurilor.

Un alt argument în favoarea armonizării regulilor cu privire la taxe și impozite la nivelul UE ține de realitatea faptului că abilitatea sistemelor naționale de impozitare de a colecta veniturile este afectată de regimul de impozitare practicat de un alt stat din interiorul pieței europene comune. De exemplu, veniturile colectate din impozitarea comerțului cu tutun vor depinde de nivelul de impozitare a acestui comerț în statele vecine. Prin urmare, pot să apară influențe pozitive sau negative între sistemele de impozitare practicate de diferite state membre. Mișcarea factorilor de producție poate fi afectată de politica guvernului de impozitare și de politica de cheltuieli. Costurile administrative și de conformare pentru administrația publică și pentru subiecții impozabili pot fi afectate, iar abilitatea guvernelor statelor membre de a aplica politici de redistribuire este supusă unor restricții.

Armonizarea taxelor și impozitelor la nivelul Uniunii Europene poate fi luată în considerare doar dacă se respectă reguli stricte cu privire la beneficiarul sumelor încasate, utilitatea operațiunilor de percepere și coerența cadrului reglementativ răspunzător pentru impozitele unice.

Crearea unui impozit european, așezat și perceput uniform la nivelul tuturor statelor membre, ar fi posibilă numai în măsura în care se ține cont și sunt îndeplinite simultan cerințele criteriilor bugetare, criteriilor de eficacitate și criteriilor de echitate.

Criteriile bugetare privesc satisfacerea nevoii de alimentare a bugetului general al UE prin stabilirea acestui impozit. Astfel, impozitul uniform european ar trebui să răspundă totodată nevoii de venituri cuantificate, dar și să asigure stabilitatea veniturilor percepute. Suficiența veniturilor bugetului general al UE se traduce în cerința ca impozitul european să fie capabil să susțină cheltuielile UE, iar stabilitatea veniturilor UE presupune ca veniturile prelevate pe seama acestui impozit să fie pe cât posibil constante.

Criterii de eficacitate a impozitului unic european pot fi redate printr-o serie de parametri măsurabili (costurile de operare și de repartizare a veniturilor), dar și prin intermediul unor aspecte discutabile, cum ar fi vizibilitatea veniturilor. Acest din urmă indicator de eficacitate vizează cât de ușor de acceptat va fi un asemenea impozit de către cetățenii UE și cât de ușor poate fi identificată

destinația finală a sumelor colectate. Ambele dimensiuni sunt dificil de analizat, în contextul concret al diversității de națiuni care formează UE. Costurile de operare se referă atât la costurile de colectare, cât și la cele de administrare, iar eficacitatea impozitului este argumentată de niveluri cât mai reduse pentru aceste categorii de costuri. Cât privește repartizarea eficientă a resurselor colectate în interiorul UE, acesta este un deziderat care orientează atitudinea actorilor în procedura bugetară, din momentul conceperii proiectului de buget și până la momentul descărcării de gestiune a comisiei, după încheierea execuției bugetare.

Criteriile de echitate pot fi analizate atât din punct de vedere orizontal, cât și vertical. Pentru persoanele sau organizațiile care se află pe poziții identice, impozitul trebuie să producă aceleași consecințe, adică la venituri egale impozitul plătit trebuie să fie egal. De asemenea, așezarea și perceperea impozitului trebuie astfel reglementată, încât pentru categorii de persoane cu venituri diferite să existe efecte proporțional diferite, inclusiv în valoarea impozitului datorat și efectiv achitat. Echitatea orizontală se traduce prin impactul similar pe care impozitul european trebuie să îl aibă asupra categoriilor echivalente de contribuabili din UE, iar echitatea verticală reflectă în ce măsură instituirea impozitului european va antrena redistribuirea veniturilor. Analiza criteriilor de echitate este guvernată de principiul contribuțiilor rezonabile, înțelegând prin aceasta gradul în care veniturile colectate din statele membre cu titlu de impozit european se raportează la stadiul de dezvoltare economică a statului respectiv .

Această analiză pare să restrângă foarte mult sfera impozitelor care pot să răspundă tuturor cerințelor enumerate. Remarcăm însă că taxa pe valoare adăugată (TVA colectată pe o bază de impunere armonizată și cu o cotă de impunere comunitară), dar și impozitul pe profit sau impozitul pe venit ar putea dobândi valențe de impozit european, desigur, în contextul realizării acordului unanim între statele membre¹¹.

Mai mult, ar putea fi instituite regimuri juridice uniforme pentru taxe pe care le percep toate statele membre ale Uniunii, cum ar fi accize pe tutun și alcool, taxa pe tranzacții financiare, taxe ecologice, taxe pe energie, impozite asupra veniturilor din depozite bancare, taxe pe comunicații și taxe pentru transport.

Stabilirea unui nivel uniform de percepere nu ar conduce la instituirea unui impozit unic, atât timp cât cadrul juridic general de reglementare a respectivului impozit sau a respectivei taxe rămâne sub competența fiecărui stat membru. Prin reglementarea internă a excluderilor sau a modului de percepere a veniturilor, pot apărea diferențe notabile între statele membre. În materia TVA, această situație este simplu de explicat. De la un stat la altul, situațiile de excepție când nu se percepe TVA variază de la serviciile de ocrotire a sănătății, servicii sociale, culturale, asigurări, tranzacții financiare, jocuri de noroc, comunicații publice

¹¹ M. Tofan, *Argument for Ruling a Unique European Tax*, în „Journal of Modern Accounting and Auditing”, nr. 10/2011, David Publishing House, USA, p. 1090-1096.

până la servicii de poștă și proprietăți imobiliare. Există, de asemenea, regimuri derogatorii pentru organisme publice, afaceri mici și fermieri.

UE este încă departe de momentul armonizării nivelului TVA perceput de statele membre, așa cum acest moment a fost previzionat prin cartea albă asupra pieței interne. De altfel, Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (Directiva TVA) respectă principiul subsidiarității și acordă prioritate autonomiei statelor membre, în limitele indicate prin prevederile concrete ale respectivului act normativ.

Toate statele utilizează cota de TVA standard și cotă de TVA redus, majoritatea statelor optând pentru procente diferite, în funcție de baza impozabilă. În funcție de nivelul diferit de TVA între statele vecine, se pune problema achizițiilor făcute peste graniță. Statisticile arată că volumul acestor achiziții scade imediat ce nivelul TVA este armonizat, influența nivelului de TVA asupra volumului achizițiilor din străinătate fiind chiar mai importantă decât influența excluderii taxelor de import-export. Motivația statelor care practică un nivel scăzut de TVA este aproape întotdeauna de natură socială¹².

Bunurile accizabile reprezintă a patra sursă ca importanță pentru guvernele statelor membre, după contribuțiile de asigurări sociale, TVA și impozitul pe venit. Locul accizelor ca resursă bugetară diferă în statele europene, subiectul fiind supus unei armonizări limitate, motivate în primul rând de procedura de percepere de către fiecare administrație publică a acestui venit bugetar. Problema majoră pe care o generează nivelul de accize este traficul transfrontalier ilegal.

Poziția oficială a UE în problema accizelor și bunurilor accizabile este rezultatul unui compromis între statele nordice și statele din sudul Uniunii. În problema tutunului, de exemplu, sudul preferă impozitarea în funcție de valoarea tranzacțiilor efectuate cu acest produs, pentru protejarea prețului scăzut al consumatorului – producător casnic. Țările nordice preferă impozitarea tutunului în funcție de volumul produs, pentru a descuraja fumatul și a ocroti sănătatea publică. Situația este similară în sfera impozitării alcoolului și produselor pe bază de alcool. În situația acestor produse se impune armonizarea regulilor de drept din statele membre, deoarece nivelul înalt al acestor taxe în zona de nord încurajează consumul acestor produse în sud, cu efecte pe multiple paliere.

Cu privire la nivelul impozitului pe venit, identificăm patru probleme conexe. În primul rând, există diferențe majore cu privire la impozitarea dividendelor și a câștigurilor din salarii. În al doilea rând, există particularități cu privire la impozitul perceput de la companii, nu atât cu privire la valoarea impozitului, ci mai ales cu privire la cota de percepere. În al treilea rând, se pune problema echității impozitului pe venit, față de sistemul impozitării datoritorilor. În al patrulea rând, există diferențe cu privire la modul de impozitare a dobânzilor la depozite.

¹² D. Drosu Șaguna, M. Tofan, *Drept financiar și fiscal european*, Editura C.H. Beck, București, 2010, p. 185 și urm.

În acest peisaj, nu este de mirare faptul că armonizarea fiscală la nivelul UE rămâne un subiect dificil. O arie geografică atât de extinsă, unde suveranitatea națională aparține încă în mare măsură statelor membre, se confruntă cu interesul de a înlătura impedimentele în calea realizării pieței unice. Reformarea sistemelor de impozitare la nivelul fiecăruia dintre statele membre ar profita în cele din urmă cetățeanului, prin eliminarea barierelor în calea libertății de mișcare a produselor și serviciilor.

Armonizarea politicii fiscale la nivel european este rezultatul compromisului care trebuie să se realizeze între suveranitatea statelor membre și impedimentele pe care le creează diferențele de regim juridic pentru diferite categorii de impozite și taxe. Nivelul actual de armonizare atins de statele membre ne arată cu certitudine că procesul de uniformizare a taxelor și impozitelor nu va fi unul spontan și nici nu va evolua rapid. Concurența între state cu privire la nivelul taxelor și impozitelor generează niveluri reduse de impozitare, dar această diminuare nu are numai efecte pozitive. De exemplu, un nivel scăzut de impozitare angajează un deficit public peste limita acceptabilă la nivel european. Există domenii unde armonizarea reglementărilor în materie de impozite ar crea rezultate semnificative (de exemplu, în sfera accizelor și bunurilor accizabile), astfel încât armonizarea este în același timp eficientă și preferabilă.

Mediul economic actual este caracterizat de un nivel mare de concurență, care evoluează în toate domeniile relevante, inclusiv în sistemul de impozitare, iar efectele sale nu sunt întotdeauna pozitive.

Fenomen economic în principal, concurența fiscală reclamă în egală măsură o reglementare juridică utilă pentru a limita efectele negative, maximizând, pe cât posibil, avantajele sale în plan economic și social.

Literatura economică dedicată concurenței fiscale a cunoscut o dinamică importantă în perioada recentă, manifestându-se atât în debateri cu caracter academic, cât și la nivel politic. Efectele pozitive ale concurenței au determinat statele să caute soluții pentru crearea unor sisteme fiscale atractive pentru investitori. Cu toate acestea, unele practici fiscale sunt anti-concurențiale și subminează concurența loială și încrederea publicului în sistemele de impozitare, ceea ce reclamă intervenția promptă a instituțiilor competente pentru monitorizarea mediului concurențial și sancționarea practicilor neconforme. În lipsa concurenței fiscale, statele ar opta pentru un comportament tip monopol, percepând taxe excesive. Concurența fiscală determină reducerea cotelor de impozitare și impulsionează disciplina gestionării bugetului public, concurența fiscală fiind un determinant al caracterului liber al economiei. Concurența fiscală reprezintă o temă de cercetare de actualitate în contextul accelerării procesului de globalizare. Acest subiect ocupă un loc important în Uniunea Europeană, caracterizat printr-un grad ridicat de integrare economică, monedă unică și libertate de circulație a bunurilor, serviciilor, persoanelor și capitalurilor.

Concurența fiscală nu poate fi considerată concurență în sens real. Concurența propriu-zisă este situația de competiție liberă în care trebuie să se afle participanții la circuitul economic, pe o piață economică liberă unde legea cererii și a ofertei conduce. În cazul concurenței fiscale, competitorii sunt guvernele statelor, iar conduita lor nu este nuanțată de cerere și ofertă, ci de interesele politice și economice. Deși concurența fiscală este prezentă pe toate piețele globale, în literatura de profil se constată că au existat destul de puține demersuri în direcția definirii acestui fenomen¹³.

Concurența fiscală este un context fiscal strategic, în cadrul mai larg al necooperării între jurisdicții fiscale (țări, state sau regiuni dintr-o federație), în care fiecare își stabilește unii parametri ai sistemului fiscal în funcție de impozitele practicate de celelalte¹⁴.

Literatura juridică analizează concurența fiscală explicită, dar și concurența fiscală implicită; astfel, guvernele se angajează în concurență fiscală explicită atunci când stabilesc reglementări fiscale special concepute pentru a crește atractivitatea jurisdicției pentru întreprinderi, rezidenți, forță de muncă sau consumatori. Guvernele se angajează în concurență fiscală implicită atunci când își modifică unele obiective de politică fiscală pentru a tempera efectele concurenței din partea altor guverne¹⁵.

Unii autori definesc concurența fiscală în funcție de formele sale de manifestare¹⁶. În sens larg, concurența fiscală poate fi definită ca fiind orice context fiscal în care diferite guverne independente nu își coordonează politicile fiscale. În sens restrâns, concurența fiscală poate fi definită ca fiind orice context fiscal în care diferite guverne independente nu își coordonează politicile fiscale, iar politica fiscală a fiecărui guvern influențează asupra modalității de alocare a veniturilor fiscale între acestea. Remarcăm în aceste definiții că se realizează o delimitare între concurența fiscală pe orizontală, prezentă între guvernele statelor, și concurența fiscală pe verticală, care se manifestă la diferite niveluri de luare a deciziei fiscale, în acord cu organizarea statului respectiv. Concurența fiscală pe verticală există atunci când autorități fiscale situate pe diferite niveluri de guvernare (central, regional, local) împart aceeași materie impozabilă.

Concurența fiscală poate avea mai multe forme de manifestare, în funcție de scopurile urmărite de autorități, dar și în funcție de instrumentele fiscale

¹³ Ioan Talpoș, Alexandru O. Crășneac, *Efectele concurenței fiscale*, în „Revista Economie teoretică și aplicată”, vol. XVIII (2010), no. 8(549), pp. 38-54.

¹⁴ M. Keen, *Tax competition*, în *The New Palgrave Dictionary of Economics*, 2008, Editura Steven N. Durlauf and Lawrence E. Blume, Palgrave Macmillan, p. 110.

¹⁵ R. Tannenwald, *Tax Competition*, în volumul *The Encyclopaedia of Tax Policy*, Washington: the Urban Institute, 1999, pp. 367-371.

¹⁶ J. D. Wilson, D. Wildasin, *Capital Tax Competition: Bane or Boon*, în „Journal of Public Economics”, nr. 88, 2004, pp. 1065-1091.

utilizate. În funcție de scopurile urmărite de autorități, concurența dintre guverne are loc pentru atragerea:

- investițiilor străine directe și investițiilor de portofoliu, capitalului financiar cu grad ridicat de mobilitate;
- fluxurilor financiare interne din cadrul companiilor multinaționale, care pot urmări direcționarea veniturilor/profiturilor către compania mama, în scopul optimizării fiscale;
- cumpărătorilor din străinătate, în special ai produselor purtătoare de taxe și accize, în situația în care există diferențe semnificative între acestea;
- forței de muncă înalt calificate, considerată a avea un grad de mobilitate mai ridicat.

În funcție de instrumentele fiscale utilizate de autorități, se manifestă:

- concurență prin cotele de impunere, când guvernele stabilesc cote de impunere mai mici față de cotele practicate de alte state;
- concurență prin bazele de impunere, când se acordă facilități în stabilirea materiei impozabile (deduceri, tratamentul preferențial al pierderilor fiscale, înregistrarea contabilă a amortizării etc.);
- concurență prin cheltuieli publice („expenditure competition”), când autoritățile alocă un volum important de cheltuieli pentru a furniza servicii publice care cresc productivitatea întreprinderilor (cum ar fi cheltuielile publice excesive pentru infrastructură).

În domeniul impozitelor și taxelor, statele încă se bucură de suveranitate, regulile imperative la nivelul UE fiind adoptate doar cu votul unanim al membrilor. Totuși, stadiul actual al integrării europene a impus și o anumită uniformitate a normelor de drept fiscal.

Putem vorbi despre armonizare în domeniul fiscal în Uniunea Europeană din anul 1996, când Comisia Europeană a inițiat acțiuni pentru un sistem comun de TVA pentru toate statele membre. Acest sistem are în vedere respectarea de către statele membre a principiilor generale ale TVA (obiectul impozitării, cota standard și cotele reduse, persoanele impozabile și excepțiile). Reglementarea inițială în materie de TVA a avut în vedere și locul impozitării, respectiv principiul impozitării la locul de origine, ceea ce, indirect, a alimentat fenomenul de concurență fiscală. Cu toate că ideea impozitării TVA în țara de origine a bunurilor și serviciilor este o prioritate strategică a UE, s-a dovedit a fi foarte dificil de a găsi consens între statele membre în această privință.

Un exemplu al evoluției cu pași mărunți a procesului de armonizare fiscală, în domeniul impozitării directe, îl reprezintă impozitarea companiilor, deoarece există riscul ca ratele de impozitare foarte scăzute dintr-o țară, sau diversele reduceri fiscale să atragă, în mod neloial, firme din țări concurente cu efecte în erodarea bazelor de impozitare din țările lor de origine. În acest sens, sunt de menționat eforturile de realizarea a unei apropieri a dispozițiilor de reglementare sau administrative din statele membre pentru stabilirea unei baze de impozitare

consolidată comună (CCCTB), care să se aplice întregii activității a unei companii, indiferent unde își desfășoară activitatea în cadrul Uniunii Europene.

Așadar, relația armonizare-concurență fiscală este antagonică și dificil de gestionat. Armonizarea fiscală vizează mai multe tipuri de acțiuni comune, de la stabilirea unor reguli uniforme, respectiv a cotelor unice și bazelor de impunere identice, până la respectarea dreptului guvernelor de a decide, însă într-un cadru predefinit și în interiorul unor marje de impune prestabilite. Cel puțin din punct de vedere strict teoretic, armonizare fiscală ideală este aceea care elimină diferențele între sistemele fiscale naționale până la anularea avantajelor care decurg din concurența fiscală. Prin urmare, nu există unanimitate cu privire la armonizarea fiscală, principalele dezavantaje fiind:

- eliminarea concurenței fiscale, cu toate avantajele sale care țin, în primul rând, de atragerea lichidităților în economie;
- diferențele între cotele de impunere pot fi deplin justificate de alte considerații (presiunea fiscală optimă);
- concurența între sistemele naționale de reglementare este un fenomen mai amplu decât concurența fiscală;
- eficiența sistemelor de impozitare nu se judecă abstract, doar pe baza unor indicatori teoretici, ci în concret, prin raportare directă la factorii materiali (nivelul de trai) și comportamentali (conduita de cumpărare);
- încălcarea suveranității fiscale a statelor;

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 niciun fel de armonizare, cu excepția convenirii de reguli care să înlăture eventuale efecte restrictive asupra liberei circulații a persoanelor, să evite dubla neimpozitare neintenționată sau să împiedice efectele nedorite ale măsurilor introduse la nivel național pentru a preveni „evitarea fiscală”.

Concurența fiscală poate fi privită ca o modalitate de a obține competitivitatea la nivel global. Statele concurează între ele pentru a atrage capitalurile, iar concurența directă a încurajat eforturile pentru crearea unor sisteme fiscale atractive pentru investitori. Cu toate acestea, unele practici fiscale sunt anti-con-

curențiale și subminează concurența loială și încrederea contribuitorilor în reglementarea juridică a sistemului de impozitare.

La nivelul UE, complexitatea procesului de integrare și colaborarea pe care o realizează statele membre impun în mod necesar și norme fiscale armonizate, în special în vederea bunei funcționări a pieței unice europene. Astfel, o forma de armonizare fiscală devine inevitabilă, iar o serie de aspecte se pot constitui în argumente pentru o armonizare fiscală, cum ar fi:

- eliminarea discriminării și a riscului dublei impuneri;
- prevenirea evaziunii fiscale pentru tranzacțiile intracomunitare;
- prevenirea pierderilor de venituri asociate concurenței fiscale;
- reducerea costurilor pentru încadrarea nerezidenților sub incidența dispozițiilor mai multor sisteme fiscale;
- nevalorificarea de către state membre a avantajelor unei piețe unice;
- repartitia internațională a veniturilor din impozite;
- distorsionarea constituirii și, implicit, a alocării resurselor bugetare, cu consecințe negative asupra nivelului de finanțare a cheltuielilor publice;

Opinăm pentru armonizarea fiscală bazată pe o coordonare fiscală și nu pentru realizarea armonizării totale, care ar implica anularea avantajelor concurenței fiscale astfel:

- a) Imposibilitatea de a utiliza politicile fiscale pentru a contracara dezechilibrele economice (crize economico-financiare). În timpul recente crize financiare globale, statele au optat pentru maximizarea veniturilor fie prin majorarea unor cote, fie prin introducerea unor impozite cu caracter special, ori aceste metode sunt specifice mediului concurențial fiscal.
- b) Concurența fiscală corectă și rezonabilă contribuie la creșterea competitivității și la dezvoltarea mediului de afaceri.
- c) Mediul economic și financiar global actual este caracterizat de competiția pentru accesul la finanțări și atragerea investițiilor străine pentru toate statele mai puțin dezvoltate. Utilizarea politicii fiscale ca instrument al concurenței fiscale se poate manifesta în context regional, mai ales pentru statele membre ale UE recent integrate.
- d) Armonizarea fiscală între 28/27 de state cu un potențial economic atât de variat ar presupune, în opinia noastră, compromisuri prea mari atât pentru statele cu cheltuieli publice ridicate, cât și pentru statele cu venituri publice reduse. Prima categorie de state ar trebui să își redimensioneze cheltuielile publice, în detrimentul cetățenilor direct beneficiari, iar a doua categorie de state ar trebui să își ajusteze dureros veniturile cetățenilor în vederea alocării unei părți mai mari către bugetul public.

Așadar, sunt argumente pro și argumente contra procesului de armonizare fiscală la nivelul UE și nici unele dintre acestea nu contrabalansează importanța celorlalte. Cu alte cuvinte, nici concurența fiscală și nici armonizarea fiscală nu

pot fi eliminate, ceea ce oferă doar unei coordonări fiscale cu acceptarea în mod implicit a unor elemente de concurență fiscală.

Concurența între guverne are aceleași efecte benefice ca și concurența în mediul de afaceri. Statele care promovează mai puține politici fiscale restrictive și protecționiste se vor bucura de cele mai multe noi locuri de muncă și de investiții. Concurența fiscală este un alt aspect al competiției deschise între țări, cu importanță crescută în contextul mobilității crescute a capitalului și a forței de muncă. Contribuabilii, lucrători și investitori în egală măsură, urmăresc cel mai mare randament după impunere, astfel că părăsesc statul de origine pentru cel care le oferă cele mai interesante reglementări de ordin fiscal. În acest cadru, este firesc ca în statele cu rate mari de impunere reprezentanții autorităților să critice fenomenul de concurență fiscală, deoarece le limitează posibilitatea de a utiliza politica fiscală pentru a obține venituri publice mari și a cheltui excesiv. Aceste state își critică vecinii mai competitive, care atrag activități economice și forță de muncă crescută.

Deși concurența și armonizarea fiscală sunt considerate noțiuni opuse, TFUE reglementează în titlul VII norme imperative comune privind concurența, impozitarea și armonizarea legislativă. După ce tratează în Capitolul 1 regulile de concurență aplicabile întreprinderilor și problema ajutoarelor de stat, capitolul 2 reglementează prevederile fundamentale în domeniul concurenței fiscale între statele UE, iar capitolul 3 reglementează apropierea legislațiilor.

Procedura de urmat în vederea apropierii legislațiilor este detaliată în Capitolul 3 al Titlului VII, stabilind că Parlamentul European și Consiliul, hotărând în conformitate cu procedura legislativă ordinară și după consultarea Comitetului Economic și Social, adoptă măsurile privind apropierea actelor cu putere de lege și a actelor administrative ale statelor membre care au ca obiect instituirea și funcționarea pieței interne.

De remarcat că textul tratatului permite statelor membre care consideră necesară menținerea dispozițiilor de drept intern justificate de cerințele importante în domeniul politicii externe și de securitate comune și ale politicii de securitate și apărare comune sau referitoare la protecția mediului ambiant ori a mediului de lucru, să adreseze Comisiei o notificare, indicând motivele menținerii acestor dispoziții. Totodată, dacă un stat membru consideră necesară introducerea unor dispoziții de drept intern întemeiate pe dovezi științifice noi referitoare la protecția mediului ambiant ori a mediului de lucru, din cauza unei probleme specifice statului membru respectiv, apărute după adoptarea măsurii de armonizare, acesta adresează Comisiei o notificare privind măsurile avute în vedere și motivele adoptării acestora. În termen de șase luni de la notificările de mai sus, Comisia aprobă sau respinge dispozițiile respective de drept intern, după ce a verificat dacă acestea constituie sau nu un mijloc de discriminare arbitrară sau o restricție disimulată în comerțul dintre statele membre și dacă acestea constituie sau nu un obstacol în funcționarea pieței interne.

În cazul în care un stat membru invocă o problemă deosebită de sănătate publică într-un domeniu care a făcut în prealabil obiectul măsurilor de armonizare, acesta informează Comisia, care analizează de îndată dacă este necesar să propună Consiliului măsuri adecvate.

Pentru respectarea suveranității fiscale de care beneficiază statele membre ale UE, art. 115 (ex-articolul 94 TCE) stabilește că pentru apropierea actelor cu putere de lege și a actelor administrative ale statelor membre, care au incidență directă asupra instituirii sau funcționării pieței interne, Consiliul hotărăște în unanimitate în conformitate cu o procedură legislativă specială și după consultarea Parlamentului European și a Comitetului Economic și Social.

Articolul 116 (ex-articolul 96 TCE) explică noțiunea de *denaturare a concurenței pe piața comună*. În cazul în care Comisia constată că o neconcordanță între actele cu putere de lege și actele administrative ale diferitelor state membre denaturează condițiile de concurență pe piața internă și provoacă din acest motiv o denaturare care trebuie eliminată, Comisia se consultă cu statele membre în cauză. În cazul în care prin această consultare nu se ajunge la eliminarea denaturării în cauză, Parlamentul European și Consiliul, hotărând în conformitate cu procedura legislativă ordinară, adoptă directivele utile. Pot fi adoptate orice alte măsuri utile prevăzute în tratate.

Totodată este reglementată și o procedură de consultare la care pot face apel statele pentru a preîntâmpina adoptarea unor acte cu putere de lege care au drept efect denaturarea concurenței fiscale loiale. Conform art. 117 (ex-articolul 97 TCE), după consultarea statelor membre, Comisia recomandă statelor în cauză măsurile corespunzătoare pentru a evita denaturarea. În cazul în care statul membru care dorește să adopte sau să modifice dispoziții de drept intern nu se conformează recomandării adresate de Comisie, celorlalte state membre nu li se poate cere, în temeiul articolului 116, să își modifice dispozițiile de drept intern în vederea eliminării acestei denaturări. În cazul în care statul membru care a nesocotit recomandarea Comisiei provoacă o denaturare numai în detrimentul său, dispozițiile articolului 116 nu se aplică.

La nivelul Uniunii Europene, intensificarea fenomenului între state pentru atragerea capitalurilor mobile va limita capacitatea statelor membre de a-și menține nivelul actual ridicat al transferurilor sociale¹⁷. Prin urmare, este necesară înființarea unei autorități centrale la nivelul Uniunii Europene responsabilă cu politicile redistributive, pentru ca Europa „să nu fie nevoită să renunțe la progresele realizate plan social”¹⁸.

¹⁷ H. W. Sinn, *How Much Europe? Subsidiarity, Centralization and Fiscal Competition*, în „Scottish Journal of Political Economy”, nr. 41, 1994, pp. 85-107.

¹⁸ Idem, *Tax Harmonization and Tax Competition in Europe*, în „European Economic Review”, nr. 34, 1990, pp. 489-504, p. 502.

Din punctul nostru de vedere, se poate avea în vedere și extinderea prerogativelor unei autorități deja existente, care să dobândească pe lângă competențele deja exercitate și competențe în sfera monitorizării concrete a concurenței fiscale.

Concluzionând, literatura dedicată concurenței fiscale este centrată pe analize orientate în exclusivitate pe furnizarea informațiilor de ordin economic și financiar. În realitate, însă, o mare parte din reglementările fiscale ale statelor și, în special, de statele membre ale Uniunii Europene produc efecte de natură a afecta concurența fiscală pe piața comună europeană. Astfel, în analizele de ordin teoretic se identifică necesitatea intervenției Uniunii, dar și a statelor membre în procesul de armonizare fiscală fără anularea competiției între politicile fiscale, dar și nevoia de monitorizare a manifestărilor concurențiale în domeniul fiscal.

Așa cum am arătat, normele de drept imperative la nivelul UE (în concret prevederile Tratatului privind Funcționarea Uniunii Europene) creează cadrul necesar pentru monitorizarea concurenței fiscale și impune atribuirea acestor competențe către autorități administrative la nivel european și la nivelul statelor membre.

