

Universitatea „Al. I. Cuza” Iași  
Centrul de Studii Europene  
Modul de masterat: *Drept european*

# **Drept fiscal european**

## *Drept fiscal european*

## **Planul suportului:**

### ***Partea I – Componente fiscale proprii spațiului comunitar***

1. Problematika diminuării concurenței fiscale în spațiul UE
2. Eterogenitatea sistemelor fiscale din țările membre ale UE
3. Impozitul pe venit în țările membre ale UE
4. Înselșniri acordate la impunerea veniturilor în țările UE
5. Baremuri de impozitare a veniturilor în țările UE
6. Presiunea impozitului asupra societăților în țările UE
  - 6.1. Armonizarea impozitului pe societăți în UE
7. Presiunea fiscală și socială asupra veniturilor din muncă
8. Impozitele indirecte în UE
  - 8.1. Armonizarea taxei pe valoarea adăugată în spațiul UE
  - 8.2. Studiu comparativ privind accizele în UE și OCDE
9. Principii de impozitarea veniturilor transfrontaliere în UE
10. Dubla impunere
  - 10.1. Necesitatea evitării dublei impuneri
  - 10.2. Metode privind evitarea dublei impuneri

### ***Partea a II - a – Componenta de reglementare bugetară comunitară***

1. Principii aplicate în stabilirea și executarea bugetului comunitar
2. Linii esențiale de management bugetar
  - 2.1. Elemente de bază privind execuția bugetară
  - 2.2. Regulile și metodele contabile
  - 2.3. Reforma cadrului contabil
3. Reglementări financiar-bugetare regăsite în corpusul constituțional comunitar
  - 3.1. Veniturile și cheltuielile comunitare
  - 3.2. Elaborarea bugetului
  - 3.3. Execuția bugetară
  - 3.4. Raportare și control
  - 3.5. Alte reglementări în materie
4. O caracterizare privind veniturile și cheltuielile bugetului comunitar pe baza execuției bugetare derulate în ultimii ani
  - 4.1. Sistemul de venituri
  - 4.2. Cheltuielile
  - 4.3. Dezechilibrul bugetar la nivelul statelor membre și mecanismul compensației bugetare
5. Dimensiunea și structura bugetului general al UE aferent exercițiului financiar 2004
  - 5.1. Schimbare de formulă bugetară - de la „UE-15” la „UE-25”

## **Suport de curs pentru disciplina: Drept fiscal european**

### *Partea I – Componente fiscale proprii spațiului comunitar*

#### **1. Problematika diminuării concurenței fiscale în spațiul UE**

Problemele puse de controlul concurenței fiscale, la nivelul UE, sunt, din punct de vedere teoretic, extrem de sensibile. Dintr-un punct de vedere mai practic, al construcției europene, deși sunt dificile, datorită necesității rezolvării într-un timp rezonabil (de a se tempera, dacă nu elimina complet concurența fiscală), acestea reclamă găsirea unor soluții în acord cu legislația comunitară.

Problemele de principiu ridicate de introducerea unor măsuri de temperare a concurenței fiscale în Europa sunt (cel puțin) următoarele:<sup>1</sup>

- **Problema suveranității fiscale**

Determinarea reglementărilor fiscale ține, am putea spune, de "prerogativele regale". Este vorba, în principiu, despre una din expresiile majore ale suveranității naționale. Expresia sa liberă poate, în mod legitim, să conducă la adoptarea unor reguli fiscale ce pot favoriza unele practici de concurență fiscală. În sens invers, ea este susceptibilă de a fi în mod limitat determinată, ba chiar împiedicată, de concurența fiscală exercitată de terți. Pe scurt, coexistența suveranităților fiscale, erijată în principiu, este susceptibilă de a produce o concurență fiscală care suprimă progresiv orice suveranitate.

---

<sup>1</sup> Conform *Raportului Comisiei de Finanțe a Senatului Franței*, Paris, 1999.

Acest risc este totuși apreciable, foarte concret fiind vorba de prelevări asupra factorilor "mobili" (impozit pe societăți, taxarea produselor economiilor etc.).

Pentru aceste categorii de impozitări, trebuie făcută o alegere între menținerea absolută a suveranităților naționale și deci acceptarea consecințelor unei eventuale concurențe fiscale, și atingerile aduse suveranităților naționale, care constau în adoptarea unor reguli internaționale, mai mult sau mai puțin ambițioase, adică limitând exercițiul suveranității fiscale.

#### ● **Problema influenței regulilor internaționale**

Prin ea însăși, edictarea regulilor internaționale nu este incompatibilă cu prezervarea suveranității fiscale.

Dar două condiții se impun pentru ca această compatibilitate de principiu să reziste în practică. Pe de o parte, trebuie ca aplicarea acestor reguli într-un stat să rezulte din decizia sa proprie și, pe de altă parte, ca aceste reguli să limiteze până la un anumit punct capacitatea sa de a-și modula deciziile fiscale.

Această ultimă condiție trimite la problema influenței regulilor internaționale din domeniul fiscal, persistând de-a lungul anilor '90 cu ocazia negocierilor purtate în Europa în problema concurenței fiscale.

La început, aceste negocieri vizau o armonizare a reglementărilor fiscale, cât mai completă posibil.

Blocajele întâlnite au incitat **Comisia europeană** să privilegieze o orientare mai modestă care trebuia să ducă la un "Cod al bune concurențe". Cu acesta, nu se mai pune problema stabilirii de reguli uniforme de constrângere, ci, inspirându-se din conceptul de "concurență loială", a eliminării practicilor celor mai excesive ale concurenței fiscale.

Un asemenea demers are, teoretic, merite importante. El respectă principiul nediscriminării, care este esențial pentru funcționarea armonioasă a pieței unice și păstrează, practic, un spațiu pentru liberul exercițiu al suveranității fiscale a statelor, interzicând "licența" fiscală. El respectă astfel, pe deplin, principiul subsidiarității care stă la baza construcției europene.

Totuși, este dificil de a vedea în el soluția care ar permite stăpânirea concurenței fiscale între statele europene. Limitat la impozitarea beneficiilor întreprinderilor, el se bazează pe concepte ce rămân încă vagi și nu mai este însoțit de nici o sancțiune.

- **Europa nu este singură**

Stăpânirea concurenței fiscale în Europa, presupunând că ea ar fi îndeplinită, ar pune problema compatibilității modalităților sale cu reglementările fiscale în vigoare din restul lumii.

În această privință, chiar dobândită fiind capacitatea de a regla problemele puse de paradisurile fiscale sau de zonele off-shore – care, de altfel, există și în Europa – ar fi iluzoriu de imaginat că simpla lor suprimare ar fi suficientă pentru a elimina riscurile "deturnărilor de trafic" pe motive fiscale.

În fine, trebuie să subliniem necesitatea de a se relaționa procesul negocierilor între statele europene cu cel angajat în alte organizații internaționale importante.

\*

\*      \*

Uniunea monetară, propunându-și să genereze o mai mare mobilitate a bunurilor și serviciilor, a capitalurilor și, poate, a persoanelor, în spațiul european, fondează aplicarea unor raționamente fiscale pe două tipuri de considerații<sup>2</sup>: cele care reies din analiza concurenței fiscale între colectivități teritoriale în cadrul spațiilor monetare integrate (state unitare sau federații) și cele care relevă mecanismele concurenței între statele naționale din cadrul unei zone integrate economic.

- **Concurența fiscală între unitățile locale**

Analiza concurenței fiscale dintre colectivitățile locale, privind fiscalitatea directă a persoanelor, consumul colectiv și protecția socială, arată că mobilitatea individuală duce la o segregare geografică în funcție de venit, care, în absența repartizării juste a impozitelor și taxelor, riscă să adâncească într-o manieră cumulativă inegalitățile de potențial fiscal între colectivități. Privind fiscalitatea întreprinderilor, în prezent nu este pus clar în evidență efectul diferențelor de fiscalitate asupra alegerilor de localizare a activităților, concurența fiscală - în sens larg, incluzând subvențiile și alte facilități acordate întreprinderilor - între colectivitățile locale părând vădită. Ea generează, ca și pentru prelevările asupra economiilor, fenomene de concentrare spațială a activităților și o întărire cumulativă a inegalităților de potențial fiscal; tot ea

---

<sup>2</sup> Ibid.

este și la originea câștigurilor facile ale întreprinderilor nou-înființate și a sporului de sarcini fiscale ce apasă asupra pozițiilor mai puțin mobile.

- **Un joc non-cooperativ între statele membre ale UE**

În contextul Uniunii monetare europene, regulile instituționale și provocările care apasă asupra alegerilor guvernelor naționale sunt de natură să genereze comportamente oportuniste și non-cooperante, pe care situația șomajului masiv și persistent riscă să le facă și mai atrăgătoare dacă se întărește concurența pe piața bunurilor și serviciilor și pe piața financiară și dacă mobilitatea întreprinderilor se dovedește înșelătoare. Odată cu adoptarea monedei unice, guvernele naționale pierd controlul politicii monetare și al politicii de schimb, care le-au permis, în cadrul Sistemului Monetar European (SME), de a se folosi de practici non-cooperative vizând creșterea competitivității economiei naționale în raport cu cele ale partenerilor. În timp ce coborârile de curs competitive și "dezinflația competitivă" apăreau astfel ca cele două modalități posibile ale aceluiași joc non-cooperativ, în cadrul SME, concurența fiscală, prin scăderea sarcinilor asupra întreprinderilor și asupra costurilor de producție, are efecte similare asupra competitivității și devine deci, în cadrul uniunii monetare, o armă cu atât mai atrăgătoare cu cât unificarea monetară va întări consecințele în termeni de repartiție spațială a activităților și a locurilor de muncă. În plus, constrângerea pe care o exercită Pactul de stabilitate și de creștere asupra politicilor bugetare naționale, care constituie singurul instrument de politică macroeconomică în mâinile guvernelor, ar putea să facă și mai atrăgătoare perspectivele concurenței fiscale, în măsura în care o relansare prin relaxarea fiscalității ar stimula mai mult creșterea poziției prelevărilor decât o creștere a cheltuielilor publice, generând o reducere a deficitului public, dar în detrimentul partenerilor.

## **2. Eterogenitatea sistemelor fiscale din țările membre ale UE**

Așa cum se cunoaște, maniera cea mai obișnuită de a compara fiscalitățile naționale este observarea unor indicatori globali: **presiunea fiscală și structura**

**prelevărilor obligatorii**<sup>3</sup>. Acești indicatori "comozi" sunt totuși înșelători de două ori; pe de o parte, ei sunt sensibili la gradul de socializare a anumitor cheltuieli importante, precum cele cu sănătatea, educația etc. și la tehnicile de finanțare a anumitor politici, precum politica familială, politica locuințelor etc., iar pe de altă parte, ei nu țin seama de incitări ce acționează asupra alegerilor diferitelor categorii de contribuabili, care nu depind, de ratele medii ale prelevării, ci de rate marginale efective, **a priori**, fără legătură cu precedentele.

- **Ratele presiunii fiscale globale**

Figurile 2.1., 2.2. și 2.3. arată că rata presiunii fiscale globale - ratio din totalul încasărilor din prelevările obligatorii din PIB - a cunoscut o creștere constantă în toate țările UE, de mai multe decenii. Totuși, ultimii ani au înregistrat o anumită stabilizare în cea mai mare parte a țărilor, întreruptă de recesiunea de la începutul anilor '90 și de necesitatea, în Europa, de a respecta criteriile finanțelor publice ale Tratatului de la Maastricht. Cu privire la acest indicator, observăm că Franța se situează puțin deasupra mediei țărilor membre ale UE, stabilizarea ratei presiunii fiscale globale fiind mai puțin netă.

- **Structura prelevărilor obligatorii**

Compararea structurilor naționale ale prelevărilor obligatorii după natura prelevărilor - clasificare într-un fel arbitrară și care nu reflectă în mod necesar incidența economică a prelevărilor - subliniază marea eterogenitate a țărilor europene în materie de fiscalitate (figura 2.4.). Franța apare singulară, mai ales în partea „slabă” a încasărilor impozitului direct asupra veniturilor persoanelor și în importanța prelevărilor asupra salariilor (cotizații sociale). Această singularitate trebuie revitalizată, în măsura în care cotizațiile sociale salariale se "înrucesc" cu prelevarea în privința sursei veniturilor. În plus, creșterea puterii Contribuției sociale generalizate (CSG), a cărei poziție e mult mai largă decât cea a cotizațiilor sociale pe care ea le-a înlocuit - mai ales la începutul lui 1998 - atenuează sensibil singularitatea franceză: sistemul fiscal francez apare azi mai apropiat de cel al țărilor partenere, cu o dublă prelevare asupra veniturilor persoanelor - o prelevare proporțională, la sursă (origine), cu o rată moderată asupra aproape tuturor veniturilor (CSG + RDS) și o prelevare puternic progresivă asupra veniturilor medii și ridicate (impozitul pe venit al

---

<sup>3</sup> Ibid.



persoanelor), plătit de aproximativ jumătate din centrele fiscale, ale căror rate marginale cele mai ridicate sunt printre cele mai mari din Europa.

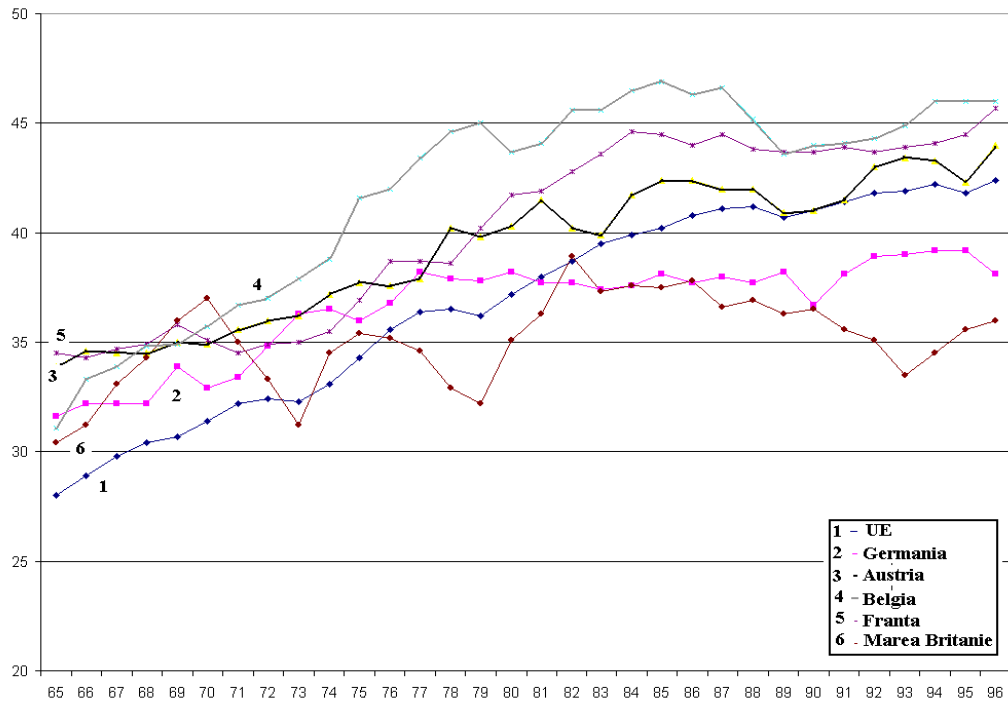
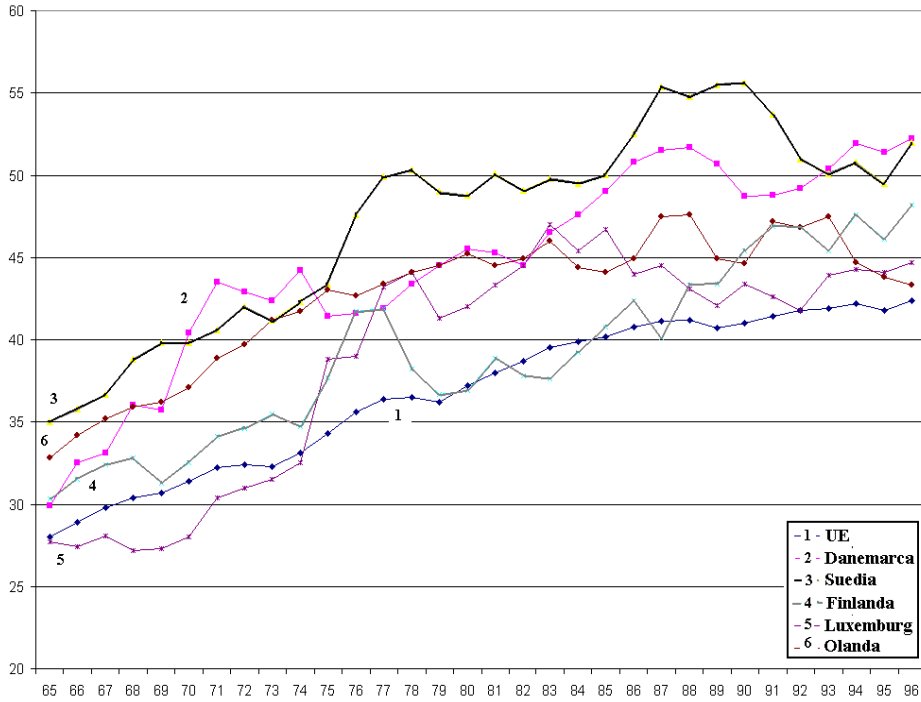
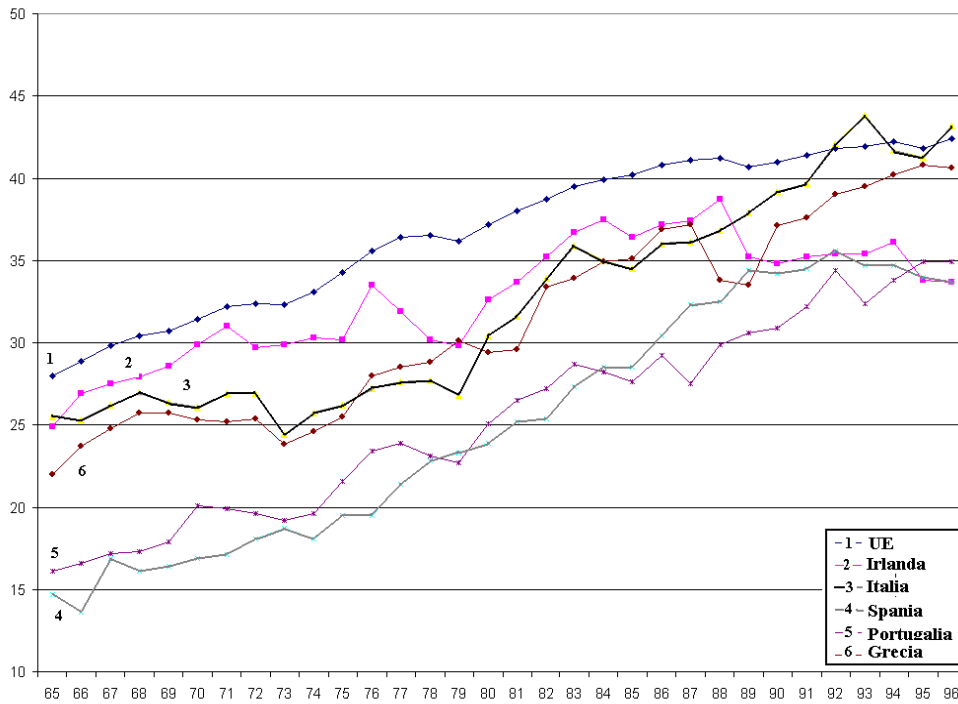


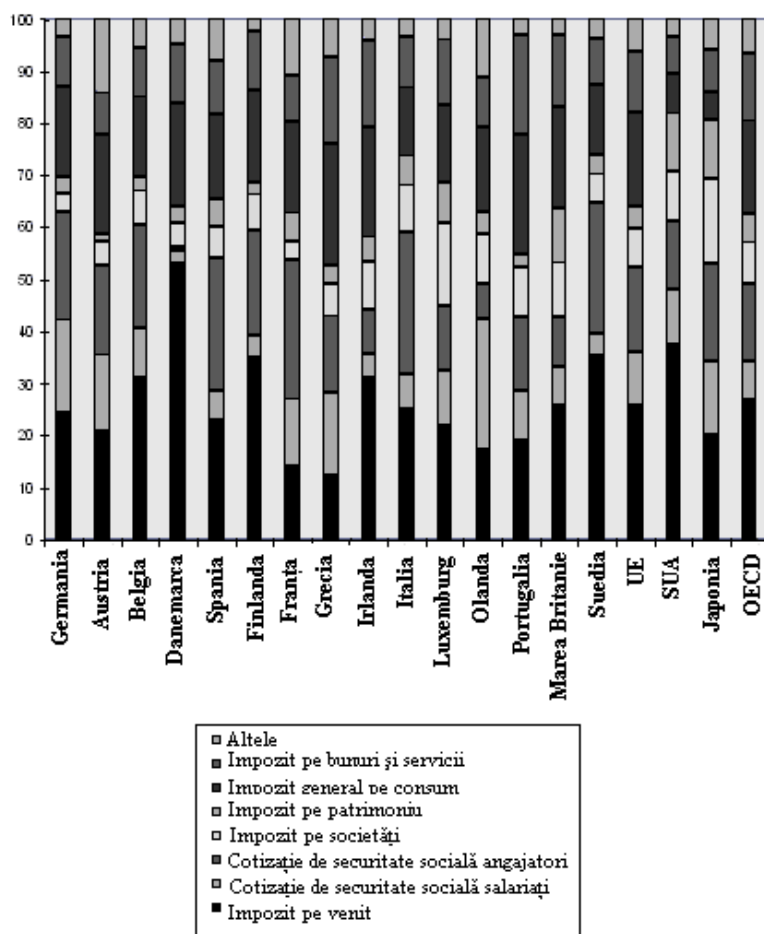
Fig. nr. 2.1. Statistica încasărilor fiscale, OCDE, 1997, Grup de țări (1) și media pe UE



**Fig. nr. 2.2. Statistica încasărilor fiscale, OCDE, 1997, Grup de țări (2) și media pe UE**



**Fig. nr. 2.3. Statistica încasărilor fiscale, OCDE, Grup de țări (3) și media pe UE**



**Fig. 2.4. Structura prelevărilor obligatorii în 1996**  
(în % din încasări fiscale și totale)

### 3. Impozitul pe venit în țările membre ale Uniunii Europene

Impozitul pe venit ocupă o importanță aparte în sistemul fiscal al oricărui stat, el fiind fără îndoială, important din punct de vedere psihologic, deoarece contribuabilul resimte direct prelevarea asupra veniturilor sale. Prin aceasta, impozitul pe venit se deosebește de impozitul pe societăți sau de TVA, al cărui impact fiscal se poate

repercuta parțial prin intermediul prețurilor bunurilor și facturilor asupra altor agenți economici.

Impozitarea veniturilor și a patrimoniilor persoanelor respectă, în toate statele membre<sup>4</sup>, principiul rezidenței: contribuabilul este supus legislației fiscale naționale a statului în care își are rezidența și e ținut să achite impozitele ce-i revin, oricare ar fi proveniența geografică a veniturilor sale. În prezent nu mai există nici un obstacol teoretic în calea permanenței sistemelor naționale distincte și eventual foarte disparate de impozitare a veniturilor, în afară de constrângerile generate de mobilitatea rezidențială a cuplurilor. Într-adevăr, în ciuda afirmării principiului liberei circulații a persoanelor în interiorul Uniunii Europene și a posibilității teoretice oferite tuturor cetățenilor Uniunii Europene de a-și alege rezidența și de a lucra în țara membră pe care o aleg, mobilitatea rezidențială a persoanelor rămâne slabă printre statele Uniunii Europene; și persistența obstacolelor culturale, lingvistice și de altă natură incită la previziunea că ea nu ar trebui să crească în mod considerabil pentru majoritatea populației în anii următori.

Este adevărat, unele categorii sunt mai mobile decât altele: pe de o parte, lucrătorii cel mai puțin calificați, pe de altă parte, cadrele superioare, anumite categorii profesionale și titulare de venituri mari. Dar aceste categorii au fost întotdeauna relativ mai mobile decât altele și nici realizarea pieței unice, nici punerea în aplicare a Tratatului de la Maastricht în această materie nu par să mărească amploarea acestor fenomene. În plus, mobilitatea rezidențială motivată de factori fiscali apare azi limitată la marginile frontaliere ale statelor, pe de o parte și la titularii de venituri foarte mari sau de patrimoni mobile, pe de altă parte. Dimpotrivă, constrângerile de mobilitate sunt cu siguranță mai puternice pentru veniturile din economii decât pentru veniturile din muncă. Ca regulă generală, taxarea, în țara de rezidență, a veniturilor din economii străine se bazează pe principiul declarației voluntare. Doar țările care dispun de un sistem complet de schimburi de informații pot repera ieșirile de capital. În caz contrar, aceste venituri sunt aproape în totalitate defiscalizate. De unde, tentația de a le plasa în străinătate. Procesul de armonizare a fost relansat prin propunerea Comisiei de a instaura o rată de reținere la sursă de minimum 20 % din dobânzile asupra economiilor sau de a coopera în schimbul de informații cu statele membre asupra non-rezidenților deținători de economii.

---

<sup>4</sup> Ibid.

Impozitul pe venit reprezenta, în medie, în țările UE, 11,3 % din PIB în 1996. Importanța sa a prosperat net, în valoare relativă, din anii 60: atunci nu era decât 6 % din PIB. Această evoluție s-a manifestat mai ales în anii 70; ea s-a relansat în ultimele două decenii.

Pe lângă această medie, situațiile sunt foarte diferite în funcție de state. Astfel, ponderea impozitului pe venit în PIB se situează între 5 % în Grecia și 27,8 % în Danemarca. Grosso modo, putem distinge trei tipuri de țări în care ponderea impozitului pe venit este superioară, inferioară sau se încadrează în media europeană:

- Belgia, Danemarca, Finlanda și Suedia au un impozit pe venit a cărui pondere este deosebit de importantă;
- Germania, Irlanda, Italia, Luxemburg, Țările de Jos, Marea Britanie se situează în media europeană;
- Ponderea pe venit e slabă în Franța, Grecia, Portugalia, Spania, Austria.

