

# ARMONIZARE SI COMPETITIE FISCALA LA NIVELUL UNIUNII EUROPENE

Dănuț, Chilarez<sup>1</sup>, George-Sebastian, Ene<sup>2</sup>

## Abstract:

*Cu toate eforturile de armonizare a sistemelor economice si politice, globalizarea economica si intensificarea mobilitatii capitalurilor a creat si conditiile manifestarii unei competitii fiscale intre statele membre ale UE. In prezent, la nivelul Uniunii Europene, nu există un sistem fiscal european total integrat, ceea ce își pune amprenta pe modul în care se transmite aceeași decizie de politică fiscală, la nivelul fiecărui stat membru.*

*Prezenta lucrarea sintetizeaza unele argumente pro/ contra, orientarii eforturilor de armonizare fiscala de o maniera care sa permita guvernelor statelor membre, utilizarea politicii fiscale ca instrument de politică publică în efortul acestora de a face față șocurilor macroeconomice asimetrice si de ajustare a indicatorilor macroeconomici.*

**Key words:** Uniunea Europeană, armonizare fiscală, politica fiscală, suveranitate fiscală, competiție fiscală, impozite indirecte, impozite directe.

**JEL Classification:** G38 , F36

## 1. Introducere

În contextul politicii generale a UE, politica fiscală este considerată a fi esențială, pentru toate statele Uniunii Europene. Cu toate acestea, independența lor fiscală este constrânsă atât de obligația nedistorsionării concurenței în interiorul Pieței Unice, cât și de necesitatea încadrării în criteriile de convergență stabilite la Maastricht (1993), încorporate și în “Pactul de Stabilitate și Creștere (2008)” și mai recent în „Pactul Fiscal” (2013), urmărind coordonarea politicilor fiscale naționale pentru asigurarea unui climat de stabilitate și de prudenta bugetară.

Pentru a realiza obiectivele preconizate, prin proiectele de stabilitate și convergență, statele membre și-au exprimat intenția de a accepta modificarea sistemelor lor fiscale, ca urmare a unui proces de coordonare reglementativă, care să aibă ca finalitate armonizarea fiscală în condițiile respectării celor două principii ale integrării europene: principiul acceptării politicilor fiscale ale tuturor țărilor, cu anumite condiții, și principiul subsidiarității, ca relații verticale între instituțiile europene și guvernele naționale, iar ca obiectiv, garantarea libertăților comunitare, și protejarea pieței unice. Întinderea și limitele procesului de armonizare fiscală, au făcut obiectul unor opinii și dezbateri de cele mai multe ori divergente, astfel încât rezultatele acestui proces, în mare parte, întârzie să apară în special în zona fiscalității indirecte.

În prezent, la nivelul Uniunii Europene, nu există un sistem fiscal european integrat, ci o joncțiune de sisteme fiscale naționale diferite. O atare diversitate a făcut ca sistemele fiscale naționale să devină, uneori, generatoare de concurență fiscală. În contextul diferențelor între regimurile de impozitare și nivelul cotelor de impunere, obiectivul principal al politicii fiscale în cadrul UE, a fost acela de a evita distorsionarea concurenței pe piața unică europeană.

Pe fondul proceselor de regionalizare, și armonizare a sistemelor economice și politice, și a manifestării crizei financiare din ultimii ani la nivelul Statelor Membre, s-au resimțit o serie de dezechilibre financiare care au afectat în mod direct bazele de impunere

---

<sup>1</sup> Lect. univ. dr., Facultatea de Finanțe-Contabilitate, Universitatea “Constantin Brâncoveanu” Pitești, România, email: dan\_chilarez@yahoo.com,

<sup>2</sup> Conf. univ. dr., Facultatea de Finanțe-Contabilitate, Universitatea “Constantin Brâncoveanu” Pitești, România, email: george\_sene@yahoo.com

în special în zona impozitelor directe, cu efecte negative în realizarea veniturilor fiscale publice. Aceste împrejurări, au readus în discuție lipsa unei politici fiscale comune și a unei coordonări fiscale eficiente la nivelul Uniunii Europene.

Dezbaterile și opiniile cu privire la armonizarea și concurența fiscală la nivelul Uniunii Europene, au fost vizibile și în literatura de specialitate, în special începând cu anii '90, când numeroși specialiști, politicieni și autori, s-au pronunțat în mod diferit cu privire la arhitectura unei politici fiscale comune, pendulând între o politică fiscală centralizată ca rezultat al unei uniformizări fiscale, inclusiv a ratelor de impozitare (o armonizare totală) sau a unei compatibilizări a diversității, ca rezultat al unei simple coordonări a sistemelor fiscale naționale.

Potrivit unor autori, Uniunea ar trebui să aibă puterea de a institui și percepe impozite și nu doar să formuleze recomandări Statelor Membre cu privire la măsurile de politică fiscală (Trovato, 2007).

Într-o economie de piață, sistemul de impozitare reprezintă unul dintre cele mai importante instrumente de politică fiscală pe care statul le folosește în activitățile sociale și economice (Ioneci M., Marcu N., 2007)

Potrivit altor autori, temerile privind jurisdicțiile cu fiscalitate redusă și eventualele efecte colaterale, nu-și au obiectul. Dimpotrivă, aceste jurisdicții, încearcă să-și găsească locul pe piața internă. În cazul în care procesul ar fi oprit de armonizarea fiscală, Uniunea Europeană ar fi mai puțin convergentă decât oricând înainte (Smith, 1999).

Concurența fiscală generează politici fiscale responsabile, care pot contribui la creșterea mobilității capitalurilor și a liberalizării economiilor (Mitchell, 2002).

De asemenea, există mai multe puncte de vedere bazate pe studii empirice, cu privire la efectele concurenței fiscale asupra mobilității capitalurilor și a forței de muncă la nivel internațional în corelație cu volumul veniturilor fiscale în plan regional și național (Bretschger și Hettich, 2002).

Metodologia utilizată în acest studiu se bazează pe evaluări ale teoriei, studiilor și interpretărilor din literatura de specialitate și analizele din activitatea practică specifică domeniului fiscal la nivel național, european și internațional, în funcție de care s-au fundamentat și formulat unele opinii și propuneri proprii.