V.3. Modificări ale principiilor fundamentale de drept în contextul dreptului fiscal european

Discuția despre rolul formator ale jurisprudenței CJUE asupra dreptului european, în general, și despre valențele excepționale în zona dreptului financiar și fiscal la nivelul Uniunii Europene a fost anticipată în partea de început a prezentei lucrări, în capitolul aferent izvoarelor de drept specifice acestei noi discipline juridice. Apreciem că subiectul este mult prea important și se cere a fi supus unei analize argumentative extinse, mai ales cu privire la răsturnarea principiului fundamental al dreptului civil care consacră prioritatea formei asupra fondului și modificarea lui în sensul abordării diametral opuse, mai exact din perspectiva priorității fondului asupra formei. Totodată, valențele absolute ale efectelor împlinirii termenului de prescripție sunt modificate în sfera dreptului fiscal european, în sensul consacrării extinderii legitime a acestui termen, în anumite situații. În opinia noastră, sunt astfel deschise noi orizonturi de cercetare și dezvoltare a teoriei dreptului fiscal la nivelul UE, în general, și la nivelul legislației statelor membre, în particular.

Nu putem trece cu vederea unele opinii doctrinare care afirmă că nu există un drept fiscal european, atât timp cât statele membre ale Uniunii Europene beneficiază de dreptul de veto suveran în legătură cu adoptarea normelor de drept fiscal cu caracter uniform¹⁹. Este însă, în opinia noastră, momentul să dăm Cezarului ce este al Cezarului și să observăm, argumentat, că Dreptul Fiscal European nu numai că există în mod autonom de celelalte ramuri de drept, ci are un rol integrator demn de luat în calcul, prin modificări de substanță ale

¹⁹ C. Păun, *Dreptul economiei*, Editura Universul Juridic, București, 2017, p. 211.

instituțiilor juridice tradiționale și oferirea unui caracter actual, identic și special pentru toate cele 28 de state membre.

Până și raportarea la numărul de state membre al UE ne face să remarcăm faptul că suntem, din punct de vedere al dreptului fiscal, în măsură să scriem 28, deși BREXIT-ul, aflăm din mass media insulară, este un eveniment cert al anului 2019²⁰, singurele în discuție fiind doar aspectele de ordin procedural. În egală măsură, putem remarca faptul că ideea europeană de TVA split, încă în faza experimentală și în căutarea unui cadru juridic perfect adaptat la nevoile de reglementare pentru toate statele membre (fie regulament, fie directivă, vom vedea) este, în teorie, incapabilă să atingă cadrul normativ din Regatul Unit. În practică însă, în luna martie 2018, guvernul Regatului Unit a lansat o consultare publică privind posibilitatea introducerii procedurii de plată separată a sumelor datorate cu titlu de TVA²¹, deci se păstrază interesul pentru implementarea unor măsuri europene față de care nu mai există obligația de a fi implementate, cu precădere în materia dreptului fiscal.

Analizând influența Dreptului UE asupra dreptului național, trebuie să punctăm mai întâi principiul priorității normei de drept european asupra cadrului juridic intern și să avem în vedere efectele jurisprudenței CJUE pentru toate ramurile de drept. Nu mai puțin valabile sunt aceste afirmații în domeniul dreptului fiscal, a cărui legitimitate și poziție în cadrul ramurilor de drept este dinamizată major ca efect al cazuisticii instanței europene. Dacă pentru dreptul civil, drept comun pentru toate disciplinele juridice, principiul prevalenței formei asupra fondului este absolut (art. 1247 Cod civil), atunci trebuie să avem în vedere, așa cum vom arăta pe larg în cele ce urmează, că dreptul fiscal european a consacrat principiul prevalenței fondului asupra formei. Desigur, pentru dreptul intern românesc modificarea unei instituții absolute, de ordine publică, într-o instituție privată, ale cărei efecte asupra relațiilor publice urmează să se determine convențional, este o schimbare majoră. Însă procesul prefacerilor nu se oprește aici. Modificări de substanță au intervenit și în materia reglementării dreptului de prescripție, pe fondul jurisprudenței recente a CJUE (2018).

V.3.1. Principiul priorității fondului asupra formei actului fiscal

În sinteză, este vorba despre faptul că dreptul de deducere a TVA al firmelor trebuie respectat chiar dacă documentele justificative nu îndeplinesc

²⁰ A. Hunt, B. Wheeler, *All You Need to Know about BREXIT*, <https://www.bbc.com/news/uk-politics-32810887>, accesat în 2 august 2018.

²¹ <https://www.gov.uk/government/consultations/alternative-method-of-vat-collection-split-payment>, accesat la 31 august 2018.

toate condițiile de formă, așa după cum se arată în Decizia NIDERA a Înaltei Curți de Casație și Justiție ICCJ²².

Societatea reclamantă în cazul dedus judecății, SC NIDERA ROMANIA SRL, are ca obiect de activitate comerțul cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor și tutunului neprelucrat, în scopul realizării obiectului de activitate achiziționând produse agricole de la interni, intra-comunitari și din țări terțe, în scopul revânzării. Totodată, societatea a achiziționat servicii necesare realizării obiectului de activitate, cum ar fi servicii de depozitare și de audit financiar, servicii de contabilitate, transport, certificare marfă etc. Întrucât societatea nu dispune de spații proprii necesare depozitării mărfurilor achiziționate, acestea sunt depozitate la diverși operatori logistici, ce dețin spații special amenajate (silozuri), încheind în acest sens contracte cu diverse companii independente pentru servicii de supervizare a recepției produselor și certificare a acestora.

Contractele de achiziție de produse agricole prevăd, în principal, una din următoarele două condiții de livrare:

- INCOTERMS CPT – loc de livrare, când recepția mărfurilor se realizează de către depozitar la silozul agreat, operațiune ce este supravegheată de către o companie independentă.
- INCOTERMS FCA – loc de încărcare, când produsele sunt cântărite la momentul încărcării de către furnizor sau de către o altă persoană desemnată de către acesta, în prezența unui delegat al societății în perioada 2008-2011; societatea reclamantă a fost subiect al inspecției fiscale generale, derulată cu privire la mai multe impozite, contribuții și TVA, pentru perioada mai 2004-august 2011. În urma controlului, pentru perioada 2004-2006, autoritatea fiscală ANAF a refuzat deducerea TVA pentru facturile emise de GRAIN HOUSE, pentru motivul necompletării cartușului stânga jos de pe facturi și necompletării avizelor de însoțire a mărfurilor, iar pentru facturile emise de CEREAL CARGO pentru necompletarea cartușului stânga jos. Pentru perioada 2007-2009, autoritatea fiscală a refuzat deducerea TVA pentru facturile emise de mai mulți parteneri (cum ar fi CEREAL CARGO, VEST CEREALE, FOREST, ANPO, PRIMERA AGRO, IULIS TRANS, ANDOFLO, GILACOM, FLORCEREAL, PRIMERA TRADING), de fiecare dată invocându-se omisiuni de pe facturile fiscale emise, cum ar fi lipsa prețului unitar, lipsa datei emiterii, lipsa semnăturii, ora și data expediției, consemnarea eronată a denumirilor pe avizele de însoțire a mărfurilor etc.

Împotriva deciziei ANAF, societatea reclamantă a formulat plângere și apoi acțiune în contencios administrativ, adresându-se instanței competente, respectiv

²² M. Tofan, *The Prevalence of Substance Over Form in Taxation Case Law*, în „Journal of Public Administration, Finance and Law”, Nr. 3/2017, Editura Tehnopress, Iași, pp. 121-131.

Curții de Apel București, ca instanță de fond. Aceasta a reținut că speța ridică problema legalității refuzului autorității fiscale de a recunoaște dreptul de deducere a TVA, pe motiv că facturile fiscale nu conțin toate elementele prevăzute de legislația fiscală și contabilă. Cu alte cuvinte, autoritate fiscală s-a prevalat de **efectele principiului general al prevalenței formei asupra fondului**, refuzând să admită ca valabil un drept care există, respectiv dreptul de deducere, deoarece nu sunt îndeplinite formalități care țin de procedura emiterii unor documente (facturi fiscale) și din cauza nerespectării cu strictețe a conținutului acestor documente.

Curtea a reținut că, în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (8) din Codul fiscal român în vigoare la acel moment, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor de achiziție, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8) Cod fiscal. De asemenea, legiuitorul a emis din Normele metodologice privind posibilitatea justificării dreptului de deduce a TVA, stabilind că dreptul de deducere a TVA se exercită, în principal, numai pe baza facturii (art. 145 alin. (8) din Codul fiscal). În cauza dedusă judecății, facturile emise conțin toate elementele obligatorii precizate în cuprinsul art. 155 alin. 8 Cod fiscal, anume: a) seria și numărul facturii; b) data emiterii facturii; c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura; d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii; e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate; f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire; g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată; h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată.

Totodată, instanța reține faptul că informațiile lipsă, din cartușul de jos al facturii privind expediția bunurilor reprezintă unicul motiv pentru care autoritatea fiscală a refuzat dreptul de deducere a TVA pentru partea reclamantă, nu se regăsesc printre elementele obligatorii impuse de art. 155 alin (8) din Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri. Constatările autorității fiscale în ceea ce privește lipsa acestor elemente din cuprinsul facturii nu pot avea nicio relevanță privind refuzul dreptului de deducere a TVA, cât timp normele legislației fiscale condiționează în mod exclusiv justificarea acestui drept de deținerea unei facturi care să cuprindă informațiile care sunt menționate.

Reținem și faptul că, în etapa soluționării administrative a contestației fiscale, organul fiscal își susține poziția prin Decizia V din 15.01.2007 pronunțată de Secțiile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție în care instanța a reținut că „taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită

deducerea taxei pe valoarea adăugată”. Această soluție a fost pronunțată pentru a satisface încă o dată principiul priorității formei asupra fondului, ca regulă absolută și imperativă în sistemul de drept românesc. Observăm și faptul că Tratatul de aderare a României la Uniunea Europeană a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007, iar decizia invocată *supra* a fost pronunțată la doar două săptămâni după acest eveniment.

Înțelegerea dispozitivului deciziei nr. V/2007 trebuie făcută în lumina considerentelor care îl lămuresc. După cum se poate reține din considerentele deciziei, aceasta utilizează sintagma „document justificativ” atât pentru impozitul pe profit, cât și pentru TVA. Prin urmare, pentru explicitarea dispozitivului în partea referitoare la deducerea TVA, trebuie avute în vedere exclusiv considerentele ce vizează această chestiune de drept. Cu privire la acest aspect, considerentele Deciziei V/2007 prevăd: „(...) în toate actele normative, anterioare sau ulterioare adoptării Codului fiscal, în cazurile de efectuare de operațiuni de deducere a TVA este prevăzută obligativitatea prezentării de documente justificative” întocmite „legal” sau „conform legii”, fără a se determina, însă, tipul de document necesar.

Prin urmare, din analiza considerentelor de mai sus rezultă cu claritate faptul că, în Decizia V/2007, Înalta Curte a făcut o analiză sintetică a legislației privind „documentele justificative” anterior și ulterior intrării în vigoare a Codului fiscal, conchizând că, în lumina acestuia din urma, „documentele justificative” (în sensul larg) sunt precizate expres la art. 145 lit. a și b din Codul fiscal. În plus și important de subliniat este faptul că Decizia nr. V/2007 nu poate fi aplicată decât în lumina legislației Uniunii Europene și a jurisprudenței Curții de la Luxemburg în materie de TVA, după cum instanța va arăta în continuare, la cap. II Analiza actelor contestate prin prisma dreptului Uniunii Europene. Judecătorul național devenit, după data de 1 ianuarie 2007, judecător european și, implicit, este obligat să aplice direct dreptul UE, dacă se constată incompatibilitatea dreptului național cu acesta, în virtutea principiilor efectului direct al dreptului comunitar și al supremației acestuia.

Astfel, orice instanță națională trebuie ca, într-o cauză ce intră în jurisdicția sa, să aplice dreptul european în totalitatea sa și să protejeze drepturile pe care acesta le conferă cetățenilor și este obligată, ca atare, să nu aplice orice prevedere din dreptul național care ar putea veni în conflict cu dreptul comunitar, fie anterioară sau ulterioară intrării în vigoare a regulii comunitare²³.

În ceea ce privește dreptul Uniunii Europene, litigiul de față ridică problema de a cunoaște dacă Directiva TVA 2006/112 permite condiționarea exercitării dreptului de deducere a TVA de respectare a reglementărilor de natură contabilă care nu sunt menționate în cuprinsul Directivei, respectiv dacă potrivit textelor legale comunitare incidente se poate condiționa deductibilitatea TVA de:

²³ ICCJ, Secția civilă și de proprietate intelectuală, decizia civilă nr. 2119 din 31 martie 2008, soluție disponibilă la adresa www.scj.ro, accesată în 12 octombrie 2017.

- existența în original a unui aviz de însoțire a mărfii, completat cu toate informațiile prevăzute de formularul standard reglementat, care să o însoțească în situația în care circulă fără factură, iar factura emisă apoi să facă referire la acest aviz de însoțire a mărfii;
- completarea altor mențiuni de pe formularele de facturi utilizate de către furnizor, în condițiile în care acestea nu se regăsesc printre cele obligatorii prevăzute de art. 226 din Directiva TVA.

În sinteză, cazul invocat a ridicat problema dacă art. 168 din Directiva TVA, precum și principiile neutralității și proporționalității permit autorităților unui stat membru al UE să refuze dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor de bunuri, doar pentru neprecizarea în cuprinsul facturii a datei livrării bunurilor, în condițiile în care toate celelalte cerințe de fond și formă în vederea exercitării dreptului de deducere sunt îndeplinite.

Articolul 167 din Directiva 2006/112 privind TVA reglementează dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii utilizate pentru realizarea operațiunilor impozabile, dispunând că „dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”. Articolul 168 lit. (a) din Directiva 2006/112 prevede că „În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume: TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a fi prestate de o altă persoană impozabilă”. Articolul 178 din Directiva 2006/112 prevede că „pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții: pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240”.

Potrivit articolului 226 din Directiva 2006/112, „fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri de TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

- a) data emiterii;
- b) un număr secvențial, bazat pe una sau mai multe serii, ce identifică în mod unic factura;
- c) numărul de identificare în scopuri de TVA prevăzut la articolul 214, pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile sau a prestat serviciile;
- d) numărul de identificare în scopuri de TVA al clientului, prevăzut la articolul 214, pe baza căruia clientul a beneficiat de o livrare de bunuri sau o

- prestare de servicii pentru care are obligația de a plăti TVA sau a beneficiat de o livrare de bunuri, astfel cum este prevăzută la articolul 138;
- e) numele și adresa complete ale persoanei impozabile și ale clientului;
 - f) cantitatea și natura bunurilor livrate sau volumul și natura serviciilor prestate;
 - g) data la care s-a efectuat sau încheiat livrarea de bunuri sau prestarea de servicii sau data la care s-a efectuat plata avansului prevăzut la punctele 4 și 5 din articolul 220, în măsura în care se poate determina respectiva dată, iar aceasta diferă de data emiterii facturii;
 - h) baza impozabilă pentru fiecare cotă sau scutire, prețul unitar fără TVA și orice reduceri de preț și rabaturi, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;
 - i) cota TVA aplicată;
 - j) valoarea TVA de plată, cu excepția cazului în care se aplică un regim special pentru care prezenta directivă exclude o astfel de mențiune”.

Potrivit jurisprudenței CJUE, factura este un document care atestă realizarea unei tranzacții între doi comercianți, conținând date despre tranzacție (data tranzacției, obiectul tranzacției, valoarea tranzacției) și informații despre participanți (nume, adresa, cod de identificare fiscală), iar lipsa elementelor din factura la care fac referire organele de control nu poate constitui un element suficient și esențial în exercitarea dreptului de deducere, fiind necesar a fi luate în considerare toate aspectele relevante ale cauzei în această privință.

CJUE a statuat că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat²⁴.

Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime operatorul economic de sarcina TVA datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA garantează, în consecință, neutralitatea perfectă a taxării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA²⁵. De asemenea, CJUE a reținut că

²⁴ A se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, *Gabalfrisa și alții*, C-110/98-C-147/98, Rec, p. 1-1577, punctul 43, Hotărârea din 15 decembrie 2005, *Centralan Property*, C-63/04, Rec, p. 1-11087, punctul 50, Hotărârea din 6 iulie 2006, *Kittel și Recolta Recycling*, C-439/04 și C-440/04, Rec. p. 1-6161, punctul 47, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012 *Mahageben și David*, C-80/11 și C-M2/11, punctul 38.

²⁵ A se vedea Hotărârea din 14 februarie 1985, *Rompelman*, C-268/83, Rec, p. 655, punctul 19, Hotărârea din 15 ianuarie 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Rec, p. 1-1, punctul 15, Hotărârea *Gabalfrisa și alții*, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 3 martie 2005, *Fini H*, C-32/03, Rec, punctul 25, Hotărârea din 21 februarie 2006, *Halifax și alții*, C-255/02, Rec, p. 1-1609, punctul 78, Hotărârea *Kittel și Recolta Recycling*, citată anterior, punctul 48,

principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile²⁶. Mai mult, CJUE a decis ca Directiva a VI-a TVA (care stă la baza actualei Directive TVA) prevede cu titlu imperativ că statele membre trebuie să preia în legislația lor națională două cerințe de ordin formal cu privire la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către contribuabil, anume cele prevăzute de art. 22 alin. 3) lit. b) din cuprinsul Directivei a VI-a TVA, ce se referă la suma facturată și cota de taxă pe valoarea adăugată aplicabilă. Totodată, CJUE a arătat că Directiva de TVA permite statelor membre să condiționeze dreptul de ducere a TVA de existența unei facturi care să cuprindă unele elemente menite să asigure perceperea taxei și să permită supravegherea de către organul fiscal, fără însă ca aceste elemente, prin numărul sau natura lor, să facă dreptul de deducere imposibil sau excesiv de exercitat²⁷.

Din aspectele generale de jurisprudență CJUE în materia TVA, reținem faptul că instanța de la Luxemburg se axează în principal pe garantarea principiului neutralității TVA și al proporționalității măsurilor impuse de statele membre cu privire la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, subliniind că atunci când verifică condițiile de exercitare a dreptului de deducere autoritățile administrative din statele membre au obligația de a se asigura în principal că au fost îndeplinite cerințele de fond, fiindu-le permis să accepte deducerea taxei, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile. Această jurisprudență este obligatorie pentru România de la data aderării și trebuie aplicată prioritar față de reglementările naționale contrare.

În cazul NIDERA, contribuabilul a susținut argumentat că principiul prevalenței fondului, privit ca substanță a actelor juridice supuse controlului, trebuie să primeze asupra formei, iar organele de inspecție fiscală nu au ridicat obiecții cu privire la substanța tranzacțiilor efectuate, ci au constatat doar anumite vicii de formă. Curtea a constatat că soluția de respingere a contestației în această privință este nelegală, întrucât contravine jurisprudenței constante a CJUE, conform căreia informațiile din facturi nu reprezintă un factor determinant în acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, atâta timp cât alte elemente pot să ateste relația desfășurată între participanții la tranzacție.

În prealabil, trebuie avut în vedere că societatea îndeplinește toate condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, respectiv a

Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, punctul 24, precum și Hotărârea Mahageben și Dăvid, citată anterior, punctul 39.

²⁶ Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaepito, C-392/09, punctul 39; Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, punctul 63.

²⁷ Cazurile reunite C-123/87 și C-330/87 „Lea Jorion, nee Jeunehomme, and Societe anonyme d'etude et de gestion immobiliere EGI v. Belgian State” („Cauza Lea Jorion”).

derulat în mod efectiv operațiunile taxabile în exercitarea obiectului său de activitate, a încasat și a achitat către bugetul de stat TVA aferent, îndeplinirea condițiilor de fond fiind demonstrată în fața instanței.

Respingând dreptul de deducere, organul fiscal român a încălcat principiul prevalenței substanței asupra formei, statuat de CJUE astfel: „principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de către persoanele impozabile, neputând fi refuzată scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare, care a avut loc efectiv, numai pentru motivul că dovada unei astfel de livrări nu a fost prezentată în timp util”²⁸.

Acest principiu și hotărârea instanței europene au fost avute în vedere și de ÎCCJ – Secția de contencios administrativ și fiscal într-o decizie de speță (decizia nr. 4739/14.10.2011), reținându-se că „prima instanță în mod corect a acordat prioritate elementelor de fond care justifică scutirea de TVA cu drept de deducere, reținând realitatea operațiunilor de livrare intracomunitară de bunuri către o persoană impozabilă stabilită în comunitate, prin promovarea principiului prevalenței substanței asupra formei, în acest sens fiind hotărârile CEJ în spețele Colee, Connon, Teleos. Totodată, principiul formalismului nu trebuie să aibă prioritate față de esența litigiului, și anume realitatea operațiunilor evidențiate în documentele justificative depuse la fondul cauzei și analizate de instanță. Noile reglementări europene și practica judiciară în domeniu stipulează că pentru rambursarea TVA de către societate nu au relevanță erorile intervenite în șirul tranzacțiilor comerciale, de esență fiind realitatea operațiunilor comerciale”.

De asemenea, CEJ a statuat că dreptul comunitar „se opune unei reglementări sau practici naționale în temeiul căreia autoritățile naționale refuză unei persoane impozabile dreptul de deduce din valoarea TVA-ului pe care trebuie să îl plătească valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost prestate, pentru motivele că factura inițială, aflată în posesia sa la momentul deducerii, cuprindea o dată greșită de finalizare a prestării de servicii și că nu exista o numerotare continuă a facturii corectate ulterior și a notei de credit care anula factura inițială, în cazul în care condițiile de fond ale deducerii sunt îndeplinite”²⁹.

Instanța de la Luxemburg a arătat că articolul 167, articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici naționale în temeiul căreia autoritățile naționale refuză unei persoane impozabile dreptul de a

²⁸ Cauza C-146/2005 Albert Colee, disponibilă la adresa <https://eur-lex.europa.eu/search.html?>, accesat în 11 august 2019.

²⁹ Cauza C-368/09 Pannon Gep Centrum kft, disponibilă la adresa <https://eur-lex.europa.eu/search.html?>, accesat în 11 august 2029.

deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care trebuie să o plătească a valorii taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost prestate, pentru motivele că factura inițială, aflată în posesia sa la momentul deducerii, cuprindea o dată greșită de finalizare a prestării de servicii și că nu exista o numerotare continuă a facturii corectate ulterior și a notei de credit care anula factura inițială, în cazul în care **condițiile de fond ale deducerii sunt îndeplinite**, iar, înainte de adoptarea deciziei de autoritatea în cauză, „persoana impozabilă a furnizat acesteia din urmă o factură corectată, în care se preciza data exactă la care s-a încheiat prestarea de servicii respectivă, chiar dacă nu există o numerotare continuă a acestei facturi și a notei de credit care anula factura inițială”³⁰.

Astfel, CJUE a decis că Directiva a VI-a TVA prevede cu titlu imperativ obligativitatea statelor membre de a prelua în legislația lor națională două cerințe de ordin formal cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA de către contribuabili, anume cele prevăzute de art. 22 alin. 3 lit. b) din cuprinsul Directivei, ce se referă la suma facturată și cota de TVA aplicabilă. Este posibil, potrivit art. 22 alin. 8 din Directiva a VI-a TVA, ca statele membre să impună în legislația lor națională și alte cerințe de ordin formal care să fie incluse în factură de către contribuabili pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în vederea asigurării unei corecte așezări a TVA și pentru a permite autorităților fiscale să exercite controlul sistemului TVA, dar dreptul statelor membre de a impune cerințe suplimentare de ordin formal cu privire la conținutul facturilor, ca și condiție de exercitare a dreptului de deducere a TVA de către contribuabili, nu este unul de tip absolut, ci trebuie să fie limitat. Astfel de informații suplimentare nu trebuie ca, prin numărul lor sau natura lor tehnică, să îngreuească în asemenea manieră exercitarea dreptului de deducere a TVA, încât aceasta să devină practic imposibilă sau excesiv de dificilă.

Prin urmare, raționamentul organului fiscal prin care s-a dat prioritate prevalenței formei asupra fondului este în contradicție cu reglementările europene și practica CJUE anterior enunțate. Nepermiterea deducerii TVA de către organele de control, ar contraveni în mod evident nu doar principiului proporționalității, ci și celui al neutralității TVA-ului reliefat în mod constant în jurisprudența CEJ în materie.

ICCJ a constatat că refuzul autorității fiscale de a deduce TVA nu are justificare legală, atât timp cât sunt îndeplinite următoarele condiții:

- condiția privind substanța sau fondul operațiunii, conform art. 145 alin. 3-4 Cod fiscal în vigoare anterior datei de aderare a României la UE și, respectiv, art. 146 alin. 2 din Codul fiscal în vigoare după 1 ianuarie 2007;

³⁰ Cauza C-368/09 Pannon Gep Centrum kft împotriva AP EH Kozponti Hivatal Hatóság Főosztály Del-dunántúli Kihelyezett Hatóság Osztály, disponibilă la adresa <https://eur-lex.europa.eu/search.html?>, accesat în 11 august 2029.

- condițiile imperative privind forma documentelor aferente operațiunilor efectuate, art. 145 Cod fiscal în vigoare anterior datei de 1 ianuarie 2007 și, respectiv, art. 146 Cod fiscal în vigoare după 1 ianuarie 2007.

În speța dedusă judecății, realitatea tranzacțiilor efectuate nici nu a fost contestată, deci subsanța sau fondul operațiunilor este dovedit. În ceea ce privește condițiile de formă, ICCJ reține că lipsa elementelor menționate de ANAF în cuprinsul facturilor nu are nicio relevanță pentru a refuza dreptul de deducere a TVA, cât timp normele imperative privind întocmirea facturilor sunt îndeplinite. Elementele suplimentare solicitate (completarea cartușului din partea de jos a fiecărei facturi etc.) au fost adăugate prin acte de putere inferioară Codului Fiscal (norme metodologice fiscale) care nu pot să condiționeze existența dreptului în sine.

Concluzionând, litigiul a statuat în dreptul intern românesc prevalența fondului (dreptul de deducere) în fața formei (modul în care sunt completate documentele) în dreptul fiscal și a înlăturat de la aplicare norme juridice interne care contravin prevederilor exprese ale dreptului european și jurisprudenței CJUE, consacrând efectele priorității izvoarelor de drept european față de izvoarele dreptului național.

V.3.2. Principiul extinderii termenului de prescripție, în interesul contribuabilului

Situația modificării radicale a unui principiu general fundamental al dreptului, cum e cel al preponderenței formei asupra fondului prezentat în subcapitolul anterior, nu a rămas un caz izolat de intervenție a CJUE în sensul reformării profunde a dreptului european. Jurisprudența recentă de drept fiscal (2018) demonstrează că sunt și alte situații ale derulării raporturilor juridice de drept fiscal în context european care vor continua să modifice instituții fundamentale ale dreptului, pentru o corectă și deplină protecție a drepturilor contribuabililor.

Prescripția dreptului material la acțiune este una dintre instituțiile cu tradiție în istoria științelor juridice, marcând în egală măsură toate ramurile dreptului. În consecință, instituția prescripției este analizată și în doctrina dreptului fiscal, mai ales datorită nuanțelor particulare conferite de natura juridică a raportului de drept fiscal. Efectele prescripției sunt dintotdeauna aceleași: paralizarea posibilității de a obține executarea unui drept încălcat cu ajutorul forței de constrângere a statului. Fiind un impediment absolut, prescripția blochează nu doar acțiunea în justiție pentru recuperarea daunelor, ci și orice altă modalitate de a încerca obținerea executării dreptului, afară de varianta în care executarea intervine de bunăvoie.

De dată recentă, în materia dreptului în general și a dreptului fiscal în particular, constatăm o schimbare a acestei instituții juridice, în sensul modificării efectelor prescripției și a acestui concept juridic, în ansamblul său. De altfel, nu

este prima dată când, soluționând cauze supuse judecății sau răspunzând la întrebări adresate în procedura preliminară, CJUE creează norme juridice noi, afectând principii cu valoare fundamentală care păreau, până de curând, de neatins³¹. Astfel, în opinia recentă a acestei curți, exprimată în materia TVA, dreptul de rambursare a taxei poate fi invocat și ulterior îndeplinirii perioadei de prescripție. Analiza acestei jurisprudențe susține demersul analitic privind modul în care va modifica cadrul juridic intern pentru reglementarea instituției prescripției în materie fiscală.

Instituția prescripției este prezentă în toate sistemele de drept, scopul reglementării sale fiind, în principal, conferirea unei stabilități și certitudini relațiilor juridice, prin consolidarea unui statut juridic și sancționarea lipsei de diligență de a acționa pentru recunoașterea sau realizarea unui drept în interiorul unui anumit interval de timp. Prescripția extinctivă limitează timpul în care o persoană fizică sau juridică poate să își valorifice un drept pe calea constrângerii, prin intentarea unei acțiuni³².

Prescripția extinctivă, mijloc de stingere a dreptului la acțiune în sens material, prin neexercitarea aceluși drept în intervalul de timp stabilit de lege, face ca titularul unui drept subiectiv, sau creditorul care a rămas inactiv un anumit interval de timp, să-și piardă ocrotirea dreptului respectiv pe calea acțiunii în justiție și, odată cu aceasta, posibilitatea de a obține executarea silită a obligației corelative lui. Literatura de specialitate analizează nu atât termene de prescripție, cât mai ales momentul de la care acestea încep să se calculeze, pentru identificarea cu precizie a momentul la care prescripția produce efecte³³.