**Tabel nr. 3.1. Ponderea impozitului pe venit al persoanelor fizice în statele U.E. (în % din PIB)**

	<b>1990</b>	<b>1993</b>	<b>1996</b>
<b>Germania</b>	10,10	10,58	9,4
<b>Austria</b>	8,59	9,39	9,2
<b>Belgia</b>	14,13	13,64	14,3
<b>Danemarca</b>	25,61	26,44	27,8
<b>Spania</b>	7,48	8,40	7,7
<b>Finlanda</b>	17,49	16,24	16,9
<b>Franța</b>	5,18	6,10	6,4
<b>Grecia</b>	5,09	3,72	5,0
<b>Irlanda</b>	11,11	11,32	10,5
<b>Italia</b>	10,29	11,87	10,8
<b>Luxemburg</b>	10,21	9,13	9,8
<b>Olanda</b>	11,01	12,05	7,6
<b>Portugalia</b>	4,92	6,27	6,6
<b>Marea Britanie</b>	10,38	9,29	9,3

<b>Suedia</b>	21,41	18,28	18,8
	11,53	11,51	11,3

[Sursa: *Statisticile încasărilor publice*, OCDE, 1998]

Venitul persoanelor fizice provine din diferite surse: venituri din muncă, venituri mobiliare, venituri funciare, transferuri sociale etc., în fiecare stat, legislația fiscală determinând venituri categoriale care constituie baza impozabilă cu titlu de impozit pe venit. Din acest venit brut impozabil sunt deduse diferitele abateri pentru a obține venitul net impozabil. Intră apoi în calcul unitatea de taxare care poate fi, în funcție de țară, individul sau familia (menajul). În fine, impozitul e calculat prin aplicarea unui barem venitului net impozabil, contribuabilul putând, în anumite cazuri, să beneficieze de deduceri de impozit numite credite de impozit.

#### **4. Înlesniri acordate la impunerea veniturilor în țările Uniunii Europene**

Încercând să oferim o imagine generală asupra diferitelor venituri care intră în baza impozabilă, pentru fiecare țară din Uniunea Europeană, vom recurge la redarea unor elemente specifice în tabelul 4.1. El reia principalele categorii de venituri: veniturile profesionale, mobiliare, funciare, de înlocuire (asigurare, șomaj și pensie de vârstă), de transfer (alocații familiale și diverse ajutoare sociale) și alte venituri diverse (pensii alimentare ș.a.).

Veniturile din primele trei categorii (profesionale, mobiliare și funciare) sunt impozabile în toate țările Uniunii Europene<sup>5</sup>. Totuși, în anumite țări, veniturile mobiliare suportă un pre-profit care este liberator. În acest caz, veniturile mobiliare nu sunt incluse în baza impozabilă. Se observă acest lucru în Austria, Belgia, Franța, Grecia, Italia, Portugalia, Finlanda și Suedia pentru dobânzi și în Austria, Belgia, Danemarca, Portugalia pentru dividende. În Belgia, veniturile funciare fac obiectul nu numai al unei impozitări cu titlu de impozit al persoanelor fizice, dar și al unei taxări cu pre-profit numită pre-profit imobiliar. Acesta este determinat pe baza venitului

---

<sup>5</sup> Ibid.

cadastral, adică a „venitului mediu net normal într-un an”. Nu există sistem echivalent în alte țări ale Uniunii Europene.

Diferențele de tratament fiscal ale veniturilor din statele membre sunt mult mai importante atunci când luăm în considerare veniturile din plasamente: dacă pensiile sunt impozitate în toate țările Uniunii Europene, dimpotrivă alocațiile de șomaj nu sunt impozabile în trei țări (Austria, Germania și Portugalia).

Diferențele dintre statele membre sunt încă și mai marcante dacă luăm în considerare veniturile din plasamente: alocațiile familiale sunt impozabile doar în două țări (Grecia și Spania), iar ajutoarele sociale în șase (Danemarca, Grecia, Luxemburg, Țările de Jos, Spania și Marea Britanie). În ce privește pensiile alimentare, ele sunt impozabile în zece state membre (Belgia, Danemarca, Franța, Germania, Grecia, Irlanda, Țările de Jos, Spania, Suedia, Marea Britanie).

Există numeroase înlesniri fiscale în diferitele țări ale Uniunii Europene. Obiectivul lor este:

- (1) de a înțelege cel mai bine capacitatea contributivă a contribuabilului, permițându-i să deducă cheltuielile indispensabile obținerii venitului – e cazul deducerii sarcinilor profesionale;
- (2) de a influența comportamentul indivizilor – este cazul provocărilor fiscale asupra anumitor produse de economie sau asupra titlurilor de investiții. Există întotdeauna un conflict latent între grija puterilor publice de a simplifica și a face mai transparent sistemul fiscal de o manieră care să reducă posibilitățile de evaziune și dorința lor de a apropia cât mai bine capacitatea contributivă sau de a utiliza abaterile fiscale în scopuri incitative. Înlesnirile pot lua două forme. Înlesnirile forfetare nu sunt legate de cheltuielile reale suportate de contribuabil, dar sunt acordate automat tuturor celor care îndeplinesc condițiile cerute în virtutea unei dispoziții legale. Invers, înlesnirile neforfetare sunt calculate prin raportare la cheltuielile efectuate în mod real de contribuabil și se stabilesc fie asupra venitului, fie asupra impozitului datorat, în funcție de țară.

**Tabel nr. 4.1. Determinarea bazei impozabile în țările Uniunii Europene**

Țara	venituri profesionale	Venituri mobiliare	Venituri imobiliare	Venituri de înlocuire		Transfer uri		Venituri diverse	
				Asigura re șomaj	Pensie	familiar	ajutor social	alimenta tione	Altele
Germania	da	da	da		da			da	da
Austria	da	da* **	da		da				
Belgia	da	da* **	da	da	da			da	da
Danemarca	da	da**	da	da	da		da	da	
Spania	da	da	da	da	da	da	da	da	da
Finlanda	da	da*	da	da	da				da
Franța	da	da	da	da	da			da	
Grecia	da	da*	da	da	da	da	da	da	
Irlanda	da	da	da	da	da			da	
Italia	da	da*	da	da	da				
Luxemburg	da	da	da	da	da		da		
Olanda	da	da	da	da	da		da	da	
Portugalia	da	da* **	da		da				
Marea Britanie	da	da	da	da	da		da	da	
Suedia	da	da*	da	da	da			da	da

\* reținută la sursa liberatorie pe dobânzi

\*\* reținută la sursa liberatorie pe dividende

[Sursa: *Euromod 1997 & OCDE, 1998*]



Înlesnirile pentru cheltuieli profesionale se regăsesc în cea mai mare parte a Uniunii Europene. Ele pot fi calculate forfetar sau pot face obiectul unei deduceri pe baza cheltuielilor reale, cele două sisteme coexistând uneori în interiorul aceleiași țări. Doar trei țări nu admit nici o abatere specifică pentru cheltuielile profesionale: Italia, Portugalia și Marea Britanie. Grecia acordă o înlesnire prin intermediul unui barem (tranșa exonerată e majorată cu echivalentul a 10,7 % din SMO). Franța, Olanda și Spania acordă înlesniri relativ importante: 10 % în Franța (din salariul net), 8 % în Olanda și 5 % în Spania. Totuși, aceste țări au inclus un plafon de deducere în legislația lor. În celelalte țări înlesnirile acordate sunt mult mai mici: de la 0,6 % din SMO în Austria, la 3,5 % din SMO în Germania.

**Tabel nr. 4.2. Înlesniri pentru cheltuieli profesionale în țările Uniunii Europene (1996)**

<b>Țara</b>	<b>Înlesniri</b>
Germania	Înlesnire forfetară 2000 DEM / 3,5 % din SMO
Austria	1800 ATS / fie 0,6 % din salariul mediu/muncitor
Belgia	Abatere forfetară după un barem (limitat la 110000 BET/soț) sau cheltuieli reale
Danemarca	Cheltuieli reale
Spania	5 % din salariul brut cu maxim 250000 ESP
Finlanda	Înlesnire forfetară (3 % din salariul brut cu maxim 500 FMK) sau cheltuieli reale dacă suma este superioară
Franța	Cheltuieli reale sau 10 % din salariul net: maxim 76010 FRF
Grecia	Înlesnire 300000 DRS (fie 7 % din SMO) acordată printr-un barem (tranșa exonerată este majorată cu 300000 DRS în raport cu baremul de bază)
Irlanda	Cheltuieli reale
Italia	Fără înlesniri specifice
Luxemburg	21000 LUF (fie 2 % din SMO)

Țara	Înlesniri
Olanda	8 % din salariul anual cu maximum de 2507 NGL
Portugalia	Fără înlesniri specifice
Marea Britanie	Fără înlesniri specifice
Suedia	Cheltuieli reale plecând din momentul în care sunt superioare sumei de 1000 SEK (și 6000 SEK pentru cheltuieli de deplasare)

[Sursa: *Situația salariaților cu privire la impozitul și transferurile sociale*, OCDE, 1997]

În anumite țări, ca Franța (care e deosebit de generoasă), Belgia, Luxemburg sau Spania există în plus o înlesnire specifică pentru salariați, destinată să compenseze cea mai mică posibilitate de fraudă.

În cele din urmă, înlesnirile neforfetare, adesea plafonate, privesc în mod principal deducerea dobânzilor vărsate pentru achiziționarea rezidenței principale (reședinței), primele de asigurare de viață și donațiile către organizațiile de binefacere (a se vedea tabelul 10.3.3.).

**Tabelul nr. 4.3. Exemple de înlesniri neforfetare acordate în câteva din țările Uniunii Europene (1996)**

Țara	Înlesniri
Germania	- Dobânzi de împrumut aferente achiziționării reședinței principale; - Cotizații cu regim de pensie sau asigurări de viață.
Belgia	- Dobânzi ale unor împrumuturi ipotecare; - Pensii alimentare; - Anumite donații; - Cheltuieli pentru întreținerea copilului (cu anumite condiții).
Danemarca	- Cotizații / prime vărsate în sistemele de pensionare privată;

Țara	Înlesniri
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dobânzi vărsate (diferite dobânzi percepute și de chirii imputate);</li> <li>- Cotizații sindicale.</li> </ul>
Spania	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Planuri de pensie;</li> <li>- Dobânzi și alte cheltuieli de finanțare ale capitalurilor obținute pentru achiziționarea reședinței principale a contribuabilului;</li> <li>- Cotizații la sindicate.</li> </ul>
Franța	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dobânzi de împrumut aferente achiziționării unei reședințe principale;</li> <li>- Cheltuieli relative referitoare la reparațiile mari ale locuinței principale;</li> <li>- Cheltuieli de întreținere a copilului.</li> </ul>
Grecia	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cheltuieli medicale și de spitalizare;</li> <li>- Dobânzi vărsate pentru achiziționarea unei reședințe principale;</li> <li>- Daruri (donații) către organizațiile de binefacere;</li> <li>- Prime de asigurare de viață;</li> <li>- Cheltuieli cu întreținerea copilului.</li> </ul>
Irlanda	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dobânzi vărsate pentru achiziționarea, construcția sau ameliorarea (îmbunătățirea) reședinței principale</li> <li>- Înlesniri cu titlu de asigurare de boală.</li> </ul>
Italia	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dobânzi ale împrumuturilor ipotecare;</li> <li>- Cheltuieli medicale;</li> <li>- Asigurări voluntare.</li> </ul>
Olanda	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dobânzi ipotecare, mai puțin chirii imputate;</li> <li>- Daruri (donații) către organizațiile de binefacere;</li> <li>- Cotizații plătite cu regim de pensii private;</li> <li>- Cheltuieli medicale.</li> </ul>
Marea Britanie	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cotizații la anumite pensii private;</li> <li>- Dobânzi asupra împrumutului privind achiziționarea sau îmbunătățirea unei locuințe.</li> </ul>

## 5. Baremuri de impozitare a veniturilor în țările Uniunii Europene

Toate țările din Uniunea Europeană exonerează contribuabilii ale căror venituri sunt cele mai scăzute. Această exonerare se poate face fie prin acordarea de înlesniri forfetare, fie prin existența unei tranșe exonerate de impozit sau chiar prin acordarea de credite de impozit<sup>6</sup>.

Tabelul următor arată totuși că pragul minim de impozitare, exprimat în funcție de salariul mediu, este foarte diferit în funcție de țară. Pot fi distinse trei feluri de profiluri:

1. Țările care au un prag minim de impozitare relativ scăzut. Este cazul Austriei, Danemarcei, Italiei, Portugaliei și al Suediei.
2. Țările care se situează pe o poziție intermediară: Franța, Germania, Marea Britanie, Irlanda, Luxemburg, Spania.
3. Țările unde pragul de neimpozitare este foarte ridicat: Finlanda și Grecia.

**Tabelul nr. 5.1. Pragul de impozitare în țările Uniunii Europene**

Țara	Sistemul	Suma (în % din SMO)	
		Celibatari	Cupluri căsătorite
Germania	TE	21	21
Austria	CI	3	3
Belgia	A	18,5	14,6
Danemarc a	CI	1,5	1,5
Spania	CI+TE	21,3	21,3
Finlanda	TE	31	31
Franța	TE	21	21
Grecia	TE	46	46
Irlanda	A	18,7	18,7
Italia	CI	2,2	2,2
Luxembur g	TE	23	23

<sup>6</sup> Ibid.

Olanda	A	12,4	12,4
Portugalia	CI	2,5	1,9
Marea Britanie	A	23,6	23,6
Suedia	A	4,4	4,4

[Sursa: OCDE, 1997]

A – înlesnire; CI – credit de impozit; TE – tranșă exonerată.

Baremul de impozit permite determinarea sumei din impozitul care va fi plătit pentru fiecare nivel de venit impozabil. Principalele caracteristici ale baremurilor în vigoare pentru veniturile din 1996 figurează în tabelul de mai jos:

**Tabelul nr. 5.2. Caracteristicile baremurilor de impozitare în țările Uniunii Europene**

Țara	Nu măr de tran șe	Rata minim ă	Rata maximă	Tranșă exoner ată	Prag de impozi tare (în % din SMO)	Prag corespun zător tranșei cele mai ridicate (multiplu de SMO)
Germania		29,5 %	53 %	Da	21 %	2,1
Austria	5	10 %	50 %	Nu	3 %	2,4
Belgia	7	28 %	58 %	Nu	14,6 sau 18,5 %	2,3
Danemarca	3	12 % 43 %	32 % 63 %	Nu	1,5 %	0,98
Spania	18	20 %	56 %	Da	21,3 %	4,7

[Sursa:  
1997]

Finlanda	7	7 % 25,79 %	39 % 57,79 %	Da	31 %	2,1
Franța	7	10,5 %	54 %	Da	21 %	2,4
Grecia	6	5 %	45 %	Da	36 %	5,3
Irlanda	2	27 %	48 %	Nu	18,7 %	0,7
Italia	7	10 %	51 %	Nu	2,2 %	8,4
Luxemburg	18	10 %	50 %	Da	23 %	1,3
Olanda	3	6,35 %	60 %	Nu	12,4 %	1,6
Portugalia	4	15 %	40 %	Nu	2,5 %	4,6
Marea Britanie	3	20 %	40 %	Nu	23,6 %	1,6
Suedia	2	100 SEK 100 SEK +31,6 % din salariul but	100 SEK +25 % din salariul but 100 SEK +56,6 % din salariul but	Nu	4,4 %	1,0

OCDE,

În toate țările Uniunii Europene, impozitul este progresiv: tranșele succesive pe venit sunt impozitate cu rate marginale crescânde astfel încât rata medie să crească odată cu nivelul venitului. Totuși, așa cum arată tabelul de mai sus, există mari diferențe între baremele diferitelor țări ale Uniunii Europene. Ratele minime variază între 5 % în Grecia și 43 % în Danemarca; ratele maxime variază între 40 % în Portugalia și 60 % în Olanda.

Numărul de tranșe variază și el puternic, de la o țară la alta: anumite țări, ca de exemplu Irlanda, Suedia, Olanda și Marea Britanie au un număr restrâns de rate. Altele, dimpotrivă, au un număr ridicat (Spania, Luxemburg). Doar Germania are un sistem

original în care, pentru veniturile medii (a doua și a treia tranșă), rata marginală de impozitare este o funcție crescătoare monotonă a nivelului venitului.

Suedia are un barem cu două tranșe. Pentru prima tranșă, suma impozitului este forfetară și egală cu 100 SEK; pentru a doua tranșă, este vorba de aceeași sumă a impozitului, majorată cu 25 % din salariul brut. Progresivitatea impozitului nu este, deci, asigurată decât în cea de-a doua tranșă. Totuși, prima tranșă nu privește decât salariile inferioare nivelului salariului muncitorului mediu. În plus, se plătesc taxele locale, relativ ridicate, ca și în celelalte țări scandinave (31,65 % în medie pentru Suedia).

În Olanda, rata marginală de impozitare trece de la 6,35 % pentru prima tranșă (la un progres corespunzător de 80 % din salariul muncitorului mediu) la 50 % pentru a doua tranșă și 60 % pentru cea de a treia tranșă. În realitate, prima tranșă de impozit pe venit este foarte ridicată în Olanda, pentru că include, pe lângă rata marginală a impozitului pe venit și o contribuție (cu o rată de 29,25 % în 1998) destinată să finanțeze securitatea socială, pe deasupra cotizațiilor sociale.

Totuși, în cea mai mare parte a țărilor Uniunii Europene, tendința ultimilor ani este de a reduce ratele maxime. Astfel, aceste rate au scăzut între 1996 și 1998 în Danemarca (32 % → 31 %), Finlanda (7 % → 6 %), Irlanda (48 % → 46 %), Luxemburg (50 % → 46 %) și în Italia (51 % → 45 %). Ratele minime au scăzut în aceeași perioadă, în Danemarca (12 % → 10 %), Finlanda (7 % → 6 %), Irlanda (27 % → 24 %), Luxemburg (10 % → 6 %); ele au crescut în Olanda (6,35 % → 8,85 %) și Italia (10 % → 19 %). Cât despre numărul de tranșe, el a scăzut în Spania (18 → 11) și Italia (7 → 5).

## **6. Presiunea impozitului asupra societăților în țările UE**

O analiză, fie și sumară, vizând unele probleme ale impunerii societăților din spațiul UE, reflectă aspecte din cele mai interesante, de înaltă relevanță în planul concurenței fiscale intracomunitare. Ținta demersului nostru o constituie redarea câtorva referiri privind tocmai aspectele în cauză.

Exceptând Luxemburgul, Italia și Marea Britanie, impozitul pe profitul societăților nu reprezintă decât o mică parte din încasările fiscale ale statelor țărilor

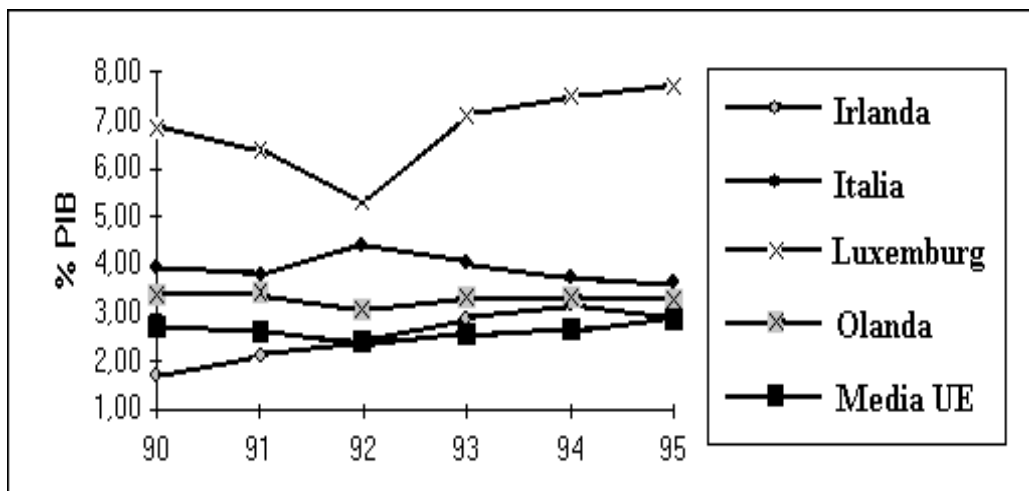
membre (tabel 10.5.1.), chiar dacă ponderea sa în cadrul încasărilor fiscale a crescut în cursul ultimilor 10 ani în majoritatea țărilor (+0,2 puncte, în medie). În jumătate din țări (vezi figura nr. 10.5.1.) încasările fiscale au crescut: Belgia, Danemarca, Grecia, Irlanda, Portugalia, Austria, Finlanda și Suedia, în cealaltă jumătate (vezi figurile 6.2. și 6.3.) ele au scăzut.

**Tabel nr. 6.1. Impozitul pe profitul societăților, în % din încasările totale**

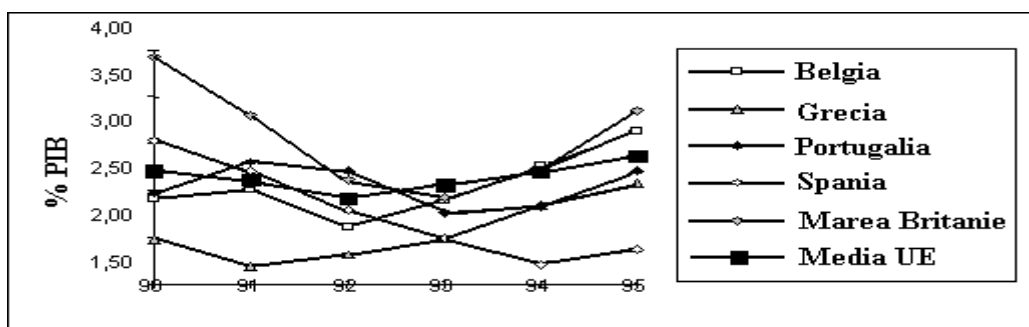
	1985	1990	1993	1995	1996
Germania	4,5	4,8	3,6	2,8	3,8
Austria	3,5	3,6	3,5	3,7	4,7
Belgia	5,4	5,6	4,8	6,7	6,8
Danemarca	4,9	3,2	4,4	4,1	4,6
Spania	5,2	8,8	5,7	5,5	5,9
Finlanda	3,5	4,6	2,7	5,3	6,7
Franța	4,5	5,3	3,4	3,7	3,8
Grecia	2,7	5,4	5	6,2	6,3
Irlanda	3,2	5	8,1	8,5	9,6
Italia	9,2	10	8,5	8,7	9,2
Luxemburg	17,7	15,9	16,3	17,5	16
Olanda	7	7,5	7	7,5	9,5
Portugalia	nd	8	7,2	8	9,5
Marea Britanie	12,5	10,8	7,2	9,5	10,5
Suedia	3,5	3,1	4,5	6,1	5,6

[Sursa: OCDE, 1998]

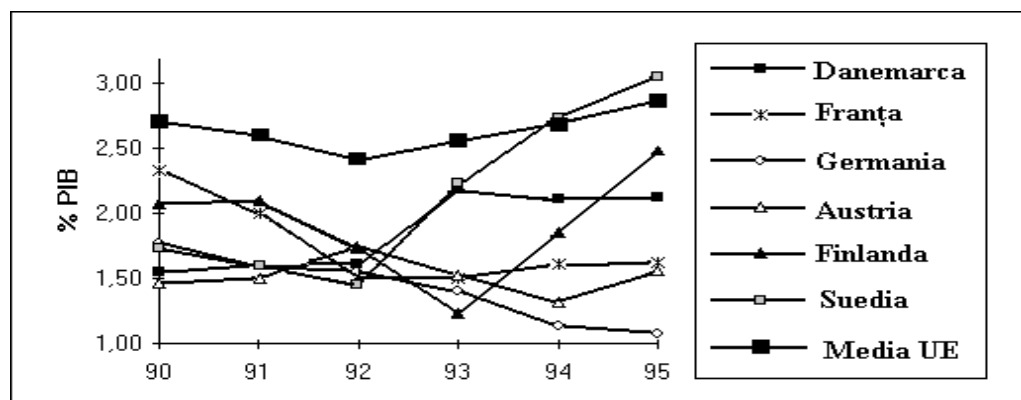




**Fig. nr. 6.1. Impozitul pe profitul societăților în % din PIB, unde încasările sunt superioare mediei**



**Fig. nr. 6.2. Impozitul pe profitul societăților, în % din PIB, unde încasările sunt apropiate de medie**



**Fig. nr. 6.3. Impozitul pe profitul societăților, în % din PIB, unde încasările sunt inferioare mediei**

În același timp, ansamblul țărilor UE a cunoscut o diminuare a ratelor de impunere (tabelul 6.2.), scăderile cele mai semnificative fiind în Austria, Suedia și Finlanda. Așa cum se observă în continuare, compararea ratelor de impunere între țări nu permite o pronunțare netă asupra deosebirilor de presiune fiscală ce apasă asupra întreprinderilor ce activează în diferitele țări ale Uniunii Monetare și nu constituie deci un indicator al provocării spre delocalizare.

**Tabel nr. 6.2. Rata impozitului societăților în cele 15 țări ale UE**

	1990	1991	1993	1994	1997
Germania	50/36*	50/36*	50/36*	45/30*	45/30*
Austria	61,5	30	30	34	34
Belgia	43	39	39	39	39
Danemarc a	40	38	38	34	34
Spania	35	35	35	35	35
Finlanda	40	23	25	25	28
Franța	37/42*	34/42*	34	33,3	33,3
Grecia	46	46	46	40	40
Irlanda	43	43	40	40	38
Italia	36	36	36	36	36
Luxembur g	34	33,33	33,33	33,33	33
Olanda	35	35	35	35	35
Portugalia	36,5	36	36	36	36
Marea Britanie	35	34	33	33	33
Suedia	52	30	30	28	28

[Sursa: *Comisia Comunităților europene*. Prima rată indică rata de impunere pe profitul reinvestit (nedistribuit) și a doua, rata de impunere pe profitul distribuit]

Evaluarea diferențelor de fiscalitate între țări este relativ complexă, cu atât mai mult cu cât fiecare întreprindere (sau chiar fiecare investiție) reprezintă un caz particular. Întreprinderile, pentru că ele sunt impozitate în țara de rezidență, sunt supuse fie regimului fiscal de drept comun care, în practică, se aplică majorității întreprinderilor rezidente ale unui stat, fie unui regim privilegiat (zone sau activități specifice). Dispozițiile care guvernează aceste regimuri sunt numeroase și, singură, comparația între ratele de impozitare dintre state nu este suficientă pentru a se pronunța asupra diferențelor de presiune fiscală ce apasă asupra întreprinderilor. De asemenea, trebuie să se țină cont de modul de calcul al bazei impozabile, acestea depinzând, între altele, de reglementările privind amortizarea.