## **2. Armonizarea fiscală, realizări și limite**

Reformele fiscale în majoritatea statelor membre, au diferit ca întindere și profunzime, oscilând între implementarea politicilor fiscale proprii prin majorarea sau reducerea sarcinilor fiscale și procesul de implementare a unor elemente de politică fiscală europeană, în acord cu impunerile sau recomandările UE., cu implicații multiple atât la nivelul contribuabililor cât și al decidenților publici.

Practica a demonstrat că procesele de integrare economică europeană, au determinat externalizarea în interiorul uniunii, a unor probleme specifice fiecărui stat, inclusiv a celor de natură fiscală, al căror impact poate avea efecte și asupra altor țări membre, sau pot să aducă atingere celor doi factori decisivi: garantarea libertăților comunitare, și protejarea pieței unice.

Pentru atenuarea acestor efecte, odată cu lansarea "proiectului Pieței Unice Europene", s-a pus în mod explicit accentul pe armonizarea fiscală care să se bazeze pe regula prevalenței normelor comunitare în raport cu cele naționale, astfel încât reglementările fiscale naționale să fie restructurate și adaptate pe cât posibil în mod unitar, iar relațiile fiscale între țările membre ale Uniunii să se bazeze pe neutralitatea fiscală.

În acest sens, la inițiativa Comisiei Europene, au fost întreprinse în diferite etape, mai multe măsuri menite să promoveze o mai bună coordonare a sistemelor fiscale naționale ale statelor membre, pentru a le face compatibile cu dreptul comunitar și cu jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, urmărind în principal eliminarea discriminării și dublei impunerii, prevenirea cazurilor involuntare de neimpozitare și a

evaziunii și reducerea costurilor de conformitate pe care le presupune încadrarea nerezidenților sub incidența dispozițiilor mai multor sisteme fiscale.

Deși armonizarea fiscală la nivel comunitar a fost prevăzută de Tratatul UE și se dorea inițial a fi un obiectiv imediat, atât pentru impozitele indirecte cât și pentru cele directe, acest proces s-a impus cu dificultate, întâmpinând o serie de obstacole determinate și de faptul că obiectivele politice fiscale ale Comunității Europene și cele ale statelor membre, au fost și sunt diferite. Comunitatea are ca obiectiv realizarea uniunii economice și monetare, în timp ce statele membre au ca obiectiv imediat asigurarea resurselor fiscale necesare îndeplinirii responsabilității lor naționale și acoperirii cheltuielilor publice, animate de dorința de a utiliza în continuare fiscalitatea ca parghie financiară, economică și socială.

În timp, procesul armonizării fiscale a creat o serie de controverse asupra limitelor intervențiilor reglementatoare între care să se acționeze de la nivelul organismelor UE, având în vedere abordările de conținut ale sensului dat armonizării. Dacă se are în vedere conceptul de armonizare ca termen generic, acesta poate fi înțeles fie ca o compatibilizare a diferențelor, fie ca o eliminare a diferențelor. Situată între aceste posibilități, armonizarea poate fi rezultatul evoluției unor acțiuni care să aibă ca finalitate, de la „o unificare fiscală” în sens de egalizare a ratelor și a bazelor de impunere, precum și a regulilor și procedurilor fiscale, până la „o coordonare fiscală”, prin care să se asigure coexistența regimurilor fiscale din statele membre, astfel încât decidenții publici să coopereze pentru a evita ca eventuale acțiuni cu caracter fiscal, să conducă la „externalități negative” asupra altor state membre, iar sistemele fiscale proprii, să urmărească aceleași obiective.

Potrivit unor opinii, niciuna din aceste soluții-limită nu convine stadiului atins de integrarea economică în UE. „unificarea fiscală” nu are nici bază legală (date fiind nu doar prevederile limitativ circumscrise ale Tratatului CE în materie fiscală, ci și existența principiului subsidiarității), nici suport politic (atâta vreme cât structura instituțională a UE nu este de tip federal) și nici raționalitate economică (în absența unificării politicilor economice la nivel comunitar). Pe de altă parte, simpla „coordonare fiscală” corespunde unui nivel de integrare economică și politică mult mai puțin avansată decât cea realizată până în prezent în cadrul UE și este incapabilă să asigure realizarea dezideratului „neutralității fiscale” (D.Negrescu, 2008)

Cu toate acestea, procesul armonizării fiscale a determinat din partea UE., atât intervenții reglementatoare mergând de la acțiuni de coordonare fiscală, până la acțiuni de egalizare fiscală, respectiv a ratelor și bazelor de impunere, sau a regulilor și procedurilor de colectare a impozitelor, sau prin acțiuni combinate, astfel încât sistemele fiscale să urmărească aceleași obiective și finalități, care să nu aducă atingere pieței unice europene.

Dacă primele inițiative de armonizare nu au fost bine primite de statele membre deoarece se doreau a fi foarte radicale, fiind îndreptate către egalizarea tuturor ratelor și bazelor de impunere, începând din anii '90 ele au devenit mai ponderate, însă efectul lor a permis în continuare ca sistemele fiscale naționale să difere cu mult, în special în cazul impozitelor directe, dacă avem în vedere: tipul impozitelor, baza de impunere, cotele de impunere, dar și procedurile administrative și de colectare. În mod argumentat, pentru a exista o comparabilitate a datelor privind clasificarea conturilor naționale, și în cadrul lor, a impozitelor și taxelor utilizate de fiecare stat membru, în anul 1995 a fost creat Sistemul European de Conturi (ESA95 -European System of Accounts).

