

**EUGEN NICOLĂESCU**

# **FISCALITATE COMPARATĂ**



Copyright © 2012, **Editura Pro Universitaria**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin  
**Editurii Pro Universitaria**

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al  
**Editurii Pro Universitaria**

**Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României**

**NICOLĂESCU, EUGEN**

**Fiscalitate comparată** / Eugen Nicolăescu. - București :

Pro Universitaria, 2012

Bibliogr.

ISBN 978-606-647-152-7

336.22(075.8)

## Cuvânt introductiv

Uniunea Europeană a fost privită cu invidie de țările din afara acesteia și ar trebui să fie clubul select al țărilor europene care au scopul comun de a construi o Europă puternică, competitivă, unită, o comunitate în care libera circulație a persoanelor, a mărfurilor, a serviciilor și a capitalurilor sunt garantate prin tratatele semnate și ratificate de toate țările europene care au căpătat statutul de membru cu drepturi depline, tratate purtând denumirea de tratate constituționale.

Printre obiectivele strategice importante pentru funcționarea Uniunii Europene s-a inclus cel referitor la „piața unică” prin care dispar frontierele, taxele vamale, se armonizează cele mai multe prevederi normative legate de fiscalitatea aferentă consumului de bunuri și servicii, dar și unor impozite directe, astfel încât condițiile economice, administrative și de politici publice să fie cât mai apropiate, dacă nu chiar identice.

Procesul de armonizare a legislației fiscale la nivelul Uniunii Europene a început de mulți ani, este în curs de consolidare și va continua pe măsură ce statele membre vor asimila dimensiunea pieței europene, își vor micșora diferențele de dezvoltare unele față de altele, vor renunța la impunerea unor politici ori interese naționale celorlalte state și vor aborda statutul de țară europeană care a cedat din suveranitatea națională pentru un interes global, cedare realizată prin constituțiile proprii și consfințită în tratatele constitutive.

Bugetul Uniunii Europene, ca și bugetele statelor membre se constituie din prelevările stabilite prin acte normative valabile pentru nivelul European și pentru cel național, dar respectarea constituirii veniturilor publice și utilizarea acestora potrivit legislației în vigoare înseamnă responsabilitate și îndeplinirea prevederilor din tratatele europene, înseamnă adoptarea principiului de respect al contribuabilului European, indiferent în ce țară își are domiciliul sau sediul, indiferent că este persoană juridică sau fizică.

De aceea, pe parcursul anilor a fost nevoie ca o parte din legislația aferentă atingerii obiectivelor realizării pieței comune a vizat fiscalitatea, iar în cadrul acesteia, în primul rând cele mai importante impozite indirecte, referindu-se la

libera circulație, la consum, aceste impozite având un grad mare de colectare și de afectare a unui număr foarte mare de contribuabili.

Obiectivul urmărit și o reorganizare a prețurilor în interiorul Uniunii Europene pentru a asigura condiții cât mai corecte funcționării pieței unice, în condițiile existenței unor diferențe relevante ale nivelurilor de trai, ale nivelurilor de dezvoltare economică și socială.

Au fost avute în vedere îndeosebi două tipuri de impozite indirecte - Taxa pe valoarea adăugată și Accizele, astfel încât prin impozitele respective să se ajungă la un nivel echilibrat al prețurilor produselor care circulă liber în interiorul uniunii.

În vederea păstrării proporțiilor izvorâte din diferențele istorice s-au asigurat perioade de tranziție și s-au utilizat unele cote derogatorii de la cotele standard cu privire la datele de intrare în vigoare sau de acționare fiscală pentru anumite produse, ținând cont de discrepanțele majore existente încă între multe dintre țările europene, în funcție de data la care au aderat, de modul de asigurare a pregătirii la aderare.

Realitatea obiectivă este sinceră și dovedește că multe țări nu respectau întrutotul condițiile de aderare la data admiterii în Uniunea Europeană, pentru unele state deciziile prioritare fiind cele politice și nu cele tehnice.

Convergența economică și monetară este un alt principiu – obiectiv european care impune mărirea eforturilor comune în scopul unei armonizări fiscale cât mai profunde, cât mai extinse și care să permită și o administrare mai eficace a acestor tipuri de impozite și taxe, administrate în conformitate cu legislația europeană.

Recenta criză economică a sporit cerințele referitoare la disciplină bugetară, consolidare fiscală, indicatori de performanță economică și monetară, concomitent cu accelerarea căutării de noi și noi soluții pentru creșterea numărului locurilor de muncă, a creșterii economice, în general, a apropiării nivelurilor de dezvoltare economică și socială dintre statele membre.

O serie de indicatori macroeconomici au căpătat valențe majore, au devenit chiar stâlpi ai analizelor și evaluărilor economice prin care Uniunea Europeană exprimă aprecieri la adresa statelor membre, evident după consultarea Fondului Monetar Internațional.