Pentru întreprinderile care activează în mai multe state membre, trebuie să se țină cont, în plus, de regimul fiscal al țării de rezidență a societății mamă (fie de drept comun, fie derogatoriu), dar și de cel al țării în care se găsește filiala și de interacțiunea dintre cele două regimuri. În cele ce urmează se utilizează o măsură de diferențiere fiscală, numită cost de capital, care permite luarea în calcul a principalelor dispoziții conținute de regimul fiscal de drept comun al statelor. Această măsură dă o informație asupra provocării pentru o întreprindere de a investi într-o țară dată. Ținându-se cont de multitudinea regimurilor privilegiate, acestea nu sunt luate în considerare în calculele costului de capital. Dimpotrivă, trebuie ținut cont de principiile de impozitare a veniturilor transnaționale. Altfel spus, se va calcula costul capitalului în același timp pentru investițiile din interiorul fiecărui stat și pentru investițiile internaționale. În aceste două cazuri, redăm o scurtă perspectivă asupra legislațiilor naționale și internaționale.

### ● Sistemele naționale

În prezent, există o mare eterogenitate a sistemelor de taxare a beneficiilor (profiturilor) între țările UE. Pentru ceea ce reprezintă barem de impunere, ratele minimale (tabel 6.3.) variază de la 28 % pentru Finlanda și Suedia, la mai mult de 40 % pentru Germania, Belgia și Franța. Numai Germania taxează în mod diferit beneficiile reinvestite și cele redistribuite. În anumite cazuri, ca Irlanda, Luxemburg, Marea Britanie, rata de impunere depinde de totalul beneficiului impozabil. Determinarea bazei impozabile variază și ea în funcție de țară. De exemplu, dacă provizioanele pentru creșterea prețurilor sunt autorizate în Franța, ele nu sunt permise în Germania. Dimpotrivă, toate țările autorizează deductibilitatea dobânzilor. Amortizarea activelor

corporale este în general autorizată în toate statele, dar modurile de calcul variază după țară și după tipul de active (tabel 6.4.). În ce privește utilajele, de exemplu, cea mai mare parte a țărilor utilizează un sistem de amortizare degresiv. Doar Italia, Țările de Jos și Austria autorizează o amortizare liniară, Germania, Belgia și Franța autorizând un sistem mix care se dovedește mai generos decât cel al vecinilor lor. Contrar, activele incorporabile nu sunt amortizate în Franța, în timp ce sunt amortizate în celelalte țări europene. În fine, cu privire la regulile referitoare la reporturile, înainte și după, ale deficitelor variază în funcție de țări.

**Tabel nr. 6.3. Rate nominale de impunere a societăților (1998)**

	<b>Societăți rezidente</b>
Germania <sup>(1)</sup>	47,47/31,61
Austria <sup>(2)</sup>	34
Belgia <sup>(3)</sup>	40,17
Danemarca	34
Spania <sup>(4)</sup>	35
Finlanda	28
Franța <sup>(5)</sup>	41,66
Grecia <sup>(6)</sup>	35
Irlanda <sup>(7)</sup>	25 dacă beneficiile $\leq$ 50000 £IR 32 dacă beneficiile $>$ 50000 £IR
Italia <sup>(8)</sup>	37
Luxemburg	20 % din beneficiu [1 – 400000 Flux] 8000 Flux + 20 % din beneficiu [400000 – 600000 Flux] 30 % <sup>(9)</sup> din beneficiu $>$ 600000 Flux
Olanda	35
Portugalia <sup>(10)</sup>	34
Marea Britanie	21 % dacă beneficiul $<$ 300000 £ 33 <sup>1/2</sup> dacă beneficiul este între 300000 £ - 1500000 £ 31 % dacă beneficiul este $>$ 1500000 £

Suedia	28
--------	----

[Sursa: *European Tax Handbook*, IBFD publication, 1998, Fiscalitatea Statelor membre ale UE, Dicționar permanent fiscal (1998)]

<sup>(1)</sup> Prima rată se aplică profitului reinvestit, a doua beneficiilor (profitului) distribuit. Aceste rate ia în calcul majorarea cu titlul de taxă de solidaritate de 5 %.

<sup>(2)</sup> O rată de 22 % aplicată societăților de finanțe a PME (capital risc). De altfel, în funcție de cifra lor de afaceri, societățile sunt supuse unui total maxim din IS.

<sup>(3)</sup> Această rată ia în calcul majorarea contribuției complementare de criză de 3 %. Ratele sunt reduse în funcție de nivelul beneficiilor realizate.

<sup>(4)</sup> Pentru PME (CA < 10 MF) această rată este de 30 % pentru partea din baza impozabilă < 600000 F și 35 % peste aceasta.

<sup>(5)</sup> Această rată ia în calcul supraîncărcarea de 10 % și 15 %. Pentru PME (CA < 50 MF) această rată este de 20,1 % pe un maximum de 200000 F din beneficiile reinvestite și de 36,66 % (pentru o majorare de 15 %) asupra altor beneficii.

<sup>(6)</sup> Aceste rate se aplică al SA ale căror acțiuni sunt cotate la Atenes și la SRL. Pentru SA necotate și pentru bănci această rată este de 40 %.

<sup>(7)</sup> O rată redusă de 10 % se aplică anumitor activități industriale, de informatică etc. și sunt de asemenea, acordate filialelor societăților străine.

<sup>(8)</sup> Pentru beneficiile nedistribuite, o rată de 19 % se aplică pe fracțiunea beneficiilor corespunzând remunerării creșterii activului net. Rata medie de impunere a ansamblului beneficiului nu poate fi mai mică de 27 %.

<sup>(9)</sup> Această rată include o suprataxă de 4 % în profitul fondului de salarii.

<sup>(10)</sup> O rată de 27,5 % este aplicată societăților de investiții imobiliare.

**Tabelul nr. 6.4. Reguli de amortizare**

State membre	Utilaje	Imobile
Germania	Amortizare liniară și degresivă	Amortizare liniară sau amortizare degresivă
Austria	Amortizare liniară obligatorie	Amortizare liniară obligatorie
Belgia	Amortizare liniară de drept comun sau	Amortizare liniară de drept comun sau

	degresivă pe opțiune	degresivă pe opțiune
Danemarc a	Amortizare degresivă de 30 %	Amortizare liniară obligatorie
Spania	Amortizare liniară de drept comun sau degresivă pe opțiune	Amortizare liniară obligatorie
Finlanda	Amortizare degresivă	Amortizare degresivă
Franța	Amortizare liniară	Amortizare liniară
Grecia	Amortizare liniară	Amortizare liniară
Irlanda	Amortizare liniară obligatorie	Amortizare liniară obligatorie
Italia	Amortizare liniară	Amortizare liniară
Luxembur g	Amortizare liniară sau amortizare degresivă	Amortizare liniară
Olanda	Amortizare liniară	Amortizare liniară
Portugalia	Amortizare liniară	Amortizare liniară
Marea Britanie	Amortizare degresivă	Amortizare liniară obligatorie
Suedia	Amortizare liniară de drept comun sau degresivă pe opțiune	Amortizare liniară obligatorie

[Sursa: *European Tax Handbook*, IBFD publication, 1998,  
Fiscalitatea Statelor membre ale UE, Dicționar permanent fiscal (1998)]

● **Mecanismele de integrare a impozitului pe societăți și a impozitului pe venit**

Ar trebui ca în calcule să se integreze, în mod riguros, caracteristicile sistemelor de impozitare a persoanelor căci ele sunt acționarii care dețin, în cele din urmă, întreprinderile. Într-adevăr, remunerațiile care le sunt vărsate de către întreprinderi – fie sub formă de dividende, plată de dobânzi sau de plus valoare – sunt impozitate, ceea ce afectează randamentul investițiilor. Acționarii pot fi supuși unei presiuni fiscale diferite în funcție de țara de rezidență, dar și în interiorul aceluiași stat, în funcție de modul de plasament, ceea ce face deosebit de complexă interpretarea interacțiunilor între impozitul pe societăți și impozitarea persoanelor. În măsura în care dorim să ne concentrăm atenția asupra impozitului pe societăți, nu se ține cont de impozitarea

personală asupra veniturilor capitalului. Dimpotrivă, modul de integrare a impozitului pe societăți și a impozitului pe venit, chiar și mecanismul de corectare a dublei impuneri în momentul transferului de dividende între întreprindere și acționarii ei, vor fi luate în calcul. În general, același sistem este aplicat tuturor rezidenților, fie ei întreprinderi sau acționari, dar nu și non-rezidenților.

Pot fi aplicate trei tipuri de mecanisme:

- sistemul clasic (coexistența impozitului pe societăți și a impozitului pe venit), care nu corectează dubla impunere;
- sistemul exonerării (fără impozitare pe venit);
- sistemul imputării (sistemul existent în Franța) care presupune că impozitul pe societăți este o pre-plată a impozitului pe venit, ceea ce dă dreptul acționarilor la aplicarea unui credit de impozit care influențează impozitul lor personal.

Nici unul din aceste trei sisteme nu domină în statele membre. Austria, Belgia, Țările de Jos și Suedia aplică un sistem clasic. Luxemburg și Danemarca aplică un sistem clasic însoțit de o exonerare de 50 % a dividendelor declarate pentru acționarii din Luxemburg și o rată redusă asupra acelorași dividende în Danemarca, Germania, Spania, Franța, Irlanda, Portugalia, Marea Britanie aplică un sistem de imputare parțială. În fine, Finlanda și Italia aplică un sistem de imputare totală. Alegerea unui mecanism nu este neutră, cazul Suediei și al Finlandei este semnificativ din acest punct de vedere. Așa cum s-a arătat anterior dividendele sunt impozitate de două ori în Suedia și o singură dată în Finlanda, ceea ce s-a tradus în ultimii ani printr-o delocalizare a sediilor întreprinderilor suedeze și orientarea lor către Finlanda.

## **6.1. Armonizarea impozitului pe societăți în UE**

Spre sfârșitul anilor '90, Comisia Europeană a încredințat unei comisii de experți fiscali independenți realizarea unui studiu asupra armonizării impozitului pe societăți în interiorul U.E.<sup>7</sup>. Punctul de plecare al analizei a fost dat de necesitatea de a se răspunde la următoarele trei întrebări:

---

<sup>7</sup> Cf. *Raportului Comisiei de Finanțe a Senatului Franței*, Paris, 1998 (Secțiunea "Raportul Ruding").

1. Diferențele în materie de impozitare a întreprinderilor în interiorul U.E. antrenează distorsiuni economice importante, incompatibile cu funcționarea pieței unice?
2. Dacă asemenea distorsiuni există, ne putem aștepta ca ele să dispară prin jocul forțelor pieței și ale concurenței fiscale sau trebuie avută în vedere o acțiune comunitară?
3. Dacă trebuie impus un minimum de reglementări la nivelul U.E., care trebuie să fie conținutul lor?

Pentru a răspunde la prima întrebare, s-a recurs la rezultatele unei analize obiective și ale unei analize subiective.

**Analiza obiectivă** a avut în vedere compararea (cu ajutorul unui model simulativ) situației fiscale a unei (aceleași) întreprinderi din fiecare stat membru (beneficiu înainte și după impozit, tratamentul fiscal al investițiilor naționale și străine). S-a constatat că disparitățile dintre statele membre sunt importante, dar nu sunt legate numai de disparitățile fiscale. Ele se datorează în egală măsură diferențelor de rate a dobânzilor și de inflație din diferite state ale U.E.

**Analiza subiectivă** se bazează pe o anchetă realizată în întreprinderile din diferitele state membre și are ca scop furnizarea de informații despre importanța diferențelor dintre regimurile fiscale în luarea deciziilor de localizare a întreprinderilor. Ancheta relevă că în majoritatea cazurilor (pentru 58 % din întreprinderi – 85 % din sectorul financiar) deciziile de implementare sunt efectiv influențate de considerente fiscale. Pe de altă parte, 75 % din întreprinderile chestionate nu cred în capacitatea pieței unice de a conduce la convergența sistemelor fiscale și sunt, deci, în favoarea introducerii de reglementări la nivel european. În sfârșit, această analiză relevă faptul că diferențele importante între beneficiul dinainte și după impozit, de la începutul anilor '80 s-au redus puternic la sfârșitul anilor '80, chiar dacă nu existase o acțiune concertată a statelor membre.

Astfel, obiectivele programului de acțiune avute în vedere de Comisia Ruding<sup>8</sup> sunt următoarele:

- ✓ suprimarea discriminărilor și distorsiunilor (la nivelul investițiilor și participărilor transfrontaliere) generate de sistemele fiscale diferite existente în interiorul UE;
- ✓ evitarea unei concurențe fiscale excesive în statele membre, prin introducerea de reguli minimale privind ratele și baza impozabilă;

---

<sup>8</sup> Comisia de experți însărcinată cu efectuarea studiului la care ne referim.



- ✓ încurajarea transparenței provocărilor fiscale.

În Raportul Ruding au fost făcute propuneri pentru o veritabilă armonizare a sistemelor naționale:

- **Impunerea tranzacțiilor transfrontaliere**

Comisia propune o lărgire a câmpului de aplicare a directivei mamă – filială: pe de o parte, extinderea suprimării reținerii la sursă a dividendelor între statele membre, la toate tipurile de societăți și reducerea pragurilor de participare, pe de altă parte; reținerile la sursă, care afectează plățile dobânzilor și dividendelor între întreprinderi, creează obstacole pentru operatorii economici care exercită activități transfrontaliere. Ele pot implica formalități foarte lungi, antrenează pierderi de trezorerie și conduc uneori la dubla impunere. De aceea, comisia propune în egală măsură și adoptarea unui proiect de directivă similar celei privind dividendele, dar referitor, de această dată, la dobânzi și redevențe.

Comisia a invitat statele membre să-și ia angajamentul politic de a depune eforturile necesare în vederea adoptării rapide a directivei pe care ea a prezentat-o pe 4 martie 1998.

Raportul Ruding insistă în egală măsură pe necesitatea fixării de reguli armonizate referitoare la determinarea prețurilor de transfer (preț la care o întreprindere a unui grup remunerează bunurile sau serviciile care îi sunt furnizate de o întreprindere aparținând aceluiași grup). Fără această măsură, se riscă ajungerea la situații în care costurile sunt localizate în țările în care ratele nominale de impozitare sunt ridicate și beneficiile în țările în care aceste rate sunt scăzute.

- **Sistemele de impozit pe societăți (IS)**

Recomandările vizează modalitățile și întinderea facilităților acordate acționarilor asupra IS ce afectează beneficiile distribuite sub formă de dividende.

- **Ratele nominale de IS**

Pentru a reduce distorsiunile concurenței care pot rezulta din diferențele de regim fiscal, Comisia recomandă adoptarea unei rate minimale de 30 % și a unei rate maximale de 40 %. Rata minimală este justificată prin necesitatea contracarării

eroziunii veniturilor bugetare. Dimpotrivă, rata maximală este mai dificil de justificat din punct de vedere economic.

#### ● **Asieta IS**

Armonizarea ratelor IS nu are sens decât dacă baza de impunere face deopotrivă obiectul unei armonizări minimale (fixarea normelor minimale pentru principalii parametri de determinare a bazei de impunere: amortizările, previziunile pentru creanțe echivoce, cheltuielile și sarcinile profesionale și raportarea pierderilor). În cazul contrar, convergența ratelor de impunere poate foarte bine să ducă la creșterea cheltuielilor de cost de capital. Este suficient pentru aceasta ca la aceeași rată să fie diferite pozițiile.

#### ● **Provocările fiscale**

Provocările fiscale trebuie să fie limitate pentru a face baza impozabilă mai transparentă. Totuși, fiind dat faptul că UEM reduce puternic instrumentele politicii economice a statelor membre, provocările fiscale ar putea rămâne necesare. Comisia ar accepta, deci, din acest motiv, ca anumite provocări să fie menținute, cu anumite condiții: aceste provocări trebuie să fie specifice anumitor zone sau activități limitate, fără să facă parte din sistemul fiscal general.

După examinarea acestor propuneri, s-a reținut următoarea concluzie: „[...] fixând limitele ratelor impozitului pe societăți și ai principalilor parametri care concurează la determinarea bazei impozabile, obiectivul urmărit (o armonizare a cărei linie directoare rămâne de conciliat, fără incidență bugetară negativă, minimalizarea distorsiunilor concurenței cu menținerea instrumentelor de politică economică la nivelul statelor membre, conform principiului subsidiarității) ar fi, în mod verosimil, atins”<sup>9</sup>.

În ultimii ani, lucrările de armonizare fiscală au fost reluate cu mai multă vigoare și de altfel au și dus la mai multe propuneri importante.

Un grup permanent (Grupul de Politică Fiscală – GPF) a fost însărcinat cu coordonarea politicilor fiscale în UE. GPF, care reunește reprezentanții personali ai miniștrilor de finanțe, și-a început lucrările în martie 1997. Grupul și-a concentrat eforturile asupra elaborării unui ansamblu de măsuri centrate în mod esențial pe problematica concurenței fiscale care dăunează.

---

<sup>9</sup> Ibid.

Ca urmare a acestor lucrări, Comisia Europeană a propus următoarele:

- ✓ Un cod de bună conduită în domeniul fiscalității întreprinderilor;
- ✓ Măsuri destinate să elimine distorsiunile la nivelul impozitării veniturilor de capital;
- ✓ Măsuri destinate să elimine reținerile la sursă privind plățile transfrontaliere de dobânzi și de redevențe între întreprinderi.

Elaborarea unui cod de conduită în domeniul fiscalității întreprinderilor va juca un rol esențial în ansamblul celor trei măsuri amintite. Acest cod ar trebui să ajute la prevenirea distorsiunilor economice și a eroziunii bazelor de impozitare în UE.

Este vorba de un instrument non-constrângător pe plan juridic, dar prin care statele membre se angajează, la nivel politic, să respecte principiile unei concurențe loiale și să se abțină de la orice măsură fiscală dăunătoare.

Principiul unui cod non-constrângător din punct de vedere juridic a beneficiat de un larg sprijin din partea statelor. Totuși, pentru a juca un rol eficace în lupta împotriva concurenței fiscale dăunătoare, acest cod trebuie să se sprijine pe un angajament politic al statelor membre. Aparent, acest cod de conduită a fost adoptat de toate statele.

Sunt recunoscute ca potențial dăunătoare „... măsurile fiscale stabilind un nivel de impozitare efectivă net inferior nivelului general al țării în cauză, inclusiv o impozitare nulă”<sup>10</sup>. Proiectul de cod de conduită enumeră o serie de criterii pentru a determina care sunt aceste măsuri potențial dăunătoare.

Printre dispozițiile codului figurează angajamentul de a îngheța și apoi de a elimina în doi ani orice măsură de acest tip. Înghețarea acestor măsuri ar trebui să permită să nu se mai agraveze distorsiunile concurenței, care se recunoaște că există deja.

## **7. Presiunea fiscală și socială asupra veniturilor din muncă în țările Uniunii Europene**

În UE, diversitatea practicilor fiscale ce privesc impozitul pe venit este deosebit de mare, atât la nivelul calculului venitului impozabil cât și la cel al baremului aplicat. În încercarea noastră de a releva diferențele de presiune fiscală care apasă asupra

---

<sup>10</sup> Ibid.

veniturilor din munca salariată în diferite țări ale Uniunii Europene pentru diferite tipuri de venit, diferențe care ar putea interveni în alegerile de localizare ale indivizilor, vom recurge la unele date comparative desprinse din Raportul Comisiei de Finanțe a Senatului Franței (Paris, 1999). În măsura în care presiunea fiscală variază în funcție de situația familială a lucrătorilor, comparația va avea în vedere cazurile „tip” care diferă în funcție de statutul matrimonial și de existența copiilor în întreținere.

Trebuie să relevăm, din start, că este necesar să integrăm analizei de față prelevările sociale care „cântăresc” semnificativ în familie, ținând cont de importanța pe care ele o prezintă în cea mai mare parte a țărilor UE. A face abstracție de ele riscăm să denaturăm comparațiile internaționale atunci când se știe, de exemplu, că impozitul pe venit este relativ redus în Franța, dar cotizațiile sociale sunt mari, pe când în Danemarca există situația inversă.

Datele calculate se referă la salariul muncitorului mediu, așa cum îl definește OCDE. Prin „muncitorul mediu” înțelegem adultul angajat cu normă întreagă în industria manufacturieră, datele utilizate raportându-se la anul 1996. În acest studiu au fost avute în vedere 11 cazuri, fiecare identificat printr-o literă și o cifră:

- A1: contribuabil celibatar al cărui salariu este 67 % din salariul muncitorului mediu, fără copii;
- A2: contribuabil celibatar al cărui salariu este 100 % din salariul muncitorului mediu, fără copii;
- A3: contribuabil celibatar al cărui salariu este 167 % din salariul muncitorului mediu, fără copii;
- A4: contribuabil celibatar al cărui salariu este 67 % din salariul muncitorului mediu, cu doi copii;
- B1: cuplu căsătorit, care dispune de un salariu echivalent cu 67 % din salariul muncitorului mediu, cu doi copii;
- B2: cuplu căsătorit, în care unul din membri câștigă echivalentul salariului muncitorului mediu și celălalt 33 %, cu doi copii;
- B3: cuplu căsătorit, în care unul din membri câștigă echivalentul salariului muncitorului mediu și celălalt 67 %, cu doi copii;
- B4: cuplu căsătorit, în care unul din membri câștigă echivalentul salariului muncitorului mediu și celălalt 33 %, fără copii;
- B5: cuplu căsătorit, care dispune de un singur salariu echivalent cu cel al unui muncitor mediu, fără copii;

- B6: cuplu căsătorit, în care unul din membri câștigă echivalentul salariului muncitorului mediu și celălalt 67 %, fără copii;
- B7: cuplu căsătorit, în care fiecare din membri câștigă echivalentul salariului muncitorului mediu, fără copii.

Primele patru cazuri se raportează la impozitarea celibatarilor (persoane fizice necăsătorite), aceștia diferind între ei prin nivelul salariului (67, 100, respectiv 167 % din salariul muncitorului mediu) și prezența / absența copiilor (nici unul sau doi). Următoarele șapte cazuri tratează impozitarea cuplurilor căsătorite; acestea diferă între ele prin nivelul salariului (2, 33, 67 și 100 % din nivelul salariului muncitorului mediu), prezența / absența copiilor (nici unul sau doi) și existența unuia sau doi salariați. În sfârșit, ratele medii se calculează împărțind impozitul datorat la salariul brut.

#### ● **Presiunea fiscală și socială asupra veniturilor din muncă**

În această secțiune se compară, pe de o parte, ratele de impozitare care apasă asupra cuplurilor cu titlul de singurul impozit pe venit și, pe de altă parte, ratele medii incluzând impozitul pe venit (inclusiv CSG și CRDS în Franța) și cotizațiile sociale salariale, pentru diferite niveluri de salarii și diferite situații familiale. Vom releva, în final, că Franța se situează pe o poziție intermediară în interiorul UE, din punct de vedere al prelevărilor social-fiscale, ba chiar într-o situație relativ favorabilă din momentul în care se iau în calcul și sarcinile (taxele) de familie.

Ținând cont de datele disponibile, paragrafele următoare nu iau în considerare decât de cotizațiile sociale salariale, chiar dacă, așa cum se cunoaște, cotizațiile patronale apasă pe termen lung asupra salariaților. În plus, am făcut distincția între cotizațiile sociale care corespund la un „salariu care se deosebește de altele” și cele care finanțează prestații de solidaritate.

### **1. Presiunea fiscală asupra familiilor cu titlu de unicul impozit pe venit**

Tabelul 7.1. reia ratele medii de impozitare care afectează menajurile fără copii, țările fiind clasate în ordinea descrescândă a ratelor care afectează muncitorul mediu celibatar (A2).

Cu toate că apar diferențe în clasamentul diferitelor țări, după situația matrimonială și venit, poate fi schițată o clasificare generală:

- ✓ Țări unde presiunea fiscală rezultată din impozitul pe venit este deosebit de puternică: în frunte sunt țările scandinave, unde rata medie este în jur de 30 %, urmate de Belgia unde ratele medii sunt în jur de 25 %;
- ✓ Țări în care presiunea este aproape de media europeană: Irlanda, Germania (rate aproape de 20 %), apoi Italia și Marea Britanie, unde ratele medii sunt în jur de 15 %, urmate de Spania, unde ratele sunt în general mai mici de 15 %, dar mai mari de 10 %;
- ✓ Țări unde presiunea fiscală este slabă: Luxemburg, Austria, Franța, Portugalia, Olanda și Grecia (cu rate în general mai mici de 10 %). Totuși în Luxemburg, presiunea fiscală raportată la celibatari este net mai ridicată decât cea a cuplurilor căsătorite, așa cum vom evidenția mai departe, referitor la efectul căsătoriei asupra impozitării. În Olanda presiunea este mică pentru salariile mici și medii, dimpotrivă, atunci când salariul este mai mare (A3), ea se apropie de media europeană.

**Tabel nr. 7.1. Ratele medii de impozitare pe venit care afectează cuplurile fără copii, de diverse compoziții în cele 15 țări ale UE**

	<b>A1</b>	<b>A2</b>	<b>A3</b>	<b>B4</b>	<b>B5</b>	<b>B6</b>
<b>Germania</b>	15,4	21	28,3	15,4	n.d.	18,5
<b>Austria</b>	4,1	9,2	14,5	6,5	7,5	7,2
<b>Belgia</b>	20,2	27,4	34,2	23	19	25,6
<b>Danemarca</b>	31,6	36	44,5	31,6	28,8	34,2
<b>Spania</b>	7,9	13,5	17,9	10,1	8,6	11,2
<b>Finlanda</b>	23,6	29,5	36,3	26	29,5	27,1
<b>Franța</b>	4,3	8,9	13,6	5,5	3,4	7,3
<b>Grecia</b>	0,7	1,9	5,9	1,9	2,4	1,8
<b>Irlanda</b>	17,1	22,3	32,6	17,1	15,4	19,1
<b>Italia (I)</b>	14,4	18,1	23,2	14,6	15,4	16,6
<b>Luxemburg</b>	7,3	13,4	23	4,2	4,7	7,6

<b>Olanda</b>	4,8	5,8	20,7	5,3	4,4	5,4
<b>Portugalia</b>	3,1	7,1	13,4	5,6	6,3	6,2
<b>Marea Britanie</b>	14	17,4	20	13,2	15,7	15
<b>Suedia</b>	26,6	28,8	37,6	28,1	28,8	27,9
<b>Uniunea Europeană</b>	<b>13,1</b>	<b>17,4</b>	<b>24,4</b>	<b>13,9</b>	<b>13,6</b>	<b>15,4</b>

[Sursa: *Situația salariaților cu privire la impozitul și transferurile sociale*, OCDE, 1997]

## 2. Presiunea fiscală globală (impozit pe venit și cotizații sociale) ce apasă asupra cuplurilor

Tabelul nr. 7.2. reia datele medii globale cuprinzând impozitul pe venit și cotizațiile în sarcina salariaților, care se reflectă asupra cuplurilor căsătorite fără copii, de diverse compoziții; țările sunt clasate în ordinea descrescândă a ratelor impuse muncitorului mediu celibatar (A2).