Importanța prescripției ca instituție juridică se relevă prin raportare la funcțiile sale, începând cu funcția educativă și mobilizatoare, în sensul că titularii drepturilor civile încălcate sau nerecunoscute sunt nevoiți să se adreseze organelor de justiție competente pentru a obține aprobarea drepturilor lor. O altă funcție o reprezintă funcția sancționatorie, în sensul că, odată constatată prescripția dreptului la acțiune de organul jurisdicțional competent, îl lipsește pe titularul dreptului civil încălcat sau nerecunoscut de a mai putea obține protejarea judiciară necesară de care are nevoie, ceea ce reprezintă o sancțiune a neglijenței lui³⁴. În literatura juridică internațională s-a relevat și rolul prescripției ca politică publică, folosită de administrațiile centrale pentru gestionarea crizei

³¹ M. Tofan, *The Concept of Termination of Right in Recent European Tax Law Jurisprudence*, în „Journal of Public Administration, Finance and Law”, nr. 13/2018, Editura Technopress, pp. 142-153.

³² Ș. Răuschi, *Drept civil. Partea generală*, Editura Fundației Chemarea, Iași, 1993, p. 165.

³³ C. Stătescu, C. Bîrsan, *Drept civil. Teoria generală a obligațiilor*, Editura ALL, București, 1993, p. 154.

³⁴ Gh. Beleiu, *Drept civil roman. Introducere în dreptul civil. Subiectele dreptului civil*, ediția a XI-a revăzută și adăugită, Editura Universul Juridic, București, 2007, p. 185.

supraîncărcării instanțelor cu rezolvarea prea multor dosare, în anumite perioade de timp³⁵.

În stadiul actual al reglementării din țara noastră, normele juridice care formează instituția prescripției extinctive sunt cuprinse, în principal, în Cartea a VI-a a Codului Civil („Despre prescripția extinctivă, decădere și calculul termenelor”), Titlul I fiind dedicat integral reglementării acestei instituții. Din punct de vedere al efectelor sale, noțiunea de *prescripție* are două accepțiuni, prescripție achizitivă și prescripție extinctivă³⁶. Pornind de la dispozițiile art. 2500 alin. (1) din actualul Cod Civil, *prescripția extinctivă* poate fi definită ca fiind acea sancțiune care constă în stingerea, în condițiile stabilite de lege, a dreptului material la acțiune neexercitat în termen.

Alineatul 2 al aceluiași articol arată că prin *drept la acțiune* se înțelege dreptul de a constrânge o persoană, cu ajutorul forței publice, să execute o anumită prestație, să respecte o anumită situație juridică sau să suporte orice altă sancțiune civilă, după caz.

Trebuie să observăm că, *de lege lata*, prescripția extinctivă nu mai este reglementată ca o instituție juridică de ordine publică, noile dispoziții legale conferindu-i caracter de ordine privată. Mai exact, spre deosebire de cadrul juridic conferit prescripției extinctive prin Decretul nr. 167/1958, în prezent, organul de jurisdicție competent nu poate aplica prescripția din oficiu, conform art. 2512 alin. (2) Cod Civil. De altfel, norma în vigoare, respectiv art. 2512 alin. (3) prevede în mod expres faptul că prescripția nu poate fi invocată din oficiu nici măcar în acele situații în care ar fi în interesul statului sau al unităților sale administrativ-teritoriale. Mai mult, există posibilitatea renunțării la prescripție, conform art. 2507-art. 2511 Cod Civil. Astfel, în acord cu caracterul de ordine privată al instituției prescripției extinctive, art. 2515 alin. (3) Cod civil prevede posibilitatea părților care au capacitate deplină de exercițiu să modifice, prin acord expres, durata termenelor de prescripție sau cursul prescripției prin fixarea începutului acesteia ori prin modificarea cauzelor legale de suspendare sau de întrerupere. Suntem, așadar, în prezenta unei norme dispozitive sau permissive. Cu privire la posibilitatea modificării termenelor de prescripție prin acordul expres al părților, alineatul 4 al aceluiași articol prevede că acestea pot fi reduse sau extinse, dar în interiorul unor limite. Astfel, în cazul termenelor de prescripție legale mai mici de 10 ani, durată acestora negociată de părți nu poate fi mai mică de un an și nici mai mare de 10 ani, iar în cazul termenelor de prescripție legale de cel puțin 10 ani, stabilită convențional, poate fi stabilită până la 20 ani.

Cu toate acestea, conform art. 2515 alin. (5) Cod Civil, nicio astfel de modificare nu poate opera în cazul drepturilor la acțiune de care părțile nu pot să

³⁵ R. Posner, *Economic Analysis of Law*, Law School Casebook Series, Little, Brown & Company, USA, 1992, p. 579.

³⁶ Gh. Beleiu, *op. cit.*, p. 189.

dispună și nici în cazul acțiunilor derivate din contractele de adeziune, de asigurare și cele supuse legislației privind protecția consumatorului. Considerăm că această prevedere vine să acorde prioritate consimțământului inițial exprimat prin raportare la încheierea contractului principal, în considerația caracterului specific al raportului juridic inițial încheiat.

Așadar, în contextul codificării (recodificării) normelor de drept din țara noastră, am asistat și la modificări de substanță ale instituției prescripției extinctive, față de reglementarea anterioară, prin schimbarea caracterului public al acestei instituții într-o instituție de drept privat. Cadrul juridic anterior era reglementat prin norme imperative absolute, care nu permiteau niciun fel de abatere de la litera legii. Potrivit art. 1 ultimul alineat din Decretul nr. 167/1958, „orice clauză care se abate de la reglementarea legală a prescripției extinctive este nulă”. Cu alte cuvinte negocierea de către părți și acordul lor privind alte termene de prescripție decât cele prevăzute expres ar fi fost lovite de nulitate absolută; în mod identic, alte cauze de întrerupere sau de suspendare a cursului prescripției decât cele stabilite de lege, prin care s-ar determina momentul de la care începe să curgă prescripția după alte reguli decât cele stabilite de dispozițiile legale erau lipsite de orice fel de efect, fiind nule absolut.

Prin excepție de la caracterul de ordine privată al instituției prescripției extinctive în ansamblul ei, există și dispoziții legale de ordine publică. Astfel, alin. (2) al art. 2515 din Codul Civil interzice orice clauză prin care fie direct, fie indirect o acțiune ar fi declarată imprescriptibilă, deși, potrivit legii, aceasta este prescriptibilă, sau invers, o acțiune declarată de lege imprescriptibilă ar fi considerată prescriptibilă. De asemenea, alin. (6) al aceluiași articol sancționează cu nulitatea absolută orice convenție sau clauză contrară dispozițiilor art. 2515 Cod Civil.

Reglementarea diferită a prescripției dreptului material la acțiune de trei ani și, respectiv, cinci ani, atunci când titularul dreptului prescris este statul, a generat polemici în legătură cu încălcarea echității fiscale și respectarea principiului egalității în fața legii, polemici soluționate în cele din urmă prin recunoașterea dreptului mai favorabil (duratei mai îndelungate, de cinci ani), pentru prescripția dreptului material la acțiune în favoarea tuturor titularilor de drepturi supuse prescripției, fie ei particulari sau autorități publice.

În afara prescripției de drept material, în legislația fiscală este reglementată și prescripția de drept procesual fiscal și anume prescripția dreptului de a cere executarea silită a titlurilor executorii emise pentru creanțele fiscale scadente și neachitate de bunăvoie³⁷. Astfel, dreptul statului de a executa silit titlul de creanță fiscală având ca obiect patrimonial sumele datorate bugetului de stat se stinge

³⁷ Mihaela TOFAN, *The Concept of Termination of Right in Recent European Tax Law Jurisprudence*, în „Journal of Finance, Public Administration and Law”, no. 13/2018, disponibilă la adresa http://www.jopafll.com/uploads/issue13/issue_13_2018.pdf, link accesat în 31 iulie 2018.

prin prescripție, dacă nu a fost exercitat în termenul prevăzut de lege. Împlinirea termenului de prescripție a obligației fiscale duce la stingerea dreptului statului de a urmări încasarea veniturilor bugetare. Sediul reglementării prescripției extinctive în dreptul procesual fiscal îl regăsim tot în dispozițiile Codului de procedură fiscală, în art.131-135.

Prescripția nu se poate invoca din oficiu de instanță, ci numai de cel în favoarea căruia curge, fără nicio condiție suplimentară. Deci, ea nu este de ordine publică, câtă vreme nu poate fi invocată din oficiu, nici chiar în favoarea statului sau a unităților administrativ teritoriale. De aceea, în Codul civil în vigoare se apreciază că, în realitate, prescripția extinctivă trebuie să înceapă să curgă nu de la data nașterii dreptului la acțiune, ci de la data când cel interesat a luat cunoștință ori trebuia, după circumstanțele speței, să ia cunoștință de existența acestui drept.

Desigur, în afara acestei reguli generale, există și ipoteze sau situații care impun determinarea, în mod expres, a începutului prescripției, fie pentru a particulariza regula generală, fie pentru a deroga de la aceasta, în anumite limite, dacă există motive serioase în acest sens. Este vorba de așa-numitele reguli speciale privind începutul prescripției care nu numai că au fost păstrate și în noua reglementare, dar chiar au fost multiplicat ori, după caz, modificate³⁸. Noua regulă generală privind începutul prescripției extinctive are un caracter mixt, prezentând caracteristica stabilirii – alternativ – a două momente de la care prescripția începe să curgă, și anume:

- un moment subiectiv, principal, constând în data cunoașterii nașterii dreptului la acțiune; și
- un moment obiectiv, subsidiar, constând în data când, după împrejurări, trebuia cunoscută nașterea acestui drept.

Apreciem acest context al prefacerilor instituției prescripției extinctive în dreptul intern ca fiind binevenit și justificat în contextul european și global actual, când asistăm la modificări ale instituțiilor fundamentale ale dreptului, în acord cu celeritatea și specificul relațiilor juridice actuale.

În modul surprinzător consacrat de CJUE privind interpretarea normelor de drept fiscal la nivel european, două decizii recente ale CJUE au evidențiat că taxa pe valoare adăugată poate fi rambursată și după expirarea termenului de prescripție. Avem în vedere cauza C-533/16 Volkswagen AG, cu privire la refuzul dreptului de rambursare pe motiv că fusese depășită perioada de prescripție, soluționată de CJUE pe 21 martie 2018 și cauza C-8/17 Biosafe, soluționată în 12 aprilie 2018, când CJUE s-a pronunțat cu privire la aceleași probleme fiscale, dar în contextul unor întrebări diferite.

³⁸ N. Țândăreanu, *Prescripția extinctivă prin prisma prevederilor noului cod civil – aspecte de nouitate*, http://www.inm-lex.ro/fisiere/d_1214/Prescriptia.pdf, accesat în 31 iulie 2018.

Situațiile de fapt din cele două spețe invocate sunt ușor diferite.

În cauza C-533/16 Volkswagen AG, avocatul general CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA reține, în opinia sa, că de mai multe ori Curtea de Justiție a examinat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, răspunzând cererilor pentru pronunțarea unor hotărâri preliminare. În speță, întrebarea adresată de instanța de trimitere se referă la termenul pentru efectuarea acestei deduceri, iar problema cu care se confruntă instanța națională rezultă din faptul că, între 2004 și 2010, Volkswagen AG a primit bunuri de la anumiți furnizori, fără ca TVA-ul să fie inclus în facturile relevante. Ambele părți au presupus în mod eronat că operațiunile în cauză constituiau o compensație financiară și, ca atare, nu erau supuse TVA-ului. Când, în 2010, și-au dat seama de greșeala lor, furnizorii au taxat TVA-ul la Volkswagen și au emis apoi factura relevantă, în care se menționa suma impozitului datorat. De asemenea, au depus o declarație suplimentară de TVA și au plătit impozitul către Trezorerie. Volkswagen a solicitat deducerea TVA-ului aferent intrărilor, însă autoritatea fiscală a admis cererea doar pentru o parte din perioada solicitată, respingând-o pentru perioada pentru care termenul de prescripție pentru exercitarea dreptului (cinci ani) a fost deja împlinit. Prin urmare, Curtea de Justiție a UE trebuie să decidă în ce măsură dreptul de deducere se aplică în cazul în care TVA-ul nu a fost perceput la momentul livrării inițiale a mărfurilor, iar ajustarea ulterioară afectează perioade fiscale de peste cinci ani.

Prin raportare la cerințele formale privind dreptul de deducere, avocatul general reține ca imperative pentru buna funcționare a sistemului TVA, obligațiile persoanei impozabile de a fi plătitor de TVA, facturarea și depunerea declarațiilor, iar în prezenta procedură preliminară, cea mai importantă dintre aceste cerințe este aceea referitoare la factură, deoarece articolul 178 litera (a) din Directiva TVA prevede că pentru a exercita dreptul de deducere o persoană impozabilă trebuie să dețină o factură întocmită în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6 din directivă. Situația de fapt presupune că:

- s-a efectuat livrarea de bunuri către Volkswagen, astfel cum a fost mai târziu reflectată în factura corespunzătoare; și
- factura a inclus toate informațiile impuse de Directiva 2006/112.

Prin urmare, condițiile materiale și formale pentru crearea și exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului sunt îndeplinite, iar reclamanta Volkswagen este, în principiu, îndreptățită să își exercite dreptul de deducere. Dovada acestui lucru este asigurată de faptul că autoritatea fiscală a recunoscut acest drept, deși numai pentru o parte din perioadele fiscale pentru care a fost exercitat.

Autoritatea fiscală din statul de origine (Slovacia) susține că rambursarea nu poate fi acordată, deoarece a fost solicitată în afara termenului de prescripție de cinci ani. Avocatul general însă reține că Directiva TVA nu se referă în mod expres la un termen pentru exercitarea dreptului de deducere. Desigur că acest lucru nu împiedică legislația națională să stabilească un termen pentru motive

legate de certitudinea juridică, iar Curtea de Justiție a hotărât că o perioadă de prescripție a cărei expirare are ca efect sancționarea unei persoane impozabile care nu a fost suficient de diligentă și care nu a solicitat deducerea impozitului plătit nu poate fi considerată incompatibilă cu regimul stabilit prin a șasea directivă, în măsura în care, pe de o parte, termenul de prescripție se aplică în același mod drepturilor analoage în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor bazate pe dreptul comunitar (principiul echivalenței), că nu face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivității). Totodată, a arătat avocatul general în aceeași cauză că stabilirea datei de începere a perioadei de calculare a termenului de prescripție extinctivă nu poate fi exclusiv raportată la momentul la care mărfurile au fost furnizate, indiferent de eventualii factori relevanți. Cu toate că, în temeiul articolului 167 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere apare în același timp în care impozitul devine exigibil, articolul 178 din această directivă prevede că poate fi exercitată numai după ce persoana impozabilă deține o factură care arată că mărfurile au a fost furnizate. Diferența dintre momentul în care apare dreptul de deducere și perioada de exercitare se datorează modului în care funcționează TVA-ul:

- Atunci când o persoană impozabilă obține bunuri, aceasta plătește (sau, cel puțin, este obligată să plătească) furnizorului bunurilor respective un preț care include TVA pentru produsele care, în general, vor fi utilizate de el pentru scopurile tranzacțiilor sale impozitate.
- Cu toate acestea, în scopul administrării impozitului, persoana impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul deja plătit la o dată ulterioară, atunci când prezintă autorităților fiscale documentele corespunzătoare, care trebuie să includă facturile corespunzătoare, cerință probatorie esențială pentru solicitarea deducerii (sau, după caz, a restituirii).

Cu alte cuvinte, dreptul de deducere leagă indisolubil două plăți de TVA:

- (a) plata efectuată de persoana impozabilă cu privire la livrarea de bunuri de la furnizorul său; și
- (b) plata efectuată persoanei impozabile de către clientul său atunci când persoana impozabilă furnizează clientului propriile produse.

Facturile constituie dovada faptului că au avut loc efectiv tranzacțiile respective și plata prețului, care trebuie să includă TVA la cota corespunzătoare. Acest TVA aparține deja statului/autorității fiscale, motiv pentru care devine exigibil de îndată ce este plătit sau ar fi trebuit plătit. Persoana care emite factura va deține TVA în calitate de agent al autorității fiscale, cu alte cuvinte, asumându-și rolul de colector de TVA. Rezultă că dreptul de deducere apare în același timp, deoarece persoana impozabilă trebuie să poată face dovada acestei plăți a impozitului, atunci când se află la sediul autorității fiscale. Potrivit Curții, sistemul de deducere permite ca legăturile intermediare din lanțul de distribuție să deducă din baza lor de impozitare sumele plătite de fiecare furnizorului său în ceea ce privește TVA pentru tranzacția corespunzătoare și, prin urmare, să

transfere autorităților fiscale partea TVA reprezentând diferența dintre prețul plătit de fiecare furnizorului său și prețul la care acesta a livrat bunurile sale cumpărătorului.

Modelul acesta este bazat pe principiul neutralității fiscale a TVA, conform căruia impozitarea tuturor activităților economice cu taxa pe valoare adăugată are loc, indiferent de scopul sau rezultatele acestora, cu condiția ca ele să fie ele însele supuse TVA. În cadrul acestui sistem, normele privind deducerile sunt menite să scutească în totalitate pe comerciant de sarcina TVA-ului datorat sau plătit. Astfel, plata impozitului către furnizor de către persoana impozabilă se află în centrul dreptului de deducere. Nu este posibilă separarea deducerii de la plata impozitului: în cazul în care persoana impozabilă nu a plătit impozitul, care apare în general în factură, nu există niciun temei juridic sau financiar care să permită exercitarea dreptului de deducere. În Directiva 2006/112 și în special în articolul 167, legiuitorul UE se referă la circumstanțe normale în care livrarea de bunuri, plata și emiterea facturii care indică valoarea TVA se petrec aproape simultan. În astfel de cazuri, este logic ca taxa pe valoarea adăugată și dreptul de deducere să apară simultan. În schimb, o situație precum cea din acțiunea principală poate fi văzută ca fiind excepțională sau neobișnuită din punctul de vedere al impozitului datorat TVA, întrucât:

- atunci când Volkswagen a primit bunurile de la furnizor, nu a plătit niciun TVA, ambele părți au considerat că tranzacția nu era supusă TVA-ului; și
- în mod similar, Volkswagen nu a primit o factură incluzând TVA-ul, ceea ce i-ar fi permis să își exercite dreptul de deducere.

În aceste condiții, persoana impozabilă nu putea, în mod evident, să pretindă dreptul de deducere a unei sume de TVA care nu fusese plătită anterior. Cu alte cuvinte, reclamanta a ieșit din termenul de prescripție nu ca efect al propriei lipse de diligență, ci ca efect al faptului că TVA-ul nici nu a fost plătit odată cu plata facturilor emise în cadrul raportului juridic principal. Avocatul general remarcă motivat că autoritățile fiscale slovacă aplică termenul de cinci ani împotriva societății Volkswagen deși această perioadă funcționează și în ceea ce privește colectarea impozitelor, cu alte cuvinte, în favoarea Volkswagen, deoarece dispoziția împiedică autoritățile să colecteze impozitul datorat, dacă au trecut cinci ani. În cazul în care, după mai mult de cinci ani, autoritatea fiscală ar fi fost pregătită să accepte TVA-ul datorat de Volkswagen pentru anul 2004, de exemplu, atunci ar trebui, de asemenea, să accepte că persoana impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul plătit în mod similar.

Totodată, articolul 167 din Directiva 2006/112 poate fi interpretat în sensul că, în împrejurări precum cele din speță, o persoană impozabilă care acționează cu bună credință, nu ar pierde în totalitate dreptul de deducere a TVA. Modalitatea în care legislația națională a fost interpretată de practica autorităților fiscale slovacă a condus la refuzul de a permite exercitarea acestui drept, ceea ce

contravine principiului neutralității fiscale a TVA. Curtea de Justiție a declarat în mod repetat că acest principiu trebuie să prevaleze și că dreptul de deducere face parte din mecanismul TVA și, ca atare, nu trebuie, în general, să fie limitat.

Principiul neutralității TVA-ului impune deducerea TVA-ului aferent intrărilor în cazul în care sunt îndeplinite cerințele de fond, chiar dacă persoanele impozabile nu au respectat anumite condiții formale. Curtea de Justiție s-a pronunțat în mod clar în favoarea respectării dreptului de deducere în cea mai mare măsură posibilă, de exemplu, considerând că articolul 167, articolul 178 litera (a), articolul 179 și articolul 226 alineatul (3) din TVA se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia corectarea unei facturi în raport cu un detaliu care trebuie menționat nu a avut efect retroactiv, limitând astfel posibilitatea de deducere a TVA-ului datorat anului în care a fost corectat, și nu anul în care factura a fost întocmită inițial.

În cazul în care această restricție a fost considerată contrară Directivei 2006/112, din același motiv, abordarea adoptată de autoritățile slovace, care, în practică, face imposibilă exercitarea dreptului de deducere în astfel de cazuri, ar trebui să fie, de asemenea, considerată contrară acesteia. Trebuie să se țină seama de faptul că acest drept poate fi exercitat numai de o persoană după ce el știe că tranzacțiile sunt supuse TVA și nu înainte și dacă persoana respectivă a acționat cu bună-credință.

Mai mult, chiar comportamentul în discuție în acțiunea principală este disproporționat. Desigur, articolul 273 din Directiva 2006/112 permite statelor membre să adopte măsuri pentru a asigura colectarea corectă a TVA și pentru a preveni evaziunea. Cu toate acestea, astfel de măsuri – care din motive de securitate juridică includ stabilirea unor termene pentru exercitarea dreptului de deducere – nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective și nu trebuie să aducă atingere neutralității TVA. După ce a stabilit că persoana impozabilă acționa cu bună-credință și a exclus evaziunea fiscală sau avantajul fiscal și având în vedere faptul că s-au efectuat ajustări ale tranzacțiilor, ar fi disproporționat să se priveze acest contribuabil de dreptul de deducere doar pentru că a crezut în mod incorect că tranzacțiile nu au fost supuse TVA și că perioada scursă până la momentul efectuării ajustării a depășit cinci ani. În consecință, la propunerea avocatului general, curtea a decis prin decizia din 21 martie 2018 că, în împrejurări în care s-a crezut, în mod greșit, dar cu bună-credință, că o livrare de bunuri nu era supusă TVA și, câțiva ani mai târziu, a fost efectuată o ajustare a impozitului plătit, persoana impozabilă are dreptul să deducă (sau, după caz, să obțină o rambursare) valoarea TVA achitată în amonte, plătită pentru respectiva tranzacție.

În cauza C-8/17 Biosafe/Flexipiso, CJUE a fost investită să răspundă unor întrebări preliminare în legătură cu următoarea situație de fapt. În perioada februarie 2008-mai 2010, Biosafe a vândut Flexipiso, companie plătitoare de TVA, bunuri, la care Biosafe a aplicat TVA la o rată redusă de 5%. În urma inspecției

fiscale din anul 2011, referitoare la anii fiscali 2008-2010, autoritățile fiscale portugheze au constatat că ar fi trebuit aplicată cota standard de TVA de 21% și au impus revizuri ale TVA. Biosafe a plătit această sumă și a solicitat rambursarea de la Flexipiso, prin trimiterea de documente contabile întreprinderii respective. Flexipiso a refuzat să plătească TVA-ul suplimentar pe motiv că, în principal, nu ar putut efectua o deducere din cauza expirării termenului de patru ani prevăzut în legislația națională în vigoare, pentru operațiunile efectuate până la 24 octombrie 2008, și, în secundar, pentru că aceasta nu avea sarcina de a suporta consecințele unei erori pentru care Biosafe era singura responsabilă.

În urma acestui refuz, Biosafe a introdus o acțiune prin care solicita ca Flexipiso să ramburseze suma aferentă TVA-ului plătit, împreună cu dobânzile pentru întârzierea efectuării plăților. Această acțiune a fost respinsă de instanța de fond și de instanța de apel care a constatat că, deși exista o obligație de a achitare a TVA, cumpărătorul de bunuri ar putea fi obligat să plătească această taxă numai dacă facturile sau documentele echivalente au fost emise în timp pentru a deduce această taxă. Instanțele portugheze au considerat că, în ceea ce privește documentele (notele de debit) primite de Flexipiso la mai mult de patru ani de la emiterea facturilor inițiale, Biosafe nu putea să transfere companiei Flexipiso TVA-ul aferent acestor facturi, deoarece aceasta din urmă nu mai avea dreptul la deducere TVA, iar eroarea privind rata de impozitare aplicabilă aparține Biosafe.

Instanța națională portugheză a constatat că există o îndoială în ceea ce privește împrejurarea dacă articolele 63, 167, 168, 178-180, 182 și 219 din Directiva TVA și principiul neutralității fiscale se opun unei reglementări naționale care are drept efect, în împrejurări precum cele în acțiunea principală, ca perioada în care cumpărătorul poate deduce TVA suplimentară să înceapă să curgă de la data emiterii facturilor inițiale și nu de la data emiterii sau primirii documentelor rectificative. În opinia acestei instanțe, există, de asemenea, o îndoială dacă societatea cumpărătoare, în astfel de circumstanțe, poate refuza să plătească TVA suplimentară din cauza imposibilității deducerii acesteia. Astfel, instanța națională a solicitat CJUE să pronunțe o hotărâre preliminară pentru lămurirea acestor aspecte.

Deliberând, CJUE a reținut că dreptul de deducere a TVA este supus respectării atât a cerințelor de fond, cât și a condițiilor și cerințelor sau condițiilor formale, cu trimitere la Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C 533/16, analizată *supra*. În ceea ce privește cerințele sau condițiile materiale, rezultă din modul de redactare a articolului 168 litera (a) din Directiva TVA că, pentru a avea dreptul la deducere, următoarele condiții sunt necesare:

- solicitantul să fie o persoană impozabilă;
- bunurile sau serviciile pentru care se solicită dreptul la deducerea TVA-ului să fie utilizate de persoana impozabilă în activitatea sa;
- aceste bunuri sau servicii sunt furnizate de o altă persoană impozabilă.

În ceea ce privește condițiile de formă pentru exercițiul dreptului de deducere a TVA, articolul 178 litera (a) din Directiva TVA prevede că persoana impozabilă trebuie să dețină o factură întocmită în conformitate cu cerințele incluse la articolul 220, articolul 236 și la articolele 238-240 din această directivă. Rezultă așadar că, deși, în temeiul articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA apare la data la care impozitul devine exigibil, articolul 178 din această directivă condiționează exercițiul dreptului de faptul că, în principiu, persoana impozabilă deține o factură. Dreptul de deducere a TVA-ului este, în general, exercitat în cursul aceleiași perioade, ca și cea în cursul căreia a apărut, și anume, în momentul în care impozitul devine exigibil. Cu toate acestea, o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze o deducere a TVA, chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în perioada în care a apărut dreptul, sub rezerva respectării anumitor condiții și proceduri stabilite de legislația națională (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C 533/16, analizată *supra*).

Totuși, CJUE reține că posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA-ului fără limită temporală ar fi contrară principiului securității juridice, iar o perioadă de prescripție a cărei expirare are ca efect sancționarea unei persoane impozabile care nu a fost suficient de diligentă și nu a solicitat deducerea TVA-ului achitat în amonte, făcându-i să renunțe la dreptul său de deducere a TVA, să fie considerată compatibilă cu regimul stabilit prin Directiva TVA, în măsura în care, pe de o parte, acest termen de prescripție se aplică în același mod drepturilor analoage în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor bazate pe dreptul Uniunii, în acord cu efectele principiului echivalenței.

În temeiul articolului 273 din Directiva TVA, statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea corectă a TVA și pentru prevenirea evaziunii. Prevenirea evaziunii fiscale, a evitării și a abuzului este un obiectiv recunoscut și este încurajată de această directivă. Cu toate acestea, măsurile pe care statele membre le pot adopta în temeiul articolului 273 din directiva menționată nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective. Prin urmare, acestea nu pot fi utilizate în așa fel încât să aibă ca efect subminarea în mod sistematic dreptul de deducere a TVA și, în consecință, neutralitatea TVA. Întrucât refuzul dreptului de deducere reprezintă o excepție de la aplicarea principiului fundamental constituit de acest drept, autoritățile fiscale competente trebuie să stabilească, într-o măsură suficientă din punct de vedere juridic, dacă probele obiective dovedesc existența unei fraude sau abuzul. Este de competența instanțelor naționale să stabilească ulterior dacă autoritățile fiscale în cauză au stabilit existența unor astfel de elemente obiective (Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C 332/15).

În speță, din decizia de trimitere reiese că, în urma unei inspecții fiscale care a avut loc în 2011, autoritățile fiscale portugheze au emis anunțuri TVA ajustate privind livrările de bunuri care au avut loc între februarie 2008 și mai 2010 pentru care Biosafe a aplicat incorect o cotă redusă de TVA, în locul ratei

normale. Prin urmare, Biosafe a efectuat o ajustare a TVA-ului prin plata TVA-ului suplimentar și prin emiterea de note de debit, care, potrivit instanței de trimitere, constituie documente de rectificare a facturilor inițiale. Guvernul portughez consideră că Biosafe și Flexipiso au pus în practică, în mod intenționat și consecvent, timp de cel puțin doi ani și jumătate, practici sistematice de evaziune fiscală și de evitare a plății TVA. Într-adevăr, existența unor astfel de practici nu poate fi exclusă într-o astfel de situație. Cu toate acestea, în cadrul procedurilor prevăzute la articolul 267 din TFUE, care se bazează pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curtea de Justiție, orice apreciere a faptelor este de competența instanțelor naționale. Curtea de Justiție este împuternicită să se pronunțe numai în ceea ce privește interpretarea sau validitatea actelor Uniunii Europene pe baza faptelor prezentate de instanța națională (Hotărârea Danske Svineproducenter, C-491/06, și Ordonanța din 14 noiembrie 2013, Krejci Lager & Umschlagbetrieb, C 469/12). Instanța de trimitere arată că eroarea în ceea ce privește alegerea cotei de TVA aplicabile este în mod evident imputabilă Biosafe.

