

RECUPERAREA CREANȚELOR FISCALE PRIN ASISTENȚĂ RECIPROCĂ ȘI SUVERANITATEA FISCALĂ A STATELOR MEMBRE

Arina DRAGODAN – Consilier juridic

Rezumat	Abstract
<p>Crearea pieței interne fără frontiere în cadrul Uniunii Europene a dus la mobilitatea persoanelor și la creșterea schimburilor comerciale transfrontaliere. Pentru a ține pasul cu această evoluție, a fost necesară modernizarea în mod continuu a instrumentelor juridice de asistență reciprocă și de modernizare a cooperării între administrațiile fiscale ale statelor membre.</p> <p>Confruntându-se cu globalizarea economiei și cu criza economică și financiară, statele membre ale Uniunii Europene au înțeles necesitatea existenței unui instrument cât mai eficient pentru cooperarea internațională în domeniul colectării impozitelor.</p> <p>Dispozițiile legale naționale în materia recuperării se aplică numai în interiorul granițelor statelor membre. Prin urmare, autoritățile fiscale naționale nu au posibilitatea de a recupera ele însele impozitele și taxele în afara granițelor lor. De aceea, este necesară acordarea de asistență internațională la nivel administrativ în materie de recuperare.</p> <p>Acest articol își propune să prezinte impactul asistenței reciproce între statele membre în materie de recuperare a creanțelor fiscale asupra suveranității lor fiscale.</p>	<p>Creation of the internal market without borders in the European Union has led to mobility and cross-border trade. To keep pace with this development, it was necessary to continuously modernize the legal instruments on mutual assistance and cooperation between tax administrations of Member States.</p> <p>Faced with the globalization of the economy and the financial and economic crisis, the European Union Member States have realized the need for a tool as effective international cooperation in tax recovery.</p> <p>National legal dispositions for recovery of claims taxes shall apply only within the borders of the Member States. Therefore, the national tax authorities were able to recover the taxes themselves outside the borders of their states. For this reason it is necessary international assistance for recovery at the administrative level.</p> <p>This work aims to present the impact of mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes between the Member States on their fiscal sovereignty.</p>
<p style="text-align: center;">Cuvinte cheie:</p> <p>√ state membre, suveranitate fiscală, asistență reciprocă, recuperare creanțe fiscale, Directiva 2010/24/UE a Consiliului</p>	<p style="text-align: center;">Keywords:</p> <p>√ Member States, fiscal sovereignty, mutual assistance, recovery of tax claims, Council Directive 2010/24/EU</p>

I. Scurt istoric al reglementărilor privind asistența reciprocă în materia recuperării creanțelor fiscale

Înainte de adoptarea directivelor, primele acte juridice internaționale prin care a fost consemnată asistența reciprocă între administrațiile fiscale ale statelor au fost convențiile de evitare a dublei impuneri, iar uneori, această formă de cooperare a fost prevăzută și în cadrul unor proceduri de schimburi de informații.

În ceea ce privește administrația fiscală românească, înainte de aderarea României la Uniunea Europeană acestea constituiau, de altfel, actele juridice prin care se stabileau relațiile cu administrațiile fiscale străine.

Menționăm, totodată, Convenția privind asistența administrativă reciprocă în domeniul fiscal, adoptată de Consiliul Europei și Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) la Strasbourg la 25 ianuarie 1988, amendată prin Protocolul de modificare a Convenției privind asistența administrativă reciprocă în domeniul fiscal, adoptat la Paris la 27 mai 2010,

semnate de partea română la 15 octombrie 2012, ratificate prin Legea nr. 13/2014¹. Convenția este instrumentul multilateral cel mai cuprinzător și oferă toate formele posibile de cooperare fiscală internațională pentru combaterea evaziunii fiscale și a fraudei fiscale, o prioritate pentru toate țările, în vederea asigurării celei mai bune aplicări a legislațiilor fiscale naționale în respectarea drepturilor fundamentale ale contribuabililor.

La nivelul Uniunii Europene, primele modalități de asistență reciprocă în materie de recuperare au fost stabilite prin **Directiva Consiliului 76/308/CEE din 15 martie 1976**². Această Directivă și actele care au modificat-o au fost codificate prin **Directiva 2008/55/CE**³ a Consiliului. Directiva stabilește normele pe care trebuie să le conțină actele cu putere de lege și actele administrative ale statelor membre cu scopul de a asigura recuperarea în fiecare stat membru a creanțelor menționate în cadrul directivei, apărute într-un alt stat membru.