**Tabel nr. 7.2. Rate medii de presiune fiscală apăsând asupra salariaților**

	<b>A1</b>	<b>A2</b>	<b>A3</b>	<b>B4</b>	<b>B5</b>	<b>B6</b>
<b>Germania</b>	36,5	41,2	46,7	35,6	n.d.	n.d.
<b>Austria</b>	22,2	27,3	32,6	24,6	25,6	25,3
<b>Belgia</b>	33,3	41,3	48,2	36,9	32,9	39,7
<b>Danemarca</b>	41,3	44,8	52,6	41,3	37,6	43,4
<b>Spania</b>	14,3	19,9	23,8	16,9	15	18,6
<b>Finlanda</b>	31,2	37,6	44,7	33,9	37,6	35
<b>Franța</b>	23,2	27,8	31,3	24,4	22,3	26,3
<b>Grecia</b>	16,6	17,8	21,8	17,8	18,3	17,7
<b>Irlanda</b>	20,2	28,4	39,1	21,9	21,5	24
<b>Italia (I)</b>	24,3	28	33	24,5	25,3	26,5
<b>Luxemburg</b>	19,8	25,9	35,5	16,7	17,2	20,1

	<b>A1</b>	<b>A2</b>	<b>A3</b>	<b>B4</b>	<b>B5</b>	<b>B6</b>
<b>Olanda</b>	35	39,1	42,2	36,2	34,9	37,5
<b>Portugalia</b>	14,1	18,1	24,4	16,6	17,3	17,2
<b>Marea Britanie</b>	21,6	25,8	27,9	20,8	24,1	23,1
<b>Suedia</b>	31,6	33,7	41,6	33	33,7	32,9
<b>Uniunea Europeană</b>	<b>25,5</b>	<b>30,5</b>	<b>36,4</b>	<b>26,7</b>	<b>26</b>	<b>27,7</b>

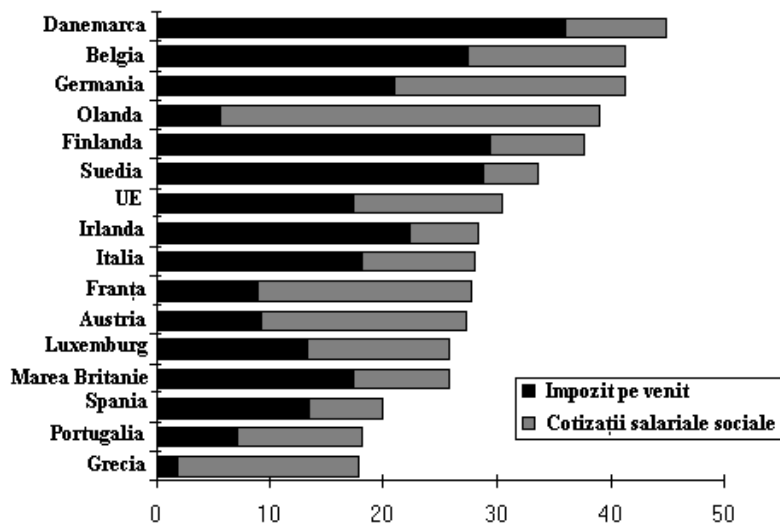
[Sursa: Ibid.]

Luarea în calcul a cotizațiilor sociale în sarcina salariaților modifică în mică măsură clasamentul stabilit ca urmare a comparării singurelor rate medii de impozitare:

- ✓ Țările în care presiunea globală este mai puternică sunt Danemarca, unde ratele medii se apropie de 40 %, urmată de Belgia, Germania și Olanda, unde ratele sunt, în general, sub pragul de 40 %, dar net peste 30 %, ultimele în acest clasament fiind Finlanda și Suedia, având cotizații sociale în sarcina salariilor foarte mici. Toate aceste țări au rate superioare mediei europene (în jur de 30 %);
- ✓ Apoi, regăsim Irlanda cu rate ușor mai mici decât media europeană, urmată de Franța, Austria, Luxemburg și Marea Britanie, unde ratele medii sunt mai mari de 20 %;
- ✓ Presiunea globală este mai mică în Spania, Portugalia și Grecia, unde ratele medii sunt în general sub 20 %.

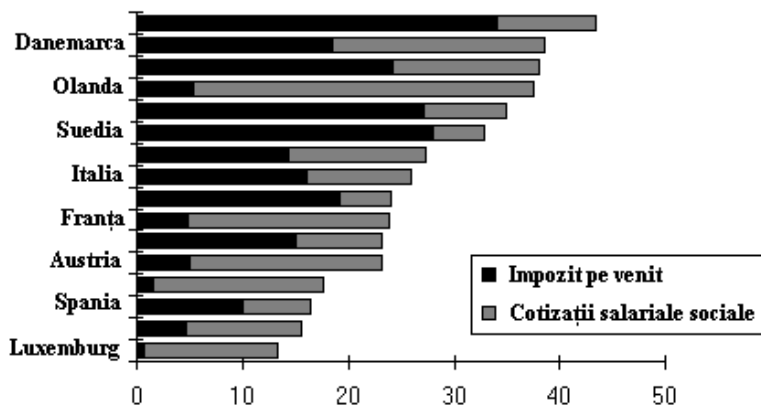
Figura 7.1. reprezintă presiunea globală asupra muncitorilor medii din diferite țări ale Uniunii Europene.





**Fig. 7.1. Impozitul pe venit și cotizațiile sociale în sarcina salariaților pentru un celibatar fără copii, dispunând de salariul muncitorului mediu (A2)**

[Sursa: *Situația salariaților cu privire la impozitul și transferurile sociale*, OCDE, 1997]



**Fig. 7.2. Impozitul pe venit și cotizațiile sociale în sarcina salariaților pentru un cuplu căsătorit cu doi copii, din care un membru câștigă aproximativ salariul muncitorului mediu iar celălalt 67 % din acest salariu. (B3)**

[Sursa: Ibid.]

Figura 7.2. reprezintă presiunea globală asupra cuplurilor, în care, așa cum se poate observa, unul din membri câștigă echivalentul salariului muncitorului mediu și celălalt 67 % din acesta.

## **8. Impozitele indirecte în UE**

Începând cu primii ani ai construcției europene, necesitatea de a se introduce în toate statele membre instrumente de fiscalitate indirectă comparabile, pentru a evita distorsiunile de concurență în Piața Comună, a fost considerată ca o prioritate. Ea s-a tradus prin adoptarea generalizată a sistemului TVA, apoi, prin primele directive de armonizare a pozițiilor în anii '70. Ca urmare a Actului Unic European, armonizarea fiscalităților indirecte ale statelor membre a constituit una din prioritățile Comisiei Europene, care se temea ca diferențele prea mari să nu conducă la importante deturnări de trafic în schimburile de bunuri și servicii. Totuși, procesul armonizării fiscalităților indirecte a fost modest, dar nu a antrenat distorsiuni majore într-o piață europeană unificată a bunurilor și serviciilor.

Se pare că mai puține progrese s-au realizat în materie de armonizare a accizelor, a căror importanță nu a încetat totuși să crească în cursul anilor recentți și care sunt susceptibile să genereze distorsiuni de concurență cu mult mai mari decât cele rezultând din rata TVA, din cauza non – deductibilității lor pentru întreprinderi – mai ales în ceea ce privește taxele pe produsele petroliere. În plus, tendința actuală spre o fiscalitate „ecologică”, care va apăsa în egală măsură asupra costurilor de producție, ar necesita, de asemenea, un efort de armonizare, dacă se dorește a evita o concurență fiscală asupra acestor noi instrumente.

Prin proiectul său de regim general de circulație a mărfurilor, Comisia Europeană a permis deja depășirea unei etape substanțiale: produsele supuse unei accize sunt suspendate de drepturi până la consumarea lor. Accizele sunt deci achitate la locul vinderii cu amănuntul, după taxarea prevăzută în respectiva țară (sistemul de impozitare la locul consumării). În cadrul unei fiscalități diferențiate în rate, acest sistem este astfel neutru pentru producători și intermediari, chiar dacă el provoacă contrabandă lângă frontiere. Un sistem de impozitare la locul originii produselor ar suprima această incitare la fraudă și ar cere de la fiecare stat luarea în calcul a impactului ratelor proprii

asupra competitivității prețurilor industriilor sale. Ar putea, în aceeași măsură, să ducă și la o concurență fiscală excesivă.

Pentru a o edificare adecvată asupra problemei armonizării suplimentare, trebuie să precizăm și funcția acestui tip de impozit. Accizele pot îndeplini două obiective: pe de o parte, să aducă încasări fiscale statului, care trebuie atunci să taxeze produse al căror consum este inelastic pentru a genera un minimum de distorsiune (regula lui Ramsey); pe de altă parte, să țină cont de obiectivele sănătății publice sau de impactul asupra mediului. Evident, aceste două obiective pot apărea ca neconciliabile, pentru că, prin definiție, taxarea unui produs inelastic nu provoacă (sau foarte puțin) scăderea consumului.

## **8.1. Armonizarea taxei pe valoarea adăugată în spațiul U.E.**

Negocierile de armonizare a fiscalității indirecte în Uniunea Europeană, la sfârșitul anilor '80, nu au dus decât la definirea unui regim „tranzitoriu” pentru TVA, introducându-se reguli comune pentru numărul de rate – o rată normală, o rată redusă și, în cea mai mare parte a țărilor, o rată „super redusă” sau rată „zero” (pentru produsele considerate ca necesitând ajutor) –, ca și clasamentul produselor în funcție de rată și fixarea ratelor minimale autorizate, respectiv 15 % și 5 %. Acest acord minimal, care a făcut să dispară ratele majorate, permite evitarea concurenței fiscale prin scăderea ratelor, lăsând statelor libertatea de a le ajusta prin mărire, în caz de nevoie, ceea ce s-a și produs pentru cea mai mare parte din ele în anii '90, pentru a face față deteriorării echilibrelor finanțelor publice sau în cadrul reformelor fiscale naționale reducând presiunea prelevărilor directe pentru a o crește pe cea a prelevărilor indirecte.

Din 1993, data introducerii actualului regim „tranzitoriu” al TVA, situația în Comunitate, în privința fiscalității indirecte, nu s-a schimbat decât în mică măsură. Inițial, era prevăzut ca la 1.01.1997 regimul „tranzitoriu” să fie înlocuit cu un regim definitiv, funcționând după principiul originii. Însă mecanismele de compensare, fondate pe datele macroeconomice de consum propuse de Comisie, fiind complexe și propunerile vizând egalizarea ratelor TVA fiind puțin susceptibile de aprobare, dat fiind constrângerile bugetare ale diferitelor state, prevalează starea de „status quo”, proiectul

părănd „înghețat”. În iulie 1996 Comisia a propus un program de lucru care viza să determine Uniunea Europeană să adopte un sistem comun de TVA. Apărea problema de a se rediscuta la date fixe principiile de funcționare comună a acestui sistem (1997) – definirea persoanelor constrânse, condiții de scutire, drepturi de deducere etc. – de a determina locul de taxare și modul de compensare (1998) și de armoniza ratele (1999). Ulterior, discuțiile asupra sistemului comun de TVA ridică încă unele controverse. Realitatea este că TVA nu a fost un domeniu propice concurenței, ceea ce explică propriul zel al statelor de a se orienta către o mai bună armonizare. Tendința între 1990 și 1999 a fost mai degrabă spre o mărire a ratelor (tabel 8.1.) și a încasărilor. Supuse obligației de asanare a finanțelor publice, statele membre nu ar fi avut altă alegere decât să mărească rata TVA, munca fiind deja puternic impozitată, iar capitalul constituind a priori baza cea mai mobilă. O asemenea tendință nu semnifică totuși că diferențierile de TVA nu au nici un efect asupra comportamentelor. Raportul Curții de Conturi a Comunității europene estimează la 70 miliarde de euro/an fraudă (rețele de export fictive pentru a beneficia de exonerări de TVA pe piața națională etc.) prin TVA. Comerțul transfrontalier nu reprezintă pentru moment decât 5 % din ansamblul schimburilor intra-europene și nimic nu indică faptul că indivizii ar fi conștienți de ansamblul posibilităților de arbitraj.

**Tabel nr. 8.1. Evoluția ratelor TVA normale între 1990 și 1998**

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1998
Germania	14	14	14	15	15	15	15	16
Austria	20	20	20	20	20	20	20	20
Belgia	19	19	19,5	19,5	20,5	20,5	21	21
Danemarca	22	22	25	25	25	25	25	25
Spania	12	12	13 <sup>1/</sup> 15 <sup>2</sup>	15	15	16	16	16
Franța	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	20,6	20,6	20,6
Finlanda	-	-	-	-	22	22	22	22

Grecia	18	18	18	18	18	18	18	18
Irlanda	23	21	21	21	21	21	21	21
Italia	19	19	19	19	19	19	19	20
Luxemburg	12	12	15	15	15	15	15	15
Olanda	18,5	18,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5
Portugalia	17	16	16	16	16	17	17	17
Marea Britanie	15	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5
Suedia	23,46	23,46	25	25	25	25	25	25

[Sursa: Comisia Europeană, *Manualul Taxelor europene*, IBDF, 1998]

1 începând cu 01.01. 1992

2 începând cu 01.08. 1992

Ansamblul propunerilor Comisiei în materie de reformă a fiscalității indirecte a fost condus de un obiectiv: suprimarea piedicilor în calea schimbului de bunuri și servicii, astfel încât tranzacțiile în interiorul Comunității și în interiorul aceleași țări membre să fie tratate de aceeași manieră.

În această perspectivă, o primă directivă în 1967 impunea tuturor statelor membre să adopte sistemul TVA și să abandoneze alte forme de impozitare (taxe pe vânzări etc.). A șasea directivă, din 1977 pune primele jaloane ale unei unificări în domeniul TVA (materia impozabilă, reguli de evaluare, exonerări), ale definirii constrângerilor, ale modului de lichidare și de plată. Totuși, această directivă nu prevedea reguli comune cu privire la fixarea ratelor.

Regimul de impozitare care guvernează schimburile intra-comunitare de la adoptarea primelor directive se bazează pe principiul destinației: produsele sunt exportate cu rată „zero” și sunt taxate în țara de primire. Altfel spus, schimburile se efectuează în afara taxelor. De exemplu, o întreprindere franceză care cumpără un bun din Italia, nu va plăti TVA-ul italian. Din contră, acest bun consumat în Franța va suporta rata de TVA franceză. Bunul este, deci, impozitat în țara în care este consumat și rata taxei care grevează operațiunile realizate în aceeași țară este unică, oricare ar fi originea produsului. Acest sistem permite suprimarea distorsiunilor concurenței

datorate diferențierii de rată TVA, dar și prezența formalităților administrative de control (o întreprindere, pentru a beneficia de taxa „zero” la export trebuie să facă dovada exportului său) constituie tot timpul o piedică între schimburi.

În scopul de a aborda pe același plan tranzacțiile în interiorul Comunității Europene și în interiorul aceluiași stat membru, Comisia europeană a propus, începând cu 1987, aplicarea principiului originii la ansamblul schimburilor intra-comunitare. După acest principiu, rata plătită pentru un bun depinde de țara în care este produs și nu de țara în care este consumat. Dacă reluăm exemplul precedent, întreprinderea franceză ar plăti TVA-ul italian guvernului italian și consumatorul francez ar suporta, pentru același bun, TVA-ul francez. În măsura în care întreprinderea poate recupera TVA-ul plătit pentru achizițiile sale, competiția nu este afectată. Dimpotrivă, acest principiu modifică repartiția încasărilor între diferitele state membre și ar trebui deci să fie însoțit de un mecanism de compensație bugetară. La fel, diferențele de rată fiind susceptibile să incite pe cei care nu sunt constrânși să se aprovizioneze din țările având cele mai mici rate de TVA, s-a prevăzut armonizarea ratelor de TVA.

În fața reticențelor statelor membre, a fost instituit în 1993 un regim numit „tranzitoriu” (directiva din 16 decembrie 1991), dată la care frontierele au fost suprimate. Schimburile intra-comunitare pentru cei obligați se efectuează tot fără taxe, dar TVA e datorată nu în momentul trecerii pe la vamă, ci din momentul recepției mărfurilor în țara de destinație. Mecanismele de control nu au fost, deci, suprimate, ci modificate, ceea ce lasă nerezolvată problema tratamentului diferențiat al schimburilor intra și între statele membre.

Pentru cei care nu sunt obligați la plata TVA (particulari, administrații etc.), achizițiile lor erau, înainte de 1993, supuse controlului la frontieră. După suprimarea acestuia, acești consumatori pot să cumpere liber, în țara care le convine, cu rata în vigoare în această țară și deci să beneficieze de diferența de rate de TVA între țări. Unele opreliști au fost totuși impuse pentru cumpărarea mijloacelor de transport noi, pentru vânzările prin corespondență și pentru vânzările către ne-obligați (asociații, medici etc.).

Pe de altă parte, Comisia a fixat praguri minime pentru ratele TVA (directiva din 19 octombrie 1992): 15 % pentru rata normală și 5 % pentru rata redusă. Statele membre sunt autorizate să aplice două rate „super reduse” pentru o listă de produse predefinite. Subliniem, în final, că anumite bunuri care nu apar în această listă pot,

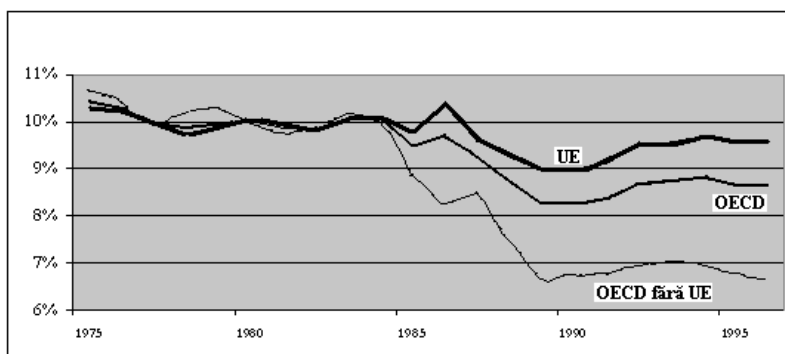
totuși, să fie taxate cu o rată redusă ce nu depășește 12 %, iar dacă au fost taxate cu rată redusă înainte de 1991 pot continua să fie taxate cu aceeași rată.

## 8.2. Studiu comparativ privind accizele în UE și OCDE

Potrivit teoriei și practicii fiscale, accizele sunt taxe pe consumul intermediar sau final. Ele sunt evaluate în general făcându-se referire la greutatea, volumul sau gradul produsului în discuție, mai rar la valoarea lui. Sunt trei categorii de produse care sunt, în general, supuse accizelor: băuturile alcoolice, tutunul și produsele petroliere. În 1996, totalul acestor taxe aducea 234,1 miliarde FF statului francez, adică 3 % din PIB și 6,5 % din încasările fiscale totale. Cea mai mare parte a acestor încasări provenea din Taxa Interioară pe produsele petroliere (148,5 miliarde FF). Arătăm din start că prin raportare la țările din sudul Europei și prin opoziție cu cele din nord, drepturile de acciză asupra băuturilor alcoolice sunt mici în Franța.

Fiscalitățile naționale reflectă astfel diferențele importante de cultură, dar și puternicele presiuni politice interioare.

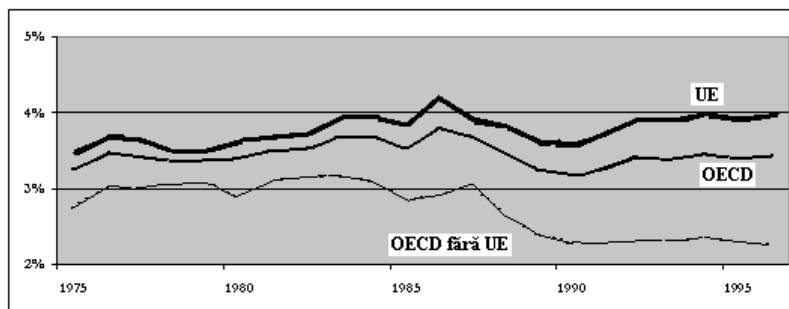
După o scădere marcată de importanța lor în cadrul încasărilor fiscale totale în anii '70 – '80, drepturile de acciză par să beneficieze, începând cu anul 1990, de o revenire în cadrul țărilor OCDE (conform figurii 8.2.1.). Mai ales țările UE au recurs progresiv la acest tip de impozitare începând cu acea dată, ponderea accizelor în încasările fiscale totale fiind stabilizată pentru țările OCDE din afara UE între 1989 și 1996.



**Fig. 8.2.1. Ponderea accizelor în încasările fiscale totale**

[Sursa: Date OCDE 1998]

Ponderea economică a drepturilor de acciză a rămas aceeași în țările ODCE: proporția acestor taxe în PIB rămâne stabilă în jurul cifrei de 3,3 % între 1975 și 1996. Dar în spatele acestei evoluții medii se ascund alegeri diferite: țările UE au crescut ponderea economică a acestei forme de impozitare (raportul accize / PIB trece de la 3,5 % la 4 % din PIB între 1975 și 1996), în timp ce țările OCDE din afara UE au optat pentru o scădere a acestei ponderi (de la 3 % la 2,2 %, pentru același raport în aceeași perioadă – conform figurii 8.2.2.).



**Fig. 8.2.2. Pondere accizelor în PIB**

[Sursa: Date OCDE 1998]

Din punct de vedere internațional, fiscalitatea prin accize este eterogenă, ponderea medie (în anii 1990 – 1996) a acestor drepturi în încasările fiscale totale și în PIB pentru țările OCDE fiind foarte diferită. Lăsând la o parte cazul specific al Turciei, unde aceste drepturi sunt deosebit de scăzute, importanța acestei fiscalități variază enorm de la o țară la alta: ea reprezintă între 5 % și mai mult de 15 % din încasările fiscale totale și între 1,5 % și aproape 6 % din PIB-ul acestor țări.

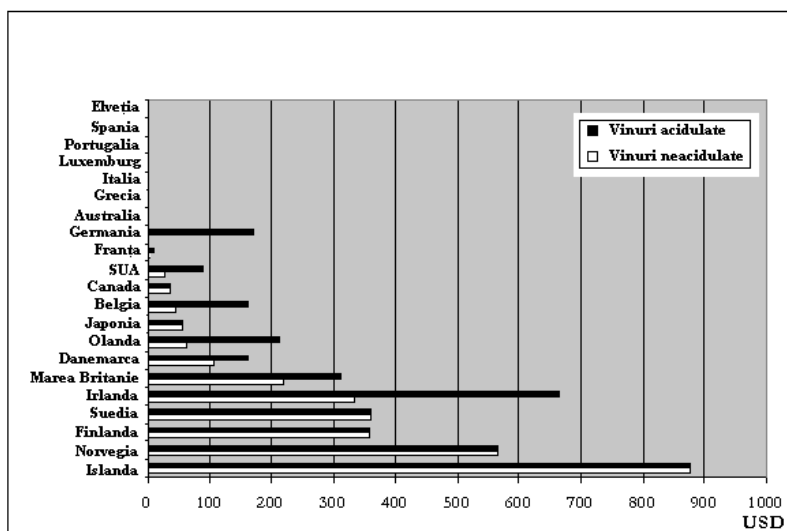
Diversitatea ponderilor economice ale acestor drepturi este ridicată în interiorul UE: în cele 15 țări, accizele reprezentau în 1996 de la 5,3 % (Belgia) la 14,9 % (Irlanda) din încasările fiscale totale și de la 2,4 % (Belgia) la 6,1 % (Grecia) din PIB. Armonizarea acestor drepturi în Europa apare, la prima vedere, ca un exercițiu dificil, cu atât mai mult cu cât structura acestor drepturi este și ea foarte eterogenă.

Accizele constituie o formă de impozitare foarte veche; dacă vom considera că ele inițial aveau ca obiectiv doar să furnizeze încasări administrației, astăzi ele sunt mai mult asociate unor obiective de sănătate publică (tutun, alcool). Ele permit, de asemenea, orientarea structurii consumului în cazul produselor care degajă externalități negative (uleiuri minerale). Anumite sisteme fiscale au raționalizat astfel, în mod particular, utilizarea acestei forme de impozitare: în Irlanda, practic șase produse fac



obiectul unei asemenea taxări: bere, uleiuri minerale, spirtoasele, tutunul, vinurile și cidrurile, vehiculele cu motor. Germania, Marea Britanie, Austria, Belgia sunt alte țări care practică un număr limitat de taxe pe băuturile alcoolice, uleiurile minerale și tutun. OCDE numără, dimpotrivă, în jur de 40 asemenea taxe (în Danemarca), afectând astfel produse ca ceaiul, zahărul, cafeaua, înghețata, apele minerale, ciocolata, hârtia și cartonul. Franța se situează, la acest capitol, pe o poziție intermediară (22 de rubrici declarate la OCDE, cu accize pe carne, pe cereale și grăunțe oleaginoase). În ce privește cele trei câmpuri tradiționale de aplicare a accizelor (băuturi alcoolice, produse petroliere, produse din tutun), diversitatea situațiilor încă se manifestă.