Primele eforturi de armonizare, s-au îndreptat în special spre domeniul impozitelor indirecte, în scopul eliminării obstacolelor în calea exercitării libertăților de stabilire și de circulație a bunurilor, serviciilor și capitalurilor, dar și pentru a elimina controlul la frontiere și a limita concurența fiscală nelocală între state. În acest sens, strategia fiscală a Comunității, a fost axată în principal pe taxele vamale, taxa pe valoarea adăugată și accize, fiind instituite și implementate în timp un număr mare de directive ca bază juridică, pentru

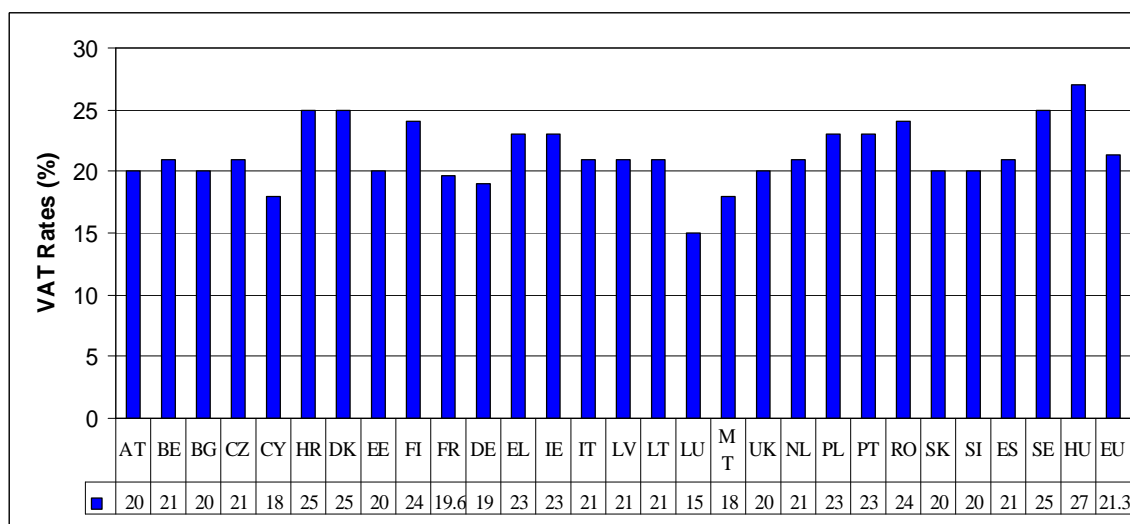
fiecare domeniu în parte, având loc o cedare de competențe în favoarea Comunității, sau o limitare a competenței statelor membre (Costaș, 2006), astfel încât asistăm în prezent la :

- o competență exclusivă în materie de taxe vamale, acolo unde statele membre nu au dreptul de a taxa atât comerțul intra-comunitar, cât și comerțul internațional, Comunitatea având competența să adopte legislație sau să încheie tratate internaționale;

- o competență partajată între Comunitate și statele membre, așa cum este în domeniul TVA, unde legislația comunitară nu permite statelor membre menținerea sau instituirea unei alte taxe asupra cifrei de afaceri, însă lasă la alegerea fiecărui stat membru să stabilească un nivel al cotelor de impunere care trebuie să se încadreze într-un interval situat între 15% și 25% și cel mult două cote reduse până la cel puțin 5%), sau, așa cum este în cazul accizelor armonizate, a căror mărime trebuie stabilită cu respectarea unui nivel prevăzut de directivele comunitare în materie.

Chiar dacă prin reglementări comunitare succesive s-a conturat un regim comunitar aplicabil impozitelor indirecte, cu toate acestea, în cazul TVA, ca principal impozit indirect, la nivelul Statelor Membre, există diferențieri semnificative ale cotelor de impunere (Graficul 1), ceea ce ne face să afirmăm că situația este departe de realizarea dezideratului unei armonizări fiscale până la nivelul apropiării, sau unificării cotelor de impunere.

**Graficul 1. Cote TVA aplicate în Statele Membre din Uniunea Europeană la 1 iulie 2013**



Sursa: Date prelucrate de autori după: European Commission Taxation and Customs Union, VAT Rates Applied in the Member States of the European Union- taxud.c.1(2013)2823545

În domeniul impozitelor directe, armonizarea fiscală a fost cu mult mai restrânsă, urmărindu-se în principal neafectarea liberei concurențe pe piață, minimizarea posibilităților de evaziune și evitarea dublei impuneri, pe baza acordurilor bilaterale între statele membre și nu în ultimul rând, evitarea efectelor negative ale concurenței între statele membre, în special evitarea transferului bazei fiscale prin fenomenul de migrație a afacerilor aflate în căutarea regimului fiscal cel mai favorabil. Ultimul obiectiv ar putea fi considerat pe deplin justificat, dacă avem în vedere că în ultimul timp, s-a remarcat tot mai mult o tendință identificabilă atât pe plan mondial dar și în interiorul UE ca o parte a bazei de impunere să fie din ce în ce mai elastică în funcție de ratele de impunere, migrând spre zone fiscale cât mai favorabile.

Realizarea obiectivelor propuse în sfera armonizării impozitelor directe, a fost stânjenită de două obstacole care s-au amplificat reciproc: pe de o parte regula unanimității, care presupune ca toate statele membre ale UE trebuie să fie de acord cu o decizie

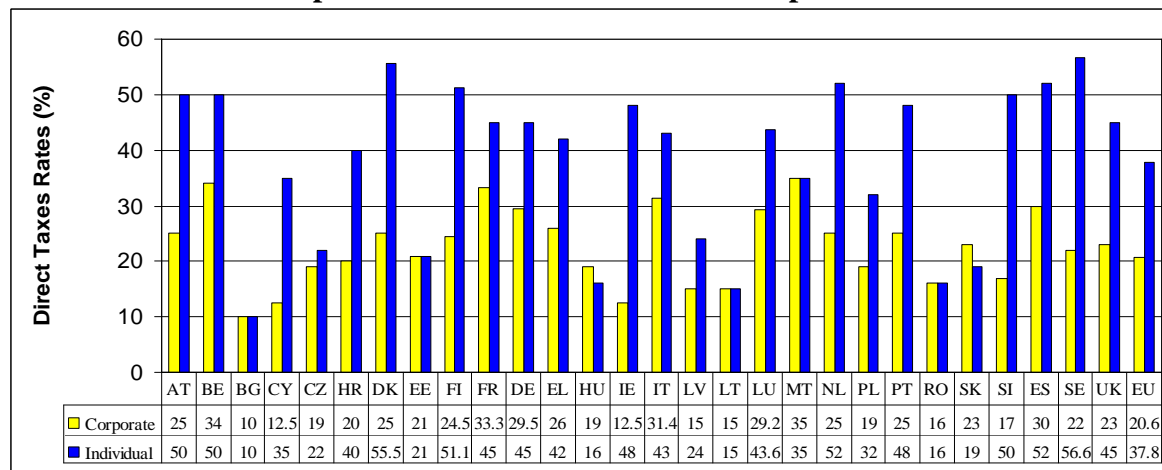
comunitara în materie de impozitare (baze sau cote de impozitare), și pe de alta parte datorita absenței unei convergențe de vederi asupra limitelor acestui demers (structura bazei de impozitare sau limite maxime sau minime ale cotelor de impozitare). Primele propuneri referitoare la armonizarea ratelor de impunere au fost formulate în rapoartele comitetelor “Neumark” (1963) și “Van den Tempel” (1971), însă nu s-au finalizat.