Aderarea României la Uniunea Europeană a generat armonizarea legislației fiscale naționale cu practicile administrative ale statelor membre prin transpunerea unor reglementări europene în legislația internă în scopul creșterii capacității administrative a autorităților fiscale din România.

Având în vedere că în anul 2007 în legislația română prevederile referitoare la colectarea creanțelor fiscale erau cuprinse în Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Directiva Consiliului 76/308/CEE și Directiva Comisiei 2002/94/CE au fost transpuse în cadrul acesteia, pentru a asigura unitatea reglementării în materie de recuperare a creanțelor, completându-se astfel Titlul VIII "Colectarea creanțelor fiscale" prin introducerea unui nou Capitol, al XIII-lea, intitulat "**Aspecte internaționale**". Dispozițiile acestui capitol au intrat în vigoare, cu unele excepții, la 1 ianuarie 2007.

S-au reglementat astfel raporturile dintre administrația fiscală română și autoritățile fiscale din statele membre ale Uniunii Europene, mai exact asistența reciprocă în domeniul colectării, procedura prin care autoritățile competente din România puteau solicita asistență din partea altor state membre pentru recuperarea anumitor creanțe la bugetul de stat, urmând ca statele membre cărora li se solicita asistență să realizeze recuperarea acestor creanțe și condițiile în care autoritățile competente din România acordau asistență altor state membre pentru recuperarea aceluiași tipuri de creanțe, procedând la recuperarea acestora potrivit legislației române, la fel cum ar proceda în cazul creanțelor stabilite în România.

Deși dispozițiile în vigoare au reprezentat un prim pas către îmbunătățirea procedurilor de recuperare a creanțelor fiscale la nivelul Uniunii prin armonizarea legislației naționale aplicabile, acestea s-au dovedit insuficiente pentru a răspunde cerințelor pieței interne așa cum a evoluat aceasta în ultimii 30 de ani. Statele membre au criticat în repetate rânduri insuficiența și lipsa de coordonare și de transparență a măsurilor legale de care dispuneau în temeiul Directivei 2008/55/CE a Consiliului. Astfel era necesară extinderea domeniului de aplicare a asistenței reciproce în materie de recuperare a creanțelor legate de taxe și impozite care nu erau încă acoperite de asistența reciprocă în materie de recuperare, iar pentru a putea răspunde creșterii numărului cererilor de asistență și pentru a obține rezultate mai bune, se impunea ca asistența să fie mai eficientă, mai eficace și mai ușor de pus în practică.

Prin urmare, a apărut ca fiind necesară elaborarea de noi dispoziții pentru un sistem mai eficient de asistență în materie de recuperare în cadrul pieței interne, care să garanteze proceduri de asistență pentru o recuperare rapidă, eficientă și uniformă între statele membre. Pentru

¹ *Legea nr. 13/28.02.2014 pentru ratificarea Convenției privind asistența administrativă reciprocă în domeniul fiscal, adoptată la Strasbourg la 25 ianuarie 1988, și a Protocolului de modificare a Convenției privind asistența administrativă reciprocă în domeniul fiscal, adoptat la Paris la 27 mai 2010, semnate de partea română la 15 octombrie 2012 (M.O. nr. 155/04.03.2014)*

² *Directiva 76/308/CEE din 15 martie 1976 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor rezultate din operațiuni cuprinse în sistemul de finanțare al Fondului European de Orientare și Garantare Agricolă, precum și a prelevărilor agricole și drepturilor vamale, modificată și completată ulterior, Jurnalul Oficial nr. L 73 din 19 martie 1976, p. 18-23*

³ *Directiva 2008/55/CE a Consiliului din 26 mai 2008 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor privind anumite cotizații, drepturi, taxe și alte măsuri, JO L 319, 29.11.2008, p. 21*

rezolvarea acestor probleme, Comisia a propus în luna februarie 2009 o nouă directivă⁴ a Consiliului privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor, reprezentând impozite, taxe și alte măsuri, căreia i s-au adus modificări și completări ulterior, culminând cu adoptarea **Directivei 2010/24/UE a Consiliului din 16 martie 2010 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri**⁵ care a abrogat Directiva 2008/55/CE începând cu data de 1 ianuarie 2012, dată de la care statele membre au aplicat noile prevederi.