Cu siguranță, această eterogenitate a ratelor de acciză e cea mai importantă în domeniul băuturilor alcoolice. Figura 8.2.5. indică importanța accizelor pentru hectolitrul de vinuri acidulate și neacidulate, în diferite țări ale ODCE la 1 ianuarie 1996. Diferențele de impozitare sunt considerabile, țările de nord (Suedia, Finlanda, Danemarca, Irlanda și mai ales Marea Britanie) suprataxând consumul de alcool, țările din sudul Europei (Franța, Italia, Spania, Grecia și mai ales Portugalia) practicând rate deosebit de mici. Diferitele sisteme de impozitare a berii (drepturi specifice pe grad Plato sau pe grad de alcool) nu permit o comparație grafică directă a tuturor diferitelor nivele de impozitare în țările OCDE pentru acest produs, dar este evident că aici disparitățile sunt încă manifeste: aceste drepturi specifice merg de la 1 (Franța) la 15,3 (Finlanda), de la 1 (Luxemburg) la 41,1 (Danemarca).



**Fig. 8.2.5. Drepturi de acciză pe hectolitrul de vin în țările OCDE**

[Sursa: OCDE 1998]

Mai subliniem că uneori sunt acordate regimuri speciale de accize pentru produsele de origine locală: e cazul lui ouzo în Grecia, ale cărui drepturi specifice sunt cu aproximativ 50 % mai importante decât pentru celelalte spirtoase (489,12 USD pentru acest produs în loc de 981, 17 pentru celelalte spirtoase). Neutralitatea impozitului la consum în termeni de origine a produsului nu mai este asigurată și fiscalitatea garantează și o protecție a industriilor locale.

Sistemele fiscale naționale relevă diferențe puternice de niveluri ale accizelor la uleiurile minerale, dar mai mici decât cele deja analizate, pentru băuturile alcoolice mai ales în Europa. Concret, este vorba mai mult de a orienta consumatorii către produse mai puțin poluante (benzină fără plumb). Doar în Danemarca și Luxemburg drepturile sunt mai puțin puternice asupra carburanților Diesel, dar fiscalitatea ar trebui să evolueze sensibil în anii următori.

În cazul carburanților Diesel de folosință industrială și destinație domestică, taxele indirecte sunt în general cu mult mai mici. În ce privește primul din aceste bunuri, problema vine din faptul că o acciză pe un consum intermediar, conține TVA, nu e recuperabilă de către o întreprindere. Această formă de impozitare afectează deci competitivitatea internațională a industriilor naționale și guvernele preferă, în general, să practice rate mai scăzute pe acest tip de folosință. În sfârșit, încălzirea este un serviciu de primă necesitate și drepturile de acciză pe destinație domestică sunt în general mai scăzute din motive sociale.

Ultimul bun de consumație supus accizelor în toate țările OCDE e reprezentat de produsele din tutun (țigări, tutun de rulat, țigări de foi). Preocupările de sănătate publică au crescut foarte mult suma acestor drepturi în Franța, începând cu 1991. Astfel, prețul unui pachet de țigări aproape s-a dublat între această dată și 1996, ceea ce îl situează la nivelul mediu OCDE.

Evoluția importanței drepturilor de acciză în diferitele țări pune un anumit număr de probleme. Aceste drepturi se descompun într-o parte specifică (de circa 31 FF la 01.01. 1996, în Franța, pentru 100 de țigări) și o parte ad valorem (54,95 din prețul TTC – toate taxele incluse - la aceeași dată în Franța). Diferite rate TVA se adaugă apoi pe baza prețului, accize incluse (18,6 % în Franța la 01.01. 1996). Pe de altă parte, nu există statistici disponibile asupra nivelurilor prețurilor în afara taxelor pentru aceste bunuri.

Pentru a compara pe plan internațional importanța acestor drepturi, am plecat de la un preț de vânzare cu amănuntul de 18 FF (TTC) și am calculat prețul în afara taxei, din Franța, care să aducă spre acest preț la consum, ținând cont de nivelurile drepturilor și ratelor TVA menționate anterior. Aplicând același preț în afara taxei și în USD la toate țările, este posibil să fie evaluată importanța acestei sarcini fiscale și să fie comparată în țările OCDE. Această evaluare exclude diferențele de costuri de transport, de tarifare de către întreprinderile de sector în funcție de caracteristicile diferitelor piețe și diferitelor sisteme de distribuție.

În afara cazului SUA, evidențiem, pe de o parte, nivelul ridicat al acestor taxe indirecte în aceste țări, care conduce, de exemplu, la multiplicarea prețului acestor bunuri cu 3,84 în Franța și 7,9 în Islanda. Pe de altă parte, drepturile de acciză sunt relativ omogene de la o țară la alta, a fortiori în cadrul UE: de la 52,6 % prețul TTC în Luxemburg la 63,9 % în cazul Marii Britanii, Franța practicând o taxă medie de 58,3 %. Cum TVA se aplică prețurilor cu accize incluse, diferențele de rată TVA explică deja în mare parte diferențele prețurilor de consum.

Să subliniem, în cele din urmă, că țigările de foi și tabacul de rulat sunt în general mai puțin taxate decât țigările. Cum consumatorii nu au o cerere mare față de aceste două produse, în timp ce prețul relativ al țigărilor crește, această diferențiere fiscală este suficientă pentru a face să descrească consumul global al produselor din tutun.

Tabelele 8.2.1. și 8.2.2. recapitulează nivelurile drepturilor de acciză pentru produsele din țările OCDE și caracterizează nivelurile medii, în UE, ale acestor taxe și importanța dispersiunii lor.

În concluzie, UE a crescut ponderea economică a drepturilor la consumul unor produse specifice, începând cu 1990. Această zonă geografică privilegiază taxarea uleiurilor minerale prin raport cu alte țări OCDE; taxarea consumului de produse din tutun a crescut în ultimii ani, dar nivelul minim al ratei ad valorem practicate pe consumul de țigări în UE este mai puțin scăzut decât cel al altor țări OCDE. Diferența este totuși mică. În sfârșit, UE taxează „puțin”, în ce privește consumul de produse alcoolice (conform tabelului 8.2.2.).

Pentru această ultimă categorie de produse, mijloacele comparate arată o foarte mare diversitate de fiscalitate în interiorul UE (vezi nivelurile coeficienților de variație). Problema armonizării drepturilor de acciză, în Europa, privește, înainte de toate, fiscalitatea acestor produse, cu o deosebire mare între țările din nordul și sudul

Europei. Mai mult, taxele la consumul de carburanți pentru vehiculele cu motor și produse din tutun sunt mult mai omogene.

**Tabelul nr. 8.2.2. Drepturi de acciză pe produse în țările OCDE**

	neacid	acidula	Spirtoa se	ă cu	ă fără	Diesel	ue uz industri	ție domesti	Tutun
Germania	0	171,71	1646,22	697,22	632,67	400,26	400,26	51,85	271,21%
Austria	0	180,18	900,90	594,60	505,41	350,45	350,45	85,63	245,93%
Belgia	46,20	161,71	1994,35	595,16	508,79	367,46	23,56	6,60	278,66%
Danemarca	107,68	161,93	4767,38	660,00	553,00	572,00	372,00	299,00	447,24%
Spania	0	0	689,29	492,02	451,78	328,02	95,67	95,67	200,57%
Finlanda	358,42	358,42	6325,11	671,09	576,22	376,34	37,91	37,91	322,72%
Franța	4,12	10,25	1694,73	717,38	668,22	399,91	90,53	90,53	284,33%
Grecia	0	0	981,17	528,60	503,95	351,88	351,88	174,92	251,04%
Irlanda	332,63	665,25	3377,17	463,16	423,56	364,31	57,70	57,70	350,73%
Italia	0	0	809,65	720,17	662,36	484,31	145,29	58,31	252,41%
Luxemburg	0	0	1319,10	373,74	310,93	373,74	21,55	0	172,65%
Olanda	61,96	211,24	1910,66	737,00	654,00	384,00	59,14	59,14	225,81%

	neacid	acidula	Spirtoase	cu	fără	Diesel	de uz	industriale	domesti	Tutun
Portugalia	0	0	899,95	588,94	544,94	387,81	387,81	Nd		308,17%
Marea Britanie	219,44	312,50	3218,75	564,69	489,38	489,38	33,44	33,44		355,87%
Suedia	359,29	359,29	6500,13	637,90	565,53	403,24	35,51	223,00		297,91%
Australia	0	0	2776,22	277,76	260,39	260,39	260,39	54,03		Nd
Canada	36,51	36,51	788,74	110,00	100,00	28,51	28,51	0		Nd
SUA	28,27	89,82	713,29	48,61	48,61	64,61	0	0		26,67%
Islanda	877,40	877,40	8796,45	583,32	544,54	0	0	0		690,53%
Japonia	56,65	56,65	Nd	559,85	559,85	342,29	20,45	20,45		146,47%
Norvegia	566,10	566,10	9094,94	763,09	664,00	506,50	nd	nd		526,86%
Elveția	0	0	2593,44	610,14	548,51	578,87	133,18	2,36		163,55%

[Sursa: Date OCDE 1998]

**Tabel nr. 8.2.2. Caracterizarea nivelurilor medii ale drepturilor de acciză și dispersiunea lor în interiorul UE**

	neacidul	acidul	sprtoase	cu	fără	Diesel	de uz	industriale	afie	domes	Tutun
Media UE	92,32	172,83	2468,97	602,68	536,72	402,21	164,18	164,18	90,98		284%

Mdia OCDE din afara UE	223,56	232,35	4127,18	421,82	389,41	254,45	73,76	12,81	311%
Minim UE	0	0	689,29	373,74	310,93	328,02	21,55	0	173%
Maxim UE	359,29	665,25	6500,13	737,00	668,22	572,00	400,26	299,00	447%
Diferența Max-Min UE	359,29	665,25	5810,84	363,26	357,29	243,98	378,71	299,00	275%
Difrența tip UE	142,9238	190,6291	1963,59	105,055	98,1391	64,6733	156,1632	85,053284	0,681452
Coeficient de variație UE	1,44	1,10	0,80	0,17	0,18	0,16	0,95	0,93	0,24

[Sursa: Date OCDE 1998]

Trebuie să mai arătăm că diversitatea drepturilor de acciză este, de asemenea, ridicată în ce privește carburanții de uz industrial și destinație domestică. Problema de protecției efective suportată de industriile europene din cauza unei taxări ridicate și non-recuperabile a unora din consumurile lor intermediare nu a fost luată în calcul de toate guvernele acestor țări (Germania, Austria, Danemarca, Grecia și Portugalia). Opus, anumite guverne ale OCDE, din afara UE (SUA, Islanda) au înțeles această problemă, de-taxând total acest uz industrial. În sfârșit, guverne europene (Danemarca, Grecia, Suedia) suprataxează consumul lor de destinație domestică fără a se preocupa de impactul social negativ al acestui tip de măsuri.

## 9. Principii de impozitare a veniturilor transfrontaliere în UE

În mod tradițional, în spațiul UE, există două mari principii de impozitare internațională a profitului: principiul sursei (sau al teritorialității) și principiul rezidenței (sau profitul mondial). Primul presupune că o țară impozitează toate veniturile generate pe teritoriul său, fie ele realizate de rezidenți sau de non-rezidenți. Pentru al doilea, țara trebuie să impoziteze toate veniturile realizate de rezidenții naționali, fie ele realizate pe

teritoriul național sau în străinătate. Aplicarea strictă a unuia sau altuia din aceste principii evită problemele dublei impunerii dar generează două tipuri de ineficiențe economice atunci când sistemele naționale diferă: absența neutralității la exportul de capitaluri (NEC) și a neutralității la importul de capitaluri (NIC). Respectarea NEC înseamnă că o întreprindere, al cărui sediu social este în țara sa de origine, nu are posibilitatea de a implanta o filială într-o altă țară influențată de impozit. Altfel spus, investitorul trebuie să facă față aceleași rate efective de impozitare, oricare ar fi localizarea investiției. În aceste condiții, o societate franceză trebuie supusă regimului fiscal francez, oricare ar fi țara în care ea investește. Totuși întreprinderile instalate în Franța și controlate de o societate aflată în străinătate nu sunt impozitate în aceeași manieră ca și întreprinderile franceze și deci NIC nu mai este respectat. Contrar, NIC este respectat dacă se aplică principiul teritorialității. Întreprinderile care investesc în Franța suportă atunci aceeași rată de impozitare oricare ar fi țara de origine. În acest caz, NEC este defavorizat.

Sistemele în vigoare în statele UE (conform Raportului Comisiei de Finanțe a Senatului Franței din 1999) reprezintă un amestec între principiul sursei și cel al rezidenței. Cu excepția Franței, care aplică principiul sursei, cea mai mare parte a țărilor aplică principiul rezidenței, dar își rezervă totodată dreptul de a impozita întreprinderile non-rezidente. Mai precis, pentru societatea transnațională prelevarea poate opera la patru niveluri. Mai întâi, beneficiile sunt impozitate sub forma impozitului pe societăți la nivelul filialei din țara unde sunt ele realizate. Apoi, ele fac obiectul unei prelevări de la sursă (eventual recuperabilă) din țara de origine când sunt distribuite societății – mamă. În fine, aceste beneficii pot fi impozitate prin impozitul pe societăți în țara de rezidență a societății – mamă și în cele din urmă, ca impozit pe venit la nivelul acționarului final. De o manieră generală, beneficiile sunt întotdeauna impozitate la IS în țara în care sunt realizate, indiferent dacă societățile sunt rezidente sau nu. Pe de altă parte, aplicarea unei rețineri la sursă asupra repatrierii veniturilor nu este sistematică. Ea depinde de natura venitului repatriat (dividende, vărsări de dobânzi etc.) și de statutul juridic al întreprinderii.

Sub anumite condiții, directiva mamă – filială din 23 iulie 1990, intrată în vigoare la 1 ianuarie 1992, prevede suprimarea oricărei rețineri la sursă asupra dividendelor pe care o filială le distribuie societății – mamă în alt stat membru. Totuși, dacă aceste condiții nu sunt respectate, țările aplică o reținere la sursă asupra dividendelor a căror rată este în general fixată printr-o convenție bilaterală, sau, în

lipsă, prin aplicarea dreptului intern. Directiva mamă – filială nu se aplică, dimpotrivă, transferurilor de dobânzi între societățile aceluiași grup. Țările Uniunii Europene impozitează dobânzile primite de la filiale și acordă un credit de impozit atunci când aceste dobânzi au suferit deja o prelevare la sursă. În cea mai mare parte a cazurilor, aceste prelevări sunt nule. Totuși, Belgia, Italia și Portugalia prelevă aproape sistematic o reținere la sursă asupra vărsămintelor de dobânzi. Există o reținere la sursă în Franța pentru destinații ca Luxemburg, Belgia și chiar Portugalia. În sfârșit, anumite țări, precum Portugalia, nu au încheiat convenții fiscale bilaterale cu toate țările membre. În acest caz, dreptul intern se aplică și orice reținere la sursă este astfel definitivă.

Directiva mamă – filială are, în plus, ca obiectiv, evitarea dublei impuneri a beneficiilor realizate de o filială care este rezidentă într-un alt stat. Două metode sunt utilizate de țara de rezidență pentru a ușura dubla impunere a beneficiilor de origine străină: scutirea și imputarea. Aceasta din urmă, dacă în practică ia forme foarte diverse, în principiu ea corespunde unui credit de impozit acordat cu titlu de beneficii impozitate în țara sursă. Cea mai mare parte a țărilor utilizează sistemul exonerării, creditul de impozit fiind utilizat de Irlanda și Marea Britanie. Regimul fiscal al dividendelor primite de la o filială și a cărei activitate este situată în aceeași țară ca societatea – mamă poate să difere de regimul aplicat filialelor străine, astfel: Germania, Spania, Finlanda și Italia aplică un sistem de imputare filialei ce le este rezidentă. Belgia și Portugalia aplică exonerarea la 95 %, iar celelalte țări practică exonerarea.

#### ■ Studiu de caz asupra mecanismului impunerii profiturilor realizate „în afară”

Sistemul creditului de impozit constă, pentru un stat care taxează întreprinderile după principiul rezidenței (beneficiu mondial), în acordarea, către o societate rezidentă, a unui credit de impozit corespunzând impozitelor plătite asupra profiturilor sale realizate în străinătate.

Astfel, dacă vom avea în vedere o societate franceză al cărei profit realizat în străinătate este 100 euro, iar rata impozitului pe profitul societăților este de 35 % în Franța și de 15 % în țara străină, această societate va plăti 15 euro impozit în țara străină și 20 euro (35 – 15 euro) Trezoreriei franceze. În aceste condiții, impozitul pe societăți pe care ea îl datorează Franței (35 euro) este redus cu 20 % grație creditului de impozit de 15 euro.



Totuși, se poate întâmpla ca profitul filialei să nu fie impozitat în țara de rezidență a societății – mamă decât atunci când ele este repatriat de către societatea – mamă.

Dacă ne vom referi tot la o societate franceză, cu o filială în străinătate care realizează un beneficiu de 500 euro, iar dacă rata impozitului pe profitul societăților este de 10 %, această filială plătește 50 euro impozit. Presupunând că această filială varsă 100 euro ca dividende către societatea – mamă, prin urmare ea poate utiliza restul (350 euro) pentru a-și dezvolta activitățile. În acest caz, societatea – mamă va plăti impozite Trezoreriei franceze pe cei 100 euro dividende (și va beneficia deci de un credit de impozit corespunzând impozitului plătit de filială în țara străină, pentru cei 100 euro). Societatea – mamă nu va plăti nici un impozit pe cei 350 euro rămași, atât timp cât ei nu sunt repatriați în Franța.

În cele din urmă, în cea mai mare parte a țărilor, creditul de impozit nu poate fi utilizat de societatea – mamă pentru a reduce încărcătura fiscală de care este datoare, pentru profiturile realizate în țara de rezidență. Altfel spus, creditul de impozit corespunzător impozitelor plătite în străinătate de o filială nu poate depăși totalul impozitului corespunzător a ceea ce se prelevă în țara de rezidență.

Așadar, o societate – mamă rezidentă în Franța, al cărei beneficiu realizat este de 200 euro, va putea pretinde un credit de impozit egal cu 70 euro, cel mult ( $35 \% \times 200$  euro).

Total diferit de sistemul creditului de impozit, sistemul scutirii presupune că întreprinderea suportă rata de impunere (impozitare) a țării „sursă”. Acest sistem este mai avantajos decât sistemul creditului de impozit, dacă rata de impunere în țara de rezidență este mai ridicată. Dacă rata este inferioară, cele două sisteme sunt echivalente.

## **10. Dubla impunere**

Dubla (sau multipla) impunere internațională se produce atunci când autoritățile fiscale a două sau mai multe state încasează concomitent impozite având aceeași bază

sau aceeași incidență, în asemenea mod încât o persoană suportă o obligație fiscală mai grea decât dacă ar fi fost supusă unei singure autorități fiscale.

Dubla impunere internațională poate îmbrăca două forme<sup>11</sup>:

- a) dubla impunere economică - adică impunerea în cadrul unui stat a aceluiași venit sau a aceleași averi ia mai multe impozite;
- b) dubla impunere juridică - adică impunerea aceleași materii impozabile, de două ori în state diferite.

Caracteristica dublei impuneri constă în aceea că apare numai în cazul impozitelor directe (impozitul pe venit și impozitul pe avere), nu și a celor indirecte.

Apariția dublei impuneri internaționale este posibilă datorită folosirii unor criterii de impunere, și anume:

- A. Criteriul rezidenței (domiciliului fiscal);
- B. Criteriul cetățeniei;
- C. Criteriul teritorialității.

#### **A. Criteriul rezidenței (domiciliului fiscal)**

Problema domiciliului fiscal al unei persoane fizice care este rezidentă a celor două state între care s-a încheiat convenția de evitare a dublei impuneri este rezolvată în practica internațională astfel:

Persoana fizică este considerată ca fiind rezidentă în statul în care ea are o locuință permanentă, indiferent dacă aceasta îmbracă forma unei case sau a unui apartament, aflat în proprietate personală sau închiriat. Condiția cerută este însă ca această locuință să fie utilizată în cea mai mare parte a anului, deci să nu aibă caracter vremelnic. Dacă persoana dispune de câte o locuință cu caracter permanent în fiecare din cele două state semnatare ale convenției, atunci ea este considerată ca fiind rezidentă a statului cu care are legăturile personale și economice cele mai strânse.

În cazul unei persoane juridice, aceasta se consideră ca fiind rezidentă a statului în care se află situat sediul conducerii sale efective. Prin sediu permanent, în sensul convenției, se înțelege o bază fixă de afaceri prin intermediul căreia o întreprindere exercită, total sau parțial activitatea sa.

---

<sup>11</sup> D. Drosu-Șaguna, *Drept financiar și fiscal*, Ed. Eminescu, București, 2000, pp. 647-649.

Noțiunea de sediu stabil cuprinde un sediu al conducerii, o sucursală, un birou, o uzină, un atelier etc.

O întreprindere nu se consideră ca având sediul stabil într-un stat în care aceasta dispune de un curier, un comisionar general sau de un alt agent.

### **B. Criteriul cetățeniei (competența ratiōe personae)**

Impozitele și taxele din România se aplică cetățenilor români pentru veniturile și bunurile obținute atât în țară cât și în străinătate. Pentru veniturile și bunurile obținute în străinătate, perceperea impozitelor și a taxelor prevăzute de legislația fiscală română este justificată numai dacă pentru aceleași venituri sau bunuri nu s-au plătit impozite sau taxe în statul pe teritoriul căruia au fost obținute sau dobândite, ori numai pentru diferența eventuală dintre impozitele și taxele plătite în străinătate și cele datorate pe teritoriul statului român, evident dacă acestea din urmă ar fi mai mari. În privința unor asemenea venituri, legislația română prevede:

- scutirea de impozit a drepturilor bănești de autor primite din străinătate de către cetățenii români aflați în țară:
- scutirea de taxe vamale a unora dintre bunurile dobândite în străinătate de cetățenii români la întoarcerea în țară etc.

### **C. Criteriul teritorialității (competența ratiōe loci)**

Impozitele și taxele se aplică veniturilor obținute și bunurilor dobândite pe teritoriul statului român, indiferent dacă beneficiarul sau dobânditorul este cetățean român sau străin. Ca o excepție de la această regulă sunt stabilite scutiri pentru anumite venituri realizate de cetățenii români sau de unii cetățeni străini (de ex.: sunt exceptate de la impunere salariile corespondenților de presă străini primite pe teritoriul României în această calitate, dar numai cu condiția reciprocității

## **10.1. Necesitatea evitării dublei impunerii pentru dezvoltarea relațiilor economice internaționale**

Dubla impunere afectează eficiența exportului și competitivitatea externă a mărfurilor, deoarece sarcina fiscală este mai mare decât dacă venitul sau averea ar fi supuse numai legislației fiscale dintr-un singur stat. În aceste condiții, dubla impunere devine un obstacol în calea dezvoltării comerțului exterior și a cooperării economice și tehnico-științifice, dacă nu se creează instrumente juridice prin care statele interesate să se oblige reciproc la măsuri corespunzătoare pentru înlăturarea sau micșorarea efectelor dăunătoare ale acestui fenomen.

Eliminarea dublei impuneri internaționale reprezintă o necesitate pentru a asigura dezvoltarea nestânjenită a relațiilor economice internaționale. Este necesară clarificarea și garantarea situației fiscale a contribuabililor (persoane fizice și juridice) care sunt principalii „actori” ai activității economice, financiare etc.

Limitarea și combaterea fenomenului de dublă impunere internațională au devenit probleme importante și pentru România, mai ales după 1989.

În acest scop sunt utilizate atât instrumente juridice interne (unilaterale) cât și instrumente juridice externe (internaționale), constând în convenții pentru evitarea dublei impuneri cuprinzând prevederi de natură fiscală (tabel nr. 10.1.1.).