Un exemplu al evoluției cu pași mărunți a procesului de armonizare fiscală, în domeniul impozitării directe, îl reprezintă impozitarea companiilor, deoarece se considera ca există riscul ca ratele de impozitare foarte scăzute dintr-o țară, sau diversele reduceri fiscale să atragă, în mod neloial, firme din țări concurente cu efecte în erodarea bazelor de impozitare din țările lor de origine. În acest sens, sunt de menționat eforturile de realizarea a unei apropieri a dispozițiilor reglementare sau administrative din statele membre pentru stabilirea unei baze de impozitare consolidată comună (CCCTB) care să se aplice întregii activității a unei companii indiferent unde își desfășoară activitatea în cadrul Uniunii Europene. Complexitatea problemelor și extrema diversitate a recomandărilor și implicațiilor abordate cu privire la acest aspect de diferite comitete de experți și specialiști la care s-a apelat în decursul timpului, fac ca perspectiva finalizării acestor eforturi să fie incertă.

Dacă în domeniul impozitării companiilor preocupările pentru armonizare au fost mai intense, în domeniul impozitării veniturilor realizate de persoanele fizice astfel de preocupări s-au limitat la câteva măsuri referitoare la venituri realizate din circulația capitalurilor (dobânzi, redevențe) pentru a se evita dubla impunere internațională.

O analiză comparativă a ratelor de impozitare a profiturilor realizate de companii dar și a veniturilor realizate de persoanele fizice, scoate în evidență diferențe mari la nivelul statelor membre UE 28 (Graficul 2).

**Graficul 2. Cote impozite directe aplicate asupra profitului companiilor și veniturilor persoanelor fizice în Uniunea Europeană în anul 2013.**



Sursa: Date prelucrate de autori după: KPMG-Global <http://www.kpmg.com/Global/>

Deși cotele de impunere ca elemente de comparație pot fi discutate prin prisma structurii bazelor impozabile la care se aplică (în cazul impozitării companiilor) și a metodelor de impozitare (separată sau globală în cazul impozitării persoanelor fizice), constatam că există diferențe semnificative, chiar și între state în care metodele de stabilire a bazelor de impunere sunt asemănătoare.

Asistăm astfel la diferențe de cote de la 10 % cum este cazul în Bulgaria, până la cote de 35% în Malta sau 34 % în Belgia și Franța. Se observă că în general, țările UE 15 de până la extinderile din anii 2000, înregistrează cote mari de impozitare: Germania (29,55%), Franța(33,33), Belgia (34%), Italia (31,4%), Luxemburg (29,22%) etc.

Diferențe mari există și între țările devenite membre UE după extinderile din anii 2000 : Bulgaria (10%), Cipru (12,5%) față de Estonia (21%), sau Slovacia (23%).

Aceleași diferențe semnificative se înregistrează și în domeniul impozitării veniturilor realizate de persoanele fizice, unde întâlnim cote marginale de la un nivel minim de 10% în Bulgaria, până la 56.6 % în Suedia sau 55,56 % în Danemarca, fără să mai luăm în calcul că în cazul Bulgariei ca și în cazul României și altor state discutăm de o cota unică de impozitare, spre deosebire de impozitarea progresivă care este cu mult mai agresivă.

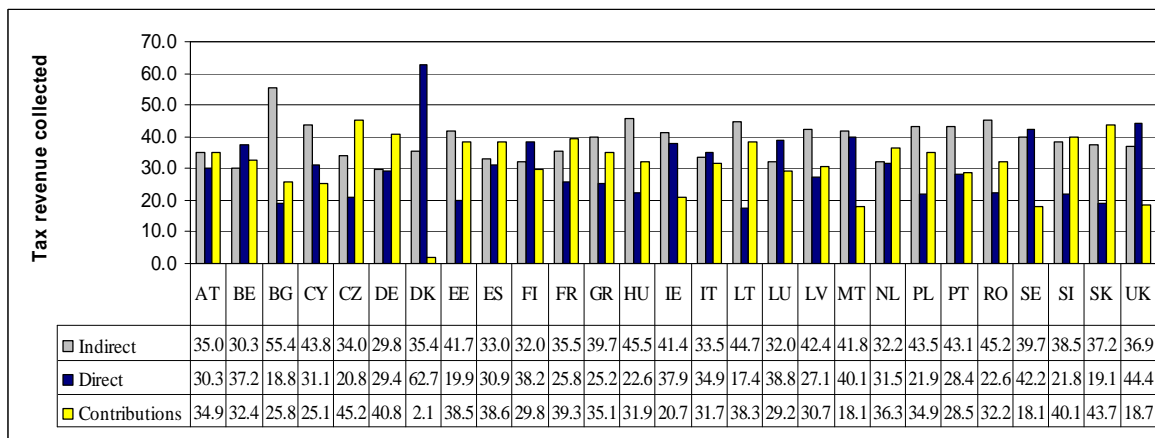
După cum rezultă din graficul nr. 1 și 2, în ceea ce privește armonizarea cotelor de impozitare, toate eforturile s-au soldat cu eșecuri, astfel încât astăzi asistăm la un nivel al cotelor de impozitare din Statele Membre care diferă puternic într-un interval destul de larg.