În aceste condiții, se pare că era în mod obiectiv imposibil ca Flexipiso să își exercite dreptul de deducere înainte de ajustarea TVA efectuată de Biosafe, întrucât, în prealabil, aceasta nu deținea documentele de rectificare a facturilor inițiale și nu știa că era datorată TVA suplimentară. Într-adevăr, numai în urma acestei ajustări, condițiile de fond și de formă care au condus la un drept de deducere a TVA-ului au fost îndeplinite și, prin urmare, Flexipiso poate solicita scutirea de sarcina TVA datorată sau plătită în conformitate cu Directiva TVA și principiul neutralității fiscale. În consecință, Flexipiso nu a dat dovadă de o lipsă de diligență înainte de primirea notelor de debit și nu există un abuz dovedit, nici o înțelegere frauduloasă cu Biosafe. În consecință, CJUE reține că articolele 63, 167, 168, 178-180, 182 și 219 din Directiva TVA și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru potrivit căreia, circumstanțe precum cele în discuție în acțiunea principală în care, în urma unei ajustări fiscale, s-a plătit TVA suplimentar și a făcut obiectul unor documente de rectificare a facturilor inițiale la mai mulți ani după livrarea produselor în cauză, dreptul de deducere TVA trebuie respins pentru motivul că perioada prevăzută de legislația respectivă pentru exercitarea acestui drept a început să curgă de la data emiterii facturilor inițiale și a expirat. În astfel de împrejurări, unei persoane impozabile nu i se poate refuza dreptul de deducere a TVA-ului suplimentar pentru motivul că termenul prevăzut de dreptul național pentru exercitarea acestui drept a expirat.

În legislația actuală din România, o persoană impozabilă poate deduce TVA din momentul în care s-a născut acest drept timp de cinci ani, respectiv până la expirarea termenului de prescripție. *De lege lata* se prevede o singură excepție, privind taxa pe valoare adăugată stabilită în timpul inspecțiilor fiscale. În aceste cazuri, furnizorii pot să emită, ulterior inspecției fiscale, facturi de corecție, dar

numai în cadrul termenului de prescripție, așa cum este prelungit, ținând cont de durata inspecției fiscale. În considerația acestei situații, dreptul de deducere a TVA corespunzătoare subzistă chiar dacă termenul de prescripție a expirat, însă doar în interiorul termenului de un an de la data primirii facturii corectate (termen de decădere). Așadar, noutatea din jurisprudența europeană în raport cu legislația românească este că dreptul de deducere a TVA poate fi exercitat și după expirarea termenului de prescripție, chiar dacă nu a rezultat în urma unei inspecții fiscale.

Trebuie să punctăm aici și faptul că, în acord cu prevederile Codului civil în vigoare, în dreptul românesc prescripția extinctivă trebuie să înceapă să curgă nu de la data nașterii dreptului la acțiune, ci de la data când cel interesat a luat cunoștință ori trebuia, după circumstanțele speței, să ia cunoștință de existența acestui drept. Așadar, fără a leza efectele jurisprudenței CJUE analizate, trebuie să remarcăm acuratețea formulării *de lege lata* în țara noastră.

În concluzie, Dreptul Uniunii Europene trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării unui stat membru în temeiul căreia, în împrejurări în care taxa pe valoarea adăugată (TVA) a fost facturată persoanei impozabile și a fost plătită de aceasta după mai mulți ani de la livrarea bunurilor în cauză, beneficiul dreptului de rambursare a TVA-ului este refuzat pentru motivul că termenul de decădere prevăzut de reglementarea menționată pentru exercitarea acestui drept ar fi început să curgă la data livrării bunurilor și ar fi expirat înainte de introducerea cererii de rambursare.

Totodată, CJUE a decis că Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun reglementării unui stat membru în temeiul căreia, în împrejurări în care, în urma unei rectificări fiscale, a fost plătită statului taxă pe valoarea adăugată (TVA) stabilită suplimentar și aceasta a făcut obiectul unor documente de rectificare a facturilor inițiale la mai mulți ani după livrarea bunurilor în cauză, se refuză beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului pentru motivul că termenul prevăzut de reglementarea menționată pentru exercitarea acestui drept ar fi început să curgă de la data emiterii facturilor inițiale menționate și ar fi expirat.

Așadar, încă o dată se relevă nu doar autonomia dreptului fiscal european față de celelalte ramuri de drept, dar și valențele de disciplină juridică integratoare și de pionierat în interpretarea și modificarea regulilor tradiționale absolute, formulate și salvagardate de alte ramuri ale dreptului.

V.4. Reglementarea europeană în domeniul TVA

Privită prin prisma importanței sale ca resursă a bugetului Uniunii Europene, dar și datorită randamentului fiscal crescut, taxa pe valoare adăugată este una dintre preocupările majore ale dreptului fiscal european, atât în zona doctrinară, cât și prin prisma jurisprudenței CJUE relevante asupra acestui domeniu.

Concepută ca o modalitate progresistă de impozitare a mărfurilor, pentru a evita impozitarea în cascadă (caracteristică impozitului pe cifra de afaceri), taxa pe valoare adăugată (sau mai simplu și mai des denumită TVA) a fost adoptată de țările Pieței Comune începând cu 1 ianuarie 1970, fiind o formă evoluată a impozitării generale a mărfurilor³⁹.

Taxa pe valoarea adăugată reprezintă un impozit indirect ce se aplică asupra operațiunilor privind livrările de bunuri, importul de bunuri, prestările de servicii, precum și asupra operațiunilor asimilate acestora și se datorează bugetului statului. TVA este un impozit relativ nou la scara evoluției normelor dreptului financiar și fiscal, reglementat la jumătatea secolului trecut. În Franța, TVA-ul a fost introdus prin Legea din 10 aprilie 1954 și se aplică, în principiu, tuturor operațiunilor economice care constau într-o livrare de bunuri sau în prestare de servicii. Sunt și autori de specialitate francezi care au privit cu mai puțină încredință acest impozit, pe care l-au calificat ca fiind nedrept, deoarece consumatorul final este cel care suportă sarcina fiscală totală, din fiecare etapă a distribuției. TVA se impune cetățenilor fără a se ține cont de situația personală a plătitorului, este o frână în calea consumului și o frână în calea politicilor de relansare a activității economice prin intermediul pieței⁴⁰.

Desigur că aceste neajunsuri ale TVA sunt depășite de atuurile sale. În calitate de impozit indirect, taxa pe valoarea adăugată combate procesul de supra-stocare și de realizare a producției atunci când procesul de distribuție/ desfacere nu este sigur și iminent. Persoanele impozabile sunt interesate să vândă producția și să colecteze TVA din care să scadă taxa aferentă bunurilor cumpărate, deci circulația produselor este accelerată.

Taxa pe valoarea adăugată contribuie la realizarea transparenței și a încrederii în raporturile dintre stat și agenții economici. Taxa pe valoarea adăugată constituie un impozit indirect care are un randament mai bun și capacitatea de a preveni evaziunea fiscală, deoarece în vederea deducerii se solicită documente cu privire la mărfurile achiziționate. Persoanele impozabile achiziționează mărfurile pe bază de documente pentru a putea deduce taxa pe valoarea adăugată, ceea ce contribuie la evaluarea corectă a situației economice, asigură transparență și impulsionează comerțul cu acte în regulă.

Regimul juridic al TVA diferă după cum analizăm o tranzacție efectuată între doi parteneri din același stat sau între parteneri din state diferite. În cea de-a doua ipoteză, situația este o dată în plus diferită, după cum cei doi parteneri sunt din state membre ale UE sau unul dintre aceștia este dintr-un stat membru UE, iar celălalt dintr-un stat non-UE. Regimul aplicabil operațiunilor realizate în cel din urmă scenariu propus are în vedere faptul că exporturile dintr-un stat UE sunt

³⁹ S. G. Bomboș, M. Galanton, *Taxa pe valoare adăugată. Legislație. Doctrină. Jurisprudență*, Ed. C.H. Beck, București, 2006, p. 1.

⁴⁰ J.-P. Regoli, *op. cit.*, p. 32.

scutite de plata TVA, iar importurile în orice stat UE sunt supuse impozitării TVA în funcție de regimul fiscal din statul respectiv⁴¹.

Denumirea de taxă pe valoare adăugată și definirea ei prin utilizare cuvântului impozit ar putea crea confuzii privind natura juridică a acesteia. Analiza cadrului normativ intern și internațional în egală măsură sprijină concluzia că suntem, fără îndoială, în prezența unui impozit. De aceea s-a manifestat în literatura de specialitate propunerea *de lege ferenda* de modificare a denumirii din taxă pe valoare adăugată (TVA) în impozit pe valoare adăugată, IVA⁴².

În România, taxa pe valoarea adăugată s-a introdus de la 1 iulie 1993, pe baza prevederilor O.G. nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată. În prezent, taxa pe valoarea adăugată este reglementată prin Codul fiscal. Valoarea adăugată, în sensul reglementării și aplicării taxei în țara noastră, este echivalentă cu diferența dintre valoarea vânzărilor și cumpărărilor unui produs de la același stadiu al circuitului economic.

Tabelul nr. 2. Nivelul TVA-ului standard/
reduc în state din Uniunea Europeană⁴³

țara	cota standard/ reduc	țara	cota standard/ reduc	țara	cota standard/ reduc
Austria	20/10-13	Spania	21/10	Letonia	21/12
Belgia	21/6-12	Finlanda	24/10-14	Malta	18/5-7
Bulgaria	20/9	Franța	20/5,5-10	Țările de Jos	21/6
Cipru	19/5-9	Croația	25/5-13	Polonia	23/5-8
Rep. Cehă	21/10-15	Ungaria	27/5-18	Portugalia	23/6-13
Germania	19/7	Irlanda	23/9-13,5	România	19/5-9
Danemarca	25/0	Italia	22/5-10	Suedia	25/5-12
Estonia	20/9	Lituania	21/5-9	Slovenia	22/9,5
Grecia	24/6-13	Luxemburg	17/8	Slovacia	20/10

Prezentate în literatura de specialitate drept principii ale TVA, în realitate aceste principii sunt ale reglementării TVA în fiecare sistem de drept care utilizează acest tip de impozit indirect. Reglementările TVA trebuie adoptate cu respectarea strictă a următoarelor principii imperative:

- **Principiul universalității TVA** este un principiu care are legătură cu sfera de incidență a taxei, în sensul că TVA trebuie să se aplice tuturor operațiunilor efectuate de persoane fizice ori juridice care implică plăți. Caracterul universal al TVA trebuie asigurat de lege, fără a suprima absolut situațiile de scutire de TVA, care sunt strict reglementate de legiuitor și

⁴¹ E. Disle, J. Saraf, *Droit fiscal. Manuel et applications*, Edition Dunod, Paris, 2008, p. 39-40.

⁴² S. G. Bomboș, M. Galanton, *op. cit.*, p. 15.

⁴³ Prelucrare proprie după http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_rates_of_Europe, accesat la 2 aprilie 2016.

care nu pot fi interpretate decât restrictiv. Unii autori opinează că universalitatea TVA are legătură și cu modul de colectare a taxei, care trebuie să respecte principiul mai larg al egalității în drepturi al persoanelor fizice și juridice, în general, și al contribuabililor, în particular.

▪ **Principiul teritorialității reglementării TVA** are două conotații: mai întâi, TVA se calculează, se datorază și se încasează în acord cu legislația statului în care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii și, în al doilea rând, TVA-ul este reglementat de legiuitorul puterii de stat care guvernează un anumit teritoriu, în acord cu reglementările internaționale la care statul respectiv este parte.

▪ **Principiul neutralității TVA** se transpune în caracterul deductibil al taxei și se referă la faptul că TVA-ul datorat statului (deductibila) este egal cu diferența dintre TVA-ul colectat și cel achitat de către un contribuabil, plătitor de TVA. Ca impozit indirect, TVA este suportat de către consumatorul final, plătitorul impozitului fiind doar mijlocul/unealta prin care statul își ușurează colectarea. Principiul neutralității TVA a fost consacrat în numeroase soluții de caz, atât în jurisprudența națională, cât și în jurisprudența CJUE.

▪ **Principiul transparenței reglementărilor în materia TVA** vizează faptul că normele de drept care reglementează acest impozit sunt cunoscute în avans de către consumator, iar valoarea TVA achitată pentru fiecare tranzacție este explicit precizată, atât pe documentele de ordin contabil (factură, bon fiscal etc.), dar și prin orice modalitate de comunicare a prețului. Din punct de vedere jurisprudențial, prețul final al unei tranzacții include TVA, în virtutea principiului transparenței, dacă mențiunea preț fără TVA nu a fost explicit comunicată beneficiarului.

▪ **Principiul unicității TVA** semnifică faptul că taxa percepută este egală cu cea rezultată prin aplicarea cotei de impozitare asupra întregii valori finale, iar taxa se datorează o singură dată către bugetul de stat, indiferent prin câte operațiuni succesive de livrare de bunuri trece un bun până la suportatorul taxei (beneficiarul final). Principiul unicității TVA semnifică și faptul că nu se poate calcula, nici plăti TVA la TVA.

▪ **Principiul fracționalității TVA** semnifică faptul că TVA se încasează în fiecare stadiu parcurs de un produs, ceea ce face ca statul să aibă resursele necesare desfășurării activității în mod treptat (fără să se aștepte vânzarea finală).

Armonizarea TVA în cadrul Uniunii Europene s-a realizat în mai multe etape:

- introducerea TVA în toate statele membre (începând cu anul 1970);
- armonizarea bazei de impozitare pentru TVA și a cotelor de TVA (1977-1993);

- trecerea la un sistem tranzitoriu pentru TVA, odată cu formarea pieței unice, și desființarea frontierelor vamale (1 ianuarie 1993);
- simplificarea sistemului TVA și cooperarea statelor membre pentru reducerea fraudei fiscale.

Odată cu publicarea celor două rapoarte Neumark (1962), cerute de Comisia Europeană, rapoarte ce recomandau adoptarea TVA de către toate statele membre ale pieței unice europene, a fost înțeleasă pe deplin importanța acesteia pentru evoluția Comunităților Europene. Puțin mai târziu, în 1967, Consiliul a adoptat primele directive privind armonizarea și unificarea legislațiilor în materia TVA, fiind vorba despre Directivele 67/227 și 67/228, referitoare la taxele pe cifra de afaceri. Directiva care a trasat bazele sistemului european de TVA este 67/228, numită și Directiva a-2-a. Adoptarea legislației naționale necesare pentru implementarea Directivelor prima și a doua nu a cauzat dificultăți majore în legislațiile statelor membre, Franța, Germania, Olanda, Luxemburg fiind prompte în implementarea obligațiilor stabilite de directivele ce au intrat în vigoare între anii 1968-1970. Începând cu 1 ianuarie 1970, TVA a fost adoptată de către statele membre ale Pieței Comune, având drept scop eliminarea impunerii repetate, ce se obișnuia prin impozitul pe cifra de afaceri. Directiva 77/388, sau Directiva a-6-a, a făcut obiectul interpretării în fața CJUE timp de 30 ani. Textul acestei directive prezintă o anumită coordonare cu textul și articolele Directivei TVA din 2006.

În 1977, ca urmare a adoptării directivei a șasea, se pun bazele unui program de lucru în ceea ce privește eliminarea frontierelor fiscale în domeniul TVA. Statele membre ale Comunităților Europene au avut obligația să transpună prevederile Directivei a VI-a în legislația națională până la 1 ianuarie 1978, data intrării în vigoare a respectivei Directive.

Directiva a șasea a fost ulterior modificată în scopul adaptării TVA la exigențele unei piețe fără frontiere. Modificările au stabilit un sistem tranzitoriu al TVA, valabil între 1 ianuarie 1993 și 31 decembrie 1996, care a suprimat, atât pentru persoanele fizice, cât și pentru persoanele juridice, controlul fiscal la frontierele comunitare. În cadrul acestui sistem tranzitoriu se discuta despre trecerea de la principiul destinației la principiul originii, în materie de TVA. Adoptarea principiului originii presupune că, pentru produsele și serviciile care circulă dintr-un stat membru într-un alt stat membru, TVA se aplică în statul de origine, iar în statul de destinație nu se mai plătește TVA la produsele și serviciile respective consumate. Corespunzător, TVA devine venit la bugetul statului de origine, unde are loc producția, și nu la bugetul statului de destinație, unde se livrează bunul sau are loc consumul. Aplicarea acestui principiu urma să simplifice administrarea TVA și reducea oportunitățile de fraudă fiscală. Statele membre nu au ajuns la un consens asupra trecerii la principiul originii în domeniul TVA, dar au fost de acord cu un sistem tranzitoriu, bazat printre altele pe renunțarea la controlul fiscal la frontierele între statele membre.

Eliminarea frontierelor fiscale a demonstrat nevoia de armonizare a cotelor de impozitare a taxei pe valoare adăugată. Conform noilor prevederi instituite prin directiva 92/77/CEE, statele membre pot aplica următoarele tipuri de cote de TVA:

- taxa normală și
- una sau doua taxe reduse.

S-a stabilit ca taxa normală/standard de TVA să nu fie mai mică de 15%, iar taxele reduse să nu fie mai mici de 5%. Taxele reduse se pot aplica doar pentru produsele prevăzute în anexa H din Directiva a șasea. Taxele majorate ale TVA sunt eliminate și, într-o manieră tranzitorie, se menține taxa zero sau taxa super redusă (mai mică de 5%).

De asemenea, s-a stabilit printr-o directivă din 1993 ca, în cazul anumitor produse, să se poată aplica o taxă redusă care să nu fie mai mică de 12% (taxa parking). Măsura abolirii granițelor fiscale în interiorul Comunității, pusă în aplicare la 1 ianuarie 1993, a făcut necesară operarea a numeroase modificări legislative. Pentru adaptarea corespunzătoare a reglementărilor naționale la noile condiții de derulare a schimburilor comerciale dintre statele membre s-a stabilit o perioadă de tranziție până la 1 ianuarie 1996.

Prin Acordul de asociere a României la Comunitățile Europene (din 1993) țara noastră s-a angajat să-și armonizeze legislația cu cea comunitară, în perspectiva integrării acesteia în Comunitate. În Acordul European (la art. 69) se menționează: „Părțile recunosc că o condiție importantă a integrării economice a României în Comunitate este armonizarea legislației prezente și viitoare a României cu cea a Comunității. România se va strădui să asigure ca legislația sa să devină, gradual, compatibilă cu cea a Comunității”. Între domeniile care prezintă un interes special în ceea ce privește armonizarea legislației, Acordul European menționează (la art. 70): legea vamală, legea societăților, legea bancară, conturile și taxele societăților, serviciile financiare, regulile de concurență, impozitarea indirectă ș.a. Traducerea în viață a angajamentului asumat de țara noastră prin Acordul European de asociere cu privire la armonizarea impozitelor indirecte s-a materializat în înlocuirea impozitului pe circulația mărfurilor cu taxa pe valoarea adăugată la 1 iulie 1993.

Inspirată din prevederile Directivei a VI-a, reglementarea română referitoare la taxa pe valoarea adăugată a fost în repetate rânduri amendată și completată. Referindu-se la solicitarea României de aderare la Uniunea Europeană, Comisia Comunităților Europene preciza, în 1997, ce anume se așteaptă din partea autorităților române în domeniul impozitelor indirecte și care este stadiul îndeplinirii angajamentelor luate de acestea.

Acquisul în materie de TVA conține dispoziții tranzitorii aplicabile la impozitarea tranzacțiilor între persoanele juridice din interiorul Uniunii Europene. În domeniul accizelor, acquisul include armonizarea structurilor fiscale și cote minime ale accizelor, împreună cu reglementări comune privind deținerea și circulația bunurilor la care sunt aplicabile accizele respective (incluzând și

folosirea depozitelor fiscale). Stadiul armonizării legislației referitoare la taxa pe valoarea adăugată, în anul 1997, era evaluat de Comisia de la Bruxelles în felul următor: „Sistemul actual al TVA din România este bazat pe principiile esențiale ale legislației comunitare privind TVA-ul. Cu toate acestea, aplicarea sa este destul de generală și inconsecventă. Scutirile de TVA sunt mult mai numeroase decât cele permise de Comunitate... Aderarea României la Uniunea Europeană va necesita o substanțială adaptare a legislației privitoare la TVA, pentru a o aduce în acord cu cerințele acquisului comunitar, atât în ceea ce privește dispozițiile generale, cât și referitor la sistemul de impozitare într-o comunitate fără controale la frontierele interioare”.

În anul 2000, s-a decis stabilirea unei strategii pe termen lung care să vizeze îmbunătățirea funcționării sistemului TVA în cadrul pieței comune. Aceasta strategie în materie de TVA vizează simplificarea, modernizarea, aplicarea mai uniformă a regulilor existente și o mai bună cooperare administrativă.

În anul 2003, s-a realizat un bilanț al realizărilor programului de acțiune propus în 2000 și s-au menționat următoarele realizări:

- anularea, după 1 ianuarie 2003, posibilității statelor membre de a impune operatorilor intra-comunitari obligația desemnării unui reprezentant fiscal pentru operațiunile efectuate în alte state membre decât cele în care sunt stabiliți;
- după 1 ianuarie 2003, toți contribuabilii (atât rezidenți, cât și nerezidenți) au dreptul de a depune declarațiile de TVA sub forma electronică;
- s-a stabilit cadrul legal pentru facturarea electronică și stocarea electronică a facturilor;
- elaborarea unei propuneri cu privire la uniformizarea cotei reduse de TVA și a sferei sale de acțiune, pentru a realiza armonizarea completă a TVA, în țările membre ale UE.

Prin adoptarea unei reglementări unitare aplicabile în toate statele membre ale Comunității Europene s-a urmărit atingerea mai multor obiective, și anume:

- asigurarea unei baze uniforme pentru determinarea veniturilor din taxa pe valoarea adăugată care alimentează bugetul general al Uniunii Europene;
- asigurarea unui sistem unic al taxei pe valoarea adăugată care să nu permită discriminări concurențiale;
- asigurarea unor cote apropiate între statele membre;
- simplificarea legislațiilor naționale care să garanteze un tratament echivalent în toate statele membre;
- stabilirea regulilor fiscale comunitare;
- evitarea evaziunii fiscale și a fraudei.

Potrivit Directivei din 2003, sunt supuse taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros în interiorul țării de către o persoană impozabilă, precum și importurile de bunuri.

În anul 2006, primele directive au fost abrogate și substituite cu o unică directivă privind sistemul comun al TVA (Directiva 2006/112 din 28 noiembrie 2006, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2013/43). TVA-ul este impus în ansamblul pieței interne a celor 28 de state membre, colectând aproximativ 1000 de miliarde de euro pe an.⁴⁴ . Sursa acestei informații

Aproape majoritatea statelor europene au introdus TVA, datorită avantajului ce îl oferă prin impozitarea doar a valorii adăugate și prevenirea fraudei, având în vedere că orice trecere de bunuri peste frontieră este supusă verificării de către organele vamale.

Sistemul TVA este reglementat prin reglementări directe (Directivele TVA, respectiv Directiva TVA 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene privind sistemul comun al TVA, completată apoi de Directiva 2008/9/CE privind rambursarea către persoane impozabile rezidente în UE), Directiva 86/560/CEE privind rambursarea către persoane impozabile stabilite în afara UE și Directiva 2006/79/CE privind micile expedieri fără scop comercial etc.), dar și prin reglementări conexe privind TVA, dintre care reținem:

- Directiva 2009/132/CE a Consiliului din 19 octombrie 2009 de stabilire a domeniului de aplicare a articolului 143 literele (b) și (c) din Directiva 2006/112/CE în ceea ce privește scutirea de la TVA a anumitor importuri finale de bunuri.
- Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare.
- Directiva 2007/74/CE a Consiliului din 20 decembrie 2007 privind scutirea de TVA și de accize pentru bunurile importate de către persoanele care călătoresc din țări terțe.
- Directiva 2006/79/CE a Consiliului din 5 octombrie 2006 privind scutirea de impozit la import pentru loturile mici de bunuri cu caracter necomercial din țări terțe (versiune codificată).
- Regulamentul (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată.

Regimul juridic al acestui impozit indirect este armonizat în toate statele membre ale UE, acestea dispunând de o libertate redusă de reglementare, mai ales privind cotele de impunere, însă în interiorul intervalului permis de reglementarea europeană. Dacă scopul acestei armonizări este adâncirea funcționării pieței unice, atunci pașii următori sunt cu atât mai justificați. Sunt în acest

⁴⁴ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=ro>, accesat la 31 iulie 20129.

moment făcute o serie de demersuri pentru armonizarea reglementării privind următoarele aspecte ale mecanismului taxei pe valoare adăugată:

• **Operațiunile taxabile sunt:**

A. Livrările de bunuri.

Conform art. 14 din Directiva TVA o *livrare de bunuri* înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar, iar în interpretarea conferită de CJUE, noțiunea acesta este folosită mai mult în sens economic decât juridic, deoarece în acest text normativ transferul de proprietate nu se referă la procedurile prevăzute de dreptul civil național aplicabil, ci desemnează orice transfer de bunuri corporale de către o parte, ce împuternicește cealaltă parte să dispună de bunul respectiv ca și cum ar fi proprietarul său. În reglementarea românească, conform art. 270 Cod fiscal, livrarea de bunuri este asimilată transferului dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

B. Prestarea de servicii este orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri (consultanța acordată de ingineri, avocați, contabili).

C. Schimbul de bunuri ori servicii este privit ca o operațiune cu dublu sens, incluzând două operațiuni taxabile: livrări de bunuri ori prestări de servicii.

D. Achizițiile intracomunitare de bunuri – sunt doar operațiunile ce se derulează între două state membre pe teritoriul UE și se aplică indiferent de scopul ori rezultatele operațiunii, cu titlu oneros efectuată de o persoană impozabilă sau de o persoană juridică neimpozabilă. Este asimilată achiziției intracomunitare orice operațiune care, în celălalt stat membru, ar fi tratată drept transfer.

E. Importul de bunuri, care potrivit art. 126, alin. (2) din Codul Fiscal prevede că „Este de asemenea operațiune impozabilă și importul de bunuri efectuat în România de orice persoană”. Potrivit art. 131 din Codul Fiscal „importul de bunuri” înseamnă:

a) Intrarea în Comunitate a unor bunuri ce nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 9 și art. 10 din Tratatul de înființare a Comunității Economice Europene sau care, în condițiile în care bunurile sunt supuse Tratatului de înființare a Comunității Europene a Cărbunelui și Oțelului, nu sunt puse *in libera circulație*.

b) Intrarea în Comunitate a unor bunuri dintr-un teritoriu terț, altele decât bunurile prevăzute la lit a)”).

Pentru ca o operațiune să fie impozabilă din punct de vedere al TVA, trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele patru condiții:

1. Să fie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată.
2. Locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor să fie în statul în care se realizează impozitarea TVA. Locul de prestare a serviciilor de către o persoană impozabilă este locul unde respectiva persoană ce primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Locul

de prestare a serviciilor de către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice.

3. Livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să fie realizată de o persoană impozabilă, respectiv o persoană care desfășoară, de o manieră independentă, activități economice.

4. Livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte dintr-o activitate.

Totodată, sunt impozabile și unele operațiuni care pot fi asimilate vânzării sau cumpărării, ca de exemplu: creditul pentru consum, cesiunea de mărfuri și, pe un plan mai general, orice tranzacție privind transferul proprietății unui bun material. Valoarea adăugată reprezintă diferența dintre încasările obținute din vânzarea bunurilor sau prestarea serviciilor și plățile efectuate pentru bunuri și servicii aferente aceluiași stadiu al circuitului economic.

• Baza de impozitare

În materia TVA, baza de impozitare reprezintă contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț. În anumite cazuri, baza de impozitare este dată de compensația oferită ori de prețul de vânzare al bunului, ori de prețul de producție, sumele cheltuite pentru prestarea serviciilor etc. și este prețul convenit de părți. Acesta poate cuprinde și alte costuri suportate de achizitor, cum ar fi: impozitele și taxele mai puțin TVA, cheltuielile de ambalare, transport, comisioane etc. CJUE a stabilit că, pentru a fi supusă TVA, contrapartida trebuie să poată fi valorificată în bani și să aibă o valoare subiectivă, având în vedere că baza impozabilă pentru prestarea de servicii este contrapartida reală primită și nu o valoare eventuală conform unui criteriu obiectiv, de exemplu aceasta a apreciat că subvențiile sunt contrapartidă.

Baza de impozitare pentru operațiunile interne pentru TVA se determină potrivit reglementărilor naționale (în cazul României, potrivit art. 270 alin. 3, 4, 5, și art. 271 alin. 4 Cod fiscal).

Valoarea de piață este suma totală pe care un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească unui furnizor sau prestator de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză. Elemente excluse din baza de impozitare sunt rabaturile, remizele, sconturile și alte reduceri de preț, sumele reprezentând daunele interese stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă, dobânzi percepute după data livrării sau prestării pentru plăți cu întârziere etc.