II. Transpunerea reglementărilor Uniunii Europene în dreptul intern al statelor membre

După cum prevede Tratatul privind Uniunea Europeană și Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene⁶, Uniunea oferă cetățenilor săi un spațiu de libertate, securitate și justiție, fără frontiere interne, în interiorul căruia este asigurată libera circulație a persoanelor, instituind o piață internă. Aceasta acționează pentru dezvoltarea durabilă a Europei, întemeiată pe o creștere economică echilibrată și pe stabilitatea prețurilor, pe o economie socială de piață cu grad ridicat de competitivitate.

În ceea ce privește armonizarea legislativă, potrivit prevederilor articolelor 114 și 115 ale Tratatului, Parlamentul European și Consiliul (...) adoptă măsurile privind apropierea actelor cu putere de lege și a actelor administrative ale statelor membre care au ca obiect instituirea și funcționarea pieței interne.

Aceste prevederi nu se aplică dispozițiilor fiscale, celor privind libera circulație a persoanelor și celor privind drepturile și interesele lucrătorilor salariați.

Articolele 110-113 ale Tratatului cuprind dispoziții fiscale, orientând acțiunea Comisiei spre o armonizare a impozitelor indirecte, fără a aduce atingere dispozițiilor privind armonizarea legislativă.

Articolul 288 (ex-articolul 249 TCE) dispune că instituțiile Uniunii Europene adoptă regulamente, directive, decizii, recomandări și avize pentru exercitarea competențelor Uniunii.

Directiva este obligatorie pentru fiecare stat membru destinat cu privire la rezultatul care trebuie atins, lăsând autorităților naționale competența în ceea ce privește forma și mijloacele.

În ceea ce privește armonizarea fiscală, dispozițiile tratatului referitoare la impozitele indirecte, statuează eliminarea discriminărilor, neutralitatea fiscală în cadrul schimburilor pe piața internă și în cadrul Uniunii vamale.

Armonizarea legislațiilor naționale cu cea a Uniunii Europene este o obligație impusă de Uniunea Europeană care trebuie îndeplinită de către toate guvernele statelor membre, dar și o metodă prin care se dorește eficientizarea sistemelor fiscale în era globalizării.

Astfel că armonizarea legislativă privind impozitele indirecte trebuie asigurată în unanimitate, dispoziție care a fost menținută în cadrul proiectului de Constituție europeană cât și a Tratatului de la Lisabona.

Impozitele directe nu sunt armonizate la nivelul Uniunii Europene. Principalele măsuri europene în acest domeniu au avut ca scop facilitarea cooperării administrative dintre autoritățile fiscale naționale și eliminarea obstacolelor în calea activității transfrontaliere a comercianților.

În baza **suveranității statale**, impozitele sunt stabilite și administrate la nivel național. Cooperarea dintre administrațiile naționale are loc, în general, în temeiul convențiilor bilaterale privind impozitele prin intermediul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), dar și conform regulilor armonizate privind asistența reciprocă între statele membre pentru impunerea și recuperarea impozitelor, taxelor și a altor contribuții obligatorii.

Armonizarea sistemelor fiscale din Uniunea Europeană a apărut ca o necesitate în urma majorării volumului de tranzacții comerciale și financiare la nivel mondial, precum și a creșterii mobilității capitalurilor și a forței de muncă, ceea ce a impus adoptarea urgentă de măsuri în

⁴ COM(2009) 28 din 2 februarie 2009

⁵ Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L 84/1 din 31 martie 2010

⁶ Versiune consolidată, Jurnalul Oficial C 326, 26/10/2012, p. 0001-0390

scopul asigurării unui grad mai ridicat de protecție contra variațiilor piețelor mondiale ce ar putea afecta economia europeană.

Așa cum au apreciat și doctrinarii⁷, constituirea Uniunii Europene, desființarea barierelor vamale, alinierea sistemelor fiscale ale țărilor membre, integrarea țării noastre în această Uniune face necesară armonizarea treptată a sistemului fiscal românesc cu sistemele fiscale ale țărilor membre.

Armonizarea din fiecare țară membră sau care tinde să se integreze în Uniunea Europeană urmărește să orienteze diferitele sisteme fiscale în concordanță cu politicile economice, social-financiare și fiscale europene.

Armonizarea fiscală are ca obiectiv crearea condițiilor optime pentru integrarea și creșterea economică.

Astfel că statele membre și-au armonizat legislația internă cu ultimele prevederi ale directivelor europene privind asistența reciprocă, aplicând măsurile de îmbunătățire a transparenței, a schimbului de informații și a concurenței fiscale corecte.