În absența unor decizii comunitare cu privire la bazele sau cotele de impunere, în acord cu evoluțiile care au urmat, dreptul comunitar s-a impus și în domeniul impozitelor directe, prin instituirea de directive orientate către o armonizare structurală care să reglementeze unele domenii, cum ar fi: impunerea veniturilor sucursalelor, filialelor situate în mai multe state membre și eliminarea dublei impuneri, realizarea unui regim fiscal comun aplicabil fuziunilor, divizărilor și aporturilor la constituirea unei societăți, impozitarea economiilor și redevențelor, ș.a.).

Trebuie precizat, că în interiorul Uniunii Europene, există diferențe semnificative de filozofie fiscală și în ceea ce privește structura impozitelor în total venituri fiscale. De altfel, este cunoscut că în timp ce statele dezvoltate au sisteme fiscale axate pe impozitele directe, statele mai puțin dezvoltate, îndeosebi cele nou devenite membre, aplică sisteme fiscale axate pe impozite indirecte și contribuții sociale mari.

Ratele mici de impozitare a companiilor și a veniturii personale aplicate Statele Membre care au aderat după anul 2000, reprezintă o parte semnificativă din motivele pentru care veniturile lor fiscale încasate, sunt reduse ca pondere în totalul veniturilor fiscale. Din acest punct de vedere, potrivit datelor existente pentru anul 2010 (Graficul 3), situația se prezintă astfel:

**Graficul 3. Structura veniturilor fiscale în Statele Membre (EU 27)**



Sursa: Date prelucrate de autori după: European Commission Taxation and Customs Union

Constatăm că în timp ce în rândul statelor din UE-15, ponderea impozitelor directe, indirecte și a contribuțiilor sunt relativ apropiate, în noile state membre impozitarea directă ocupă nivelele cele mai mici (Lituania (17,4%), urmată de Bulgaria (18,8%) și Slovacia (19,1%), România (22%). Toate aceste țări au adoptat sisteme de impozitare cu cote fixe care conduc la o reducere semnificativă a impozitelor directe față de cele indirecte.

În ce privește ponderea impozitelor indirecte în total impozite încasate, primele poziții sunt ocupate de Ungaria (45,5%), Bulgaria (55,4%) și România (45,2%) comparativ cu 38.6% media UE27.

În cazul contribuțiilor sociale, se constată diferențe mari între statele dezvoltate din (fosta UE – 15) așa cum sunt cele între Germania și Franța, care pun accent pe *astfel de încasări* și cele din Danemarca, Suedia și Marea Britanie, unde ponderea contribuțiilor sociale este redusă, fiind cunoscut ca acestea din urmă acoperă o mare parte a cheltuielilor cu asigurările sociale din alte impozite în timp ce cota sa de venituri fiscale directe în total este printre cele mai scăzute din statele (fosta UE – 15.)

Dificultățile întâmpinate în procesul armonizării ratelor de impozitare, a determinat Uniunea Europeană să recurgă și la alte mijloace mai ușor de acceptat și de implementat, cum sunt cele care vizează elaborarea unor reguli comune, coordonarea și cooperarea fiscală în cadrul uniunii între statele membre.

Față de cele prezentate, putem afirma că cel puțin în domeniul impozitării directe în mare parte, eforturile de armonizare au eșuat. Statele Membre continuă să privească politica fiscală ca o componentă a suveranității naționale, iar sistemele lor fiscale se deosebesc substanțial datorită diferențelor între structurile economice și sociale dar și a diferențelor conceptuale privind rolul fiscalității, în general, și al unui anumit impozit, în particular.

### **3. Manifestări și tendințe privind concurența fiscală**

Utilizarea conceptului de concurență fiscală, este prezentat în literatura de specialitate, prin prisma semnificației sale, ca o strategie în care state aflate într-o federație, care deși nu cooperează, acționează ca într-un joc în care mai multe state sau provincii din cadrul unei federații acționează, pentru stabilirea unor parametri ai sistemului fiscal în funcție de impozitele stabilite de ceilalți (Keen M., 2008), sau în sens mai larg ca o reducere a impozitelor și taxelor, care are drept consecință posibilitatea ca anumite categorii de contribuabili persoane fizice sau juridice să opteze pentru localizarea averii sau a surselor lor de venit, în acele reședințe fiscale care le satisface în cel mai înalt grad combinația optimă între o presiune fiscală redusă și/sau bunurile publice primite.

În funcție de scopurile urmărite, concurența fiscală se manifestă în funcție de orientarea guvernelor din țările care o aplică, și vizează în special:

- atragerea investițiilor străine directe, considerate tot mai importante pentru generarea de locuri de muncă în țările UE ;
- atragerea capitalului financiar mobil (investiții de portofoliu), util pentru finanțarea investițiilor, întărirea piețelor financiare și obținerea de avantaje comparative în furnizarea de servicii financiare ;
- atragerea fluxurilor financiare intra-firmă, care pot fi canalizate înspre propria jurisdicție fiscală prin atragerea acelor funcții corporative utilizate pentru transferul internațional al profiturilor;
- atragerea forței de muncă superior calificate.
- atragerea cumpărătorilor (contribuabili indirecti) în zonele transfrontaliere dar nu numai, în special ai produselor purtătoare de TVA sau de accize, în situația în care există diferențe semnificative între acestea .

Concurența fiscală la nivelul UE, poate fi apreciată ca reprezentând o competiție între jurisdicțiile fiscale ale statelor membre în care fiecare dorește să se facă mai atractiv din punct de vedere fiscal, pentru diferite categorii de contribuabili direcți sau indirecti. O astfel de apreciere din partea investitorilor, poate să vizeze mai mulți parametri calitativi și cantitativi, care se referă la :

- acceptabilitatea cotelor de impozitare prin stabilirea unor cote mai mici în raport cu altele practicate în alte jurisdicții fiscale;

- acordarea de facilități(reduceri, deduceri, exonerări) la stabilirea bazelor de impunere;
- flexibilitatea si transparenta reglementărilor si metodele de calcul al impozitelor;
- infrastructura si functionalitatea sistemului de gestionare si administrare fiscala la nivel local si central;
- acordarea de facilități referitoare la condiții de mediu, sau in asigurarea infrastructurii necesare înființării sau dezvoltării afacerilor .