Cu titlu de excepție, baza de impozitare constă în prețul de achiziție sau costul de producție pentru:

- bunuri constatate lipsă din gestiune, cu excepția lipsurilor din gestiune reprezentând perisabilități sau bunuri distruse ca urmare a unor calamități naturale sau altor cauze de forță majoră;

- bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziția altor persoane cu plată;
- bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile distribuite către asociații sau acționarii acestora.

În cazul mijloacelor fixe constatate lipsă la inventar, utilizate în alte scopuri decât activitatea desfășurată sau distribuite asociațiilor sau acționarilor, baza de impozitare este:

- valoarea rămasă a mijlocului fix conform evidențelor contabile, dacă este neimputabilă;
- suma imputabilă (dar nu mai puțin decât valoarea rămasă), dacă lipsurile sunt imputabile.

Reducerea de preț (financiară și comercială) diminuează baza de impozitare, fiind obligatorie îndeplinirea următoarelor condiții cumulative:

- să fie reflectate în facturile fiscale sau în alte documente legal aprobate;
- să fie în beneficiul clientului;
- să nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o prestație oarecare.

În acest sens, reducerile de preț trebuie evidențiate pe un rând, separat în factura de achiziție, și se scad din contravaloarea bunurilor/serviciilor, iar TVA se aplică asupra diferenței.

• Regimuri de impozitare

În dreptul fiscal europeană, operațiunile impozabile în materia TVA pot fi:

- a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele standard de TVA sau cote reduse de TVA;
- b) operațiuni scutite cu sau fără drept de deducere, pentru care nu se datorează TVA.

În acord cu principiul suveranității fiscale, fiecare stat membru al UE își particularizează regimul de impozitare în materie de TVA, în acord cu politica fiscală proprie și în limitele reglementărilor europene pe care le-a agreat deja prin vot direct în momentul adoptării lor.

• Achizițiile intracomunitare de bunuri

Sunt o altă categorie de operațiuni ce se încadrează în sfera de aplicare a TVA, dacă sunt efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru. Aceste operațiuni sunt definite de art. 20 din Directiva TVA, ca fiind dreptul de a dispune ca și un proprietar de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, cumpărător ori de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru.

Art. 21 al Directivei TVA precizează că folosirea de către o persoană impozabilă, pentru a desfășura activități economice, a unor bunuri expediate sau transportate de persoana impozabilă respectivă sau în numele acesteia din alt stat

membru, în care bunurile au fost produse, extrase, prelucrate, cumpărate, este considerată o achiziție intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros.

Utilizarea de către o persoană impozabilă a unor bunuri expediate sau transportate de persoana respectivă este considerată a fi o achiziție intracomunitară de bunuri cu titlu oneros. Locul unei achiziții intracomunitare de bunuri se considera a fi în statul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie transportul. Achiziția intracomunitară trebuie declarată în statul unde se încheie transportul, chiar dacă în statul din care s-a transmis codul de TVA baza impozabilă va fi redusă. Baza de impozitare a achiziției intracomunitare este egală cu baza de impozitare a livrării intracomunitare efectuate în alt stat membru. Cheltuielile de transport sunt cuprinse în baza impozabilă a bunurilor achiziționate intracomunitar, numai dacă transportul este în sarcina vânzătorului sau pentru partea din transport care este în sarcina vânzătorului. Potrivit art. 139 din Codul Fiscal din România, baza de impozitare pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută. de completat o fraza sau doua cu explicatii personale.

Pentru ca într-un stat membru să aibă loc o achiziție intracomunitară, ar trebui ca în statul membru de plecare/furnizare să aibă loc o livrare intracomunitară scutită, fiindcă altfel se ajunge la o dublă impozitare. Este important ca, în cazul contestării de către autoritățile fiscale în statul de expediere a probei livrării intracomunitare scutite, să se cunoască calificarea operațiunii în statul membru de destinație a bunurilor și să se invoce dubla impozitare.

Regimul juridic al achiziției intracomunitare este de taxare inversă, pe factura furnizorului nu se menționează TVA, iar în statul membru de destinație, persoana impozabilă, ce face achiziția, înscrie în evidențele contabile și fiscale TVA-ul colectat, cât și TVA-ul deductibil. Dacă autoritățile fiscale din statul membru al achizitorului decid să nu îi acorde dreptul de deducere, dar păstrează obligația de a colecta TVA pentru aceeași operațiune, situația nu este una favorabilă pentru acesta.

Bunurile excluse de la achizițiile intracomunitare, potrivit art. 2 alin. 1 lit. b) din Directiva TVA sunt:

- Bunurile vândute de un mic întreprinzător (întreprindere mică). Din moment ce vânzătorul este eligibil pentru scutire, nu poate avea loc nicio achiziție intracomunitară de bunuri și livrarea efectuată de către vânzător sau mica întreprindere este scutită.
- Bunurile care sunt instalate sau asamblate în conformitate cu prevederile art. 36 din Directiva TVA.
- Bunurile care se încadrează în prevederile privind vânzarea la distanță, reglementate de art. 33 din Directivă, și se referă la locul de livrare a

bunurilor, în cazul în care bunurile sunt expediate sau transportate de către furnizor sau în numele acestuia unor persoane neimpozabile stabilite în alt stat membru.

Reglementarea privind regimul mijloacelor de transport noi extinde sfera de aplicare a TVA asupra achizițiilor intracomunitare de mijloace de transport noi, efectuate de către oricine, inclusiv de persoane impozabile și persoane juridice neimpozabile, ce se încadrează în excepțiile de la impozitarea achizițiilor intracomunitare.

• **Obligațiile persoanelor impozabile**

Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară o activitate economică, oricare ar fi scopul sau rezultatul ei. În general, orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri taxabilă sau o prestare de servicii taxabilă datorează TVA. Printre excepții se numără anumite tranzacții în care clientul este cel care plătește TVA, cum ar fi livrarea de gaze naturale, și tranzacțiile în care țara UE poate alege să desemneze clientul ca persoană obligată la plata TVA, ca în cazul anumitor prestări cu risc de fraudă, precum cotele de emisii (până în 31 decembrie 2018). Obligații imperative prevăzute de cadrul juridic în vigoare pentru persoanele impozabile în sfera TVA sunt:

a) Înregistrarea la organele fiscale

Orice persoană impozabilă care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite de TVA cu drept de deducere, are obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA, la organul fiscal competent în statul membru al UE în care își are sediul social. Sunt posibile reglementări naționale diferite privind situațiile de înregistrare la înființare, ulterior înființării într-un anumit termen de la atingerea unui anumit prag al cifrei de afaceri etc. Data înregistrării ca plătitor de TVA este, așadar, stabilită prin normele dreptului național.

b) Evidența operațiunilor impozabile și depunerea documentelor administrative-fiscale. Obligațiile minimale stabilite în acest sens sunt:

- să țină evidența contabilă, astfel încât să poată determina baza de impozitare și TVA-ul colectat pentru livrările de bunuri/prestările de servicii, precum și cea aferentă achizițiilor;
- să furnizeze organelor fiscale toate informațiile necesare în vederea stabilirii operațiunilor realizate atât la sediul principal, cât și la cel secundar.

Obligațiile contabile privesc emiterea facturii pentru fiecare operațiune taxabilă de către persoana impozabilă. Aceasta se emite în dublu exemplar, arhivat unul de emitent și unul de beneficiar. Factura va fi înregistrată în registrele contabile, fiind de două feluri: facturile de la furnizori și facturile emise pentru clienți. Persoanele impozabile vor ține, pe baza facturilor, „Jurnalul de vânzări” și „Jurnalul de cumpărări”. Pe baza acestor jurnale se vor prelua informații în Balanța și în Bilanțul contabil.

Neînregistrarea în termenul prevăzut de lege a acestor operațiuni atrage aplicarea unor sancțiuni contravenționale. Dreptul Uniunii Europene admite posibilitatea statelor membre de a limita temporar dreptul de deducere a taxei achitate în amonte pentru persoanele impozabile ce nu au respectat o formalitate de înregistrare în contabilitate a vânzărilor efectuate. Pe baza informațiilor din evidențele contabile, persoana impozabilă va îndeplini obligații declarative la finalul fiecărei perioade fiscale.

În cazul României, decontul de TVA 300 este principala declarație în materie de TVA, incluzând TVA deductibil și TVA colectat. Decontul special de TVA 301 se depune de către persoanele ce afectează achiziții intracomunitare, în condițiile art. 273 C. Fisc.

CJUE a cenzurat poziția unei administrații naționale ca fiind contrară dreptului Uniunii dacă tinde să amâne, fără a efectua o analiză corectă, rambursarea unei părți dintr-un excedent de TVA, survenit într-o perioadă fiscală de o lună până la examinarea de către această administrație a declarației fiscale anuale a persoanei impozabile.

c) Calculul și plata TVA

Persoanele obligate la plata taxei trebuie să achite TVA datorat, stabilit prin decontul întocmit pentru fiecare perioadă fiscală. CJUE a hotărât că persoana impozabilă nu poate fi obligată de legislația națională să achite avansuri de TVA ori plăți intermediare, fiind contrare dreptului UE.

Rambursarea de TVA este restituirea sumei negative de taxă de la bugetul de stat. Aceasta se face după o procedură diferită în funcție de gradul de risc fiscal al contribuabilului, cu inspecție fiscală ulterioară ori anterioară rambursării. Condițiile de rambursare, impuse de un stat membru, trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze în condiții adecvate totalitatea creanței care rezultă din acest excedent de taxă, ceea ce presupune că rambursarea trebuie să fie efectuată într-un termen rezonabil și prin plata în lichidități; metoda de rambursare adoptată nu trebuie să implice niciun risc financiar pentru persoana impozabilă.

CJUE a cenzurat legislația națională ce majora termenul de rambursare pentru anumite categorii de contribuabili, bazat pe o prezumție de fraudă, fără ca persoana impozabilă să poată dovedi lipsa comportamentului fraudulos. Referitor la depunerea unor garanții, aceasta e contrară dreptului UE, dacă respectiva garanție nu este proporțională nici cu valoarea soldului sumei negative a taxei ce urmează să fie rambursată, nici cu dimensiunea economică a persoanei impozabile.

Titularul dreptului de rambursare este furnizorul. Rambursarea poate fi solicitată în statul de rezidență, ori în statul membru în care persoana impozabilă își desfășoară o parte din activitate. Statele membre nu pot restrânge retroactiv perioada în care se poate solicita rambursarea.

Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei. În cazul ope-

rațiunilor supuse sistemului TVA la încasare, cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția în care este emisă o factură sau este încasat un avans înainte de data livrării sau prestării, pentru care se aplică cota în vigoare la data la care a fost emisă factura ori de la data la care a fost încasat avansul. În cazul schimbării cotei, se va proceda la regularizare pentru a se aplica cota în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii.

Pentru importul de bunuri este aplicabilă cota pe teritoriul României pentru livrarea aceluiasi bun, iar pentru achiziții intracomunitare este cota aplicată pe teritoriul României pentru livrarea aceluiasi bun și care este în vigoare la data la care intervine exigibilitatea taxei.

În ceea ce privește cotele de impozitare, la nivelul statelor Uniunii Europene, de-a lungul timpului, a existat un sistem de taxe care cuprinde taxa normală, taxa redusă, taxa super redusă, taxa zero, taxa parking, taxa majorată. Taxa majorată a fost eliminată, iar în cazul produselor supuse taxei zero s-a stabilit ca ele sunt scutite de TVA, cu drept de deducere. Taxa normală poate fi stabilită de statele membre, diferențiat pentru fiecare stat, cu respectarea condiției de a fi de minim 15%.

În ceea ce privește taxele reduse, pot fi în număr de una sau două și se aplică asupra bunurilor și prestărilor de servicii de natură socială sau culturală (sfera de aplicare a acestei taxe este prezentată în anexa H a Directivei a șasea, cu modificările ulterioare). Taxa redusă nu poate fi mai mică de 5%.

Scutirile de la regimul TVA sunt reglementări derogatorii de la regimul plății TVA permise de dreptul fiscal european pentru a evita divergențele ce s-ar putea crea în aplicarea sistemului TVA de la un stat membru la altul. Directiva TVA face distincție între scutirile fără drept de deducere (art. 132-137) și scutirile cu drept de deducere (art. 138-166), cele mai favorabile fiind cele din urmă.

TVA are două dimensiuni:

- taxă deductibilă (datorată de debitor ca fiind suma totală a taxei datorate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate) și
- taxa colectată (încasată în calitate de creditor), ca fiind taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii taxabile efectuate de persoana impozabilă.

Scutirile fără drept de deducere includ scutirile pentru activități de interes public (art. 132-134) și scutirile pentru alte activități (art. 135-137) din Directivă. În conformitate cu art. 168, ce reglementează principiul dreptului de deducere, TVA-ul plătit pentru achiziții este deductibil doar în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile.

Scutirile pentru activitățile de interes public urmăresc ocrotirea intereselor destinatarilor serviciilor scutite, ce sunt de principiu persoane fizice, consumatori

finali, ce nu pot deduce TVA-ul aferent achizițiilor și nici nu pot repercuta taxa asupra unui client ulterior. În această categorie intră:

- a) serviciile poștale publice și se referă la operatori economici ce se angajează să asigure într-un stat membru totalitatea sau o parte a unui serviciu poștal universal;
- b) spitalizarea, îngrijirea medicală și activitățile conexe;
- c) prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiilor medicale;
- d) ajutorul social și securitatea socială;
- e) educația, sportul și educația fizică;
- f) servicii culturale, organismele publice de radio și TV;
- g) strângerea de fonduri.

Scutirile cu drept de deducere vizează situația când dreptul de deducere poate fi exercitat doar de persoanele impozabile și se exercită în perioada în care sunt îndeplinite condițiile: bunurile să fie livrate sau serviciile prestate și ca persoana impozabilă să dețină legal o factură.

Din moment ce s-a realizat piața comună, statele membre au extins scutirea aferentă exporturilor și asupra livrărilor intracomunitare. Scutirile pentru operațiunile intracomunitare se referă la anumite livrări intracomunitare de bunuri, cum sunt cele privind livrarea de mijloace de transport noi, expediate sau transportate clientului, în alt stat membru, altele decât produsele supuse accizelor, care nu se supun plății TVA, atunci când produsele respective au fost expediate sau transportate împreună cu un document de însoțire sau către un antrepozitar autorizat.

• Dreptul de deducere a TVA-ului

Potrivit unei jurisprudențe consacrate⁴⁵, dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 și următoarele din *A șasea directivă* este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului, care, în principiu, nu poate fi limitat și care se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte. În ceea ce privește condițiile de fond necesare pentru nașterea dreptului de deducere, reiese din textul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din *A șasea directivă* că, pentru a putea beneficia de acest drept, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă.

În ceea ce privește condițiile de formă ale dreptului de deducere, articolul 18 alineatul 1 litera (a) din *A șasea directivă* dispune că persoana impozabilă

⁴⁵ Cauza C-277/14, PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek împotriva Dyrektor Izby Skarbowej, disponibilă la adresa <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=170302&doclang=RO>, accesatv în 5 mai 2019.

trebuie să dețină o factură întocmită în conformitate cu articolul 22 alineatul (3) din această directivă. În temeiul respectivului articol 22 alineatul (3) litera (b), factura trebuie să menționeze în mod distinct, printre altele, numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile, numele și adresa completă ale acesteia, precum și cantitatea și natura bunurilor livrate.

În schimb, articolul 17 alineatul (2) litera (a) din *A șasea directivă* prevede că acest furnizor trebuie să aibă calitatea de persoană impozabilă în sensul articolului 4 alineatele (1) și (2) din această directivă. Astfel, criteriile în funcție de care reglementarea națională în discuție în litigiul principal, astfel cum a fost interpretată de instanța națională, condiționează existența furnizorului sau dreptul acestuia de a emite facturi nu trebuie să fie contrare cerințelor care rezultă din calitatea de persoană impozabilă în sensul dispozițiilor amintite. În plus, din articolul 4 alineatele (1) și (2) din *A șasea directivă* nu rezultă că calitatea de persoană impozabilă depinde de vreo autorizație sau de vreo licență acordată de administrație în vederea exercitării unei activități economice

Desigur, articolul 22 alineatul (1) litera (a) din această directivă prevede că orice persoană impozabilă declară când începe, se modifică sau încetează activitatea sa ca persoană impozabilă. Cu toate acestea, în pofida importanței pentru buna funcționare a sistemului al TVA-ului a unei astfel de declarații, ea nu ar putea constitui o condiție suplimentară necesară pentru recunoașterea calității de persoană impozabilă în sensul articolului 4 din aceeași directivă, dat fiind că acest articol 22 figurează sub titlul XIII din aceasta, intitulat „Obligațiile plătitorului de taxă”.

Deoarece noțiunea „livrare de bunuri”, prevăzută la articolul 5 alineatul (1) din *A șasea directivă*, nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci la orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitază cealaltă parte să dispună de acesta în fapt, ca și cum ar fi proprietarul acestui bun, rezultă din jurisprudență constantă a CJUE că TVA-ul se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului.

În această privință, trebuie amintit că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin *A șasea directivă TVA*. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv. Este sarcina administrației fiscale, care a constatat fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura, să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, dacă acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că

operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA-ul.

Deși o astfel de persoană impozabilă poate fi obligată, în cazul în care dispune de indicii care permit să se bănuiască existența unor nereguli sau fraude, să se informeze cu privire la operatorul de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia, administrația fiscală nu poate impune totuși, în general, respectivei persoane impozabile, pe de o parte, să verifice dacă emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și dacă și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință.

Dispozițiile celei de *A șasea directive* trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Aspectele de armonizare a reglementărilor europene în materia TVA sunt în continuă perfecționare, iar trimiterea la jurisprudența CJUE deschide o sursă foarte amplă și în continuă dezvoltare a subiectului. Cu fiecare caz nou prezentat în fața Curții Europene, sistemul de impunere al TVA devine mai strâns reglementat pentru statele membre, evoluând, în opinia noastră, ca un pilon principal al integrării fiscale europene.

V.5. Integrarea fiscală în domeniul impozitării veniturilor din activități generatoare de profit

Așa cum am arătat de mai multe ori în cuprinsul acestei lucrări, raporturile de drept fiscal sunt încă dominate de dreptul suveran de reglementare recunoscut statelor membre, cu toate că reprezintă un domeniu foarte important al raporturilor juridice de drept al UE. În contextul libertăților care guvernează piața unică, sistemele fiscale diferite ale statelor membre generează disfuncționalități care sunt folosite de contribuabili în sensul evitării unor obligații fiscale. În ipoteza armonizării cadrului normativ incident, abuzul de norme fiscale permissive nu ar mai fi posibil. Studiarea reglementărilor fiscale diferite și a modul de conduită al societăților din statele UE pentru ocolirea obligațiilor fiscale a justificat nevoia de

adoptare a regulilor uniforme privind impozitarea profiturilor societăților. La momentul la care aceste reglementări vor intra în vigoare, vor reprezenta încă pas important în direcția integrării fiscale în cadrul UE⁴⁶.

Nevoia de urgentare a planificării fiscale agresive a determinat adoptarea de către Comisia europeană a Planului de acțiune privind impozitarea echitabilă și eficientă a întreprinderilor (iunie 2015). Măsurile avute în vedere urmăresc în principal impozitarea societăților și evitarea obligațiilor fiscale de către contribuabilii impozitului pe profit, comportamente care, speculând asupra prevederilor fiscale diferite din țările UE, afectează funcționarea și coerența pieței interne comune. Sunt avute în vedere măsuri cu efect direct în șase domenii specifice, și anume: deductibilitatea dobânzilor, impozitarea veniturilor la ieșirea dintr-un anumit areal național, clauza de switch-over, cadrul juridic anti-abuz, reglementări privind societățile străine controlate și combaterea tratamentului neuniform al elementelor hibride.

Planul de acțiune al Comisiei este organizat pe două domenii majore de intervenție:

- Primul, în acord cu măsurile OCDE privind măsurile adoptate de G20 față de erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor; este vorba despre 15 măsuri precise care trebuie transpuse în practică de toate statele membre OCDE, majoritatea membre ale UE. În contextul funcționării UE, această transpunere va conduce la diferențe între sistemele fiscale ale statelor, ceea ce va adânci și mai mult fragmentarea pieței și denaturarea concurenței fiscale.

- Al doilea include propunerea Comisiei UE pentru conturarea unei baze fiscale de consolidare comune a societăților care acționează în interiorul UE; apreciem că această obiectiv este, în egală măsură, necesar și temerar.

V.5.1. Analiza propunerii Comisiei UE pentru adoptarea normelor împotriva evitării obligațiilor fiscale de către societăți

Propunerea legislativă lansată de Comisia UE la finalul lunii ianuarie 2017 se înscrie pe linia extinderii integrării fiscale, cu respectarea dreptului suveran al statelor de a decide modul de punerea în aplicare, în acord cu sistemul de impozitare existent în fiecare dintre statele membre. Domeniul de aplicare al normelor va include toți contribuabilii, subiecți ai sistemului de impozitare/societăți din statele membre, inclusiv sediile permanente din spațiul UE ale persoanelor juridice străine care nu au fost supuse acestor impozite anterior.

Actul normativ propus urmărește să transpună în practică prioritățile fiscalității internaționale de impunere a veniturilor la locul în care au fost generate, în vederea restabilirii încrederii generale în echitatea sistemelor fiscale și cu respectarea principiului suveranității fiscale a statelor.

⁴⁶ M. Tofan, *Analysis of EU Commission Proposal for Adoption of Rules against Tax Avoidance by Corporations*, în „Tax Magazine”, 2017, p. 68.

Temeiul juridic al adoptării propunerii legislative a Comisiei UE privind evitarea obligațiilor fiscale care afectează direct piața comună o reprezintă prevederile art. 115 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, cu trimitere la art. 5 din Tratatul privind Uniunea Europeană. În acord cu primul text indicat, Consiliul, hotărând în unanimitate în conformitate cu o procedură legislativă specială și după consultarea Parlamentului European și a Comitetului Economic și Social, adoptă directive pentru apropierea actelor cu putere de lege și a actelor administrative ale statelor membre, care au incidență directă asupra instituirii sau funcționării pieței interne.

În acord cu al doilea temei juridic indicat, delimitarea competențelor Uniunii este guvernată de principiul atribuirii. Exercitarea acestor competențe este reglementată de principiile subsidiarității și proporționalității. În temeiul principiului atribuirii, Uniunea acționează numai în limitele competențelor care i-au fost atribuite de statele membre prin tratate pentru realizarea obiectivelor stabilite prin aceste tratate. Orice competență care nu este atribuită Uniunii prin tratate aparține statelor membre.

Drept urmare, propunerea legislativă este în limitele competențelor atribuite de către statele membre organismelor UE și va fi realizată prin tehnica legislativă a directivei, singura opțiune în cadrul juridic conturat. Directiva va fi adoptată de Consiliu UE, în cadrul procedurii speciale de legiferare pentru domeniul financiar-fiscal, cu votul unanim al statelor membre.

Principiul subsidiarității și al proporționalității sunt în egală măsură respectate. Principiul subsidiarității este respectat deoarece combaterea practicilor de evitare a obligațiilor fiscale nu poate fi realizată în mod satisfăcător de către fiecare dintre statele membre, decât prin crearea unui cadru comun de acțiune. Fiind vorba de domeniul fiscal, domeniu de competență neexclusivă a Uniunii Europene, o inițiativă comună a UE va conduce la atingerea obiectivului comun de luptă împotriva evitării obligațiilor fiscale, mai curând decât măsurile naționale, adoptate de fiecare stat separat. Principiul proporționalității este în egală măsură respectat, deoarece măsurile propuse asigură doar gradul de coordonare pentru o acțiune comună eficientă a statelor, iar propunerea legislativă nu depășește ceea ce este justificat și necesar pentru combaterea acțiunilor de evitare a obligațiilor fiscale.

Directiva propusă de Comisia UE pentru adoptarea măsurilor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale, care afectează în mod direct piața comună a UE, include 14 articole ample, structurate pe trei capitole (dispoziții generale, măsuri împotriva evitării obligațiilor fiscale și dispoziții finale). Documentul este însoțit de o fișă financiară legislativă, cu precizarea că propunerea de directivă nu are implicații bugetare pentru UE.⁴⁷

⁴⁷ <https://www.consilium.europa.eu/ro/press/press-releases/2016/07/12/corporate-tax-avoidance/>, accesat la 5 mai 2019.

Textul directivei include motivarea amplă a nevoii de adoptare, în spiritul precizării rațiunii *actio iuris* specifică sistemului de drept anglo-saxon; 15 alineate ample detaliază contextul elaborării propunerii legislative, justificând explicit motivele care argumentează actul normativ, etapele *iter legis* deja parcurse și decidenții implicați. Calendarul de adoptare este conturat în funcție de sarcina trasată Comisie UE de a evalua punerea în aplicare a directivei în termen de trei ani de la intrarea sa în vigoare și obligația de a înainta un raport în acest sens Consiliului UE.

Așa cum este precizat și în Planului de acțiune al Comisiei UE privind impozitarea echitabilă și eficientă a întreprinderilor (iunie 2015)⁴⁸, măsurile propuse de Directiva analizată pentru combaterea/evitarea obligațiilor fiscale sunt structurate pe șase linii de acțiune, respectiv:

- Deductibilitatea dobânzilor (art. 4 al directivei)

La calculul profitului impozabil, deductibilitatea dobânzilor este o problemă reglementată de regimul fiscal național, care poate denatura piața liberei concurențe în UE. Mai întâi, textul reafirmă caracterul de cheltuială deductibilă a prețului îndatorării (al. 1 al art. 4), regulă care, astfel, nu poate fi încălcată de nici unul dintre sistemele fiscale ale statelor membre ale UE.

Pentru a preveni situațiile în care societățile cu activitate tranfrontalieră în UE speculează asupra diferențelor de regim al deductibilității fiscale a dobânzilor, textul directivei propune în alin. II al art. 4: costurile excedentare ale îndatorării sunt deductibile în exercitiul financiar în care sunt suportate doar până la 30% din veniturile contribuabilului, înainte de dobânzi, impozite, deprecieri și amortizare sau până la o valoare de 1 000 000 EUR, opțiunea fiind realizată în funcție de care dintre aceste sume este mai mare.

Costurile îndatorării, care nu pot fi astfel deduse, vor putea fi luate în calcul ca și cheltuieli deductibile, în anii fiscali următori, în aceleași condiții (în procent de până la 30%). Conform art. 3 din directivă, normele stabilite asigură doar un nivel minim de protecție, statele membre având posibilitatea de a adopta reguli care să confere un nivel chiar mai ridicat de protecție. În termenii deductibilității dobânzilor, acest principiu s-ar traduce într-un plafon deductibil sub 30%.

- Impozitarea la ieșire

Impozitele la ieșire vizează situațiile în care contribuabili cu activitate tranfrontalieră folosesc diferențele existente între sistemele fiscale ale statelor membre ale UE pentru a muta rezidența fiscală în statele cu un sistem fiscal mai atractiv. În acord cu normele de drept ale UE, transferurile de active și mutarea sediului fiscal sunt permise și chiar garantate imperativ de normele de drept primar, însă modul în care se reflectă aceste situații asupra tratamentului fiscal aplicat contribuabilului trebuie să beneficieze de reglementări comune, care să nu prejudicieze sistemul fiscal al statului în care s-au obținut veniturile.

⁴⁸ https://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5188_ro.htm, accesat la 5 mai 2019.

Art. 5 al directivei prevede că un contribuabil este supus unui impozit calculat pe baza sumei corespunzătoare valorii de piață a activelor transferate, la momentul ieșirii, minus valoarea lor fiscală, în oricare dintre următoarele situații:

- un contribuabil transferă active de la sediul central la sediul permanent dintr-un alt stat membru sau dintr-o țară terță;
- un contribuabil transferă active de la sediul permanent dintr-un stat membru la sediul central sau la alt sediu permanent dintr-un alt stat membru sau dintr-o țară terță;
- un contribuabil își mută rezidența fiscală într-un alt stat membru sau într-o țară terță, cu excepția acelor active care rămân legate efectiv de un sediu permanent în primul stat membru;
- un contribuabil își mută sediul permanent în afara unui stat membru.

Orice transfer ulterior de active către o țară terță de la sediul permanent care este situat în primul stat membru și de care activele sunt legate efectiv este considerat a fi o cedare la valoarea de piață. Pentru asigurarea respectării drepturilor fundamentale ale contribuabililor și în acord cu jurisprudența CJUE, impozitul la ieșire se poate plăti eşalonat de-a lungul a cel puțin cinci ani, în situații care sunt detaliate de textul directivei și care vizează atât spațiul UE, cât și SEE.

Remarcăm totodată că textul de reglementare vizează și situații de excludere, stabilind că impozitul la ieșire nu se aplică transferurilor de active de natură temporară, în cazul în care se prevede că activele revin în statul membru al entității care a efectuat transferul.

- Clauza switch-over

Domeniul vizat este cel al societăților care au plătit impozite pentru venituri obținute în străinătate și, implicit, evitare dublei impuneri le permite să beneficieze de un credit privind impozitele deja plătite. Statele se confruntă cu dificultăți de ordin procedural privind respectarea acestor norme și preferă, din rațiuni de simplificare, să acorde scutire la plata impozitelor pentru aceste categorii de venituri deja impozitate în străinătate. Efectul indirect și speculativ al acestei reguli este că intră pe piață venituri impozitate la valori foarte mici sau chiar neimpozitate, care ulterior circulă în interiorul Uniunii în mod liber, denaturând concurența fiscală.