**Tabelul nr. 10.1.1. Convențiile pentru evitarea dublei impuneri încheiate de România cu alte state (până la 20.05.2001)**

<b>Nr. crt.</b>	<b>Statul cu care este încheiată convenția</b>	<b>Nr. și data Decretului (Legii) de ratificarea Convenției</b>	<b>Buletinul (M.O.) în care este publicată Convenția</b>	<b>Data intrării în vigoare</b>	<b>Data de la care se aplică</b>
1.	Africa de Sud	59/13.07.1994	199/1994	29.10.1995	1.01.1996
2.	Albania	86/18.10.1	302/1994	20.10.1999	1.01.1999

<b>Nr. crt.</b>	<b>Statul cu care este încheiată convenția</b>	<b>Nr. și data Decretului (Legii) de ratificarea Convenției</b>	<b>Buletinul (M.O.) în care este publicată Convenția</b>	<b>Data intrării în vigoare</b>	<b>Data de la care se aplică</b>
		994		5	96
3.	Algeria	25/12.04.1 995	69/1995	11.07.199 6	1.01.19 97
4.	Anglia	26/03.02.1 976	13/1976	22.11.197 6	1.04.19 76
5.	Armenia	121/9.07.1 997	156/1997	24.08.199 7	1.01.19 98
6.	Austria	254/10.07. 1978	64/1978	10.01.197 9	1.01.19 78
7.	Australia	85/20.03.2 001	150/2001	11.04.200 1	1.01.20 02
8.	Bangladesh	221/04.09. 1987	37/1987	21.08.198 8	1.01.19 89
9.	Belarus	102/26.05. 1998	200/1998	15.07.199 8	1.01.19 99
10.	Belgia	126/16.10. 1996	262/1996	17.10.199 8	1.01.19 99
11.	Bulgaria	5/10.01.19 95	7/1995	12.09.199 5	1.01.19 96
12.	Canada	418/05.12. 1979	97/1979	29.12.198 0	1.01.19 78
13.	Cehia	37/23.06.1 994	157/1994	10.08.199 4	1.01.19 95
14	China	5/24.01.19	10/1992	05.03.199	1.01.19

<b>Nr. crt.</b>	<b>Statul cu care este încheiată convenția</b>	<b>Nr. și data Decretului (Legii) de ratificarea Convenției</b>	<b>Buletinul (M.O.) în care este publicată Convenția</b>	<b>Data intrării în vigoare</b>	<b>Data de la care se aplică</b>
.		92		2	93
15	Cipru	261/09.07.1982	66/1982	08.11.1982	1.01.1983
16	Coreea de Nord	104/19.06.2000	301/2000	25.08.2000	1.01.2001
17	Coreea de Sud	18/08.04.1994	96/1994	06.10.1994	1.01.1995
18	Croația	127/16.10.1996	271/1996	28.11.1996	1.01.1997
19	Danemarca	389/27.10.1977	118/1977	28.12.1977	1.01.1977
20	Ecuador	111/9.11.1992	294/1992	22.01.1992	1.01.1997
21	Egipt	316/14.10.1980	84/1980	05.01.1980	1.01.1982
22	Elveția	60/13.07.1994	200/1994	27.12.1994	1.01.1994
23	Emiratele Arabe Unite	74/03.11.1993	262/1993	23.01.1993	1.01.1997
24	Federația Rusă	38/16.06.1994	158/1994	11.08.1994	1.01.1996
25	Filipine	23/04.04.1995	64/1995	27.11.1995	1.01.1998
26	Finlanda	201/24.12.1999	642/1999	04.02.2000	1.01.2000

<b>Nr. crt.</b>	<b>Statul cu care este încheiată convenția</b>	<b>Nr. și data Decretului (Legii) de ratificarea Convenției</b>	<b>Buletinul (M.O.) în care este publicată Convenția</b>	<b>Data intrării în vigoare</b>	<b>Data de la care se aplică</b>
.		1999		0	01
27	Franța	240/23.12.1974	171/1974	27.09.1975	1.01.1975
28	Georgia	45/26.03.1999	132/1999	15.05.1999	1.01.2000
29	Grecia	25/12.03.1992	46/1992	07.04.1999	1.01.1996
30	India	221/04.09.1987	37/1987	14.11.1987	1.01.1988
31	Indonezia	50/2.03.1998	104/1998	13.01.1999	1.01.2000
32	Iordania	215/26.06.1984	51/1984	02.08.1984	1.01.1985
33	Irlanda	208/28.11.2000	626/2000	29.12.2000	1.01.2001
34	Israel	39/14.02.1998	86/1998	21.06.1999	1.01.1999
35	Italia	82/15.04.1977	34-35/1977	06.02.1979	1.01.1979
36	Japonia	213/05.07.1976	69/1976	09.04.1978	1.01.1978
37	Kazahstan	11/6.03.2000	109/2000	21.04.2000	1.01.2001
38	Kuwait	5/08.03.1993	57/1993	05.10.1993	1.01.1993

<b>N r. cr t.</b>	<b>Statul cu care este încheiată convenția</b>	<b>Nr. și data Decretulu i (Legii) de ratificare a Convenți ei</b>	<b>Buletinul (M.O.) în care este publicată Convenți a</b>	<b>Data intrării în vigoare</b>	<b>Data de la care se aplică</b>
.		93		4	92
39	Liban	10/21.03.1 996	62/1996	06.04.199 7	1.01.19 98
40	Luxemburg	85/18.10.1 994	299/1994	08.12.199 5	1.01.19 96
41	Malayezia	482/26.12. 1983	106/1983	07.04.198 4	1.01.19 85
42	Malta	61/3.07.19 96	144/1996	16.08.199 6	1.01.19 97
43	Maroc	404/01.11. 1982	99/1982	30.08.198 7	1.01.19 87
44	Moldova	60/17.06.1 995	127/1995	10.04.199 6	1.01.19 97
45	Namibia	61/15.04.1 999	188/1999	05.08.199 9	1.01.20 00
46	Nigeria	10/08.03.1 993	58/1993	18.04.199 3	1.01.19 94
47	Norvegia	67/25.03.1 981	19/1981	27.09.198 1	1.01.19 82
48	Olanda	85/25.05.1 999	251/1999	29.07.199 9	1.01.20 00
49	Pakistan	418/05.12. 1979	97/1979	20.03.198 0	1.01.19 80- 31.12.2



<b>Nr. crt.</b>	<b>Statul cu care este încheiată convenția</b>	<b>Nr. și data Decretului (Legii) de ratificarea Convenției</b>	<b>Buletinul (M.O.) în care este publicată Convenția</b>	<b>Data intrării în vigoare</b>	<b>Data de la care se aplică</b>
					001
49.	Pakistan	212/28.11.2000	632/2000	13.01.2000 1	1.01.2002
50.	Polonia	6/10.01.1995	7/1995	15.09.1995 5	1.01.1996
51.	Portugalia	63/15.04.1999	194/1999	14.07.1999 9	1.01.2000
52.	R.F. Germania	625/21.11.1973	197/1973	01.11.1973 5	1.01.1973
53.	R.F. Iugoslavia	122/09.07.1997	155/1997	01.01.1997 8	1.01.1998
54.	R.S.F. Iugoslavia*)	331/14.10.1986	61/1986	21.10.1986 8	1.01.1989
55.	Siria	40/11.02.1986	9/1988	07.11.1988 1	1.01.1992
56.	Slovacia	96/10.11.1994	315/1994	29.12.1994 5	1.01.1996
57.	Spania	418/05.12.1979	97/1979	26.06.1979 0	1.01.1980
58.	Sri Lanka	149/22.05.1985	27/1985	28.02.1985 6	1.01.1986
59.	SUA	238/23.12.1974	168/1974	26.02.1974 6	1.01.1974
60.	Suedia	432/31.10.1978	104/1978	08.12.1978	1.01.1978

Nr. crt.	Statul cu care este încheiată convenția	Nr. și data Decretului (Legii) de ratificarea Convenției	Buletinul (M.O.) în care este publicată Convenția	Data intrării în vigoare	Data de la care se aplică
.		1978		8	78
61	Thailanda	3/03.02.1997	18/1997	03.04.1997	1.01.1998
62	Tunisia	326/23.12.1987	60/1987	19.01.1987	1.01.1990
63	Turcia	331/14.10.1986	61.1986	15.09.1986	1.01.1989
64	Ucraina	128/16.10.1996	272/1996	17.11.1996	1.01.1998-15.01.1998
65	Ungaria	91/28.10.1994	306/1994	14.12.1994	1.01.1996
66	Uzbekistan	26/12.03.1997	46/1997	17.10.1997	1.01.1998
67	Vietnam	6/13.03.1996	56/1996	24.04.1996	1.01.1997
68	Zambia	215/26.06.1984	51/1984	29.10.1999	1.01.1993

\*) Se aplică în cazul Macedoniei, Sloveniei și pentru Bosnia Herțegovina

[Sursa: Buletin economic legislativ, nr. 2/2002, editat de *Tribuna Economică*, pp. 53 –

60]

## 10.2. Metode privind evitarea dublei impuneri

Pentru evitarea propriu-zisă a dublei impuneri internaționale se folosesc, în practica fiscală internațională două metode:

**1. Metoda scutirii** (exonerării) - conform căreia statul de rezidență al beneficiarului unui anumit venit nu impozitează veniturile care, potrivit prevederilor convențiilor fiscale, sunt impuse în celălalt stat (statul de sursă sau cel în care se află averea impozabilă, un sediu permanent sau o bază fixă).

Această metodă poate fi aplicată sub două forme:

a) scutirea (exonerarea) totală - la care statul de rezidență al beneficiarului venitului, la determinarea venitului impozabil al unui rezident al său, nu va lua în considerare venitul impozabil al acestuia în statul de sursă și nici venitul aferent unui sediu permanent ori unei baze fixe din celălalt stat contractant; astfel, se va lua în calcul numai restul venitului impozabil.

b) scutirea (exonerarea) progresivă - care impune ca venitul impozabil în celălalt stat (statul de sursă sau cel în care se află sediul permanent ori baza fixă) să nu se impună în statul de rezidență al beneficiarului acelui venit; în schimb, acest din urmă stat își rezervă dreptul de a lua în considerare acest venit atunci când determină impozitul aferent restului de venit; în același mod se procedează și în cazul impozitării averii.

**2. Metoda creditării** (imputării) - conform căreia statul de rezidență calculează impozitul datorat de un rezident al său pe baza volumului total al veniturilor acestui subiect impozabil.

Aceasta presupune că în venitul impozabil, statul de rezidență va include atât venitul impozabil în statul de sursă cât și venitul impozabil în statul în care se află sediul permanent sau baza fixă. El nu va lua în calcul, evident, veniturile (averea) care nu sunt impozabile decât în celălalt stat contractant.

Creditarea cunoaște și ea două forme:

a) creditarea totală - la care statul de rezidență deduce din impozitul aferent totalului veniturilor (averii) impozabile ale contribuabilului suma totală a impozitului plătit de acesta în celălalt stat contractant;

b) creditarea ordinară - la care statul de rezidență deduce, cu titlu de impozit plătit în celălalt stat contractant, o sumă care poate să fie egală sau mai mică decât cea efectiv plătită statului de sursă.

***Partea a II - a – Componenta de reglementare bugetară  
comunitară***

***SUMAR***

- 1. Principii aplicate în stabilirea și executarea bugetului comunitar**
- 2. Linii esențiale de management bugetar**
  - 2.1. Elemente de bază privind execuția bugetară**
  - 2.2. Regulile și metodele contabile**
  - 2.3. Reforma cadrului contabil**
- 3. Reglementări financiar-bugetare regăsite în corpul constituțional comunitar**
  - 3.1. Veniturile și cheltuielile comunitare**
  - 3.2. Elaborarea bugetului**
  - 3.3. Execuția bugetară**
  - 3.4. Raportare și control**
  - 3.5. Alte reglementări în materie**
- 4. O caracterizare privind veniturile și cheltuielile bugetului comunitar pe baza execuției bugetare derulate în ultimii ani**
  - 4.1. Sistemul de venituri**
  - 4.2. Cheltuielile**

**4.3. Dezechilibrul bugetar la nivelul statelor membre și mecanismul compensației bugetare**

**5. Dimensiunea și structura bugetului general al UE aferent exercițiului financiar 2004**

**5.1. Schimbare de formulă bugetară - de la „UE-15” la „UE-25”**

## **BUGETUL COMUNITAR**

Bugetul general al Uniunii Europene este actul care prevede și autorizează, pentru fiecare an bugetar, valoarea veniturilor și cheltuielilor apreciate a fi necesare de Comunitatea Europeană și de Comunitatea Europeană a Energiei Atomice.

### **1. Principii aplicate în stabilirea și executarea bugetului comunitar**

Stabilirea și executarea bugetului trebuie să respecte principiile unității, exactității bugetare, anualității, echilibrului, unității de cont, universalității, specializării, buneii gestiuni financiare și transparenței. Relativ la acestea facem o serie de precizări în continuare<sup>12</sup>:

➤ *Principiul unității și principiul exactității bugetare* presupun că toate veniturile și cheltuielile Comunității și cele ale Uniunii Europene, când acestea sunt în sarcina bugetului, trebuie reunite și înscrise într-un singur act.

➤ *Principiul anualității* înseamnă că bugetul este votat pentru fiecare an bugetar în parte și alocațiile bugetare pentru un an, fie ele angajamente sau plăți, trebuie în principiu utilizate pe parcursul aceluiași an.

➤ Potrivit *principiului echilibrului*, veniturile prevăzute pentru anul bugetar trebuie să fie egale cu plățile alocate pentru același an. Recurgerea la împrumuturi pentru acoperirea unui eventual deficit bugetar nu este compatibilă cu sistemul resurselor proprii și nu este deci autorizată.

➤ Conform *principiului unității de cont*, bugetul este stabilit și se execută în euro, iar conturile vor fi arătate în euro.

---

<sup>12</sup> Tradus și adaptat după [www.eca.eu.int](http://www.eca.eu.int)

➤ *Principiul universalității* înseamnă că totalul veniturilor acoperă totalul alocațiilor de plată, cu excepția unui număr limitat de venituri ce este desemnat pentru plata unor cheltuieli specifice. Toate veniturile și cheltuielile trebuie prevăzute în buget, fără a se efectua ajustări între ele.

➤ *Principiul specializării bugetare* înseamnă că fiecare fond alocat trebuie să aibă o destinație determinată și trebuie afectat unui scop specific pentru a se evita orice confuzie între alocări.

➤ *Principiul bunei gestiuni financiare* se definește prin raportare la principiile economiei, eficienței și eficacității.

➤ Bugetul este stabilit cu respectarea *principiului transparenței* asigurând o bună informare asupra executării bugetului și asupra conturilor exercițiului financiar.

O abordare detaliată a principiilor dreptului comunitar presupune a face recurs lași la o serie de elemente regăsite în Regulamentul financiar al Consiliului.<sup>13</sup>

### **Principiile unității și exactității bugetare**

Așa cum am menționat mai sus, bugetul este un instrument care, pentru fiecare exercițiu financiar, prevede și autorizează toate veniturile și cheltuielile considerate necesare pentru Comunitatea Europeană și pentru Comunitatea Europeană a Energiei Atomice.

Veniturile și cheltuielile Comunităților cuprind:

- (a) veniturile și cheltuielile Comunității Europene, inclusiv cheltuielile administrative care decurg pentru instituții din dispozițiile din Tratatul privind Uniunea Europeană referitoare la politica externă și de securitate comună și la cooperarea polițienească și judiciară în materie penală, cât și cheltuielile de funcționare generate de punerea în aplicare a dispozițiilor respective, atunci când acestea sunt efectuate de la buget;
- (b) cheltuielile și veniturile Comunității Europene a Energiei Atomice.

Totodată bugetul înregistrează garanția operațiunilor de împrumut și de credit efectuate de Comunități, precum și plățile efectuate Fondului de Garantare pentru acțiunile externe.

Respectarea acestor principii presupune că nu se colectează venituri și nu se efectuează cheltuieli decât dacă sunt înregistrate într-o linie din buget, apoi nu se poate

---

<sup>13</sup> Este vorba despre Regulamentul Consiliului (CE, Euratom) nr. 1605/2002 privind bugetul general al Comunităților Europene.

angaja sau ordonanța nici o cheltuială în plus față de creditele autorizate, iar nici o alocație nu poate fi înregistrată în buget dacă nu corespunde unei cheltuieli considerate necesară. Dobânzile generate de fondurile care sunt proprietatea Comunităților Europene se înregistrează în buget ca venituri diverse.

### **Principiul anualității**

Creditele înregistrate în buget se autorizează pentru un exercițiu financiar care începe la 1 ianuarie și se încheie la 31 decembrie. Bugetul conține credite diferențiate, formate din credite de angajament și credite pentru plată, și credite nediferențiate. *Creditele de angajament* acoperă costurile totale ale angajamentelor juridice asumate în cursul exercițiului financiar curent, iar *creditele pentru plată* acoperă plăți efectuate pentru onorarea angajamentelor juridice asumate în cursul exercițiului financiar curent și/sau al exercițiilor financiare anterioare.

Veniturile unui exercițiu financiar se înregistrează în contabilitate pentru exercițiul financiar pe baza sumelor încasate în cursul exercițiului financiar. Totuși, resursele proprii ale lunii ianuarie a următorului exercițiu financiar pot fi plătite în avans, conform Regulamentului Consiliului de punere în aplicare a Deciziei privind sistemul resurselor proprii ale Comunităților.

Înregistrările referitoare la resursele proprii provenite din taxa pe valoarea adăugată, resursele suplimentare bazate pe produsul național brut (PNB) și alte contribuții financiare pot fi adaptate în conformitate cu regulamentul menționat.

Creditele autorizate pentru un anumit exercițiu financiar pot fi utilizate numai pentru acoperirea cheltuielilor angajate și plătite în exercițiul financiar în cauză și pentru acoperirea sumelor datorate pentru angajamente din exercițiile financiare anterioare. Angajamentele se înregistrează în contabilitate pe baza angajamentelor juridice asumate până la 31 decembrie, sub rezerva angajamentelor globale și a acordurilor de finanțare care se înregistrează în contabilitate pe baza angajamentelor bugetare asumate până la 31 decembrie.

Plățile se înregistrează în contabilitatea unui exercițiu financiar pe baza plăților efectuate de contabilul șef până cel târziu la data de 31 decembrie a exercițiului în cauză. Creditele care nu au fost utilizate până la sfârșitul exercițiului financiar pentru care au fost înregistrate se anulează; totuși, ele pot fi reportate, numai pentru exercițiul financiar următor, printr-o decizie adoptată de instituția în cauză până cel târziu la 15 februarie.

Pentru creditele de angajament ale creditelor diferențiate și pentru creditele nediferențiate încă neangajate la închiderea exercițiului financiar se pot reporta:

- (a) sumele corespunzătoare creditelor de angajament pentru care au fost finalizate până la 31 decembrie cea mai mare parte a etapelor pregătitoare din procedura de angajare. Sumele în cauză pot fi apoi angajate până la data de 31 martie a exercițiului următor;
- (b) sumele 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 31 decembrie creditele prevăzute în acest scop în buget.

Pentru creditele de plată a creditelor diferențiate se pot reporta sumele necesare pentru acoperirea angajamentelor existente sau a angajamentelor legate de creditele de angajament reportate, dacă creditele prevăzute pentru liniile relevante din bugetul pentru exercițiul financiar următor nu acoperă nevoile. Instituția în cauză utilizează mai întâi creditele autorizate pentru exercițiul financiar în curs și nu utilizează creditele reportate înainte de epuizarea primelor credite.

Creditele nediferențiate care corespund unor obligații contractate în mod corespunzător la închiderea exercițiului financiar se reportează automat numai pentru exercițiul financiar următor.

Instituția în cauză informează Parlamentul European și Consiliul („autoritatea bugetară”) până cel târziu la 15 martie cu privire la decizia de reportare luată și precizează, pentru fiecare linie bugetară, modul în care criteriile arătate mai sus au fost aplicate pentru fiecare reportare.

Creditele plasate în rezervă, precum și creditele pentru cheltuieli cu personalul nu se pot reporta.

Creditele înregistrate în buget pot fi angajate cu efect de la 1 ianuarie, de îndată ce bugetul a fost adoptat în forma finală.

În cazul în care bugetul nu a fost adoptat în forma sa finală la deschiderea exercițiului financiar, art. 273 primul paragraf din Tratatul CE și art. 178 primul paragraf din Tratatul Euratom se aplică angajării și plății cheltuielilor care au putut fi înregistrate într-o anumită linie din buget în cadrul executării ultimului buget adoptat în mod corespunzător.

În acest context, în legătură cu principiul anualității este important de reținut că:

(1) Se pot asuma angajamente pe capitole până la maximum un sfert din creditele totale autorizate în capitolul respectiv pentru exercițiul financiar anterior, plus



o doisprezecime pentru fiecare lună scursă. Plățile se pot efectua lunar pe capitole până la maximum o doisprezecime din creditele autorizate în capitolul respectiv pentru exercițiul financiar anterior. Nu se poate depăși limita creditelor prevăzute în proiectul de buget aflat în pregătire.

(2) În cazul în care continuitatea acțiunii Comunităților și nevoile de gestionare necesită acest lucru:

- (a) Consiliul, hotărând cu majoritate calificată la cererea Comisiei și după consultarea Parlamentului European, poate autoriza simultan două sau mai multe doisprezecimi provizorii atât pentru angajamente, cât și pentru plăți, în plus față de cele puse în mod automat la dispoziție în temeiul Regulamentului;
- (b) pentru alte cheltuieli decât cele care rezultă în mod necesar din Tratat sau din acte adoptate în temeiul acestora, se aplică art. 273 al treilea paragraf din Tratatul CE și art.178 al treilea paragraf din Tratatul Euratom. Doisprezecimile suplimentare se autorizează integral și nu sunt divizibile.

(3) Dacă, pentru un anumit capitol, autorizarea a două sau mai multe doisprezecimi provizorii acordate în condițiile și conform procedurilor arătate anterior nu este suficientă pentru acoperirea cheltuielilor necesare în vederea evitării unei discontinuități în activitatea Comunităților în domeniul acoperit de capitolul în cauză, se poate autoriza în mod excepțional depășirea sumelor creditelor înscrise în capitolul corespunzător din bugetul exercițiului precedent.

Totuși, *suma globală a creditelor disponibile în bugetul exercițiului financiar precedent nu poate fi depășită în nici un caz.*

### **Principiul echilibrului**

Veniturile și creditele pentru plată din buget trebuie să se afle în echilibru, Comunitatea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice, precum și organismele create de Comunități nu pot face împrumuturi.

Soldul fiecărui exercițiu financiar se înscrie în bugetul exercițiului următor ca venit, în cazul unui excedent, sau ca alocație pentru plată, în cazul unui deficit. Estimările acestor venituri sau credite pentru plată se înregistrează în buget în cursul procedurii bugetare și printr-o scrisoare rectificativă. Acestea se stabilesc în

conformitate cu Regulamentul Consiliului de punere în aplicare a Deciziei privind sistemul resursele proprii ale Comunităților.

După prezentarea conturilor pentru fiecare exercițiu financiar, diferențele față de estimările făcute se înregistrează în bugetul exercițiului următor cu ajutorul unui buget rectificativ consacrat exclusiv acestor diferențe. În acest caz, proiectul preliminar al bugetului rectificativ trebuie prezentat de Comisie în termen de 15 zile de la prezentarea conturilor provizorii.

### **Principiul unității de cont**

Bugetul se întocmește și se execută în euro, iar conturile se prezintă în euro. Totuși, pentru anumite fluxuri de numerar și în cazul conturilor de avans pot să se efectueze operațiuni în monede naționale.

### **Principiul universalității**

Veniturile totale acoperă creditele totale pentru plată, toate veniturile și cheltuielile înregistrându-se integral fără a fi regularizate între ele.

Următoarele venituri se utilizează pentru finanțarea unor cheltuieli specifice:

- (a) contribuțiile financiare din partea statelor membre la anumite programe de cercetare în temeiul Regulamentului Consiliului de punere în aplicare a Deciziei privind sistemul resurselor proprii ale Comunităților;
- (b) dobânzile pentru depozite și amenzile prevăzute în regulament vizând accelerarea și clarificarea aplicării procedurii privind deficitul excesiv;
- (c) veniturile alocate pentru un anumit scop, precum veniturile din fundații, subvenții, donații și moșteniri, inclusiv veniturile alocate specifice fiecărei instituții;
- (d) contribuțiile la activitățile comunitare din partea țărilor terțe sau a diferitelor organisme;
- (e) veniturile provenite de la părți terțe pentru livrări de bunuri, prestări de servicii sau efectuarea de lucrări la cererea lor;
- (f) veniturile obținute din rambursarea sumelor plătite în mod necuvenit;
- (g) încasările din livrări de bunuri, prestări de servicii sau efectuarea de lucrări pentru alte instituții sau organisme, inclusiv creditele de misiune plătite în numele altor instituții sau organisme și rambursate de acestea;
- (h) plățile asigurărilor încasate;

- (i) veniturile din plăți legate de cedarea folosinței unor bunuri imobiliare;
- (j) veniturile din vânzarea publicațiilor și filmelor, inclusiv a celor pe suport electronic.

Bugetul include linii pentru înregistrarea categoriilor de venituri alocate și indică, în măsura posibilului, cuantumul acestora.

Comisia poate accepta orice donație în favoarea Comunităților, precum fundații, subvenții, cadouri și moșteniri, dar acceptarea unor donații care pot implica taxe financiare este supusă spre aprobare Parlamentului European și Consiliului, care hotărăsc în această privință în termen de două luni de la primirea cererii din partea Comisiei. Dacă nu s-a formulat nici o obiecție în acest termen, Comisia ia o decizie definitivă privind acceptarea.

Normele de aplicare pot preciza cazurile în care anumite venituri pot fi deduse din facturi sau cereri de plată, care apoi sunt ordonanțate în suma netă. Costul produselor și serviciilor furnizate Comunităților care includ taxe rambursate de statele membre în temeiul Protocolului privind privilegiile și imunitățile Comunităților Europene sau de țări terțe în temeiul altor acorduri relevante se impută bugetului cu suma fără taxe.

Evident, se pot face regularizări cu privire la diferențele de curs de schimb apărute în execuția bugetară. Rezultatul final, profit sau pierdere, se înregistrează în soldul exercițiului.

### **Principiul specificității**

Creditele se alocă integral unor destinații specifice pe titluri și capitole; capitolele sunt subîmpărțite în articole și posturi.

Fiecare instituție poate efectua, în cadrul propriei secțiuni din buget, transferuri de la un titlu la altul până la o limită totală de 10 % din creditele exercițiului financiar respectiv, de la un capitol la altul sau de la un articol la altul, însă cu trei săptămâni înainte de efectuarea transferurilor menționate, instituțiile informează autoritatea bugetară despre intențiile de transfer.

În cadrul propriei secțiuni a bugetului, Comisia poate efectua:

- (a) transferuri de credite în cadrul articolelor și de la un articol la altul în cadrul fiecărui capitol;

- (b) transferuri de credite de la un titlu la altul, în ceea ce privește cheltuielile cu personalul și cheltuielile administrative, până la o limită totală de 10 % din creditele exercițiului financiar;
- (c) transferuri de credite între capitolele aceluiași titlu, în ceea ce privește cheltuielile de funcționare, până la o limită totală de 10 % din creditele exercițiului financiar respectiv înscrise în linia din care se face transferul.

Cu trei săptămâni înainte de efectuarea transferurilor menționate la (b) și (c), Comisia informează autoritatea bugetară cu privire la decizia sa. În cazul unor motive bine întemeiate formulate în această perioadă de oricare dintre ramurile autorității bugetare, se aplică procedura redată în continuare

În cazul propunerilor de transferuri de credite referitoare la cheltuielile care rezultă în mod obligatoriu din Tratat sau din acte adoptate în temeiul acestora, Consiliul, după consultarea Parlamentului European, hotărăște cu majoritate calificată, în termen de șase săptămâni, cu excepția cazurilor de urgență. Parlamentul European emite un aviz în timp util, pentru a permite Consiliului să ia la cunoștință de aceasta și să hotărască în termenul stabilit. În cazul în care Consiliul nu hotărăște în acest termen, propunerile de transfer se consideră aprobate.

În cazul propunerilor de transfer referitoare la alte cheltuieli decât cele care rezultă în mod obligatoriu din Tratat sau din acte adoptate în temeiul acestora, Parlamentul European, după consultarea Consiliului, hotărăște în termen de șase săptămâni, cu excepția cazurilor de urgență. Consiliul emite un aviz cu majoritate calificată în timp util, pentru a permite Parlamentului European să ia la cunoștință de aceasta și să hotărască în termenul stabilit. În cazul în care nu se ia o decizie în acest termen, propunerile de transfer se consideră aprobate.

Propunerile de transfer referitoare atât la cheltuielile care rezultă în mod obligatoriu din Tratat sau din acte adoptate în temeiul acestora, cât și la alte cheltuieli, se consideră aprobate dacă nici Parlamentul European și nici Consiliul nu au decis altfel în termen de șase săptămâni de la data primirii propunerilor de transfer de către cele două instituții. Dacă, în cazul unor asemenea propuneri de transfer, Parlamentul European și Consiliul reduc propunerea de transfer cu sume diferite, se consideră aprobat cuantumul cel mai mic acceptat de una dintre cele două instituții. În cazul în care una dintre cele două instituții respinge principiul transferului, acesta nu se mai poate efectua.