Astfel de instrumente promovate de administrațiile locale și centrale, pot influența în sens pozitiv creșterea mobilității capitalului și a muncii, fiecare contribuabil fiind interesat sa beneficieze de cele mai profitabile oportunități pentru a realiza cel mai mare randament al veniturilor înainte sau după impunere. In căutarea unor astfel de oportunități, contribuabilii părăsesc granițele statelor de rezidenta, naționale, penalizând astfel acele sisteme fiscale cu rate marginale de impunere ridicate, și/sau reglementări stufoase, ceea ce se transpune într-o creștere a bazei de impunere și implicit a încasărilor totale în țările gazdă.

In ultimii ani si in special în perioada dinaintea crizei, la nivelul UE, s-au amplificat fenomenele de transfer a sarcinilor fiscale în interiorul UE, prin modalități tot mai diversificate ca forma si natura. Astfel de tendințe au fost favorizate și de amplificarea fluxurilor internaționale de capital, de inovațiile financiare, de reglementarea piețelor financiare și de noile oportunități create pentru evaziunea fiscală, cu efecte de diminuare a capacității de realizare a resurselor financiare publice si înregistrarea de deficite fiscale pentru unele state membre.

Ca o reacție la aceste dezechilibre, au apărut critici în special din partea reprezentanților Statelor Membre dezvoltate, care au pus manifestarea acestora pe seama unei armonizări insuficiente a politicilor fiscale la nivelul UE, dar si a necoordonării fiscale eficiente, ceea ce a permis guvernelor statelor membre (în special a celor nou aderate), sa utilizeze instrumentele de politica fiscala ca modalități de alocare a materiei impozabile cu grad ridicat de mobilitate(capitalul și locurile de munca) în jurisdicțiile lor fiscale in condiții de concurență fiscală.

#### **4. Armonizarea fiscala, versus concurența fiscală**

Având în vedere cele exprimate anterior, se pot aduce unele argumente pro sau contra procesului de armonizare fiscală, prin prisma gradului și limitelor în care acest proces trebuie continuat, prin recurs la opțiunea pentru o armonizare totală, sau o armonizare bazata pe coordonare fiscală cu acceptarea în mod implicit a unor elemente de concurență fiscală.

In demersul propus, trebuie reținut punctul nostru de vedere, ca datorita complexității mecanismelor si implicațiilor pe care le presupune procesul de integrare si necesitatea alinieri la Tratatetele constitutive ale Uniunii Europene, funcționarea si obiectivele sistemului fiscal la nivelul unui stat membru, nu poate fi abordat în mod independent, mai ales atunci când interacțiunea sa cu cele ale altor state au influente externe negative, in special asupra bunei funcționari a pieței unice europene. Astfel, o forma de armonizare fiscală, devine inevitabilă, iar o serie de aspecte se pot constitui in argumente pentru o armonizare fiscală, cum ar fi:

- eliminarea discriminării și a riscului dublei impuneri;
- prevenirea cazurilor involuntare de neimpozitare și a evaziunii fiscale, în special la nivelul operațiunilor intracomunitare.
- prevenirea pierderilor de venituri asociate concurenței fiscale și fragilizarea încasărilor în special prin migrarea bazelor de impozitare naționale între statele membre, în căutarea regimului fiscal mai favorabil
- reducerea costurilor de conformitate pe care le presupune încadrarea nerezidenților sub incidența dispozițiilor mai multor sisteme fiscale;



- nevalorificarea de către unele State Membre în raport cu altele, a avantajelor unei piețe unice, dar și din punctul de vedere al repartiției internaționale a veniturilor din impozite;

- distorsionarea constituirii și implicitei alocării resurselor bugetare, cu consecințe negative asupra nivelului de finanțarea cheltuielilor publice;

De asemenea, lipsa unui sistem unic coordonat, poate influența modul în care se transmite și se aplică aceeași decizie de politică fiscală de la nivelul UE, la nivelul fiecărui stat, înregistrându-se astfel efecte diferite de cele așteptate a se realiza.

Dacă armonizarea fiscală bazată pe o coordonare fiscală ar conduce la îndepărtarea neajunsurilor menționate, considerăm ca realizarea unei armonizări totale nu ar fi necesară, ceea ce ar implica menținerea unor condiții de manifestare a concurenței fiscale, bazându-ne pe următoarele argumente, între care există unele raporturi de interdependență:

a) În condițiile manifestării dezechilibrelor economico-sociale, o armonizare totală, poate crea o vulnerabilitate a politicilor fiscale naționale, prin imposibilitatea de a se apăra în fața variațiilor climatului economic și în special a efectelor unor crize economico-financiare. În condițiile în care economia globală se confruntă cu mari dificultăți, a revenit în discuție problematica implicării active a statului în viața economică și socială, în încercarea de a atenua efectele dezechilibrelor existente și potențiale, inclusiv prin utilizarea politicii fiscale ca o pârghie de macrostabilizare. Pe perioada recente crize, „multe state au considerat necesar să crească cotele maxime de impozit pe venit, adoptând una din următoarele două abordări: fie aplicarea unor noi cote de impozit pentru veniturile foarte mari, fie introducerea unor impozite temporare pentru situații urgente de deficit bugetar”(KPMG, 2012).

b) În condițiile actuale în care globalizarea economică și financiară a dezvoltat concurența pentru accesul la finanțări, inclusiv prin atragerea investițiilor străine, pentru statele mai puțin dezvoltate, posibilitatea atragerii investițiilor străine cu potențial economic prin utilizarea politicii fiscale ca instrument de atragere în jurisdicțiile lor fiscale, inclusiv prin utilizarea unor cote de impozitare mai reduse, ar fi printre puținele argumente. În context regional, pentru Statele Membre nou aderente, păstrarea unui anumit grad de independență în politica fiscală s-ar putea dovedi a fi o alegere mai bună pe termen mediu, în care să parcurgă o traiectorie de consolidare fiscală, mi ales în prezent, când sustenabilitatea fiscală a finanțelor publice a devenit o prioritate majoră..