Art. 6 din textul directivei reglementează clauza de switch-over, stabilind că statele membre trebuie să acorde credit pentru impozitul plătit într-o altă țară și să aibă în vedere diferența de impozitare între cele două țări, după cum urmează: statele membre nu trebuie să scutească un contribuabil de la plata impozitului pe venitul din străinătate pe care contribuabilul l-a obținut sub formă de:

- distribuiri ale profitului de la o entitate dintr-o țară terță;
- încasări din cedarea de acțiuni deținute la o entitate dintr-o țară terță;
- venituri provenite de la un sediu permanent situat într-o țară terță.

În cazul în care entitatea sau sediul permanent în cauză face obiectul, în țara de reședință a entității sau în țara în care este situat sediul permanent, unui

impozit pe profit la o rată oficială a impozitului pe profit mai mică decât 40% din rata de impozitare legală care ar fi fost percepută pe baza sistemului de impozitare a întreprinderilor din statul membru al contribuabilului.

În această situație, contribuabilul trebuie să fie supus impozitului pe venitul din străinătate și poate să deducă impozitul plătit în țara terță din obligațiile sale fiscale, în țara de rezidență fiscală. Deducerea nu trebuie să depășească valoarea impozitului, astfel cum a fost calculat înainte de deducere, care corespunde venitului care poate fi impozitat. Scopul acordării creditului pentru impozitul plătit în străinătate este evitarea dublei impunerii.

- Norma generală anti-abuz

În acord cu regulile de drept al UE, contribuabilul are dreptul de a alege sistemul de impunere care se potrivește cel mai bine cu activitățile sale. Totuși, exercitarea abuzivă a dreptului de ședere trebuie sancționată, pentru ca practicile care nu sunt oneste să nu rămână nepedepsite.

Conform art. 7 al directivei propuse, demersurile care nu sunt efectuate în scopul esențial de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului dispozițiilor fiscale aplicabile în mod normal, nu trebuie să fie luate în considerare la calcularea obligațiilor fiscale ale societăților.

Un demers sau o serie de demersuri sunt considerate ca nefiind oneste în măsura în care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică. În atare situații, obligația fiscală se calculează pe baza substanței economice, în conformitate cu legislația națională.

Cu alte cuvinte, sancționarea abuzului de drept în domeniul reglementărilor fiscale la nivelul UE se realizează prin recunoașterea prevalenței substanței economice a tranzacțiilor, în pofida elementelor din realitatea curentă invocate. De exemplu, schimbarea rezidenței fiscale în scop exclusiv de a obține privilegii fiscale, fără a fi dublată de rațiuni de ordin economic care caracterizează situația contribuabilului respectiv, ar putea conduce la aplicarea tratamentului fiscal al statului de origine, și nu al noului sediul fiscal.

- Monitorizarea societăților străine controlate

În ipoteza societăților care își organizează filiale în alte state membre ale UE, o problemă de drept fiscal incidentă poate fi modul de impozitare a profitului în țara de rezidență a societății mamă sau în țara în care sunt înregistrate filialele. În mod automat, comportamentul societății mame va fi în sensul derulării acelor operațiuni care determină atragerea impozitării în statul cu sistemul fiscal cel mai atractiv, fără respectarea normelor fiscale internaționale privind impunerea la locul de realizare a venitului.

Conform art. 8 din directiva analizată, baza impozabilă a unui contribuabil include veniturile nedistribuite ale unei entități în cazul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

- (a) contribuabilul, singur sau împreună cu întreprinderile sale asociate, deține o participație directă sau indirectă de mai mult de 50% din

- drepturile de vot sau deține mai mult de 50% din capital sau are dreptul să primească mai mult de 50% din profitul entității respective;
- (b) în cadrul regimului general din țara entității, profiturile sunt supuse unei rate efective a impozitului pe profit mai mică decât 40% din rata efectivă a impozitului care ar fi fost percepută în conformitate cu sistemul de impozitare a profitului aplicabil în statul membru al contribuabilului;
- (c) peste 50% din veniturile obținute de entitate se încadrează în oricare dintre următoarele categorii:
- dobânzi sau orice alte venituri generate de active financiare;
 - redevențe sau orice alte venituri generate de drepturi de proprietate intelectuală sau de certificate comercializabile;
 - dividende și venituri din cedarea de acțiuni;
 - venituri din leasing financiar;
 - venituri din bunuri imobile, cu excepția cazului în care statul membru al contribuabilului nu ar fi avut dreptul să impoziteze venitul în temeiul unui acord încheiat cu o țară terță;
 - venituri din activități de asigurare, activități bancare sau alte activități financiare;
 - venituri din serviciile oferite contribuabilului sau întreprinderilor sale asociate;
- (d) entitatea nu este o societate a cărei clasă principală de acțiuni este tranzacționată în mod regulat pe una sau mai multe piețe bursiere recunoscute.

Regulile detaliate mai sus vizează entitățile cu rezidența fiscală într-un stat membru UE sau SEE numai în cazul în care sediul entității este pur artificial sau în măsura în care entitatea se angajează, în cursul activității sale, în demersuri care nu sunt oneste, întreprinse cu scopul principal de a obține un avantaj fiscal. Onestitatea există dacă entitatea deține activele, și-a asumat riscurile care generează totalitatea veniturilor sau o parte a acestora, este controlată de o societate în care sunt îndeplinite funcțiile de conducere relevante pentru aceste active și riscuri, iar aceste funcții sunt esențiale pentru a genera venitul societății controlate. Dacă demersurile nu sunt oneste, veniturile care vor fi incluse în baza impozabilă a societății care exercită controlul se limitează la sumele generate prin active și riscuri legate de funcțiile de conducere îndeplinite în cadrul societății care exercită controlul. Atribuirea venitului societății străine controlate se calculează în conformitate cu principiul concurenței depline. Aceste reguli nu se aplică în cazul întreprinderilor financiare din UE/SEE.

- Tratamentul neuniform al elementelor hibride

În acest caz, sunt avute în vedere diferențele existente între regimul juridic al plăților, atunci când interacționează două sisteme juridice. Rezultatul nedorit, posibil să apară, este că anumite plăți sunt deduse de două ori. La nivelul

Consiliului UE a fost instituit un grup pe lucru privind Codul de conduită al întreprinderilor, grup care a opinat în sensul nevoii de adoptare a normelor comune obligatorii pentru toate statele membre privind modul de tratament al situațiilor când interacționează norme din două sisteme fiscale cu tratament diferit, denumite *elemente hibride*.

Conform art. 11 din textul directivei, în cazul în care două state membre oferă o calificare juridică diferită aceluiasi contribuabil (entitate hibridă), incluzând sediile sale permanente din unul sau mai multe state membre, iar acest fapt duce la o situație în care aceeași plată, aceleași cheltuieli sau pierderi sunt deduse atât în statul membru din care provin plățile, în care au fost suportate cheltuielile sau au fost suferite pierderile, cât și într-un alt stat membru, sau la o situație în care are loc o deducere a plății în statul membru din care provine plata, fără ca plata în cauză să fie luată în considerare în celălalt stat membru, calificarea juridică acordată entității hibride de către statul membru din care provine plata, în care sunt suportate cheltuielile sau în care sunt suferite pierderile, trebuie să fie respectată de către celălalt stat membru.

În cazul în care două state membre oferă o calificare juridică diferită aceleiași plăți (instrument hibrid) și acest lucru duce la o situație în care se efectuează o deducere în statul membru din care provine plata, fără ca plata respectivă să fie luată în considerare în celălalt stat membru, calificarea juridică acordată instrumentului hibrid de statul membru din care provine plata trebuie să fie respectată de către celălalt stat membru.

Așadar, în scopul armonizării fiscale atât de necesare pentru corecta funcționare a pieței unice a UE, Comisia Europeană și-a exercitat dreptul de inițiativă legislativă, elaborând justificat în drept și argumentat de facto o propunere de directivă care să vizeze șase domenii principale de acțiune a statelor. Textul poate fi adoptat în această formă doar cu votul unanim al statelor membre, suveranitatea fiscală fiind un domeniu de acțiune care aparține încă exclusiv decidenților naționali.

Ampla acceptare a interesele urmărite, coroborate cu simplitatea și acuratețea de interpretare a textului propus, sunt garanții ale faptului că statele își vor manifesta fără rezerve dreptul de vot, iar directiva va fi, în termenul de trei ani avut în vedere, transpusă în legislația fiecăruia dintre statele membre.

V.5.2. Proiectul CCTB/CCCTB privind reglementarea bazei de impozitare comune/consolidate a profitului societăților în UE

Reglementarea bazei de impozitare consolidate comune a societăților CC(C)TB în Uniunea Europeană (UE) va schimba radical impozitarea profitului, fiind o măsură necesară, în scopul limitării strategiilor de planificare fiscală agresivă și eliminării dificultăților în stabilirea prețurilor de transfer. Cu toate că aplicabilitatea principiul impozitării profiturilor la sursă va fi suprimată,

propunerea Comisiei Europene (CE) pentru CC(C)TB este binevenită, prin prisma reducerii birocrăției pentru contribuabili, dar și pentru autoritățile fiscale.

Cu respectarea suveranității fiscale a statelor membre ale UE, deci cu vot unanim, în ultimii ani s-au înregistrat progrese importante în politica fiscală a UE. Începând cu anul 2015, s-au adoptat noi reglementări care să stimuleze transparența fiscală, să abordeze abuzurile fiscale, să combată fraudă în materie de TVA și să reformeze normele TVA aplicate comerțului electronic. În cadrul Consiliului Uniunii Europene, statele membre au lucrat împreună pentru a elabora o listă neagră comună a jurisdicțiilor fiscale necooperante.

Evoluția normelor de fiscal internațional, cum ar fi proiectul G20/OECD Base Erosion and Shifting Profit (BEPS), a determinat statele membre UE să își armonizeze politica fiscală și în domeniul impozitării profitului, iar progresele deja realizate demonstrează că statele recunosc valoarea acțiunii comune a UE în domeniul impozitării și sunt capabile să ajungă la un consens.

Un studiu recent concluzionează că multinaționalele transferă anual 40% din profiturile lor sau 600 de miliarde USD în paradisuri fiscale⁴⁹. Prin utilizarea datelor macroeconomice, autorii arată că veniturile din impozitul pe profit în raport cu venitul național sunt mai mari în paradisurile fiscale decât în alte țări, iar proiectul OECD/BEPS a pregătit calea spre coordonarea fiscală internațională, inclusiv la nivel european, pentru adoptarea reglementărilor obligatorii în domeniul impozitului pe profit.

În interiorul UE, diferențele de regim fiscal influențează deciziile privind stabilirea sediului companiilor și întrețin concurență fiscală între țări. Cota medie a impozitului pe profit în UE este 23%, cea mai scăzută fiind în Bulgaria (10%) și cea mai înaltă în Malta (35%). În prezent, principalele obstacole pentru o concurență fiscală loială nu sunt doar regimuri fiscale preferențiale și regimul deducerilor fiscale, dar și anumite aranjamente individuale între autoritățile fiscale naționale și contribuabili. Acest tip de comportament de dumping fiscal nu ar mai fi posibil dacă se realizează o armonizare a reglementărilor⁵⁰.

În opinia Comisiei Europene⁵¹, regulile actuale privind impozitul pe profit sunt depășite, greoaie și vulnerabile la abuzuri, iar UE are nevoie de un sistem fiscal care să se poată ridica la provocările economiei moderne și care să sprijine obiectivele politice ale Uniunii. Europa are nevoie de un sistem de impozitare a profitului nou, modern, dinamic și fundamental. La aceste provocări actuale, baza

⁴⁹ Thomas Torslov, Ludvig Wier, Gabriel Zucman, *The Missing Profits of Nations*, Working Paper, p. 18.

⁵⁰ Tobias Hentze, *The Challenge of Moving to a Common Consolidated Corporate Tax in Europe*, German Economic Institute, Report, ianuarie 2019, Cologne, p. 9.

⁵¹ European Commission, *A fair share taxation for the 21st century*, DGCO TAXUD Brochure, 13.04.2018, p. 8.

de impozitare consolidată comună CC(C)TB este răspunsul, prin instituirea unui mecanism de impozitare a profitului echitabil și favorabil creșterii economice.

Propunerea CCTB, fără elementul de consolidare (notat distinct cu litera C), are în vedere corectitudinea impozitării profitului prin introducerea unor dispoziții care limitează posibilitățile de reducere a bazei de impunere și de transfer a veniturilor. CCCTB este sistemul fiscal considerat echitabil, eficient și competitiv de care UE are nevoie pentru viitor. Inițiativa a fost propusă pentru prima dată în 2011, când negocierile statelor membre s-au blocat și părea chiar, pe termen lung, că nu există nicio șansă pentru a se ajunge la un compromis. Relansarea proiectului CCCTB, în actualul context fiscal internațional privind combaterea evaziunii fiscale și a transferului veniturilor din 2016, este o măsură eficientă a Comisiei Europene. Având în vedere reformarea globală a cadrului reglementativ privind regulile de impozitare a profiturilor companiilor multinaționale, care a culminat cu aprobarea din noiembrie 2015 de către liderii G20 a planului de acțiune al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare în Combateră Economică (BEPS), Comisia Europeană prezintă CCCTB ca o inițiativă anti-BEPS. La 25 octombrie 2016, a fost făcut public textul celor două directive propuse pentru a stabili regulile pentru o bază comună de impozitare a societăților (Directiva CCTB) și pentru a introduce elementele de consolidare a bazei de impunere (Directiva CCCTB). Caracteristicile tehnice ale propunerii au fost modificate față de varianta din 2011, iar propunerile din 2016 sunt prezentate ca fiind cea mai bună soluție împotriva reducerii bazei de impunere și a transferului profitului impozabil.

CCCTB își propune să reducă semnificativ birocrăția fiscală pe piața unică europeană, prin adoptarea unui singur cadru de reglementare pentru calculul profiturilor impozabile pe întreg teritoriul UE și prin utilizarea unui sistem unic pentru a depune declarații fiscale. Companiile ar putea compensa pierderile într-o țară a UE cu profiturile din alt stat, la fel ca și la nivel național. În același timp, proiectul CCCTB va ajuta la reducerea evaziunii fiscale, deoarece cele mai mari grupuri multinaționale se vor supune regulilor CCCTB, iar principalele metode de evitare a impozitelor vor fi eliminate, incluzând transferul profitului pe piața unică. CCCTB oferă ușurință în administrarea fiscală și certitudine juridică pentru companii, garantând, în același timp, că multinaționalele plătesc o cotă echitabilă de impozitare proporțională cu locul unde își generează profiturile. Conform estimărilor, implementarea bazei de impozitare consolidată comună a companiilor va crește cu până la 3,4% investițiile pe termen lung în UE și va conduce la o creștere a cheltuielilor pentru cercetare cu până la 1,2% (echivalentul a aproximativ 180 de miliarde EURO)⁵².

⁵² http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0050_RO.html?redirect, accesat la 14.04.2019.

Cel puțin din punct de vedere teoretic, punerea în aplicare a reglementării uniforme europene a impozitului pe profit oferă posibilitatea de a crea un sistem fiscal neutru și favorabil investițiilor, contribuind la integrarea piețelor de capital, la atragerea de investiții interne către UE și la un sector corporativ mai rezistent, prin eliminarea distorsiunilor în materie de finanțare⁵³.

CCCTB definește regulile pentru calcularea profiturilor impozabile ale unei societăți, iar definiția bazei fiscale va fi aceeași în toate statele membre. Cu toate acestea, CCCTB nu urmărește armonizarea cotelor naționale de impozitare a profitului. Nivelul de impozitare a profitului rămâne o decizie națională, iar CCCTB nu modifică nici sistemele interne de impozitare pentru societățile care nu sunt cuprinse în domeniul de aplicare a directivei, cel puțin în perioada imediat următoare. De asemenea, CCCTB nu înlocuiește tratatele fiscale bilaterale și normele privind peșturile de transfer cu țările terțe.

Tabelul nr. 2. Avantajele/dezavantajele reglementărilor CC(C)TB⁵⁴

Avantaje	Dezavantaje
Uniformizarea și certitudinea juridică a impunerii profitului în statele UE.	Limitarea/înlăturarea suveranității fiscale a statelor membre.
Stabilitate bugetară – statele membre nu vor fi în măsură să facă modificări, prin bugetele anuale sau legile fiscale, la structura de bază a sistemului de impozitare a companiilor.	Limitarea libertății de optimizare fiscală, CC(C)TB va fi obligatorie pentru grupurile cu venituri globale consolidate mai mari de 750 milioane de euro în anul precedent (în 2011 – norme opționale).
Definiții legale uniforme pentru concepte de bază în sfera de reglementare a impozitării profitului.	Costurile de tranziție la noul sistem vor fi probabil foarte mari (nu există deocamdată un studiu/o evaluare).
Deducerea cheltuielilor pentru cercetare și dezvoltare în toate statele UE, reglementare cu scop prioritar defensiv (evitarea relocării companiilor în afara UE).	Reglementări suplimentare pentru a evita dubla impunere; de exemplu, impozitului local pentru comerț în Germania (7%-17%) dublează reglementarea CC(C)TB.
Deducere suplimentară: 50% pentru cheltuielile de cercetare și dezvoltare de până la 20 de milioane EUR și o creștere suplimentară cu 25% a costurilor.	Va fi restricționată posibilitatea multinaționalelor de a beneficia de stimulente fiscale, cum ar fi brevetele de invenție sau de inovare.
Super-deducere: pentru întreprinderile independente mici, cu vechime sub cinci ani, care pot solicita o deducere suplimentară de 100% pentru cheltuielile	Armonizarea cotelor impozitului pe profit nu este prevăzută de CC(C)TB, deci concurența prin cota impozitării se menține.

⁵³ <http://www.europarl.europa.eu/news/ro/headlines/priorities/impozitarea>, accesat la 14.04.2019.

⁵⁴ Prelucrare proprie după informațiile disponibile în studiul *How should multinationals prepare for CCCTB?*, p. 2-3, <https://taxinsights.ey.com>, accesat la 31.03.2019.

Drept financiar european

Avantaje	Dezavantaje
de cercetare și dezvoltare (până la 20 milioane de euro).	
Deducerea dobânzii la împrumuturile de capital: unele state membre (Belgia și Italia) au introdus astfel de măsuri atractive pentru IMM-uri.	Reducerea concurenței fiscale prin intermediul CCCTB, deoarece limitează pârghiile de intervenție a statelor asupra economiei.
Compensarea transfrontalieră a pierderilor fiscale, care sunt, în prezent, interzise ⁵⁵ .	UE ar putea fi dezavantajată din punct de vedere concurențial pe piața globală a impunerii profiturilor, însă Comisia consideră că buna funcționare a pieței interne necesită o soluție cuprinzătoare care să meargă mai departe decât proiectul OCDE / BEPS.
Eliminarea controverselor privind stabilirea prețurilor de transfer pentru determinarea valorii impozabile a activităților inter grup în cadrul UE.	
Ghișeu unic – autoritate fiscale pentru a determina profitul consolidat și distribuirea acestuia, reducând sarcina administrativă fiscală.	

Ca urmare a intervenției Parlamentului European asupra textului propus de Comisia Europeană, măsurile adoptate sunt radicale și depășesc ceea ce a fost publicat de Comisie în 2016. În varianta adoptată de Parlament, proiectul CC(C)TB include:

- reglementarea obligatorie a impozitului pentru profitul grupurilor cu o cifră de afaceri consolidată care depășește valoarea pragului de 750 milioane EUR; acest prag se va reduce la un prag zero în termen de șapte ani;
- reglementarea preia multe dintre dispozițiile cuprinse în directiva UE privind evitarea impozitării (ATAD) și impune restricții privind deducerea pierderilor fiscale și a dobânzilor, precum și în legătură cu natura și cuantumul deducerilor pentru cheltuielile de cercetare și dezvoltare;
- repartizarea pe baza unei formule de calcul a profiturilor impozabile calculate în baza CCTB către state membre în care s-a desfășurat activitatea companiei respective, pe baza vânzărilor, activelor, muncii și colectării și utilizării datelor cu caracter personal declarate la nivel local;

⁵⁵ Principiile stabilite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-446/03, Marks & Spencer împotriva lui David Halsey, din 2005, nu permit o astfel de scutire (Ioana Maria Costea, *Fiscalitate europeană*, Editura Hamangiu, 2016, p. 86).

- principalul atu al acestei reglementări este eliminarea metodologiilor controversate actuale pentru stabilirea prețurilor de transfer și pentru determinarea valorii impozabile a activități transfrontaliere în cadrul UE;
- adoptarea conceptului de *sediu permanent digital* pentru a extinde circumstanțele în care profiturile sunt repartizate într-un stat membru și, prin urmare, supuse impozitului pe profit.

În varianta adoptată de Parlamentul UE în martie 2018, Proiectul CC(C)TB respecta principiile dreptului primar al UE. Astfel,

1. **Subsidiaritatea.** CC(C)TB impulsionează creșterea economică și crearea de locuri de muncă în UE, în perioada post-criză, și acționează împotriva practicilor agresive de planificare fiscală. Toate aceste problemele afectează mai mult de un stat membru și, prin natura lor, necesită o abordare comună. Astfel, măsurile vor genera rezultatele dorite numai dacă normele au fost aplicate în mod uniform pe întreaga piață unică. În caz contrar, peisajul în domeniul impozitării întreprinderilor ar rămâne fragmentat, iar situația actuală ar persista, permițând în continuare amplificarea obstacolelor fiscale și a practicilor neloiale de concurență fiscală.

2. **Proporționalitate.** Măsurile avute în vedere sunt potrivite și necesare pentru atingerea scopului dorit, deoarece nu depășesc nevoia de armonizarea a impozitării întreprinderilor, care este o condiție prealabilă pentru reducerea distorsiunilor din piața unică. Pentru respectarea proporționalității, dar și a suveranității fiscale, Comisia Europeană nu a inclus în propunerea normativă reguli de armonizare a cotelor de impunere. Reglementările CC(C)TB nu limitează capacitatea statelor membre de a determina structura și volumul veniturilor fiscale pe care le colectează pentru a-și îndeplini obiectivele de politică bugetară. Aplicarea obligatorie a cadrului CCTB/CCCTB pentru societățile care aparțin grupurilor de o anumită dimensiune este în acord cu exigențele principiului proporționalității.

3. **Echitatea impunerii.** Scopul principal al reglementării CC(C)TB este menținerea și îmbunătățirea mobilității capitalului, prin reducerea costurilor administrative și a evaziunii fiscale. În același timp, proiectul CC(C)TB garantează un nivel echitabil de impozitare pentru activitățile companiilor multinaționale din cadrul UE, prin abordarea integrată a impozitării veniturilor companiilor, menținând dreptul statelor membre de a decide cota de impunere a veniturilor alocate impozitării către bugetul lor național. Armonizarea bazelor de impozitare reduce substanțial sarcina administrativă pentru companiile multinaționale care își desfășoară activitatea în mai multe state membre. Din punct de vedere teoretic, noua reglementare comună a impozitului pe profit în UE contribuie la restabilirea legăturii dintre impozitare și crearea de valoare, înlocuind mecanismul actual de impozitare cu un sistem bazat pe repartizarea profitului către statul în care se desfășoară activitatea economică reală, eliminând procedurile de stabilire a prețurilor de transfer, prin consolidarea bazei de impunere la nivelul UE.

Mecanismul de impozitare a profiturilor reglementat prin CC(C)TB va fi obligatoriu pentru grupurile de societăți cu o cifra de afaceri consolidată de peste 750 de milioane EUR în întreaga lume, deoarece Comisia Europeană consideră că doar societățile de o anumită dimensiune își pot permite o planificare agresivă a impozitării profitului. Aplicarea obligatorie pentru orice companie aparținând unui grup multinațional (indiferent de dimensiunea sa) este prevăzută, ca urmare a intervenției Parlamentului European, a fi realizată în 7 ani. Așadar, sunt vizate în prima etapă companiile cu activitate transfrontalieră, deoarece, potrivit estimărilor, 81% din grupurile de întreprinderi cu cifra de afaceri consolidată de peste 750 de milioane EUR sunt active la nivel internațional, celelalte 19% din aceste grupuri de firme sunt active numai pe plan intern. Faptul că această categorie reziduală de 19% intră sub incidența domeniului obligatoriu al propunerilor CCTB/CCCTB ar putea fi considerat un efect indirect acceptat al pragului de 750 de milioane EUR⁵⁶.

În mod repetat, CJUE a statuat că statele membre ale UE sunt competente să reglementeze în domeniul fiscal. Afirmarea rolului parlamentelor naționale în legătură cu o propunere normativă la nivelul UE, mai înainte de adoptarea actului normativ și în acord cu exigențele principiilor subsidiarității și proporționalității, se poate realiza prin procedura cartonașelor galbene. Pentru exercițiul legal al prerogativelor statale de reglementare, parlamentele naționale pot impune o revizuire a unui proiect normativ, iar Comisia Europeană este obligată să-și modifice propunerea atunci când sunt emise cel puțin 19 cartonașe galbene (voturi). Acest prag este egal cu 1/3 din totalul voturilor disponibile, deoarece fiecare dintre cele (încă) 28 de parlamente naționale deține două voturi, iar în cazul în care există două camere parlamentare într-un stat membru, fiecare camera are alocat un vot/cartonaș galben. Dacă numărul de cartonașe galbene exprimate este insuficient pentru a determina o reexaminare oficială, dar depășește 12 cartonașe, se consideră că propunerea nu este binevenită. Acest lucru s-a întâmplat cu propunerea din 2011, ca reacție față de creșterea sarcinii administrative pe care o vor suporta autoritățile fiscale ale statelor membre prin menținerea mai multor sisteme fiscale (și anume sistemul local de impozitare a venitului, sistemul CCTB și sistemul CCCTB).

Interpretarea rezultatelor cartonașelor exprimate poate oferi o perspectivă amplă a sprijinului la nivel național pentru proiectul CC(C)TB, în varianta 2016, prin comparație cu cartonașele exprimate împotriva propunerii Comisiei Europene din 2011. În tabelul de mai jos, cardurile galbene emise sunt prezentate în ceea ce privește ambele propuneri.

⁵⁶ J. L. van de Streek, *Some Introductory Remarks on the Relunched CCTB/CCCTB Proposals from a Policy Perspective*, Weekblad Fiscaal Recht, 2017/7184, p. 391-401.

Tabelul nr. 4. Carduri galbene împotriva proiectului CC(C)TB, emise în 2011 și în 2016⁵⁷

Statul membru	2011	2016
Bulgaria	2	-
Danemarca	-	2
Irlanda	2	2
Luxemburg	-	2
Malta	2	2
Olanda	1	2
Polonia	1	-
România	1	-
Slovacia	2	-
Regatul Unit	1	-
Suedia	2	2
TOTAL	14	12

De reținut că parlamentele naționale din Germania, Finlanda, Portugalia și Slovacia au trimis mesaje critice, dar fără a emite un cartonaș galben. Bundesratul german era sceptic față de inițiativa Comisiei în ansamblul său, din cauza lipsei de armonizare a ratei de impozitare și a formulei de împărțire a profitului impozabil, calificată ca fiind nedreaptă, mai ales pentru rațiuni în legătură cu scăderea veniturilor bugetare din impozitul pe profit în situația Germaniei, pentru companiile care desfășoară prioritar activități de comerț exterior⁵⁸.

Cu toate acestea, propunerile CCTB / CCCTB au primit răspunsuri de susținere de la parlamentele naționale din Franța, Austria și Republica Cehă și cinci dintre statele care au prezentat cartonașe galbene împotriva propunerii din 2011 nu și-au mai exercitat acest drept împotriva propunerii din 2016 (Bulgaria, Polonia, România, Slovacia, Regatul Unit).

Deși argumentele pentru adoptarea proiectului CC(C)TB sunt multiple, nu a fost respectat calendarul pentru intrarea în vigoare a Directivei CCTB, la 1 ianuarie 2019, și probabil nu va fi respectată nici estimarea pentru Directiva CCCTB de a intra în vigoare la 1 ianuarie 2021. Realist vorbind, nu se poate prezice dacă evoluțiile viitoare ar putea respecta sau modifica în continuare acest calendar, dar, având în vedere dorința exprimată a Comisiei Europene și a Parlamentului European de a combate planificarea fiscală agresivă și metodele de evitare a impozitului pe profit, adoptarea propunerilor CCCTB reprezintă o prioritate.

Consiliului Ecofin, din 23 mai 2017, a concluzionat că este o provocare majoră pentru statele membre să aleagă reglementarea CCTB / CCCTB în locul concurenței fiscale. Pozițiile multor state membre prezentate în dezbaterea

⁵⁷ *Ibidem*.

⁵⁸ Mihaela Tofan, *Provocările proiectului CCTB/CCCTB: de la armonizare la integrare fiscală în Uniunea Europeană*, în „Cluj Tax Forum”, nr. 2/2019, p. 19.

publică la reuniunea Consiliului Ecofin sunt contradictorii: sprijină propunerile, dar sunt dispuse să voteze reglementarea CCTB, doar dacă există suficiente elemente sub competența politicilor naționale, ceea ce, evident, menține concurența fiscală. Mai mult, o reglementare care păstrează toate opțiunile de politică fiscală la nivelul competenței de reglementare a statelor membre va face dificil acordul asupra consolidării și repartizării profitului.