## **NOTĂ:**

*Creditele pot fi transferate numai la linii din buget pentru care bugetul a autorizat credite sau care poartă o mențiune simbolică (p.m.). Apoi, creditele corespunzătoare veniturilor alocate pot fi transferate numai dacă aceste venituri sunt utilizate în scopul pentru care sunt alocate.*

*Deciziile cu privire la transferurile destinate să permită utilizarea rezervei pentru împrumuturile comunitare și pentru garanțiile de împrumut în beneficiul unor țări și a rezervei pentru ajutoare de urgență sunt luate de autoritatea bugetară la propunerea Comisiei. Pentru fiecare operațiune în parte, trebuie prezentată o propunere separată pentru un transfer referitor la utilizarea rezervei prevăzute pentru ajutoarele de urgență.*

## **Principiul bunei gestionări financiare**

Creditele bugetare se utilizează în conformitate cu principiul bunei gestionări financiare, adică în conformitate cu 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* vizează cel mai bun raport între resursele utilizate și rezultatele obținute. Principiul *eficacității* vizează îndeplinirea obiectivelor specifice stabilite și obținerea rezultatelor scontate.

Pentru toate sectoarele de activitate incluse în buget se stabilesc obiective specifice, măsurabile, realizabile, relevante și datate. Realizarea acestor obiective se monitorizează prin indicatori de performanță pentru fiecare activitate, iar fiecare autoritate însărcinată cu efectuarea cheltuielilor transmite informații autorității bugetare în această privință. Aceste informații sunt furnizate anual și cel mai târziu în documentele care însoțesc proiectul preliminar de buget.

Pentru a îmbunătăți procesul decizional, instituțiile procedează la evaluări *ex ante* și *ex post*, conform orientărilor furnizate de Comisie. Aceste evaluări se aplică tuturor programelor și activităților care implică cheltuieli semnificative, iar rezultatele evaluării sunt comunicate autorităților însărcinate cu efectuarea cheltuielilor, autorităților legislative și bugetare.

**NOTĂ:** *Orice propunere înaintată autorității bugetare care poate avea un efect asupra bugetului, inclusiv modificări în numărul de posturi, trebuie să fie însoțită de o situație financiară și de evaluarea specifică.*

*În timpul procedurii bugetare, Comisia furnizează informațiile necesare pentru o comparație între evoluția nevoilor de credite și estimările inițiale făcute în situațiile financiare. Aceste informații includ progresele înregistrate și stadiul atins de autoritatea legislativă în eforturile sale de evaluare a propunerilor prezentate. Nevoile de credite sunt revizuite, dacă este cazul, în funcție de evoluția deliberărilor cu privire la actului de bază.*

*Pentru a preveni riscurile de fraudă sau neregularitățile, Comisia înregistrează în situația financiară orice informații cu privire la măsurile existente sau planificate de prevenire a fraudei și de protecție împotriva ei.*

### **Principiul transparenței**

Bugetul se întocmește și se execută și conturile se prezintă în conformitate cu principiul transparenței. La ordinul președintelui Parlamentului European, bugetul și bugetele rectificative se publică, în forma finală în care au fost adoptate, în *Jurnalul Oficial al Comunităților Europene* în termen de două luni de la data la care bugetul este declarat adoptat definitiv.

Situațiile financiare consolidate se publică în *Jurnalul Oficial al Comunităților Europene*.

Rapoartele de gestiune financiară întocmite de fiecare instituție se publică, de asemenea, în *Jurnalul Oficial al Comunităților Europene*. Apoi, informațiile cu privire la operațiunile de împrumut și de credit contractate de Comunități în beneficiul unor terțe părți se includ într-o anexă la buget, iar informațiile cu privire la operațiunile Fondului de garantare pentru acțiunile externe se includ în situațiile financiare.

## **2. Linii esențiale de management bugetar<sup>14</sup>**

### **2.1. Elemente de bază privind execuția bugetară**

Art. 274 al Tratatului de constituire a Comunității Europene prevede: “Comisia se va ocupa de execuția bugetară ... pe propria sa răspundere”. Există deci o distincție clară: Parlamentul și Consiliul decid ce cheltuieli vor fi făcute, iar Comisia implementează deciziile lor bugetare.

---

<sup>14</sup> Tradus și adaptat după [www.eca.eu.int](http://www.eca.eu.int)

Execuția bugetară este supusă prevederilor Regulamentului financiar care, potrivit art. 279 din Tratatul Comunității Europene, arată regulile detaliate privind stabilirea bugetului.

Regulile pentru implementarea anumitor prevederi ale Regulamentului financiar sunt stabilite într-un Regulament al Comisiei, care menționează că în fiecare an fiecare instituție va adopta reglementări interne referitoare la atribuțiile ordonatorilor și gestionarilor. În practică, totuși, Comisia se sprijină pe statele membre pentru aplicarea anumitor politici. De exemplu, cheltuielile agricole în statele membre sunt sarcina unor instituții naționale special autorizate, care funcționează potrivit regulilor fixate la nivelul Comunității. În cazul Fondurilor structurale, instituțiile europene decid asupra sumelor ce vor fi plătite și a condițiilor de pune în aplicare. Administrațiile statelor membre (la nivel național, regional și local) aleg proiectele ce vor fi finanțate și își asumă răspunderea pentru gestiunea de zi cu zi. Cooperând cu statele membre, Comisia Europeană veghează ca proiectele să fie finalizate cu succes, iar banii să fie bine cheltuiți. În mod similar, statele membre sunt cele ce colectează resursele proprii tradiționale. Încă o dată, Comisia se asigură că regulile corespunzătoare sunt respectate.

Pe lângă asumarea răspunderii pentru buna gestiune a tuturor cheltuielilor, Comisia are și sarcina de a implementa direct o parte a bugetului Comunității prin departamentele sale, în primul rând în domeniile politicilor interne (cum ar fi cercetarea, educația și instruirii) și acțiunilor externe. Aceste sarcini de gestiune directă au fost instituite de curând și reprezintă o provocare pentru administrația Uniunii. Din cauza continuei actualizări a sarcinii și metodelor de gestiune, sunt necesare un personal și resurse administrative tot mai numeroase.

Comisia poate să delege unele din sarcinile sale de gestiune directă, către persoane fizice sau agenții, care acționează în numele și pe seama ei. Acest proces este cunoscut sub numele de externalizare. Comisia poate, de exemplu, să subcontracteze sarcinile tehnice, precum studii de specialitate sau gestiunea tehnologiei informației, cu firme private. Totuși, unele sarcini, ce implică răspunderi speciale, pot fi îndeplinite numai de instituții desemnate de autoritățile publice. Aceasta se aplică gestiuni politicilor Comunității, inclusiv selectarea proiectelor și acordarea alocațiilor financiare. Comisia poate, ulterior, să transfere sarcinile respective instituțiilor naționale desemnate de Statele membre. Această formă de externalizare este folosită pentru derularea anumitor programe în domeniul educației. Comisia poate de asemenea delega gestiunea programelor către instituțiile publice ale Comunității.

Procedura de execuție bugetară este reglementată de un număr de norme tehnice elaborate ca să asigure executarea individuală a creditelor bugetare și gestiunea corectă a veniturilor aflate la dispoziția Comisiei. Aceste norme sunt cuprinse în Regulamentul financiar, în regulile sale de aplicare și în regulile aplicabile Deciziei privind resursele proprii.

Execuția bugetară se subordonează principiului conform căruia atribuțiile ordonatorului, contabilului și controlorului financiar trebuie exercitate de persoane diferite. Sarcinile și responsabilitățile fiecăruia sunt stabilite prin Regulamentul financiar. Sub autoritatea controlului financiar din fiecare instituție, ordonatorii și contabilii sunt răspunzători pentru diversele operațiuni legate de colectarea veniturilor și efectuarea cheltuielilor.

## **2.2. Regulile și metodele contabile**

Contul consolidat de venituri și cheltuieli, bilanțul și anexa elaborate anual de Comisie reprezintă declarațiile financiare ale instituțiilor europene. Conform standardelor internaționale, scopurile declarației financiare trebuie să fie de a descrie natura și întinderea activităților unei instituții, de a explica cum este finanțată și de a furniza informații decisive asupra operațiunilor sale.

În afara obiectivului de a prezenta un punct de vedere adevărat și imparțial, declarațiile financiare trebuie să ofere informații relevante într-un mod clar și comprehensibil, care să permită comparații între exercițiile financiare.

Sistemul contabil al instituțiilor europene cuprinde:

*Conturile bugetului* care furnizează o evidență detaliată a execuției bugetare și sunt folosite pentru elaborarea:

- Contul de venituri și cheltuieli prevăzut în Titlul 4 al Regulamentului financiar;
- Cifrele privind execuția bugetară prevăzute în art. 34 al Regulamentului financiar.

*Conturile generale* se bazează pe metoda contabilității în dublă partidă, arată toate veniturile și cheltuielile de-a lungul exercițiului financiar și stabilesc poziția financiară a instituțiilor sub forma bilanțului, cu active și pasive, la data de 31 decembrie a anului precedent.



Conturile bugetare se supun următoarelor principii:

- continuității activităților;
- materialității și coroborării datelor;
- metoda contabilității consecvente;
- primatului fondului asupra formei;
- necompensării între elementele activului și ale pasivului;
- intangibilității bilanțului de deschidere;
- prudenței (parțial, deoarece conturile nu sunt încă stabilite în întregime pe baza contabilității de exercițiu).

Bugetul și conturile generale sunt ținute pe ani calendaristici și în euro.

*Conturile consolidate* acoperă conturile Parlamentului European, Consiliului, Comisiei (inclusiv Biroul Publicațiilor și Centrul de Cercetare), Curtea de Justiție, Curtea de Conturi, Comitetul Economic și Social, Comitetul Regiunilor și Avocatul Poporului (Ombudsman). Metoda folosită este cea a consolidării totale.

În prezent, conturile generale ale Comunităților Europene sunt proiectate să monitorizeze execuția bugetară.

Actualul sistem contabil trebuie să se transforme într-unul mai dinamic și mai cuprinzător, stabilind implicațiile economice, financiare și privind activul/pasivul, ce pot apărea.

### **2.3. Reforma cadrului contabil**

Comisia lucrează acum la modernizarea conturilor și dorește să elaboreze noul cadru contabil pentru Comunitățile Europene. În ultimii ani, s-a remarcat necesitatea îmbunătățirii conturilor și dezvoltarea lor în direcția *accrual accounting* pentru a conduce la un progres semnificativ al informației cuprinse în declarațiile financiare, în conformitate cu cererea Curții de Conturi și cu recomandările diverselor instituții internaționale, cum ar fi Federația Internațională a Contabililor.

Această abordare se reflectă în decizia unui mare număr de state de a trece de la *cash accounting to accrual accounting*. Această reformă se bazează pe studiul realizat pentru Comisia Europeană de către profesorul Montesinos de la Universitatea din

Valencia (Spania). Un document al serviciilor Comisiei din iunie 2001, definește principalele elemente ale acestei reforme.

Modernizarea va fi aplicată în mai multe etape cuprinzând declarațiile financiare pentru mai multe exerciții financiare.

### **3. Reglementări financiar-bugetare regăsite în corpusul constituțional comunitar<sup>15</sup>**

#### **3.1. Veniturile și cheltuielile comunitare**

Așa cum prevede art. 268 TCE, toate veniturile și cheltuielile Comunității, inclusiv cele care se referă la Fondul Social European, trebuie estimate pentru fiecare exercițiu financiar și trebuie evidențiate în buget. Cheltuielile administrative ale instituțiilor, ocazionate de dispozițiile Tratatului privind Uniunea Europeană care se referă la politica externă și de securitate socială și la cooperarea în domeniile justiției și ale afacerilor interne, sunt suportate din buget. Cheltuielile operaționale ocazionale de aplicarea susmenționatei dispoziții pot fi suportate din buget, în condițiile prevăzute de acesta. Important: veniturile și cheltuielile bugetare trebuie să fie echilibrate.

Potrivit art. 269, bugetul este finanțat integral din resurse proprii, fără a aduce atingere altor venituri. Consiliul, hotărând în unanimitate, la propunerea Comisiei și după consultarea Parlamentului European, adoptă dispozițiile privind sistemul de resurse proprii al Comunității și recomandă statelor membre adoptarea acestuia, în conformitate cu normele lor constituționale corespunzătoare.

În vederea asigurării disciplinei bugetare, conform art. 270, Comisia, înainte de a prezenta o propunere de act comunitar, de a-și modifica propriile propuneri sau de a adopta măsuri de executare care ar putea afecta serios bugetul, trebuie să asigure că aceste propuneri sau măsuri pot fi finanțate în limitele resurselor proprii ale Comunității care rezultă din dispozițiile fixate de Consiliu (în virtutea articolului 269).

Potrivit art. 271, cheltuielile cuprinse în buget sunt autorizate pe durata unui exercițiu financiar, în afara unor dispoziții contrare ale regulamentului adoptat în

---

<sup>15</sup> Cf. Titlu II, art.268-280 (Dispoziții financiare), Tratatul de instituire a Comunității Europene.

aplicarea articolului 279. În condițiile care vor fi determinate în aplicarea articolului 279, sumele alocate pentru alte cheltuieli decât cele cu personalul, neutilizate până la sfârșitul exercițiului financiar, nu pot fi reportate decât la exercițiul financiar următor. Sumele alocate sunt clasificate pe capitole care grupează cheltuielile după natura și destinația lor și, dacă este nevoie, pe subdiviziuni, conform regulamentului adoptat în aplicarea articolului 279.

Cheltuielile Parlamentului European, ale Consiliului, ale Comisiei și ale Curții de Justiție fac obiectul unor părți separate din buget, fără a aduce atingere regimului special al unor cheltuieli comune.

### **3.2. Elaborarea bugetului**

Exercițiul financiar începe la 1 ianuarie și se încheie la 31 decembrie (art. 272).

Etape de parcurs:

◆ Fiecare instituție a Comunității întocmește, până la 1 iulie, o estimare a cheltuielilor sale. Comisia grupează aceste estimări într-un anteproiect de buget, căruia îi atașează un aviz care poate conține estimări diferite.

Acest anteproiect cuprinde o estimare a veniturilor și o estimare a cheltuielilor.

◆ Consiliul trebuie sesizat de Comisie cu privire la anteproiectul de buget cel târziu la data de 1 septembrie a anului care precedă execuția bugetară.

Ori de câte ori se intenționează să se abată de la anteproiect, Consiliul consultă Comisia și, când este cazul, celelalte instituții interesate.

Consiliul stabilește proiectul de buget, hotărând cu majoritate calificată, și îl transmite Parlamentului European.

◆ Proiectul de buget trebuie înaintat Parlamentului European cel târziu până la data de 5 octombrie a anului care precedă execuția bugetară.

Parlamentul European are dreptul să amendeze proiectul de buget cu majoritatea membrilor săi și să propună Consiliului, cu majoritatea absolută a voturilor exprimate, modificări ale proiectului în privința cheltuielilor care rezultă în mod obligatoriu din tratat sau din acte adoptate în virtutea acestuia.

Dacă în termen de patruzeci și cinci de zile de la comunicarea proiectului de buget Parlamentul European și-a dat aprobarea, bugetul este adoptat definitiv. Dacă, în

acest termen, Parlamentul European a adoptat amendamente sau a propus modificări, proiectul de buget astfel amendat sau însoțit de propuneri de modificare este transmis Consiliului.

◆ După ce a deliberat asupra proiectului de buget împreună cu Comisia și, dacă este necesar, împreună cu celelalte instituții interesate, Consiliul hotărăște în condițiile următoare:

- a) Consiliul, hotărând cu majoritate calificată, poate să modifice fiecare dintre amendamentele adoptate de Parlamentul European;
- b) În ceea ce privește propunerile de modificare:
  - dacă o modificare propusă de Parlamentul European nu are ca efect creșterea sumei globale a cheltuielilor unei instituții, mai ales datorită faptului că majorarea cheltuielilor pe care ar implica-o ar fi compensată expres de una sau mai multe modificări propuse care diminuează în mod corespunzător cheltuielile, Consiliul poate să respingă această propunere de modificare, hotărând cu majoritate calificată. În lipsa unei decizii de respingere, propunerea de modificare este acceptată;
  - dacă o modificare propusă de Parlamentul European are ca efect creșterea sumei globale a cheltuielilor unei instituții, Consiliul poate să accepte această propunere de modificare, hotărând cu majoritate calificată. În lipsa unei decizii de acceptare, propunerea de modificare este respinsă;
  - dacă în aplicarea dispozițiilor vreunui dintre cele două alineate precedente Consiliul a respins o propunere de modificare, el poate, hotărând cu majoritate calificată, fie să mențină suma prevăzută în proiectul de buget, fie să fixeze o altă sumă.

Proiectul de buget este modificat pe baza propunerilor de modificare acceptate de Consiliu.

Dacă în termen de cincisprezece zile de la comunicarea proiectului de buget Consiliul nu a modificat nici unul dintre amendamentele adoptate de Parlamentul European și dacă propunerile de modificare prezentate de acesta au fost acceptate, bugetul se consideră adoptat definitiv. Consiliul informează Parlamentul European despre faptul că nu a modificat nici unul dintre amendamentele și că propunerile de modificare au fost acceptate.

Dacă, în acest termen, Consiliul a modificat unul sau mai multe dintre amendamentele adoptate de Parlamentul European sau dacă propunerile de modificare

prezentate de acesta au fost respinse sau modificate, proiectul de buget modificat este transmis din nou Parlamentului European. Consiliul îi prezintă acestuia rezultatul deliberărilor sale.

◆ În termen de cincisprezece zile de la comunicarea proiectului de buget Parlamentul European, informat cu privire la răspunsul dat propunerilor sale de modificare, poate să amendeze sau să respingă modificările aduse de Consiliu amendamentelor sale, hotărând cu majoritatea membrilor care îl compun și cu trei cincimi din voturile exprimate, și adoptă bugetul în consecință. Dacă Parlamentul European nu a hotărât în acest termen, bugetul se consideră adoptat definitiv.

◆ Când procedura arătată este îndeplinită, președintele Parlamentului European constată că bugetul este definitiv adoptat.

◆ Totuși, Parlamentul European, hotărând cu majoritatea membrilor săi și cu două treimi din voturile exprimate, poate respinge proiectul de buget pentru motive importante și poate cere să-i fie prezentat un nou proiect.

◆ Pentru ansamblul cheltuielilor – altele decât cele care rezultă în mod obligatoriu din tratat sau din actele adoptate în virtutea acestuia – se fixează o rată de creștere anuală maximă în raport cu cheltuielile de aceeași natură din exercițiul financiar în curs.

Comisia, după consultarea Comitetului de politică economică, stabilește rata maximă, care rezultă:

- din evoluția volumului produsului național brut în cadrul Comunității;
- din variația medie a bugetelor Statelor membre și
- din evoluția costului vieții în decursul ultimului exercițiu bugetar.

Până la 1 mai, rata maximă este comunicată tuturor instituțiilor Comunității.

Dacă, pentru alte cheltuieli decât cele care rezultă în mod obligatoriu din tratat sau din actele adoptate în virtutea acestuia, rata de creștere care rezultă din proiectul de buget stabilit de Consiliu este mai mare decât jumătate din rata maximă, Parlamentul European, exercitându-și dreptul de a formula amendamente, poate mări suma totală a cheltuielilor susmenționate în limita jumătății ratei maxime.

Dacă Parlamentul European, Consiliul sau Comisia consideră că activitățile Comunităților necesită o creștere a cheltuielilor care depășește rata stabilită prin procedura arătată, poate fi stabilită o nouă rată prin acord între Consiliu, care hotărăște cu majoritate calificată, și Parlamentul European, care hotărăște cu majoritatea membrilor săi și cu trei cincimi din voturile exprimate.

◆ Fiecare instituție își exercită puterile conferite prin prezentul articol cu respectarea dispozițiilor prezentului tratat și a actelor adoptate în virtutea acestuia, mai ales a celor care privesc resursele proprii ale Comunităților și echilibrul veniturilor și cheltuielilor.

### **3.3. Execuția bugetară**

Dacă până la începutul unui exercițiu financiar bugetul nu a fost încă votat, cheltuielile pot fi efectuate lunar, pe fiecare capitol sau pe altă diviziune bugetară, conform dispozițiilor regulamentului adoptat în aplicarea articolului 279, în limita unei doisprezecimi din fondurile alocate în bugetul exercițiului precedent, fără ca prin aceasta să se pună la dispoziția Comisiei fonduri care depășesc o doisprezecime a celor prevăzute în proiectul de buget aflat în curs de pregătire (art. 273).

Consiliul, hotărând cu majoritate calificată, poate să autorizeze cheltuieli care depășesc o doisprezecime, dacă celelalte condiții fixate în primul alineat sunt respectate.

Dacă această decizie privește alte cheltuieli decât cele care rezultă în mod obligatoriu din tratat sau din actele adoptate în virtutea acestuia, Consiliul o transmite imediat Parlamentului European; în termen de treizeci de zile, Parlamentul European, hotărând cu majoritatea membrilor săi și cu trei cincimi din voturile exprimate, poate lua o decizie diferită asupra acestor cheltuieli în ceea ce privește partea care depășește doisprezecimea menționată în primul alineat. Această parte din decizia Consiliului este suspendată până când Parlamentul European adoptă o decizie. Dacă în termenul prevăzut Parlamentul European nu a luat o decizie diferită de decizia Consiliului, aceasta din urmă se consideră adoptată definitiv.

Potrivit art. 274, Comisia execută bugetul conform dispozițiilor regulamentelor adoptate în aplicarea articolului 279, pe propria responsabilitate și în limitele fondurilor alocate, respectând principiul bunei gestiuni financiare. Statele membre cooperează cu Comisia în scopul utilizării creditelor conform principiului bunei gestiuni financiare.

Regulamentul prevede măsurile particulare care reglementează participarea fiecărei instituții la efectuarea propriilor sale cheltuieli.

În cadrul bugetului, Comisia poate proceda la transferarea de fonduri fie dintr-un capitol în altul, fie dintr-o subdiviziune în alta, în limitele și condițiile fixate de regulamentul adoptat în aplicarea articolului 279.

### **3.4. Raportare și control**

Comisia prezintă anual Consiliului și Parlamentului European conturile exercițiului precedent aferente operațiunilor bugetare. Pe lângă acestea, ea le comunică și un bilanț financiar care descrie activul și pasivul Comunității (art. 275).

Conform art. 276, Parlamentul European, la recomandarea Consiliului, care hotărăște cu majoritate calificată, descarcă Comisia de executarea bugetului. În acest scop, Consiliul și Parlamentul examinează pe rând conturile și bilanțul financiar prevăzute în articolul 275, raportul anual al Curții de Conturi și răspunderile instituțiilor controlate la observațiile Curții de Conturi, declarația prevăzută la articolul 248, paragraful 1, alineatul al doilea, precum și rapoartele speciale pertinente ale Curții de Conturi.

Înainte de a da descărcare Comisiei sau în orice alt scop aflat în legătură cu exercitarea atribuțiilor sale în materia execuției bugetare, Parlamentul European poate cere audierea Comisiei cu privire la efectuarea cheltuielilor sau cu privire la funcționarea sistemului de control financiar. Comisia prezintă Parlamentului European, la cererea acestuia, orice informație necesară.

Comisia ia toate măsurile pentru a da curs observațiilor care însoțesc deciziile de descărcare, altor observații ale Parlamentului European privind efectuarea cheltuielilor, precum și comentariilor care însoțesc recomandările de descărcare adoptate de Consiliu.

La cererea Parlamentului European sau a Consiliului, Comisia prezintă rapoarte privind măsurile luate în lumina acestor observații și comentarii și, mai ales, privind instrucțiunile date serviciilor însărcinate cu executarea bugetului. Aceste rapoarte sunt transmise și Curții de Conturi.

### **3.5. Alte reglementări în materie**

Așa cum prevede art. 277, bugetul este stabilit în unitatea de cont fixată conform dispozițiilor regulamentului adoptat în aplicarea articolului 279.

Apoi, potrivit art. 278, cu condiția informării autorităților competente ale statelor în cauză, Comisia poate transfera în moneda unuia dintre Statele membre activele pe care le deține în moneda unui alt stat membru, în măsura necesară utilizării lor pentru obiectivele cărora le sunt destinate prin prezentul tratat. În măsura în care este posibil, Comisia evită să efectueze astfel de transferuri, dacă dețin active disponibile sau mobilizabile în moneda de care are nevoie.

Comisia comunică cu fiecare dintre statele membre prin autoritatea desemnată de statul în cauză. În efectuarea operațiunilor financiare, ea poate recurge la banca de emisiune a statului membru în cauză sau la o altă instituție financiară cu privire la care statul și-a dat acordul.

În conformitate cu art. 279 TCE, Consiliul, hotărând în unanimitate, la propunerea Comisiei, după consultarea Parlamentului European și după obținerea avizului Curții de Conturi:

- a) adoptă regulamentele financiare care precizează mai ales procedurile privitoare la stabilirea și executarea bugetului și la predarea și verificarea conturilor;
- b) fixează modalitățile și procedura prin care veniturile bugetare prevăzute în regimul resurselor proprii ale Comunității sunt puse la dispoziția Comisiei și determină măsurile aplicabile pentru a răspunde, când este cazul, nevoilor trezoreriei;
- c) determină regulile și organizează controlul sarcinilor controlorilor financiari, ordonatorilor și contabililor.

Conform art. 280, Comunitatea și statele membre combat fraudă și orice alte activități ilegale care afectează interesele financiare ale Comunității prin măsuri de tipul arătat mai jos, care sunt disuasive și oferă o protecție efectivă în statele membre.

Pentru combaterea fraudei care aduce atingere intereselor financiare ale Comunității, statele membre adoptă măsuri identice cu cele pe care le iau pentru combaterea fraudei care aduce atingere propriilor interese financiare.

Fără a aduce atingere altor prevederi ale prezentului tratat, statele membre își coordonează acțiunea care vizează protejarea intereselor financiare ale Comunității



împotriva fraudei. În acest scop, ele organizează împreună cu Comisia o cooperare strânsă și regulată între autoritățile competente.

Consiliul, hotărând în conformitate cu procedura prevăzută la art. 251, după consultarea Curții de Conturi, adoptă măsurile necesare în domeniul prevenirii fraudei care aduce atingere intereselor financiare ale Comunității și în domeniul luptei împotriva acestei fraude, în vederea oferirii unei protecții efective și echivalente în statele membre. Aceste măsuri nu privesc aplicarea dreptului penal național și nici administrarea justiției în Statele membre.