c) Dacă în procesul de armonizare fiscală s-ar proceda la stabilirea unor cote de impozitare comune, tendința ar fi ca nivelul acestora să fie la un nivel considerat „rezonabil” pentru toate statele membre, însă în mod logic, acest nivel ar trebui să fie la un nivel mai mic decât cel al cotelor mari practicate de statele dezvoltate și unul mai mare față de cele practicate în prezent de statele mai puțin dezvoltate. În această situație, apar reacții în ambele categorii de state. Pe de o parte statele dezvoltate ar fi nevoite să-și redimensioneze cheltuielile publice în sensul diminuării, iar cele mai puțin dezvoltate ar pierde avantajele ratelor de impozitare mai mici, devenind insuficient de atrăgătoare pentru investițiile străine, și împovărate din punct de vedere fiscal pentru contribuabilii proprii. În acest caz, nu este de mirare că țările cu rate marginale mari de impunere nu apreciază concurența fiscală, în timp ce statele mai puțin dezvoltate, continuă să se afle într-un „concurs de frumusețe” cu cote de impozitare cât mai atractive pentru investițiile străine.

d) În condițiile existenței unei competiții fiscale în limite raționale atât la nivel local, cât și la nivele național, prin scăderea ratelor de impozitare, politica fiscală ar putea contribui la creșterea competitivității și la dezvoltarea afacerilor, deoarece contribuabilii ar păstra o parte mai mare din veniturile obținute, care pot asigura în viitor o creștere a bazei de impozitare și implicitei a taxelor colectate. Reciproca însă nu este valabilă, fiind binecunoscută limita suportabilității presiunii fiscale potrivit teoriei reprezentată prin Curba Laffer. De asemenea, acest aspect poate deveni un factor de dezvoltare a economiilor europene prin creșterea gradului de mobilitate a factorilor de producție, în

contextul competiției internaționale, deoarece investitorii pot beneficia de avantajele sistemelor fiscale cu cote mai reduse, fără să părăsească limitele UE.

e) În condițiile în care guvernele naționale sunt susceptibile de tendința de a „impozita pentru a cheltui” fără a gestiona eficient resursele financiare publice, concurența fiscală, poate contribui la limitarea acestor tendințe și stimularea creșterii eficienței bugetare prin utilizarea unor resurse mai mici și implicit reducerea vulnerabilității contribuabililor față de exploatarea exercitată asupra lor de către stat, care dorește permanent să-și sporească resursele majorând impozitele. De asemenea, atunci când contribuabilii știu că pot să-și transfere liber capitalurile ei se pot apăra mai ușor de abuzuri guvernamentale și de corupție.

f) Pretextul manifestării celor „patru libertăți” la nivelul pieței unice europene, nu trebuie folosit pentru a se tinde către o eliminare a concurenței fiscale, în favoarea unei armonizări complete a sistemelor fiscale naționale. Nu se poate pune semnul de egalitate între concurența fiscală și concurența de piață în sens real. Concurența de piață este dominată de legea cererii și a ofertei, în timp ce concurența fiscală, este doar un aspect al concurenței între țări, ca rezultat al unor constrângeri de natură bugetară cât și al intereselor politice, economice și sociale. O armonizare totală, ar fi eficientă până la anumite limite, deoarece uniformizarea atenuează concurența fiscală regională, dar și cea mondială, ceea ce ar constitui un dezavantaj pentru sistemul fiscal european

## 5. Concluzii

Deși armonizarea politicilor fiscale reprezintă un obiectiv important care privește sistemul finanțelor publice europene acceptat de Statele Membre prin Tratatul de aderare, cu toate eforturile întreprinse, prioritatea acordată acestui proces, a cunoscut în timp etape de ezitare și de interes oscilante ca intensitate, astfel încât gradul de armonizare realizat până în prezent să fie contrar așteptărilor, fără a se putea vorbi încă despre o politică fiscală unitară.

Rezultatele actuale ale procesului de armonizare fiscală la nivelul UE, relevă faptul că deși există o strategie fiscală cu obiective comune, realizarea acestora este diferită, statele membre uzitând în continuare de prerogativele lor de suveranitate fiscală, în timp ce Comisia Europeană pare că a abandonat eforturile sale anterioare orientate spre armonizare, fără să existe o strategie de urmat în acest sens. De asemenea, faptul că măsurile de armonizare ale Comisiei Europene trebuie să fie introduse respectând regula unanimității, se întâmplă foarte des ca unele inițiatives reglementare să fie blocate de unul sau două state membre, împiedicând astfel aplicarea lor. Reținerile Statelor Membre față de inițiatives de armonizare a impozitelor directe, în raport cu cele indirecte, nu sunt doar rezultatul gradului diferit de exigență cu care cele două tipuri de armonizări sunt prevăzute în Tratatul UE, ci și al faptului că, prin armonizarea impozitelor indirecte, marja de manevră a autorităților naționale în materia impozitării s-a restrâns considerabil.

Chiar și în cazurile în care s-a reușit adoptarea de acte legislative comunitare în acest domeniu, s-au folosit de regulă ca mijloace de armonizare Directivele și mai puțin Regulamentele. Este cunoscut, că Directivele conțin doar obligații de rezultat, trebuie transpuse în legislația națională și nu aplicate direct cum este cazul Regulamentelor, ceea ce lasă o mai mare marjă de alegere din partea autorităților naționale, care au tendința de conservare a suveranității lor fiscale, confirmând suplimentar reticenta statelor membre de a se supune în această materie unor reglementări supranaționale.

Pe fondul întârzierii rezultatelor așteptate inițial ca urmare a procesului armonizării fiscale, Statele Membre cu o economie dezvoltată și o fiscalitate accentuată, continuă să fie îngrijorate de posibilitatea reducerii surselor lor de venituri bugetare prin migrarea investitorilor potențiali sau relocarea celor existenți către jurisdicții fiscale care utilizează cote de impozitare reduse ca principale argumente de atragere a investițiilor străine, motiv pentru

care promovează și susțin o armonizare totală, inclusiv în cazul impozitului pe venitul persoanelor fizice, condamnând concurența fiscală pe care o doresc redusă sau eliminată.