Aplicarea CCCTB este vizată în două etape:

- i. se stabilesc norme privind baza fiscală comună;
- ii. consolidarea profiturilor și a pierderilor.

În loc să se stabilească prețurile individuale de transfer, este propusă împărțirea profitului prin distribuirea profitului global al unei multinaționale pe baza unei formule de alocare care include trei repere principale: volumul vânzărilor, numărul de angajați și capitalul investit, pornind de la argumentul că valoarea economică poate fi derivată din acești trei factori. În contextul discuțiilor privind o modalitate eficientă pentru impozitare a economiei digitale, Comisia ECON din Parlamentul European a propus introducerea unui al patrulea factor, cu aceeași pondere ca ceilalți trei, respectiv factorul date/informatizare, care să exprime colectarea și folosirea datelor personale de către platformele online și utilizatorii serviciilor.

De remarcat că experții OCDE contestă formula de alocare propusă de CE⁵⁹, argumentând că alocarea profitului nu reflectă condițiile pieței. În plus, împărțirea profitului poate funcționa numai atunci când toate țările implicate acceptă alocarea determinată a profitului și au standarde contabile comune. Din punct de vedere economic, este discutabil dacă metoda repartizării profitului consolidat este mai convingătoare decât sistemul actual. Cu toate acestea, deoarece determinarea prețurilor de transfer nu și-a dovedit eficiența, în special în economia digitală, modificările sunt necesare, iar implementarea unei formule pentru alocare are câteva avantaje practice, cum ar fi pierderea interesului statelor membre de a oferi reduceri fiscale care denaturează concurența fiscală. Mai mult, chestiunea promovării activităților private pentru cercetare și dezvoltare este abordată de proiectul CC(C)TB, fiind considerate esențiale pentru țările industrializate pentru a-și menține poziția puternică și bunăstarea. În timp ce unele state membre ale UE au stabilit deja facilități fiscale pentru acest sector, altele nu. În Germania, de exemplu, guvernul nu oferă stimulente fiscale indirecte. Prin urmare, sunt necesare modificări pentru a obține condiții de concurență echitabile.

Rezoluția legislativă a Parlamentului European, din 15 martie 2018, privind propunerea de directivă a Consiliului pentru o bază fiscală consolidată comună a

⁵⁹ OECD/G20 BEPS Project – Addressing the Tax Challenges in the Digital Economy, disponibil la <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1555837584&id=id&accname=guest&checksum=8D67D6FD45165690DA764CADECBE5BD>, accesat în 16.04.2019.

societăților (CCCTB) (COM (2016) 0683 – C8-0471 / 2016 – 2016/0336 (CNS) consultare)⁶⁰ aduce 65 de modificări/amendamente proiectului înaintat de Comisia Europeană.

Tabelul nr. 5. Sinteza modificărilor aduse de Parlamentul European proiectului de Directiva CC(C)TB⁶¹

Proiect CC(C)TB Comisia Europeană	Text votat în Parlamentul European	Obs.
Formula de calcul prevedea alocarea după trei factori, luați în proporție egală, 1/3 – munca (factor împărțit în mod egal între salarii și număr de angajați), activele corporale și vânzările după destinație.	Pentru impozitarea economiei digitale, a fost introdus al patrulea factor, în proporție egală cu ceilalți trei – factorul date, care exprimă colectarea și folosirea datelor personale de către platformele online și utilizatorii serviciilor.	Algoritmul CCCTB se extinde cu încă un factor. De notat, că, potrivit amendamentelor, un factor poate fi eliminat dacă nu se încadrează în modelul de afaceri, cu păstrarea principiului de cote egale pentru factorii relevanți.
Sistemul va fi obligatoriu doar pentru companiile europene care fac parte din grupuri ale căror venituri consolidate anuale depășesc 750 de milioane de euro.	Acest prag va fi adus la zero în maximum șapte ani.	Generalizarea aplicării reglementării pentru orice companie.
CCCTB va asigura că impozitele sunt plătite acolo unde profiturile sunt generate.	Și unde companiile au un sediu permanent.	Conceptul de <i>sediu permanent</i> devine esențial pentru repartizarea rezultatelor financiare/eliminarea principiului impunerii la locul obținerii veniturilor?
	Transfer <i>pricing</i> înseamnă prețurile la care se încheie transferurile de bunuri tangibile sau active intangibile sau se furnizează servicii în relația cu părțile asociate.	Noul mediu fiscal are rolul de a repune pe noi baze tranzacțiile intra-grup.

⁶⁰ <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2018-0087+0+DOC+XML+V0//EN&language=EN>, accesat în 10-20.04.2019.

⁶¹ Prelucrare după informații disponibile în *EU Legislation in Progress –Briefing, Common Consolidated Corporate tax Base (CCCTB)*, p. 7, și la adresa <https://www.transferpricing.ro/am-nevoie-de-transfer-pricing-services/media-center/372-cu-cantec-i-nainte-ccctb-se-apropie-tocmai-a-trecut-de-parlamentul-european>, accesată în 20.04.2019.

Drept financiar european

Proiect CC(C)TB Comisia Europeană	Text votat în Parlamentul European	Obs.
Inițiativă CCCTB este împărțită în două propuneri separate: o bază fiscală comună a societăților și, într-o a doua etapă, consolidarea profitului.	Având în vedere necesitatea de a acționa rapid pentru a asigura buna funcționare a pieței interne, este foarte important să se asigure intrarea simultană în vigoare a Directivei CCTB și a Directivei CCCTB.	Transformarea celor două proiecte într-un proiect legislativ unic CC(C)TB.
-	Amendament nou: includerea explicită în sfera de reglementare a CC(C)TB a societăților care realizează venituri în economia digitală.	Extinderea sferei de aplicare.
Datorită particularităților care caracterizează anumite sectoare (sectorul financiar și de asigurări, sectorul de petrol și gaze, transportul maritim și transportul aerian) sunt necesare formule pentru repartizarea bazei fiscale consolidate specifice.	-	Eliminarea regimurilor de impozitare speciale.
Comisia ar trebui să aibă obligația de a revizui aplicarea directivei după cinci ani de la intrarea sa în vigoare și să raporteze Consiliului cu privire la funcționarea acesteia.	Comisia ar trebui să aibă obligația de a revizui aplicarea prezentei directive după 10 ani de la intrarea sa în vigoare și să raporteze Parlamentului European și Consiliului cu privire la funcționarea acesteia.	Instituirea unui mecanism de monitorizare și ajustare a reglementării CC(C)TB.
-	Comisia analizează instituirea unui mecanism de soluționare a litigiilor pentru eficacitatea și eficiența soluționării diferendelor dintre state. Comisia elaborează un raport însoțit de o propunere legislativă.	Instituirea unei proceduri de soluționare non-contencioase a neînțelegerilor dintre state privind implementarea CC(C)TB.

Proiect CC(C)TB Comisia Europeană	Text votat în Parlamentul European	Obs.
Dacă o bază fiscală consolidată este negativă, pierderea se reportează și se acoperă din următoarea bază fiscală consolidată pozitivă.	Dacă o bază fiscală consolidată este negativă, pierderea se reportează și se acoperă din următoarea bază fiscală consolidată pozitivă pe o perioadă de maximum cinci ani.	Limitarea caracterului deductibil al pierderilor fiscale, respectarea dreptului statelor de a decide durata efectivă, maxim 5 ani.
-	Comisia instituie un mecanism de compensare, finanțat din excedentul bugetar al statelor membre care câștigă venituri fiscale, pentru o perioadă inițială de șapte ani. Comisia evaluează în ce măsură este necesar ca mecanismul de compensare să continue și poate decide fie sistarea lui, fie reînnoirea pentru maxim doi ani.	Ce instituie un mecanism de compensare pentru variațiile bruște ale veniturilor fiscale ale statelor membre care rezultă în urma câștigurilor și pierderilor fiscale cauzate în mod direct și exclusiv de trecerea la noul regim de impozitare a profitului.

Ulteriori adoptării proiectului CC(C)TB în Parlamentul European, Franța și Germania au convenit asupra unei poziții comune pentru susținerea propunerii Comisiei Europene de stabilire a unei baze de impozitare comune a întreprinderilor, semnând la 19 iunie 2018 *The Meseberg Declaration*.⁶² Astfel, Franța și Germania își exprimă sprijinul puternic față de ambele directive propuse, cu scopul de a încuraja armonizarea fiscală în Europa, confirmând faptul că sunt profund angajate să adopte rapid reglementările privind CC(C)TB și caută modalități de armonizare a sistemului de impozitare a profitului. Un obiectiv detaliat în această poziție comună este impulsionearea discuțiilor pentru a determina și celelalte state membre ale UE să adopte cât mai curând posibil Directiva privind CCTB, înainte de a lua în considerare eventuala adoptare a Directivei CCCTB.

Pe de o parte, declarația comună transmite un semnal politic puternic către celelalte state membre, pentru a sprijini acordul final privind propunerea de reglementare a CC(C)TB. Pe de altă parte, poziția comună cuprinde o gamă largă de modificări și corecții, în special a Directivei CCTB, care ar modifica substanțial conținutul directivei, ceea ce ridică întrebarea dacă aceste schimbări impun o reanaliză a directivei și dacă eliminarea principalelor facilități fiscale (deducerea

62

<https://www.delorsinstitut.de/en/allgemein-en/why-meseberg-matters-a-short-explainer/>, accesat la 5 mai 2019.

cheltuielilor de cercetare și dezvoltare, deducerea dobânzilor și compensarea transfrontalieră a pierderilor) conduc la creșterea disponibilității statelor membre mai mici și a întregii comunități de afaceri pentru a susține proiectul.

În sinteză, declarația comună a Franței și Germaniei propune:

1. Să se extindă domeniul de aplicare al directivei CCTB și să se impună obligatoriu pentru toate societățile supuse impozitului pe profit (indiferent de forma sau dimensiunea lor juridică).

2. Principiile generale de determinare a profitului impozabil și regimul deducerilor ar trebui reglementate prin reguli generală, pentru a se asigura aplicarea unei metode simple și comparabile, menținând efortul birocratic la minim pentru determinarea bazei de impunere.

3. Ar trebui reglementată o bază de impozitare a profitului armonizată, nu ar trebui incluse deduceri fiscale și nici dispoziții privind compensarea pierderilor la nivel transfrontalier (articolul 42 din Directiva CCTB). Ambele țări nu sunt în favoarea deducerilor fiscale nici pentru activitățile de cercetare și dezvoltare, nici pentru stimularea finanțării investițiilor, așa cum se propune în Directiva CCTB. Din perspectiva Germaniei, există dovezi că bugetul public beneficiază de pe urma activității multinaționalelor, jucătorii globali contribuind într-o mai mare măsură la veniturile fiscale decât companiile care desfășoară afaceri exclusiv în Germania⁶³. În plus, multinaționalele plătesc cote de impozitare mai mari decât companiile locale⁶⁴.

4. Pentru a asigura o armonizare fiscală eficientă a bazei de impozitare a întreprinderilor, vor fi necesare mai multe discuții, în special în ceea ce privește posibilitatea ca statele membre să acorde alte măsuri de politică fiscală „în afara” domeniului de aplicare al directivei CCTB (de exemplu, creditele fiscale); propunerea ar fi eficientă, așadar, prin apropierea cotelor impozitului pe profit.

5. Pentru implementarea optimă, din punct de vedere tehnic, ambele țări susțin o perioadă de tranziție rezonabilă de cel puțin patru ani. Prin urmare, directiva ar trebui să propună reguli tranzitorii.

6. Un dezavantaj major identificat se referă la implementarea unei repartizări a profitului numai la nivel european, deoarece multinaționalele au, de obicei, activități prin intermediul unor subsidiare care operează în afara UE, deci o parte din profiturile lor trebuie alocate țărilor terțe. Cu toate acestea, în cazul în care autoritățile fiscale din aceste țări nu acceptă standardele contabile și baza fiscală armonizată, companiile vor suferi de dublă impunere.

7. În plus, chiar dacă aplicarea formulei de alocare pare a fi simplă în teorie, vor apărea întrebări referitoare la calculul cifrelor de vânzări relevante,

⁶³ Tobias Hentze, *Der Beitrag multinationaler Unternehmen zum deutschen Steueraufkommen*, IW-Trends 2/2015, nr. 42, p. 43-59.

⁶⁴ Christoph Watrin, Martin Thomsen, *Steuerstrategien deutscher Konzerne — die OECD als Retter?*, în „Steuer und Wirtschaft”, 1, p. 3-14.

determinarea capitalului investit și enumerarea angajaților. Un cadru comun în toate țările ar fi o condiție prealabilă, deoarece armonizarea fiscală nu este numai eligibilă în UE, ci și în afara UE.

În cazul Germaniei, consecințele unei astfel de schimbări radicale a sistemului de prețuri de transfer ar fi enorme, ținând cont de volumul activităților de export, întrucât ideea utilizării unei repartizări pe bază de formulă în loc de principiul proximității (lungimii brațului) înseamnă mai degrabă o revoluție decât o reformă a impozitării internaționale, iar efectele asupra distribuției profiturilor impozabile sunt majore. O estimare bazată pe datele disponibile pentru statele membre ale UE și țările G20 susține această opinie.

Mai mult, CE propune o amortizarea liniară cu perioade de timp corespunzătoare pentru diferite categorii de active, iar amortizarea accelerată nu a fost luată în considerare. În Germania, amortizarea liniară este utilizată din 2011. În schimb, recenta reformă fiscală din Statele Unite a pus în aplicare un impozit pe fluxul de numerar, adică activele sunt imediat și complet deductibile. Din perspectiva autorităților fiscale, metoda amortizării liniare conduce la un venit mai mare pe termen scurt. Totuși, pe termen lung, nu există nicio diferență între modelul de amortizare accelerată și cel liniar, deoarece o investiție poate fi în cele din urmă integral dedusă. Astfel, valoarea nominală a impozitelor plătite pe întreaga perioadă luată în considerare nu depinde de metoda deducerii. Din punctul de vedere al companiei, amortizarea accelerată ar fi un stimulent pentru mai multe investiții, deoarece generează un efect pozitiv de lichiditate și, din acest motiv, propunerea CCTB nu este în favoarea promovării investițiilor private.

În conformitate cu CCTB, statele membre sunt libere să permită prin reglementarea națională deducerea cheltuielilor pentru pensii sau pentru planurile de beneficii determinate (articolul 24). Dacă vor fi adoptate, aceste propuneri vor face ca instituțiile UE să fie factorii principali de decizie în materie de impozitare a profitului în toate țările UE. Este probabil ca obstacolul major pentru punerea în aplicare să rămână obținerea acordului politic unanim necesar în Consiliul Uniunii Europene.

CCCTB reprezintă o reformă amplă a regimului fiscal actual în UE, prin metode și mecanisme de armonizare fiscală mai profunde decât recomandările în materie de impozitare internațională din inițiativele anti-BEPS ale G20 și ale OCDE. Din perspectivă globală, mediul concurențial fiscal în UE ar putea fi dezavantajat prin introducerea de măsuri mai stricte decât cele recomandate de OCDE/BEPS, dar o bună funcționare a pieței interne necesită o soluție mai cuprinzătoare, care să includă combaterea evaziunii fiscale. Dacă în proiectul CCTB 2011 accentul a fost pe sarcina administrativă și, eventual, monitorizarea prețurilor de transfer, în prezent, reglementarea CC(C)TB promovează mecanismul de consolidare și repartizarea profitului în vederea impozitării, ca răspuns echitabil și eficient la transferul profiturilor și pentru limitarea

planificării fiscale agresive. Formula pentru repartizarea profitului, care este elementul-cheie al CC(C)TB, este destul de convingătoare din punct de vedere politic, și nu din punct de vedere economic, deoarece principiul impozitării profiturilor la sursă ar fi eliminat. Cu toate acestea, din cauza dificultății de a determina prețuri de transfer adecvate, schimbarea propusă de CE este binevenită.

Există mai multe aspecte care ar putea fi obstacole în calea unei CC(T)TB, dintre care o problemă identificată se referă la lipsa de armonizare a regulilor de deducere, care determină stabilirea bazelor de impunere în mod suveran de către autoritățile fiscale naționale. Prin urmare, apreciem că acestea sunt cel puțin la fel de importante cum sunt cotele de impozitare.

Nici efectele repartizării profitului pe baza unei formulele unice asupra veniturilor fiscale ale statelor membre nu ar trebui neglijate. Țările mai mici vor pierde o parte din baza lor de impozitare, în timp ce țări mari ar câștiga datorită formulei de alocare propuse. Acest lucru face extrem de complexă găsirea unei soluții durabile în UE, care să permită condiții echitabile de concurență. Compensațiile pentru pierderi ar putea fi potrivite din punct de vedere politic pentru țările mai mici.

În opinia noastră, proiectul CCCTB va avea succes doar dacă metoda de calcul propusă se va aplica la nivel global, deoarece efectele noii reglementări se vor produce și în afara granițelor UE.

V.6. Accizele în UE – repere jurisprudențiale

Deși sunt un domeniu foarte important al raporturilor juridice de drept fiscal european, armonizarea fiscală fiind realizată datorită faptului ca a fost exprimat acordul unanim al statelor membre privind reglementarea acestui tip de venit al bugetului public, accizelor nu au generat o jurisprudență în fața CJUE atât de consistentă precum TVA-ul sau impozitul pe profit. Dintre cazurile care ilustrează jurisprudența recentă a CJUE în domeniul accizelor amintim:

Tabelul nr. 6. Jurisprudența recentă a CJUE în domeniul accizelor⁶⁵

Hotărârea CJUE (camera a VI-a) din 10 aprilie 2014	C-115/2013 , Comisia vs. Ungaria	Sanționarea Ungariei pentru transpunerea incorectă a legislației fiscale europene în materia accizelor armonizate pentru alcool.
Hotărârea CJUE din 9 octombrie 2014	C428/2013 cerere de decizie preliminară formulată la solicitarea Consiglio di Stato (Italia).	Modalitatea de impunere în dreptul italian a accizei pentru țigarete.

⁶⁵ Prelucrare proprie după informațiile disponibile la adresa <https://eur-lex.europa.eu/collection/eu-law/eu-case-law.html>, accesat în 5 iulie 2017.

Hotărârea CJUE din 28 ianuarie 2016	C-64/15 cerere de decizie preliminară formulată de Curtea Federală Fiscală, Germania.	Regimul neregulilor produse pe parcursul deplasării unor produse accizabile în regim suspensiv de accize, atunci când se constată lipsa unei cantități din produsele accizabile la momentul livrării.
Hotărârea CJUE din 2 iunie 2016	C 355/2014 cererea de decizie preliminară formulată de Tribunalul Administrativ din Plevna, Bulgaria.	Exigibilitatea accizelor atunci când bunurile în regim suspensiv de accize fac obiectul unei vânzări către un terț neautorizat ca antrepozit fiscal și, fără a părăsi fizic primul antrepozit, sunt ulterior înstrăinate către un beneficiar scutit la plata accizelor.
Hotărârea CJUE din 2 iunie 2016	C-418/2014 privind cererea de decizie preliminară formulată de Tribunalul administrativ din voievodatul Wroclaw, Polonia.	Procedura din dreptul național prevăzută pentru aplicarea ratei accizei naționale pentru combustibili, respectiv depunerea unei declarații lunare privind produsele cumpărate, destinate încălzirii, și rata accizei aplicabile în ipoteza nedepunerii acestei declarații.

1. Hotărârea CJUE (camera a VI-a) din 10 aprilie 2014; domeniul accizei la țuică (pălincă, eau-de-vie) C-115/2013, *Comisia vs. Ungaria*, s-a decis sancționarea Ungariei pentru transpunerea incorectă a legislației fiscale europene în materia accizelor armonizate pentru alcool. În particular, se cuvine observat faptul că art. 22 par. (7) din Directiva 92/83/CEE, așa cum a fost modificat prin Actul referitor la condițiile de aderare ale României și Bulgariei, prevede: „Ungaria, România și Slovacia pot aplica o cotă redusă a accizei de cel puțin 50% din cota standard a accizei la nivel național la alcoolul etilic în cazul alcoolului etilic obținut în distilerile pomicultorilor care produc anual peste 10 hectolitri de alcool etilic din fructele furnizate de gospodăriile proprii. Cota redusă va fi aplicată la cel mult 50 de litri de alcool din fructe, anual, pe gospodărie de pomicultor, destinați exclusiv consumului lor personal“.

Ungaria a instituit un regim fiscal (Legea CXXVII din 2003) care permitea scutirea de la plata accizelor pentru palincă (*eau-de-vie*, în textul oficial al hotărârii, redactat în limba franceză) produsă în statul maghiar, în limita a 50 de litri de alcool pur de persoană, indiferent dacă în distilerile locale se producea alcoolul pentru proprietarii persoane fizice ai acestor distilării sau pentru clienții persoane fizice ai distileriiilor.

În temeiul art. 258 TFUE, Comisia Europeană a solicitat Curții să constate încălcarea de către Ungaria a dreptului european; CJUE a admis acțiunea Comisiei Europene, reținând în esență următoarele:

- (a) Ungaria a încălcat prevederile art. 22 par. (7) din Directiva 92/83/CEE prin aceea că nu a restrâns sfera de aplicare a derogării doar la pomiculti. În Ungaria, scutirea de la plata accizelor viza toate persoanele fizice care obțineau prin intermediul unei distilării maxim 50 de litri de alcool pur anual, indiferent dacă aceștia erau sau nu pomiculti.
- (b) Ungaria a încălcat dreptul european prin aceea că nivelul accizei nu a fost fixat la nivelul a cel puțin 50% din acciza minimală pentru alcool etilic stabilită la nivelul Uniunii Europene.
- (c) În context, Curtea a precizat faptul că existența unei tradiții seculare de producere a palincii, care face parte din patrimoniul cultural maghiar, nu poate justifica încălcarea dreptului european.

2. Hotărârea CJUE C428/2013 din 9 octombrie 2014; decizie preliminară formulată la solicitarea Consiglio di Stato (Italia).

În litigiul pendinte, problema de drept incidentă este impunerea în dreptul italian a unei accize pentru țigaretetele care au un preț de vânzare mai mic decât cel al țigaretetelor din categoria de preț cea mai solicitată, a unei rate fixe din valoarea de bază (respectiv 115%), și nu o valoare minimă a accizei aplicate la toate categoriile de preț ale țigaretetelor. Reglementarea armonizată la nivelul UE presupune stabilirea pentru țigaretete a unei sarcini fiscale alcătuite din două componente:

- acciza specifică și
- acciza *ad valorem* percepută asupra prețului mediu ponderat de vânzare.

Întrebarea preliminară urmărește să obțină părerea curții privind posibilitatea de a încălca norma de drept a UE prin modalitatea de calculare a accizei la tutun stabilită în statul italian. Curtea a identificat ca și chestiune de drept incidentă în cazul prezentat spre judecare:

- respectarea de către dreptul italian a regulilor specifice pieței interne comune;
- dar și asigurarea condițiilor neutre ale reglementării privind concurența.

Astfel, instituirea unor praguri minime de impozitare diferite, în funcție de caracteristicile sau de prețul țigaretetelor, generează denaturări ale concurenței între diferite tipuri de țigaretete și ar fi, în consecință, contrară obiectivului de a asigura buna funcționare a pieței interne și condiții neutre de concurență. În concluzie, CJUE a stabilit că reglementarea armonizată a accizelor pentru tutun se opune dispozițiilor naționale prin care s-ar institui o acciza minimă care se aplică numai țigaretetelor care au un preț de vânzare cu amănuntul mai mic decât cel al țigaretetelor din categoria de preț cea mai solicitată, în locul unei accize minime identice aplicabile tuturor țigaretetelor.

3 Hotărârea CJUE C-64/15 din 28 ianuarie 2016, cerere de decizie preliminară formulată de Curtea Federală Fiscală, Germania, în procedura BP Europa Se împotriva Hauptzollamt Hamburg – Stadt.

S-a solicitat opinia CJUE privind regimul neregulilor produse pe parcursul deplasării unor produse accizabile în regim suspensiv de accize, atunci când se constată lipsa unei cantități din produsele accizabile la momentul livrării. În dreptul UE, atât conceptul de *accize*, cât și condițiile de percepere a accizelor trebuie să rămână armonizate, în scopul garantării funcționării pieței interne. Distrugerea totală sau pierderea iremediabilă a produselor accizabile aflate sub regim suspensiv de accize nu sunt considerate eliberare pentru consum.

Întrebarea preliminară vizează însă situația unei lipse parțiale a bunurilor accizabile, în legătură cu care se ridică și alte probleme, pe lângă calificarea drept eliberare pentru consum sau nu, respectiv:

- când se încheie deplasarea produselor în regim suspensiv;
- perceperea accizei este determinată de identificarea locului unde s-a produs neregula;
- dacă produsele care se deplasează în regim suspensiv și nu au fost pierdute sau distruse iremediabil sunt eliberate pentru consum.

Interpretând pe larg normele de drept european incidente, curtea a răspuns întrebărilor preliminare adresate, stabilind că deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv se încheie în momentul în care destinatarul acestor produse a constatat că lipseau cantități din aceste produse, iar dacă nu este posibil de determinat locul în care s-a produs neregula privind cantitățile lipsă, atunci se consideră că neregula s-a produs în statul membru și la momentul în care aceasta a fost depistată.

Situațiile avute în vedere exclud cazul de distrugere totală sau pierdere iremediabilă a produselor accizabile, ceea ce nu se opune aplicării unor dispoziții naționale privind momentul constatării unor deficiențe. Niciun text al dreptului armonizat la nivelul UE nu tinde să își rezerve dreptul de aplicare strict la cauzele care privesc doar toate cantitățile de produse care se deplasează în regim suspensiv de accize și care nu au ajuns la destinație, implicit, textul directivei fiind incident și în cazurile în care, fie și partial, produsele accizabile deplasate în regim suspensiv nu au fost predate destinatarului. Aceste situații sunt, în lumina dreptului EU, considerate eliberări pentru consum și vor fi gestionate în funcție de normele de drept incidente de la locul și momentul în care au fost constatate neregulile privind cantitatea de bunuri accizabile.

4. Hotărârea CJUE C 355/2014 din 2 iunie 2016 privind cererea de decizie preliminară formulată de Tribunalul Administrativ din Plevna, Bulgaria, privind pe Polihim-SS împotriva Nachalnik na Mitnitsa Svistov.

În speță s-a solicitat opinia avizată a CJUE privind exigibilitatea accizelor atunci când bunurile, care sunt în regim suspensiv de accize, fac obiectul unui

contract de vânzare-cumpărare către un terț neautorizat ca antrepozit fiscal și, fără a părăsi fizic primul antrepozit, sunt ulterior înstrăinate către un beneficiar al regulilor naționale de acordare a scutirii la plata accizelor. Abia ulterior perfectării celei de a doua vânzări, bunurile părăsesc antrepozitul fiscal și sunt preluate de beneficiarul final, în regim de scutire la plata accizelor. Autoritatea fiscală bulgară a apreciat că prima vânzare, efectuată către un contribuabil care nu este autorizat ca antrepozit fiscal, este momentul la care acciza este exigibilă, chiar dacă, ulterior, bunurile accizabile au ajuns în posesia unei persoane beneficiară a scutirii pentru plata accizelor.

Asupra chestiunilor de drept incidente a fost formulată cererea pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare, iar CJUE a argumentat ca vânzarea unui produs accizabil în interiorul unui antrepozit fiscal, fără ca acel produs să fi părăsit fizic acest antrepozit, nu constituie eliberare pentru consum a produsului. Momentul în care intervine exigibilitatea este momentul eliberării pentru consum, ceea ce este condiționat de ieșirea fizică a bunului din antrepozit și nu de vânzarea lui. Accizele reprezintă o taxă pe consum, nu pe vânzare, iar momentul la care intervine exigibilitatea lor trebuie să se situeze cât mai aproape de consumator. Cat timp produsele rămân în antrepozitul fiscal, consumul nu există.

Statele membre trebuie să respecte principiile dreptului UE, inclusiv principiul proporționalității, iar refuzul autorității fiscale de a acuti de accize în cazul dat depășește ceea ce este necesar pentru a se asigura aplicarea corectă și clară a normelor uniforme la nivelul UE. Textul art. 14 alin. 1 lit a din Directiva 2003/96 coroborat cu art. 7 din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că vânzarea unui produs supus accizelor și deținut de un antrepozitar autorizat într-un antrepozit fiscal nu determină eliberarea sa pentru consum decât în momentul în care acest produs părăsește fizic antrepozitul fiscal respectiv. Dacă bunurile sunt vândute unui cumpărător intermediar, care ulterior le vinde unui consumator final, care îndeplinește toate cerințele impuse de dreptul național în vederea unei scutiri de accize, și căruia îi sunt livrate direct produsele respective, antrepozitarul fiscal inițial nu are calitatea de consumator final și va fi scutit de la plata accizelor armonizate.

5. Hotărârea CJUE C-418/2014 din 2 iunie 2016 privind cererea de decizie preliminară formulată de Tribunalul administrativ din voievodatul Wrocław, Polonia, privind procedura ROZ-SWIT Zakład împotriva Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu.

Problema de drept material asupra căreia a fost investită CJUE vizează procedura din dreptul național prevăzută pentru aplicarea ratei accizei naționale pentru combustibili, respectiv depunerea unei declarații lunare privind produsele cumpărate destinate încălzirii și rata accizei aplicabile în ipoteza nedepunerii acestei declarații.