Produsul Intern Brut, Deficitul Bugetar, mai nou Deficitul Structural, cursul de schimb sunt indicatori economici puternici, de nelipsit în orice analiză, iar actualele tratate constitutive au devenit insuficiente, propunându-se noi formule, atipice pentru Uniunea Europeană, dar prin care să se monitorizeze statele membre din zona Euro, în special, măsurile administrative fiind considerate singurele posibile într-o etapă de turbulențe economice.

Este limpede că și țările care doresc să accedă în zona euro vor trebui să dovedească încă dinainte cu mult timp că sunt pregătite să aplice noile criterii, mult mai severe, considerate asigurătorii pentru viitorul monedei euro.

Din toate aceste puncte de vedere, dar și ale altora, prezenta carte a încercat să introducă cât mai multe noțiuni și informații, din Europa și din lume, și cuprinde referiri la:

- prevederile legale necesare adoptării și aplicării unei fiscalități cu un puternic specific european, luând în considerație politici fiscale revizuite, realizarea de resurse bugetare proprii pentru Uniunea Europeană și pentru statele membre,

- bugetul Uniunii Europene cu toate considerațiile aferente, corelarea cu bugetele naționale și evident sistemele fiscale din statele membre, coerența cu formarea resurselor bugetare europene și locale,

- armonizarea fiscală ca unică soluție adecvată pentru funcționarea unei piețe unice puternice, în absența frontierelor, dar și a unei diversități de realități, mentalități, atitudini, percepții, tradiții etc.

- modalitatea în care sunt elaborate, aprobate, implementate cele mai importante directive și regulamente europene, legislație fundamentală cu mare impact asupra întregii Europe,

- bunele practici și rezultate ale politicilor fiscale în diverse state membre, inclusive efectele produse în țările respective,

- principalele tendințe în fiscalitatea europeană aflate în atenția instituțiilor europene și ale unor state membre cu un grad sporit de influență.

Probabil că vorbind despre buget, directive europene, impozite și taxe, calcularea de indicatori care să se bazeze pe respectivele noțiuni fac din carte un instrument de inițiere, de deschidere, de provocare pentru a aprofunda acele

trimiteri care interesează cititorul, în special masterandul, acesta căpătând, sper, deprinderea studiului individual tot mai documentat pentru a înțelege lumea în care trăim și direcția în care aceasta se mișcă.

La sfârșitul cărții sunt atașate multe informații privind evoluția principalelor impozite și taxe din Uniunea Europeană, din statele membre, mai ales din ultimii cinci - zece ani, care ne pot da o imagine asupra politicilor fiscale și bugetare utilizate și în vremuri de avânt economic, și în vremuri de recesiune, asupra soluțiilor economice găsite de unele sau altele din țările europene, de încercările de adaptare la un cadru financiar – fiscal tot mai dificil.

Cartea se întemeiază pe cele mai proaspete raportări financiare, pe o serie de rapoarte efectuate de cele mai mari firme de audit din România, reprezentante ale așa numitului consorțiu profesional - BigFour, cărora le mulțumesc pentru că mi-au acordat acces la asemenea informații deosebit de prețioase și care nu sunt destinate publicului.

Totodată m-am bazat pe mai multe documente publice ale Comisiei Europene în legătură cu tendințele fiscalității în Uniunea Europeană, cu măsurile foarte recente de guvernare economică adoptate la nivelul Uniunii sub forma Pachetului de șase măsuri.

De asemenea mulțumesc președintelui Camerei Consultanților Fiscali, domnul Daniel Chițoiu, pentru sprijinul, profesional și prietenesc, pe care mi l-a arătat în formularea celor mai bune abordări într-un domeniu atât de vast și de schimbător.

Am priceput încă odată că numai prin muncă multă, consecventă, cu îndoieli și bucurii se pot obține produse de calitate, de orice fel, inclusiv cele de natură intelectuală.

La final, dar nu în ultimul rând, mulțumesc familiei mele care m-a înțeles în izolarea studiilor mele și mi-a permis să fiu mai puțin prezent la multe evenimente importante, dar toți știu că în orice moment, chiar și de absență, am fost alături de ei, toți cei dragi.

# CAPITOLUL 1

## NOȚIUNI GENERALE

### ***1.1. Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene***

1.2. Acordul Interinstituțional privind disciplina bugetară și buna gestiune financiară

*1.2.1. Sistemul de resurse proprii ale Uniunii Europene*

*1.2.2. Cadrul financiar multianual*

*1.2.3. Bugetul Uniunii Europene*

*1.2.4. Conturile anuale și rapoartele Uniunii Europene din punct de vedere financiar – contabil - bugetar*

*1.2.5. Rapoartele anuale de activitate și raportul de sinteză*

### ***1.3. Descărcarea de gestiune***

### ***1.4. Audituri interne și externe***

### ***2.1. Acquis Comunitar***

*2.1.1. Principii de bază ale dreptului comunitar dezvoltate prin jurisprudența Curții Europene de Justiție*

*2.1.2. Aplicabilitatea actelor juridice din dreptul comunitar*

*2.1.2.1. Actele juridice fundamentale*

*2.1.2.2. Alte acte*

### **1.1. Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene**

La data de 1 decembrie 2009, a intrat în vigoare Tratatul de la Lisabona care se compune din Tratatul privind Uniunea Europeană și Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene.