Eventualele efecte negative sau pozitive atribuite concurenței fiscale la nivelul UE, sunt susținute în rândul statelor în mod diferit, deoarece fiecare se află oarecum pe poziții de interes divergente. Pe de o parte statele cu economii dezvoltate și capacitate de a rezista șocurilor pieței sunt împotriva concurenței fiscale, în timp ce statele mai puțin dezvoltate nu sunt pe deplin dispuse să renunțe în totalitate la dreptul de a încasa impozite și taxe în modul în care le dictează interesele propriei politici fiscale, deoarece aceasta rămâne printre puținele instrumente de acțiune la dispoziția guvernelor naționale, prin care să suplinească neajunsurile create în economie de eventuale crize și a șocurilor propagate în piață.

În fața unor astfel de provocări, pentru Statele Membre, politica fiscală regională se situează pe un plan secund, în timp ce interesul pentru avantajele oferite de concurența fiscală devine o opțiune viabilă. Pentru organismele UE, una dintre marile provocări a fost și rămâne găsirea unor soluții la problemele privind necesitatea compatibilității diferitelor sisteme și relații ale statelor membre, printre care sistemul fiscal ocupă o poziție semnificativă.

### References:

1. Bretschger, Lucas and Frank Hettich (2002): Globalisation, Capital Mobility and Tax Competition: Theory and Evidence for OECD Countries, *European Journal of Political Economy*, 18(4): 695-716.
2. Costăș C. (2006), *Reflections on the fiscal sovereignty of the Member States*, Study Jurisprudenția Magazine issue no. 2/2006, Babes-Bolyai University, Cluj-Napoca
3. Chilarez D., Ene G.S., „From fiscal sovereignty to a good fiscal governance in the European Union”, *Revista Economică*, Supplement No.4/2012, pag 125-135
4. Claudio Radaelli, Ulrike Kraemer: *Shifting Modes of Governance: The Case of International Direct Taxation*, International Workshop, International University Bremen, June 2005, [http://www.eu-newgov.org/database/DOCS/P22\\_D04\\_Shifting\\_modes\\_of\\_governance.pdf](http://www.eu-newgov.org/database/DOCS/P22_D04_Shifting_modes_of_governance.pdf)
5. Ene S., Micuda D., (2007): *Indirect taxation in the European Union.*, MPRA Paper No. 30414, [http://mpra.ub.uni-muenchen.de/30414/1/MPRA\\_paper\\_30414.pdf](http://mpra.ub.uni-muenchen.de/30414/1/MPRA_paper_30414.pdf)
6. Hamilton, S.F. (2009). *Excise Taxes with Multiproduct Transactions*. *American Economic Review*, 99(1), 458–471. <http://ideas.repec.org/a/aea/aecrev/v99y2009i1p458-71.html>
7. Ioneci M, Marcu N., „Taxation and accountancy between national and regional Theoretical and Applied Economics, 2007, issue 6(511)(supplement)(vol2), pages 155-164
8. Keen, M. (2008). „Tax competition”, *The New Palgrave Dictionary of Economics*, Ed. Steven N. Durlauf and Lawrence E. Blume, Palgrave Macmillan
9. [http://www.dictionaryofeconomics.com/article?id=pde2008\\_T000018](http://www.dictionaryofeconomics.com/article?id=pde2008_T000018)
10. Kudrle R.T., (2008) „The OECD’s Harmful Tax Competition Initiative and the Tax Havens: From Bombshell to Damp Squib” *Global Economy Journal*, Volume 8, Issue 1 <https://www2.hhh.umn.edu/publications/7102/document.pdf>
11. Kalchev E., 2009, *Flat Tax in the Eu –Something of Craze? the Bulgarian Case*, <http://oliver.efri.hr/~euconf/2009/docs/session12/4%20Kalchev.pdf>
12. Mitchell J.D., 2001, „Tax Competition Primer: Why Tax Harmonization and Information Exchange Undermine America’s Competitive Advantage in the Global Economy” , Heritage Foundation, Backgrounder #1460, 2001, <http://www.heritage.org/research/reports/2001/07/a-tax-competition-primer>
13. Mitchell J.D., (2000), „An OECD Proposal to Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy” Heritage Foundation, Backgrounder #1395
14. Negrescu D., Comănescu A., (2007) *Înțe de armonizare fiscală la nivelul Uniunii Europene. Provocări pentru România*, Studii de strategie și politici , Institutul European din România, Proiect SPOS 2007, [www.ier.ro/documente/SPOS2007\\_ro/Spos2007\\_studiu\\_5\\_ro.pdf](http://www.ier.ro/documente/SPOS2007_ro/Spos2007_studiu_5_ro.pdf)<sup>1</sup>

15. Nerudova, Danuse, (2008), Tax Harmonization in the EU, 90-109; <http://mibes.teilar.gr/ebook/ebooks/Nerudova%2090-109.pdf>
16. Rabushka A., Hall R., 2007, The Flat Tax, updated and revised edition, Hoover Institution, pag. 91, [http://media.hoover.org/documents/0817993115\\_79.pdf](http://media.hoover.org/documents/0817993115_79.pdf)
17. Smith D., (1999), "Will Tax Harmonization Harm Job Creation," *A European Harmony*, Stockholm Network Conference, May 8,
18. Talpos I., Crasneac O.A., (2010), Efectele concurenței fiscale, *Economie teoretică și aplicată* Volumul XVII No. 8(549) pp. 38-54
19. Trovato, M., 2007 „The Threat of Fiscal Harmonization”, Liberales Institut Paper, <http://www.steuerwettbewerb.ch/papers/Massimiliano-Trovato-The-Threat-of-Fiscal-Harmonization.pdf>
20. Wilson, J. D., Wildasin, D.,(2004) „Capital Tax Competition: Bane or Boon”, *Journal of Public Economics*, nr. 88, pp. 1065-1091
21. Eurostat, (2011), <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>
22. European Commission Taxation and Customs Union, VAT Rates Applied in the Member States of the European Union taxud.c.1(2013)2823545, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates)
23. KPMG-Global <http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/Pages/default.aspx>