Comisia, în cooperare cu Statele membre, adresează anual Parlamentului European și Consiliului un raport privind măsurile luate pentru punerea în aplicare a celor indicate mai sus.

## **4. O caracterizare privind veniturile și cheltuielile bugetului comunitar pe baza execuției bugetare derulate în ultimii ani**

### **4.1. Sistemul de venituri<sup>16</sup>**

Bugetul UE cuprinde patru categorii de venituri:

- Veniturile proprii tradiționale;
- Parte din taxa pe valoarea adăugată (TVA) din statele membre;
- Cota din produsul național brut (PNB) al statelor membre;
- Alte venituri.

Primele trei categorii de venituri sunt cunoscute ca „venituri proprii” ale UE care au la bază PNB al statelor membre și pentru care Consiliul European hotărăște plafonul maxim (ca procent din PNB) admis ca venit al UE.

*Veniturile proprii tradiționale* sunt considerate în mod „natural” ca fiind venituri proprii ale UE, întrucât sunt încasate de către statele membre datorită politicilor UE – uniunea vamală și politica agricolă comună. Începând cu anul 1971, aceste

---

<sup>16</sup> Th. Stolojan, op. cit., pp. 99-102.

venituri au fost incluse în bugetul UE, pe baza hotărârii Consiliului European de la Haga din 1969.

Veniturile proprii tradiționale sunt formate din două grupe de taxe:

- (i) taxele vamale încasate la granițele externe ale UE, prin aplicarea tarifului vamal comun la valoarea vamală a bunurilor importate din țările nemembre (cca. 86 % din veniturile proprii tradiționale);
- (ii) taxele agricole percepute la importul produselor agricole, a căror mărime este variabilă în funcție de diferențele între prețurile mondiale (mai mici) și prețurile de pe piețe europene (mai mari), și taxele pe producția și stocarea zahărului (cca. 14 % din veniturile proprii tradiționale).

Ponderea veniturilor proprii tradiționale în totalul veniturilor proprii a scăzut de la 23,6 % în anul 1992 la 15,3 % în 2001. Acest trend este efectul combinat al reducerii generale a nivelului tarifelor vamale și al diminuării diferențelor între prețurile produselor agricole de pe piața europeană și prețurile mondiale.

Veniturile proprii tradiționale se urmăresc și se încasează de către statele membre în contul UE. Deoarece colectarea acestor venituri necesită resurse umane și materiale importante, statele membre au dreptul să rețină o cotă de 25 % din încasări pentru acoperirea cheltuielilor respective. Această cotă a fost de 10 % până la finele anului 2001.

*Venitul UE din TVA* reprezintă o parte din taxa pe valoare adăugată încasată de către statele membre, calculată prin aplicarea unei cote procentuale asupra bazei de impozitare (pentru TVA). Cota procentuală este de 1 %, în anul 2001, de 0,75 % în anii 2002-2003 și de 0,50 % începând cu anul 2004. Baza de impozitare (la care se aplică cota procentuală) a fost limitată la 50 % din PNB al fiecărui stat membru (cu aplicare din anul 1999). Veniturile UE din TVA funcționează din anul 1979 când s-a produs armonizarea sistemelor TVA din Statele membre.

Ponderea acestui venit în totalul veniturilor proprii ale UE este în descreștere, de la 61,8 % în 1992 la 35,9 % în 2001, iar această tendință va continua, ca urmare a reducerii mărimii cotei procentuale de TVA.

*Cota din PNB* al statelor membre este un venit variabil care se stabilește prin bugetul UE al fiecărui an. Acest venit se încasează de la statele membre numai dacă

celelalte venituri proprii (veniturile proprii tradiționale și venitul din TVA) nu sunt suficiente pentru acoperirea cheltuielilor. Mărimea acestui venit nu poate fi mai mare decât diferența dintre: (1) limita maximă a tuturor veniturilor proprii ale UE, autorizată de către Consiliul European, ca procent din PNB cumulat al statelor membre, și (2) celelalte venituri proprii (veniturile tradiționale și venitul din TVA).

Pentru perspectiva financiară 2000-2006, limita maximă autorizată pentru veniturile proprii ale UE este de 1,27 % din PNB al statelor membre (această limită a fost 1,15 % în 1998; 1,20 % în 1992; 1,27 % în 1993-1999).

Ponderea venitului din cota PNB în veniturile proprii ale UE este în creștere de la 14,6 % în anul 1992, la 48,8 % în 2001.

Principalele venituri incluse în grupa „*alte venituri*” sunt: dobânzi și penalități pentru întârzierile la plata obligațiilor față de bugetul UE; penalități achitate de către firme pentru încălcarea unor reglementări comune (de exemplu, în domeniul competiției); impozitele pe salariile angajaților din instituțiile UE; diferite venituri din operațiunile administrative ale instituțiilor UE; surplusurile din anii financiari anteriori. Pentru anul 2001, aceste venituri sunt prevăzute la suma de 0,7 miliarde euro (cca. 0,7 % din totalul veniturilor bugetului UE). Mărimea în sumă absolută a acestor venituri diferă de la an la an, în principal, ca urmare a excedentului bugetar care se preia ca venit în bugetul pe anul următor.

## 4.2. Cheltuielile<sup>17</sup>

Cheltuielile înscrise în bugetul UE reprezintă expresia în cifre a priorităților și politicilor UE. Din acest punct de vedere, aproape 80 % din cheltuielile bugetului UE pe anul 2001 au fost pentru realizarea obiectivelor a două politici: politica agricolă comună și politica de convergență economică și socială.

Este de subliniat că multe dintre politicile UE sunt de natura reglementării în anumite domenii și nu necesită cheltuieli în sine, cu excepția celor de administrare a

---

<sup>17</sup> Ibid., pp. 105-108.

aplicării unor reguli stabilite. În acest sens, în bugetul UE nu se regăsesc, de exemplu, cheltuieli de apărare, ordine publică, asigurări sociale referitoare la statele membre.

În bugetul UE, cheltuielile sunt grupate pe opt secțiuni, corespunzător instituțiilor create prin Tratat pentru punerea în aplicare a politicilor UE:

- Parlamentul European;
- Consiliul UE;
- Comisia Europeană;
- Curtea de Justiție;
- Curtea de Conturi;
- Comitetul Economic și Social;
- Comitetul Regiunilor;
- Ombudsman-ul.

Toate instituțiile, cu excepția Comisiei Europene, au numai cheltuieli administrative. Comisia Europeană are atât cheltuieli administrative, cât și cheltuieli operaționale aferente programelor și acțiunilor pentru realizarea politicilor UE.

În procesul de luare a deciziilor cu privire la cheltuielile bugetului UE, se folosește *gruparea cheltuielilor pe programele și acțiunile UE* prin a căror aplicare se realizează obiectivele și politicile UE. Principalele categorii de cheltuieli sunt: agricultură; operațiuni structurale; politici interne; acțiuni externe; administrație; ajutor pentru pre-aderare; rezerve.

*Cheltuielile pentru agricultură* dețin cea mai mare pondere în bugetul UE. În deceniul trecut. Deși cheltuielile în sumă absolută au crescut, ponderea acestora în totalul cheltuielilor UE a fost în scădere.

Obiectivele politicii agricole comune a UE sunt finanțate prin Fondul European de Orientare și Garantare Agricolă. De aici se acoperă cheltuieli, în principal, pentru: susținerea veniturilor fermierilor; subvențiile pentru exportul produselor agricole în țările nemembre și alte măsuri pentru reglementarea piețelor agricole; măsurile de dezvoltare rurală.

*Categoria cheltuielilor pentru operațiuni structurale* (Fondurile structurale și Fondul de Coeziune) se situează pe locul doi ca mărime în bugetul UE și, în ultimul deceniu, a crescut atât în sumă absolută, cât și ca pondere în totalul cheltuielilor. Din aceste fonduri, se finanțează proiecte și acțiuni vizând modernizarea structurilor economice, în special pe o bază regională, și îmbunătățirea situației sociale a grupurilor de persoane defavorizate în scopul reducerii decalajelor de bunăstare între diferitele

regiuni ale UE. În esență, este vorba de realizarea unei mari coeziuni economice și sociale. Se apreciază că numai prin reducerea acestor decalaje, cetățeni UE se pot bucura de avantajele pieței unice și ale uniunii economice și monetare.

*Cheltuielile pentru politici interne* se referă la o multitudine de domenii, dar, în raport cu sumele alocate, principalele sunt:

- cercetare și dezvoltare tehnologică (3,9 miliarde euro în anul 2001, respectiv aproape 63 % din totalul cheltuielilor pentru politici interne);
- rețele de transport transeuropene (0,7 miliarde euro);
- învățământ, pregătire profesională vocațională, tineret (0,5 miliarde euro – cele mai cunoscute programe fiind Socrates, Leonardo și Tineri pentru Europa);
- piața muncii și inovare tehnologică, mediu, cultură și audiovizual etc.

*Cheltuielile pentru politici externe* se referă, în special, la realizarea programelor și acțiunilor de cooperare cu țările din:

- zona mediteraneană și Orientul Mijlociu (0,9 miliarde euro);
- Asia și America Latină (0,9 miliarde euro);
- Balcani (0,7 miliarde euro);
- spațiul fostei Uniuni Sovietice (0,5 miliarde euro).

De asemenea, sunt prevăzute cheltuieli pentru ajutor în alimente și umanitar (0,9 miliarde euro), alocații pentru Fondul European de Dezvoltare, precum și alte cheltuieli în sprijinul democrației și drepturilor omului și pentru măsurile decurgând din politica externă și de securitate.

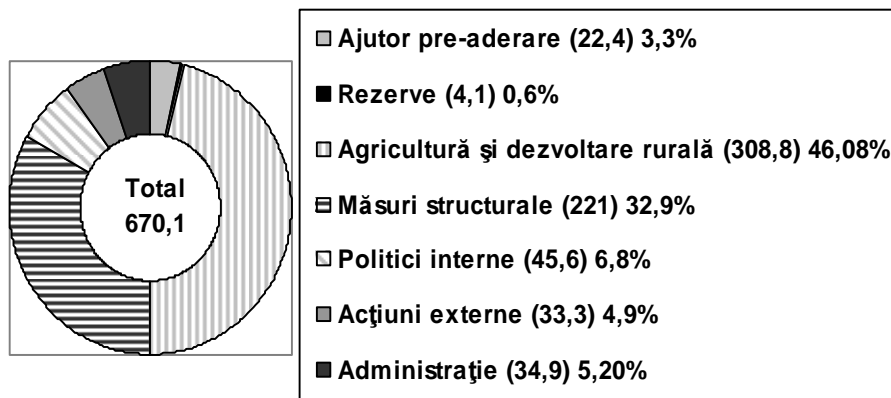
*Cheltuieli administrative*, pe ansamblul UE, sunt în medie de cca. 5 % din bugetul UE, iar diferența de cca. 95 % o reprezintă cheltuielile operaționale. Cheltuielile administrative se referă la salariile angajaților UE, chirii pentru clădiri și terenuri, întreținere și funcționare, informații și comunicare etc. La cheltuielile administrative pentru Comisia Europeană se includ și contribuțiile UE pentru sistemul de pensii aferente angajaților tuturor instituțiilor UE.

*Cheltuielile privind ajutorul de pre-aderare* sunt destinate fondurilor pentru țările candidate la aderare.

*Rezervele și garanțiile* înscrise în bugetul UE asigură flexibilitatea necesară pentru rezolvarea situațiilor neprevăzute care pot apărea în cursul exercițiului financiar. În bugetul pe anul 2001, au fost prevăzute 0,9 miliarde euro, din care:

- 0,5 miliarde euro, rezerva monetară pentru acoperirea diferențelor de curs la cheltuielile pentru agricultură;
- 0,2 miliarde euro, rezerva pentru ajutor de urgență;
- 0,2 miliarde euro, rezerva la împrumuturile acordate cu garanția UE.

O reprezentare grafică a structurii cheltuielilor în perspectiva financiară 2000-2006 este redată în figura următoare:



**Figura nr. 2 – Structura cheltuielilor în perspectiva financiară 2000 - 2006**

[Sursa: Th. Stolojan, op. cit., p. 112]

**Notă:** Sumele în mărimi absolute sunt în miliarde euro; totalul cheltuielilor nu include sumele prevăzute pentru noile state membre.

### **4.3. Dezechilibrul bugetar la nivelul statelor membre și mecanismul compensației bugetare<sup>18</sup>**

O analiză a soldului dintre fondurile pe care fiecare stat membru le primește de la bugetul UE și veniturile pe care acesta le varsă la bugetul UE arată că unele state membre, cum sunt Marea Britanie, Germania, Franța, Austria, Olanda, au solduri negative (primesc mai puțin decât varsă la bugetul UE), în timp ce altele ca Irlanda, Grecia, Portugalia, Spania au solduri pozitive (primesc mai mult decât varsă la bugetul UE).

<sup>18</sup> Ibid., pp. 112-113.

Așa cum putem intui, statele membre ale UE au fost conștiente că statele mai prospere vor face un efort pentru a contribui la reducerea decalajelor în raport cu restul statelor membre mai puțin prospere. Cu toate acestea, unele state membre au ridicat problema mărimii excesive a soldurilor negative, apreciată în raport cu gradul de prosperitate al statelor respective.

Experții UE descurajează astfel de abordări, pe temeiul că un stat membru nu trebuie să confunde avantajele și costurile care derivă din participarea la proiectul comun – UE cu soldul între contribuțiile la bugetul UE și fondurile primite de la acest buget. Avantajele și costurile în calitate de stat membru sunt, de regulă, greu de cuantificat.

UE a adoptat un sistem de compensații bugetare care funcționează pentru Marea Britanie și a primit o propunere pentru introducerea unui sistem generalizat de compensații bugetare făcută din partea celorlalte patru state membre cu solduri negative: Germania, Austria, Olanda și Suedia.

Pentru a determina soldul bugetar în relația cu statele membre, a fost necesară convenirea unei metodologii cu privire la repartizarea veniturilor și a cheltuielilor UE pe statele membre. De exemplu:

- taxele vamale care reprezintă 86 % din veniturile proprii tradiționale se încasează pe teritoriul statului unde are loc trecerea frontierei UE. Taxele vamale se încasează însă datorită politicii vamale comune a UE. În plus, există „efectul Rotterdam”, corespunzător căruia mărfurile intrate pe teritoriul unui stat membru (de pildă, prin portul Rotterdam din Olanda), supuse taxelor vamale, pot fi consumate pe teritoriile altor state membre. În consecință, veniturile proprii tradiționale sunt repartizate pe statele membre proporțional cu ponderea veniturilor din TVA și din PNB și nu în funcție de locul unde aceste venituri au fost încasate;
- cca. 94 % din cheltuielile UE sunt repartizate pe statele membre pentru calculul soldului bugetar, deoarece unele cheltuieli, cum sunt cele pentru acțiuni externe, au ca beneficiari țări din afara UE.

## **5. Dimensiunea și structura bugetului general al UE aferent exercițiului financiar 2004**

Bugetul anului 2004 prezintă o particularitate față de bugetele precedente. Pentru prima dată, bugetul Uniunii Europene este analizat în noua sa structură orientată pe politici.

Cheltuielile autorizate de acest act pentru cele 15 state membre se cifrează la 99.528,887 milioane euro pentru fondurile alocate angajamentelor și 94.618,747 milioane euro pentru fondurile alocate plăților, reprezentând o rată de schimb de - 0,28 % și + 2,26 % respectiv în comparație cu bugetul anului 2003.

Veniturile bugetare pentru cele 15 state membre se ridică la 94.618,747 milioane euro. Cota uniformă pentru resursa TVA este de 0,3030 %, iar cea pentru PNB este de 0,7168 %. Resursele proprii tradiționale (taxe vamale, taxe agricole și impozitele pe zahăr) reprezintă 11,68 % din finanțarea bugetului pe anul 2004, resursa TVA reprezintă 14,08 % iar resursa PNB 73,39 %. Veniturile diverse pentru anul bugetar sunt estimate la 805,6 milioane euro.

Resursele proprii necesare finanțării bugetului pe anul 2004 pentru cele 15 state membre reprezintă 0,97 % din totalul produsului național brut al statelor membre, fiind astfel sub pragul de 1,24 % din PNB calculat folosind metoda arătată în art. 3 (1) al Deciziei Consiliului 2000/597/CE, EURATOM de la 29 septembrie 2000 privind sistemul resurselor proprii ale Comunităților Europene (OJ L 253, 7.10.2000, p. 42).

Tabelele din anexă reflectă pas cu pas metoda folosită pentru calcularea finanțării bugetului pe anul 2004 al celor 15 state membre.

## **5.1. Schimbare de formulă bugetară - de la „UE-15” la „UE-25”**

Bugetul pe 2004 a fost adoptat de Parlamentul European, cu o largă majoritate de voturi. În mod oficial, cifrele adoptate se referă la Bugetul „UE-15” (Uniunea Europeană cu 15 membri), dar există acordul politic și asupra cifrelor pentru Bugetul UE-25 (Uniunea Europeană cu 25 membri), începând cu 1 mai 2004. Pentru UE-25, bugetul pe 2004 reprezintă sub 1 % din venitul național brut (VNB) al UE.



Mai exact, bugetul UE-25 pe 2004 reprezintă 0,98 % din VNB al UE, prevede alocații totale de 111,3 miliarde euro (vezi tabelul de mai jos) și se situează cu 11,8 miliarde euro sub suma maximă planificată de perspectiva financiară 2000-2006, care stabilește cadrul de referință al cheltuielilor bugetare comunitare pentru perioada celor 7 ani.

Bugetul UE-15 prevede alocații de 99,6 miliarde euro, diferența de 11,7 % dintre bugetul UE-15 și UE-25 reflectă impactul intrării în UE a celor 10 noi membri, fără a neglija continuarea pregătirii intrării celorlalte țări candidate, finanțarea noilor programe sau a priorităților existente.

Perspectiva financiară 2000 - 2006 face parte din Acordul inter-instituțional care este piatra unghiulară a pachetului financiar „Agenda 2000”. Acordul, care a fost adoptat la întrunirea politică a Consiliului European de la Berlin, din martie 1999, ar trebui să permită Uniunii Europene să primească noi membri și, în același timp, să-și întărească rigoarea cadrului de politică financiară. Această disciplină financiară trebuie să mențină până în 2006 plafonul cheltuielilor bugetare anuale sub 1,27 % din VNB al UE.

Prioritatea bugetului pentru 2004 este, desigur, lărgirea UE, dar se apreciază de către specialiști că aceasta nu mai absoarbe resurse financiare foarte mari. Alocațiile pentru extinderea UE, atât în bugetul UE-15, cât și în bugetul UE-25 se află într-o evidentă scădere. Acum accentul se pune pe acțiunile de pregătire administrativă care sunt în plin avânt. Sporirea resurselor umane ale Comisiei Europene cu 780 posturi a fost aprobată și a început recrutarea de personal din noile țări membre.

În bugetul pe 2004, au apărut, totuși, noi programe speciale privind lărgirea, precum protecția granițelor externe - prin așa-numita facilitate Schengen - și siguranța nucleară a noilor state membre. Pentru începerea de noi programe legate de extinderea UE, bugetul alocă în total 11,8 miliarde euro. Toate celelalte programe existente vor fi deschise, de la 1 mai 2004, și pentru noii membri, potrivit aceluiași criterii, ca și pentru vechii membri.

Pentru “noi nevoi”, bugetul pe 2004 contribuie cu încă 160 milioane euro, pentru a aduce la 200 milioane euro totalul angajamentelor UE pentru reconstrucția Irakului pe anii 2003-2004. În cadrul „instrumentului bugetar flexibil” (disponibil pentru evenimente neprevăzute), sunt alocate 95 milioane euro, depășind, astfel, plafonul pentru afaceri externe.

La capitolul Politici Externe și Securitate Comună, bugetul finanțează două misiuni de poliție, continuarea acțiunii în Bosnia-Herzegovina și o nouă acțiune în Macedonia, confirmând importanța asigurării securității și stabilității europene. Acest capitol are cheltuieli mai mari cu peste 30 % față de 2003.

Bugetul UE-15 prevede plăți de 99,6 miliarde euro pentru prioritățile existente, în principal, pentru agricultură, fonduri structurale, politică internă și externă. Suma reprezintă o diminuare cu 0,3 % față de planul bugetar UE-15 pe 2003. Această scădere este explicată de încheierea programelor structurale începute înainte de 1999 și de nevoile mai mici de finanțare ale agriculturii pe 2004, după cheltuielile mari făcute în timpul secetei din 2003. Au fost finanțate noi priorități, fără a reduce prioritățile existente, în domeniul acordării de ajutoare externe. Acestea, fără a include ajutorul pentru Irak, au crescut cu 4,4 % față de 2003. Pe întregul sector al afacerilor externe, alocațiile bugetare pe 2004 sunt cu 7,6 % mai mari.

În bugetul pe 2004, vor continua ajutoarele de pre-accedere pentru România și Bulgaria (780 milioane euro) și pentru Turcia (250 milioane euro), toate fiind în creștere față de 2003. Pentru agricultură și dezvoltare rurală, în 2004, sunt prevăzute 48,1 miliarde euro în bugetul UE-15 și 50,5 miliarde euro în bugetul UE-25. În fondul de coeziune, vor fi disponibile 5,68 miliarde euro, iar în fondurile structurale 35,3 miliarde euro, pentru cercetare vor fi alocate 4,8 miliarde euro, în cadrul diferitelor domenii de politică, din care 778 milioane euro pentru rețele transeuropene de cercetare.

În noul format de buget, resursele operaționale și administrative, împărțite pe domenii de politică sunt prezentate în Tabelul nr. 1. Adoptării bugetului UE-25 pe 2004 i s-a rezervat luna aprilie 2004, în timp util, pentru extinderea de la 1 mai 2004 (de 15 + 10).

**Tabelul nr. 1. - Bugetul UE -15 și UE - 25 pentru anul 2004, pe domenii**

Domeniul	UE-15		UE-25	
	Total alocații, în miliarde euro (1)	Resurse umane, număr de posturi (2)	Total alocații, în miliarde euro (1)	Resurse umane, număr de posturi (2)
01 Afaceri economice și	450,39	538	474,89	538

financiare				
02 Întreprinderi	281,07	954	306,27	954
03 Concurența	82,28	775	82,58	775
04 Locuri de muncă și afaceri sociale	9.927,80	816	10.844,08	816
05 Agricultură și dezvoltare rurală	48.053,15	1.138	50.462,39	1.138
06 Energie și transport	1.094,10	1.089	1.356,64	1.089
07 Mediu ambiant	312,72	640	336,83	640
08 Cercetare	2.873,07	1.727	3.215,53	1.727
09 Societatea informației	1.073,80	1.072	1.189,58	1.072
10 Cercetare directă	276,82	2.400	305,62	2.400
11 Pescuit	913,38	324	986,42	324
12 Piața internă	66,22	540	68,47	540
13 Politici regionale	21.478,85	653	26.785,19	653
14 Impozitare și uniune vamală	97,31	507	106,71	507
15 Educație și cultură	841,62	722	996,52	722
16 Presă și comunicații	168,29	787	175,29	787
17 Sănătate și protecția consumatorului	400,61	869	470,43	869
18 Justiție și afaceri interne	183,41	380	531,01	380
19 Relații externe	3.661,66	2.426	3.661,66	2.426
20 Comerț exterior	73,49	560	73,89	560
21 Dezvoltare și relații cu țările ACP (Africa - Caraibe - Pacific)	1.199,89	1.459	1.199,89	1.459
22 Lărgire UE	1.097,64	313	1.324,14	313
23 Ajutor umanitar	507,33	169	507,33	169
24 Lupta contra fraudelor	52,16	366	54,31	366
25 Politica de coordonare și de consultanță juridică a Comisiei	196,94	1.561	197,09	1.561
26 Administrație	680,08	4.676	687,41	4.676
27 Buget	66,91	627	1.476,45	627
28 Audit	9,4	92	9,4	92
29 Statistică	121,18	740	126,88	740
30 Pensii	817,64		817,64	
31 Rezerve	221,1		221	
<b>Total Comisie Europeană</b>	<b>97.280,21</b>	<b>28.920</b>	<b>109.051,58</b>	<b>28.920</b>
<b>Alte Instituții</b>	<b>2.248,68</b>		<b>2.248,68</b>	<b>1</b>
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>99.528,89</b>		<b>111.300,26</b>	<b>1</b>

[Sursa: European Commission Press Releases DN:IP/03/1769 din 18 decembrie 2003]

(1) Include intervențiile financiare și resursele de management și de ajutor

(2) Include personalul statutar și de sprijin

## BIBLIOGRAFIE

1. Bostan, Ionel, *Drept financiar comunitar*, Ed. Universitas, Iași, 2004.
2. Bostan, Ionel, *Drept financiar*, Ed. Universității “Al. I. Cuza”, Iași, 2001.
3. Bostan, Ionel, *Controlul fiscal*, Ed. Polirom, Iași, 2003.
4. Drosu-Șaguna, Dan, *Drept financiar și fiscal*, Ed. All, București, 2003.
5. Filip, Gheorghe, (et col.), *Finanțele*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2001.
6. Gliga, Ioan, *Drept financiar public*, Ed. All, București, 1998.
7. Maurice, Duverger, *Finances publiques*, PUF, Paris, 1978.
8. Trotabas L., Cortenet J.M., *Finances publiques*, (quatrième édition) Dalloz, 1981.
9. T. Stolojan, R. Tatarcan, *Integrarea și politica fiscală europeană*, Ed. Infomarket, Brașov, 2002.
10. Văcărel, Iulian, (et col.), *Finanțe publice*, EDP, București, 1999.
11. Whitehead, Geoffrey, *Economia*, Ed. Sedona, Timișoara, 1997.
12. \*\*\*, *European Tax Handbook*, IBDF publication, 1998.
13. \*\*\*, *Raport privind bugetul de stat pe 2006*, Ministerul Finanțelor Publice, București, 2005 (www.mfinante.ro)
14. \*\*\*, *Raportul Comisiei de Finanțe a Senatului Franței*, Paris, 1999.
15. \*\*\*, *Situația salariaților cu privire la impozitul și transferurile sociale*, OCDE, 2000.

Powered by <http://www.e-referate.ro/>  
Adevaratul tau prieten