Ambele tratate fac parte din categoria actelor constitutive ale Uniunii Europene.

***Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene*** – Partea a treia cu referire la politicile și acțiunile interne ale Uniunii, Titlul VII – Norme comune privind

concurența, impozitarea și armonizarea, respectiv Capitolul 2 – Dispoziții fiscale, cuprinde mai multe articole care reprezintă baza legislativă în reglementarea acestui domeniu al fiscalității europene, astfel:

**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.

**Articolul 113** (ex.articolul 93 TCE)

Consiliul, hotărând în unanimitate, în conformitate cu o procedură legislativă specială și după consultarea Parlamentului European și a Comitetului Economic și Social, adoptă dispozițiile referitoare la armonizarea legislațiilor privind impozitul pe cifra de afaceri, accizele și alte impozite indirecte, în măsura în care această armonizare este necesară pentru a asigura instituirea și funcționarea pieței interne și pentru a evita denaturarea concurenței.

## **1.2. Acordul interinstituțional privind disciplina bugetară și buna gestiune financiară (AII)**

Acordul Interinstituțional privind disciplina bugetară și buna gestiune financiară (AII) se referă la trei mari obiective:

**A** - să pună în aplicare disciplina bugetară;

**B** - să îmbunătățească funcționarea procedurii bugetare anuale și cooperarea între instituții cu privire la chestiunile bugetare

**C** - să asigure o bună gestiune financiară.

Începând cu anul 1970 o serie de acorduri sau de declarații comune au fost adoptate între statele membre ale Uniunii Europene, ulterior fiind încorporate, cu actualizări și completări, în Acordul Interinstituțional încheiat în 1999, care poate constitui o adevărată "Cartă", a acordurilor anterioare cu privire la bugetul Uniunii.

Acordul Interinstituțional adoptat în anul 1999 a fost înlocuit cu un nou Acord, semnat la 17 mai 2006, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007, intitulat *Acordul Interinstituțional privind disciplina bugetară și buna gestiune financiară (AII)*.

În Anexa la acest Acord se stabilește Cadrul financiar pentru perioada 2007-2013, iar, în baza acestui document, Comisia a aprobat un nou Cadru financiar pe termen mediu (punctul 30, IIA).

De asemenea, Cadrul Multifinanciar este menționat în mod expres în articolul 312 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene.

*Acordul Interinstituțional privind disciplina bugetară și buna gestiune financiară* este format din trei părți:

**A** - Prima parte se ocupă cu definirea și dispozițiile de punere în aplicare a cadrului financiar.

**B** - Partea a doua se referă la îmbunătățirea colaborării interinstituționale în cursul procedurii bugetare, prin emiterea de norme profesionale de lucru.

Aceste norme se referă la:

a - cooperarea interinstituțională, în general,

b - stabilirea bugetului,

c - aspecte mai specifice (de clasificare a cheltuielilor, includerea unor dispoziții financiare în actele legislative, rata maximă de creștere, etc.).

C - Partea a treia conține dispoziții referitoare la buna gestiune financiară a fondurilor UE.

Dispozițiile vizează asigurarea unui control intern eficient și integrat al fondurilor comunitare, o programare financiară economică, etc.

Disciplina bugetară în conformitate cu Acordul Interinstituțional acoperă toate cheltuielile și este obligatoriu pentru toate instituțiile europene care se finanțează din fonduri europene sau gestionează resurse comunitare.

Prevederile din Acord nu au avut temei juridic explicit în Tratatul Uniunii Europene la data la care a fost încheiat, dar reprezintă mai mult decât un simplu angajament politic, el permite realizarea cadrului de finanțare.

*Acordul Interinstituțional privind disciplina bugetară și buna gestiune financiară* a fost negociat și semnat în conformitate cu dispozițiile tratatelor europene, ceea ce-i conferă baza juridică necesară.

Având în vedere situația neclară și confuză referitoare la cadrul legal, Tratatul de la Lisabona a preluat acele modificări necesare pentru organizarea și funcționarea cadrului financiar, precum și pentru actualul Acord Interinstituțional privind disciplina bugetară și buna gestiune financiară.

La data de 3 martie 2010, Comisia Europeană a adoptat propunerea de Regulament pentru Cadrul financiar multianual și un proiect de Acord Interinstituțional privind disciplina bugetară, care avea menirea să înlocuiască Acordul anterior (AII) privind disciplina bugetară și buna gestiune financiară și aflat în exercițiu, proiect aprobat de Comisie și aflat la Parlamentul European și Consiliul European pentru dezbatere și aprobare.

Până la adoptarea unor noi acte juridice actualul Acord Interinstituțional privind disciplina bugetară și buna gestiune financiară (AII) va rămâne în vigoare cu valabilitate totală.

### ***1.2.1. Sistemul de resurse proprii ale Uniunii Europene***

Bugetul Uniunii Europene este finanțat aproape în întregime din resurse proprii, potrivit prevederilor tratatelor constituționale.