În lumina normelor armonizate privind accizele pentru produsele energetice, acestea se impozitează în funcție de utilizarea lor, la rata aplicată combustibilului pentru încălzire sau carburantului echivalent. În dreptul polonez, persoana care utilizează combustibil din produse energetice trebuie să completeze și să depună o situație lunară privind aceste consumuri, tocmai pentru a beneficia de o rată diminuată a accizelor datorate. În ipoteza lipsei acestor declarații lunare, norma de drept material național prevede că se va aplica rata accizelor pentru carburanți. Opinia argumentată a CJUE este că normele armonizate în dreptul UE pentru materia accizelor nu interzic statelor membre să prevadă proceduri și mecanisme proprii pentru identificarea situațiilor în care carburanții sunt folosiți drept combustibili. Obligația întocmirii și depunerii unei declarații lunare este proporțională cu obiectivul urmărit prin reglementarea ei, respectiv prevenirea evaziunii și fraudei fiscale. În egală măsură însă, principiul proporționalității face parte din ordinea juridică europeană, iar respectarea acestui principiu determină sancționarea ipotezei în care, în lipsa depunerii unei declarații, vor fi aplicate accizele pentru carburanți, chiar dacă scopul utilizării drept combustibili a fost deja dovedit.

Aceasta afirmație este imperativă în dreptul polonez, unde accizele pentru carburanți sunt de 8 ori mai mari decât acciza datorată pentru combustibili, ceea ce, evident, contrazice principiul proporționalității și obiectivele avute în vedere la momentul reglementării obligației de depunere a declarațiilor privind scopul utilizării bunurilor accizabile.

În concluzie, obligația depunerii unor situații lunare privind utilizarea drept combustibili a produselor accizabile este în acord cu prevederile normelor armonizate privind accizele în UE; în lipsa depunerii unei astfel de declarații, produsului vândut nu i se aplică rata accizei pentru carburanți, dacă se constată că nu există nicio îndoială că acel produs a fost destinat încălzirii.

În domeniul dreptului intern din România, jurisprudența analizată pentru ilustrarea gradului de armonizare a reglementărilor în domeniul accizelor a avut în vedere cele mai recente soluții de caz, neidentificând nicio cererea preliminară înaintată CJUE.

În domeniul supus analizei, se remarcă trei decizii ale Curții Constituționale, respectiv:

- Decizia nr. 34/24 iunie 1993 privind neconstituționalitatea art. 20 alin. 2 și art. 22 alin. 2 din legea privind accizele la produselor de import și din țară, precum și impozitul la țițeiul din producția internă și gazele naturale.

În acest caz, Curtea a fost investită pentru a decide privind neconstituționalitatea termenului de prescripție de 5 ani instituit pentru stabilirea accizelor și pentru executarea lor silită, prin opoziție cu termenul general de 3 ani în dreptul comun, considerându-se că aceasta reglementare contravine art. 41 alin. 2 din Constituție care prevede ocrotirea în mod egal a proprietății de către lege, indiferent de titular.

Curtea a apreciat drept constituțională instituirea termenului de prescripție de 5 ani, pentru următoarele argumente prezentate succint: termenul de 3 ani nu are o reglementare de ordin constituțional, iar potrivit art. 137 alin. 1, veniturile bugetului de stat nu constituie o proprietate privată a statului. Conform art. 138 din Constituție, impozitele și taxele se instituie numai prin lege, iar instituirea unei durate de prescripție mai mare decât în dreptul comun nu este contrară legii fundamentale.

– Decizia nr. 189/31 martie 2005 referitoare la neconstituționalitatea dispozițiilor Titlului VII Accizele din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale art. 190 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Excepția invocată vizează neconstituționalitatea dispozițiilor din Codul fiscal care vizează incriminarea unor infracțiuni în legătură cu nerespectarea regimului accizelor armonizate, deoarece, în esență, în dreptul românesc incriminarea unor fapte este de competența legilor penale care sunt legi organice, iar Codul fiscal este o lege ordinară. Cererea a fost respinsă ca inadmisibilă, Curtea identificând incidente de ordin procedural care au oprit pronunțarea asupra fondului chestiunii cu care a fost investită.

– Decizia 39/2013 privind neconstituționalitatea art. 3 ind. 1 din OUG 77/2011 privind aplicarea taxei de clawback asupra prețului medicamentelor, care include TVA.

Curtea a apreciat că, în virtutea principiului general aplicabil în materie fiscală, impozitele și taxele se aplică asupra materiei impozabile, venituri sau bunuri, și nu asupra celorlalte impozite, motiv pentru care aplicarea taxei de clawback asupra unei alte taxe este neconstituțională; *mutatis mutandis*, aceeași soluție va fi aplicată în ceea ce privește modul de calcul al accizelor.

În domeniul accizelor, jurisprudența relevantă a ICCJ include soluțiile pronunțate de Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în materie penală. Astfel, în Decizia nr 11/2015, acest complet a fost investit pentru a dezlega aspectul dacă, în ipoteza existenței infracțiunii de contrabandă, se poate dispune atât măsura confiscării bunurilor, cât și obligarea autorilor la plata taxelor vamale, a accizelor și a TVA-ului aferent. Curtea a acordat prioritate jurisprudenței europene relevante în această materie, respectiv două decizii ale CJUE (C459/07 Veli Elshani împotriva Hauptzollamt Linz și C230/08, Dansk Transport og Logistik împotriva Skatteministeriet) și a admis că, în această situație, măsura confiscării trebuie să fie însoțită de obligarea autorilor la plata tuturor taxelor și impozitelor datorate, inclusiv accizele aferente.

Dintre soluțiile pronunțate de completele investite pentru a soluționa definitiv spețe în domeniul accizelor armonizate, enumerăm:

– Decizia nr. 108/2015, obiect anularea deciziei privind stabilirea obligației de plată a accizei pentru alcool etilic și produse accesorii, împreună cu accesorii (majorări); instanța de recurs a constatat că, deși nu a fost introdus în cauză, sentința instanței de fond a fost pronunțată în contradictoriu cu emitentul actului,

sens în care recursul a fost admis, iar cauza a fost trimisă spre rejudecare (motivarea în drept invocă art. 129 CPC și art. 16 ind. 1 legea nr 554/2004).

- Decizia nr. 412/2015, SC PA SRL împotriva DGRFP Cluj-Napoca, obiect anularea decizie privind stabilirea impozitului pe profit suplimentar, ca urmare a încadrării în cheltuielile deductibile a accizelor achitate pentru contracte de leasing pentru autoturisme; deoarece accizele nu au fost cuprinse în pretul de vânzare al bunurilor în cauză, nu reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, fiind astfel nedeductibile fiscal. Instanța a reținut că partea nu putea să înregistreze accizele în contabilitate decât la data încheierii operațiunilor de import, respectiv la finalul perioadei de leasing; cum autoturismele au fost importate în vederea înstrăinării, cheltuielile efectuate în vederea înstrăinării, inclusiv plata accizelor, vor fi considerate ca deductibile fiscal.

- Decizia nr. 780/2015, SC P SRL împotriva ANAF Bucuresti, prin care s-a cerut anularea deciziei prin care s-au stabilit obligații principale și accesorii privind plata accizelor pentru motorină și biodisel; prima instanță a înlăturat concluziile raportului de expertiză contabilă în cauză, reținând ca relevantă pentru existența obligației de plata a accizelor data eliberării pentru consum a produselor accizabile, înțelegând aici orice ieșire din regimul suspensiv, inclusiv ocazională, sau orice deținere de bunuri accizabile, în afara antrepozitului fiscal. ICCJ a menținut soluția instanței de fond, având în vedere art. 178 alin 4 Cod fiscal, conform căruia deținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, pentru care nu se poate face dovada plății accizei, atrage obligația de plată a acestora. Societatea recurentă trebuie să fie diligentă atunci când se angajează într-un circuit comercial cu produse energetice din antrepozite fiscale, mai ales în lumina art. 2.2.1 din HG 44/2004, conform căruia eliberarea în consum a produselor energetice din antrepozite fiscale se efectuează numai în momentul în care cumpărătorul prezintă documentul de plată care să ateste virarea la bugetul de stat a valorii accizelor aferente cantității ce urmează a fi facturată. Societatea recurentă, în calitate de consumator final, trebuia să ceară de la societățile furnizoare factura proformă emisă de antrepozitar și instrumentul de plată (OP-ul confirmat prin ștampila și semnătura băncii care a debitat contul plătitorului). În ceea ce privește obligația de plată a accizei, expertiza contabilă efectuată în cauză care atestă realitatea înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor cu furnizorii de produse accizabile nu este considerată ca având relevanță.

- Decizia nr. 839/2015, SC VV SA Galați împotriva ANAF a solicitat anularea deciziei de impunere privind obligația de plată a unor accize suplimentare pentru alcool etilic; instanța de recurs a dispus trimiterea cauzei spre rejudecare, evidențiind că, în baza art. 129 și art. 261 pct. 5 CPC, judecătorul trebuie să stăruie pentru aflarea adevărului și să arate motivele de fapt și de drept care au format convingerea ei. Or, în speță fiind în discuție modul de calcul al pierderilor considerate acceptabile dintr-un stoc de produse accizabile plasate în regim suspensiv, instanța este obligată să lămurească modalitatea corectă pentru

calculul acestor pierderi. Rejudecând cauza, instanța va stărui asupra legalității metodelor de calcul folosite de părți pentru stabilirea pierderilor, suplimentând probatoriul administrat.

- Decizia nr. 1603/2015, SC C SA împotriva MFP prin Comisia pentru Autorizarea Operatorilor de Produse supuse Accizelor Armonizate; instanța de recurs a concluzionat că, pentru revocarea autorizației de antrepozit fiscal, este suficient să fie dovedită incidența unui singur caz dintre situațiile prevăzute expres de lege, în speță fiind vorba despre faptul că societatea nu a respectat condițiile avute în vedere la autorizare, respectiv nu a înștiințat MFP cu privire la modificarea tehnologiei de fabricație a produselor, prin includerea motorinei în rețeta de fabricație, produs accizabil care nu a fost inclus în rândul materiilor prime folosite pentru produsele finite.

- Decizia nr. 1877/2015, SC A SRL Constanța împotriva ANAF, solicitând anularea deciziei de impunere privind stabilirea impozitului pe profit pentru venituri nerealizate, reprezentând diferența de tarif între prețul din contractele încheiate cu partenerii contractuali și prețul stabilit prin Ordinul Agenției Naționale pentru Resurse Minerale. Totodată, speța a ridicat problema unei sume achitate cu titlu de accize printr-o procedură de executare silită de la un beneficiar final, iar SC A nu poate fi obligată la o nouă plată a accizei, fiind o plată dublă. ICCJ a apreciat că societatea trebuie să plătească acizele pentru diferența de tarif, atât timp cât este beneficiara unui contract de concesiune a activității de exploatare a rezervoarelor, conductelor de transport a țițeiului din producția petrolieră, a instalațiilor de pompare și a celorlalte instalații și echipamente aferente.

În egală măsură, este relevantă și, uneori, chiar mai curajoasă decât jurisprudența ICCJ, jurisprudența recentă a altor instanțe naționale care au soluționat cauze în domeniul accizelor armonizate:

- Decizia nr. 2484/30.09.2011, SC C SRL Brasov împotriva DJAIV Alba și DRAOV Brașov, prin care s-a solicitat anularea deciziei de impunere privind stabilirea unor sume suplimentare datorate cu titlu de accize pentru produse încadrate în clasa „băuturi spirtoase” și nu „băuturi intermediare”, cum le-a considerat partea care a demarat procesul. Reclamanta a depus la autoritățile fiscale lista produselor pe care le realizează în antrepozitul fiscal, precum și rețetele de preparare a acestor produse, dar nu a primit niciun răspuns, situație în care a continuat să lucreze ca și anterior. Un an și jumătate mai târziu, a primit un răspuns foarte complicat, care nu poate fi descifrat nici de către personalul cu studii de specialitate. Potrivit art. 172 alin. 1 Cod fiscal, produsele intermediare trebuie să îndeplinească anumite condiții, care nu se verifică în speța dată. Instanța de recurs a relevat însă că nu încadrarea făcută de reclamantă pentru produsele sale este relevantă, ci data până la care trebuia solicitată încadrarea produselor în categoriile tarifare, de către autoritatea competentă din punct de vedere fiscal. Verificând prevederile legale incidente, instanța de recurs a

concluzionat că reclamanta nu poate fi obligată să plătească accize suplimentare pentru perioada în care încă mai era în termen pentru a solicita încadrarea tarifară, conform normelor în vigoare, a produselor pe care le realizează, ci doar ulterior expirării acestui moment.

- Tribunalul Brașov sentința civilă nr. 1634/CA din 12 martie 2013; TV și TG împotriva DRAOV Brașov și DGFP Brașov; în esență, reclamanții au solicitat anularea deciziei de impunere privind accesorii calculate pentru neplata accizelor la alcool etilic identificat în posesia lor, pe motiv că, în fapt, acciza a fost achitată de îndată ce organul fiscal a emis decizia de impunere privind stabilirea sumelor datorate cu titlu de accize. Art. 192 alin. 1 și 2 din Codul fiscal fac referire la momentul exigibilității accizelor, iar art. 166 alin. 1 lit. e face referire la momentul eliberării pentru consum. Art. 120 alin. 1 din OUG 92/2003 prevede că majorările se calculează începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii datoriei. În schimb, instanța reține atitudinea culpabilă a organelor de control, care au întocmit decizia de impunere de 4 ani și 2 luni de la data controlului, ceea ce a determinat și calcularea dobânzilor pentru o perioadă îndelungată.

Conform principiului proportionalității din dreptul UE, instanța a apreciat că măsura luată de o autoritate publică care afectează drepturile indivizilor trebuie să fie corespunzătoare atingerii unui scop legitim, necesară în vederea atingerii aceluși scop și, în același timp, cât mai rezonabilă. Este menționată și jurisprudența europeană în domeniul principiului proportionalității, în general invocat în procedurile judiciare în care se pune problema prevalenței unui drept legal față de alt drept sau atunci când disputa privește prevalența unui drept privat în contrapondere cu interesul public⁶⁶. Măsurile administrative și penalitățile nu trebuie să treacă dincolo de ceea ce este strict necesar, în așa fel încât procedurile de control să nu îngreuească libertățile pe care le cere Tratatul și nu trebuie să fie însoțite de o penalitate disproporționată cu gravitatea încălcării, încât să devină un obstacol în exercitarea acelei libertăți. În lipsa unei armonizări a legislației europene în domeniul sancțiunilor aplicabile în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de un regim instituit prin această legislație, statele membre sunt libere să aleagă sancțiunile care le par relevante⁶⁷. Acestea sunt totuși obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului UE și a principiilor sale generale, în consecință cu respectarea principiului proporționalității. În cauză, dreptul autorității fiscale de a stabili obligația de plată a accizei este de netăgăduit, dar și dreptul persoanei de a fi protejată împotriva abuzului de drept al autorităților. Acest conflict, între protecția unui drept privat și apărarea

⁶⁶ Sunt invocate cauzele C210/91 Comisia Europeană vs. Grecia, C 286/82 și 26/83 Luisi și Carbone împotriva Ministerului Trezoreriei, cauza C203/80 Casati.

⁶⁷ Cauza C188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jozwiak, Orlowski.

interesului public este de competența principiului proportionalității, motiv pentru care dobânzile de întârziere pentru plata accizelor în acest caz vor fi înlăturate.

- Tribunalul Suceava; OT SRL împotriva ANAF ANV- DGAOPV a solicitat anularea deciziei de impunere privind plata accizei la alcool etilic, pe motiv că nu sunt îndeplinite cumulativ cele 2 condiții prevăzute de reglementarea în vigoare (concentrația alcoolică peste 1,2% și încadrarea în codurile 2207 și 2208 ale nomenclurii combinate). Reclamanta a vizat o cantitate de „alcool etilic tehnic” care nu este, în opinia ei, supus accizării. Din raportul de expertiză depus la dosar rezultă că produsul „alcool tehnic” este un reziduu, nu este nici alcool etilic brut și nici alcool etilic rafinat. Prima instanță a admis cererea, dar, în recurs, cauza a fost trimisă spre rejudecare, cu obligarea instanței de a ține cont de opinia expertului. Cauza a fost din nou înregistrată pe rolul instanței de fond, care a respins acțiunea reclamantei, apreciind că întreaga cantitate de alcool este un produs accizabil. În recurs, cauza a primit o soluționare amplu argumentată cu menținerea obligației de plată a accizelor.

- Decizia nr. 4502/2014 a Curții de Apel Alba; SC MT&B SRL împotriva DRFP și ANAF Sibiu, privind anularea deciziei de impunere pentru stabilirea obligației de plată suplimentară, respectiv accize datorate pentru uleiuri utilizate drept combustibil pentru încălzire. Legiuitorul a prevăzut o procedură prealabilă pentru schimbarea regimului fiscal pentru produse reintroduse în circuitul economic (folosirea uleiurilor drept combustibil pentru încălzire). Astfel, instanța de recurs a casat hotărârea pronunțată în primă instanță (fond) și a argumentat că, atât timp cât destinația de combustibil a uleiului uzat nu este tăgăduită, obligația de plată a accizelor este imperativă. Nu are relevanță autorizația de mediu a reclamantei sau faptul că aceasta ar putea avea în vedere și o altă destinație pentru cantitatea de ulei pe care o are în stoc.

Bibliografie

- A. Fuerea, *Drept comunitar european. Partea generală*, Editura Allbeck, Bucuresti, 2004.
- A. Fuerea, *Instituțiile Uniunii Europene*, Editura Universul Juridic, București, 2002.
- A. Fuerea, *Manualul Uniunii Europene*, Editura Universul Juridic, București, 2004.
- A. Couret, H. L. Nabasque, *Droit financier*, Dalloz, Paris, 2008.
- A. F. Popa ș.a., *Codul fiscal în contextul integrării europene*, Ed. Contaplus, Ploiești, 2007.
- A. Hunt, B. Wheeler, *All You Need to Know about BREXIT*, <https://www.bbc.com/news/uk-politics-32810887>.
- B. Ryan, *Finance and Accountign for Business*, Thomson Learning, High Holborn House, London, 2004.
- C. Hamangiu, I. Rosetti-Bălănescu, Al. Băicoianu, *Tratat de drept civil*, vol. I, Editura All, București, 1995.
- C. Oneț, *Dreptul finanțelor publice. Partea generală*, Ed. Lumina Lex, București, 2005.
- C. Păun, *Dreptul economiei*, Editura Universul Juridic, București, 2017.
- C. Paun, *Romanian tax rules in non tax agreements*, în volumul *The Proceedings of the International Conferntence on European Financial Regulation*, Editura Universitatii „Alexandru Ioan Cuza” din Iasi, 2017.
- C. F. Costaș, *Drept fiscal*, Editura Hamangiu, 2016.
- C. Popa, *Drept financiar și fiscal – curs universitar*, Ed. Lumina Lex, București, 2008.
- C. Stătescu, C. Bîrsan, *Drept civil. Teoria generală a obligațiilor*, Editura ALL, București, 1993.
- C. Watrin, M. Thomsen, *Steuerstrategien deutscher Konzerne — die OECD als Retter?*, în *Steuer und Wirtschaft*, 2016.
- D. Drosu Șaguna, D. Șova, *Drept financiar public*, Ed. All Beck, București, 2005.
- D. Drosu Șaguna, *Drept financiar și fiscal*, Ed. All Beck, București, 2003.
- D. Drosu Șaguna, M. Tofan, *Drept financiar și fiscal european*, Ed. C.H. Beck, București, 2010.
- D. Drosu Șaguna, P. Rotaru, *Drept financiar și bugetar*, Ed. All Beck, București, 2003.
- D. Șova, *Drept fiscal*, Ed. C.H. Beck, București, 2011.
- D. D. Moțiu, *Stabilirea masei active și a masei pasive în procedura insolventei*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2009.
- E. Bălan, *Drept financiar*, ed. a III-a, Ed. All Beck, București, 2004.
- E. Disle, J. Saraf, *Droit fiscal. Manuel et aplications*, Dunod, Paris, 2008.
- F. Adam, O. Ferrand, R. Roux, *Finances publiques*, Presses de Science Po et Dalloz, 2007, Paris.
- F. Oprea, *Teoria generală a statului și dreptului*, suport de curs pentru învățământul la distanță, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Univ. „Al. I. Cuza”, Iași, 2004.
- G. Voinea ș.a., *Impozite, taxe, contribuții*, Ed. Junimea, Iași, 2005.

- G. Voinea, A. Boariu, M. Soroceanu, *Concepte și expresii importante pentru aplicarea legislației fiscale din România*, Ed. Polirom, Iași, 2005.
- G. J. Backhaus, E. R. Wagner, *Handbook of Public Finance*, Kluwer Academic Publisher, USA, 2004.
- G. Fábíán, G. Dănilă, R. Kis, O. Lészai, C. Păcuraru, *Hotărâri importante din jurisprudența Curții Internaționale de Justiție*, Hamangiu, București, 2019
- Gh. Beleiu, *Drept civil roman. Introducere în dreptul civil. Subiectele dreptului civil*, ediția a XI-a revăzută și adăugită, Editura Universul Juridic, București, 2007.
- Harvard Business School Press, *Business Literacy for HR Professionals, The Essentials of Finance and Budgeting*, Massachusetts, 2005.
- H. Pătrașcu, *Culegere de practică judiciară în materie fiscală*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008.
- H. A. Barnett, B. Yandle, *Regulation and Taxation*, în *Handbook of Public Finance*, Kluwer Academic Publisher, USA, 2004.
- H. Tobias, *The Challenge of Moving to a Common Consolidated Corporate Tax in Europe*, German Economic Institute, Report 01/2019, Cologne.
- H., Tobias, *Der Beitrag multinationaler Unternehmen zum deutschen Steueraufkommen*, IW-Trends 2/2015, nr. 42.
- I. Condor, S. Cristea Condor, *Drept vamal și fiscal*, Ed. Lumina Lex, București, 2002.
- I. M. Costea, *Fiscalitate europeană*, Editura Hamangiu, București, 2016
- I. N. Militaru, *Dreptul Uniunii Europene. Cronologie. Izvoare. Principii. Institutii. Piața internă a Uniunii Europene. Libertățile fundamentale*, ediția a III-a, revăzută și adăugită, Editura Universul Juridic, 2017.
- I. P. Filipescu, Augustin Fuerea, *Drept instituțional comunitar european*, Editura Actami, București, 2000.
- I. Văcărel ș.a., *Finanțe publice*, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2003.
- J.-M. do Carmo Silva, L. Grosclaude, *Gestion juridique, fiscale et sociale. Manuel et applications*, Dunod, Paris, 2008.
- J. P. Jacque, *Droit institutionnel de l'Union Européenne*, Dalloz, Paris, 2004.
- J.-P. Regoli, *Drept fiscal*, National Institute Of Techniques Économiques Et Comptables Paris, Ed. Economică, București, 2000.
- J. L. van de Streek, *Some Introductory Remarks on the Relaunched CCTB/CCCTB Proposals from a Policy Perspective*, Weekblad Fiscaal Recht 2017/7184.
- L. Cartou, J. L. Clergerie, A. Gruber, P. Rambaud, *L'Union Européenne*, Ed. Dalloz, 2000.
- L. Țățu, C. Șerbănescu, D. Ștefan, D. Cataramă, A. Nica, *Fiscalitate. De la lege la practică*, Ed. All Beck, București, 2005.
- L.-V. Herovanu, *Fondul de comerț*, Ed. Universul Juridic, București, 2011.
- M. Tofan, *Argument for Ruling a Unique European Tax*, în „Journal of Modern Accounting and Auditing”, David Publishing House, USA, 2011.
- M. Tofan, *Considerații privind un posibil impozit unic european*, în „Curierul Fiscal”, nr. 1/2011.
- M. Tofan, *Provocările proiectului CCTB/CCCTB: de la armonizare la integrare fiscală în Uniunea Europeană*, în Revista „Cluj Tax Forum”, nr. 2/2019.
- M. Tofan, *Integrarea în structurile Uniunii Monetare Europene*, Ed. C.H. Beck, București, 2008.
- M. Tofan, *Highlights of the CJEU Case Law in the Field of Excise Duties*, în „Curierul Fiscal”, 2016.

Bibliografie

- M. Tofan, *Legal Framework Transformation towards European Banking Integration*, în „Perspectives of Business Law Journal”, 4 (1), pp. 204-208, 2015.
- M. Tofan, *Ruling a unique european tax. Argument and impediments*, în *Proceedings of the IVth International Conference on Globalization and Higher Education in Economics and Business Administration* – 2010, Editura Universității Alexandru Ioan Cuza din Iași.
- M. Tofan, *The VAT Deductibility and the Prevalence of Substance over Form. Relevant case-law*, în volumul *The Proceedings of The International Conference on European Financial Regulation EUFIRE 2017*, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2017.
- M. Tofan, *Provocările proiectului CCTB/CCCTB: de la armonizare la integrare fiscală în Uniunea Europeană*, în revista „Cluj Tax Forum”, nr. 2/2019.
- M. Tofan, A. M. Bercu, A. Popescu, *Dreptul afacerilor – suport de curs pentru studenții de la specializarea Economie*, Ed. Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2010.
- M. I. Niculeasa, *Codul de procedură fiscală adnotat: Norme metodologice. Decizii ale Curții Europene de Justiție. Decizii ale Curții Constituționale. Decizii ale Înaltei Curți de Casație și Justiție. Decizii ale Curții Supreme de Justiție*, Ed. Rentrop & Straton, București, 2007.
- N. Țândăreanu, N., *Prescripția extinctivă prin prisma prevederilor noului cod civil – aspecte de noutate*, http://www.inm-lex.ro/fisiere/d_1214/Prescriptia.pdf.
- O. Manolache, *Drept comunitar*, Editura Allbeck, București, 2001.
- O. Stoica, *Integrare financiar-monetară europeană*, Editura Junimea, Iași, 2003.
- P. Raimbourg, M. Boizard, *Ingénierie financière, fiscale et juridique*, deuxième édition, Dalloz, Paris, 2009.
- P. Serlooten, *Droit fiscal des affaires*, 2e edition, Dalloz, 2001.
- R. Bufan, M. Șt. Minea, *Codul fiscal comentat*, Wolters Kluwer, 2008.
- R. Böttner, J. Grinc, *Bridging Clauses in European Constitutional Law: Legal Framework and Parliamentary Participation*, Springer International Publishing AG, 2018.
- R. Miga-Besteliu, *Drept internațional public*, Ed. All, București, 1999.
- R. Muzellec, *Finance publique*, 12e edition, Dalloz, Paris, 2002.
- R. Posner, *Economic Analysis of Law*, Law School Casebook Series, Little, Brown & Company, USA, 1992.
- R. Postolache, *Drept financiar*, Ed. C.H. Beck, București, 2009.
- R. A. Musgrave, *Public Finance in a Democratic Society*, vol. III. *The Foundation of Taxation and Expenditure*, Edward Elgar Publishing, Northampton Massachusetts, 2000.
- R. M. Popescu, M. A. Dumitrașcu, A. Fuerea (coordonator), *Drept comunitar european – caiet de seminar*, Editura PROUNIVERSALIS, București, 2005.
- S. Angheni, M. Volonciu, C. Stoica, *Drept comercial pentru învățământul economic*, Ed. Universitară, București, 2005.
- S. Dennis-Escoffier, A. K. Fortin, *Taxation for Decision Makers*, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2006.
- S. G. Bomboș, M. Galanton, *Taxa pe valoare adăugată. Legislație. Doctrină. Jurisprudență*, Ed. C.H. Beck, București, 2006.
- S. M. Scholes, M. A. Wolfson, M. Erickson, E. L. Maydew, T. Shevlin, *Taxes and Business Strategy, a Planning Approach*, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2009.
- St. D. Cărpenaru, *Drept comercial român*, Ed. All Beck, București, 2007.

Drept financiar european

- Ș. M. Minea, C. F. Costăș, *Dreptul finanțelor publice*, vol. II. *Drept fiscal*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008.
- Ș. M. Minea, C. F. Costăș, *Dreptul finanțelor publice*, vol. I. *Drept financiar*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008.
- Ș. M. Minea, L. T. Chiriac, C. F. Costăș, *Dreptul finanțelor publice*, Ed. Accent, Cluj-Napoca, 2005.
- Ș. Răuschi, *Drept civil. Partea generală*, Editura Fundației Chemarea, Iași, 1993.
- T. Torslov, L. Wier, G. Zucman, Gabriel, *The Missing Profits of Nations*, Working Paper, 2018.

În aceeași colecție au apărut:

seria Texte fundamentale:

Pierre-Joseph PROUDHON,
Despre principiul federativ

seria Științe Economice

Maria BÎRSAN, Simona-Gabriela MAȘCA,
Investițiile străine directe.
De la paradigma eclectică, la paradigma evoluției investițiilor

Iulia Andreea BUCUR,
Convergență și divergență în procesul integrării economice europene

Mihaela TOFAN, Ana Maria BERCU,
Funcția publică și managementul carierei funcționarului public european

Ramona ȚIGĂNAȘU,
Teoria dreptului de proprietate, instituționalism
și dezvoltare economică

Simon HIX, Bjørn HØLAND,
Sistemul politic al Uniunii Europene (traducere de Miruna Andreescu)