În ceea ce privește transpunerea ultimelor reglementări europene privind asistența reciprocă în materia recuperării creanțelor fiscale, în dreptul intern al statelor membre, Directiva 2010/24/UE prevedea obligația statelor membre de a adopta și publica, până la 31 decembrie 2011 cel târziu, actele cu putere de lege și actele administrative necesare pentru a se conforma acesteia.

Ca și alte state membre ale Uniunii Europene, România a transpus în legislația sa națională prevederile acestei directive, prin Ordonanța Guvernului nr. 29/2011⁸ pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003⁹ privind Codul de procedură fiscală. Acest act normativ a introdus în Codul de procedură fiscală un capitol amplu (**Capitolul XII¹**), denumit **“Asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de taxe, impozite, drep-turi și alte măsuri”**, cuprinzând norme privind asistența în vederea recuperării în România a unor creanțe stabilite într-un alt stat membru al Uniunii Europene, precum și asistența în vederea recuperării într-un alt stat membru al Uniunii Europene a creanțelor stabilite în România, abrogând totodată, începând cu 1 ianuarie 2012, vechiul Capitol XIII “Aspecte internaționale” al Titlului VIII din Codul de procedură fiscală.

Ca urmare, a fost abrogat Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.659/2008¹⁰ privind modelul și conținutul unor formulare pentru recuperarea într-un stat membru al Uniunii Europene a creanțelor stabilite prin titluri de creanță emise în România.

În baza prevederilor art. 178⁴ alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 a fost emis Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 1.642/2013¹¹ privind organizarea și funcționarea Biroului central de legătură pentru contactele cu alte state membre în domeniul asistenței reciproce la recuperare, precum și cu Comisia Europeană.

Potrivit prevederilor ordinului, la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în cadrul Direcției generale de reglementare a colectării creanțelor bugetare - Serviciul de reglementare a recuperării creanțelor bugetare prin colaborare interstatală, s-a organizat și funcționează **Biroul central de legătură**, care este responsabil pentru contactele cu alte state membre în domeniul asistenței reciproce la recuperare, precum și pentru contactele cu Comisia Europeană.

⁷ Bistriceanu, Ghe., D. – *Sistemul fiscal al României*, Ed. Universitară, București, 2008, p. 33 și următoarele

⁸ *Ordonanța Guvernului nr. 29/31.08.2011 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 626/02.09.2011), cu modificările ulterioare

⁹ *Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată (M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare

¹⁰ *Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.659/15.12.2008 privind modelul și conținutul unor formulare pentru recuperarea într-un stat membru al Uniunii Europene a creanțelor stabilite prin titluri de creanță emise în România* (M.O. nr. 878/24.12.2008), act normativ abrogat de *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 99/26.01.2012* (M.O. nr. 96/07.02.2012)

¹¹ *Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 1.642/27.09.2013 privind organizarea și funcționarea Biroului central de legătură pentru contactele cu alte state membre în domeniul asistenței reciproce la recuperare, precum și cu Comisia Europeană* (M.O. nr. 637/15.10.2013)

Pentru a asigura transmiterea și/sau primirea pe cale electronică a documentelor și informațiilor între autoritățile competente din România și birourile centrale din alte state membre, Biroul central de legătură este conectat la rețeaua RCC.

Rețeaua RCC reprezintă platforma comună bazată pe rețeaua comună de comunicații, dezvoltată de Uniunea Europeană pentru a asigura toate transmisiile pe cale electronică între autoritățile competente în domeniul vamal și fiscal.

Biroul central de legătură asigură transmiterea pe cale electronică a cererilor, documentelor și informațiilor în domeniul asistenței reciproce la recuperare pentru creanțele prevăzute la art. 178² din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, inclusiv pentru creanțele stabilite în cadrul operațiunilor vamale, precum și pentru taxele, impozitele și drepturile de orice fel prelevate de către autoritățile locale.

Astfel că o modificare importantă adusă prin acest ordin este că Biroul central de legătură s-a organizat și funcționează la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în cadrul Direcției generale de reglementare a colectării creanțelor bugetare - Serviciul de reglementare a recuperării creanțelor bugetare prin colaborare interstatală, spre deosebire de vechea reglementare care dispunea că la nivelul direcției sus-menționate funcționa doar Biroul de legătură care asigura interfața dintre Biroul central pentru recuperarea creanțelor statelor membre constituit la nivelul Autorității Naționale a Vămirilor și organele fiscale teritoriale¹².

III. Principalele prevederi privind asistența reciprocă pentru recuperarea creanțelor fiscale, cuprinse în Directiva 2010/24/UE

Directiva 2010/24/UE stabilește normele în temeiul cărora statele membre asigură asistența în vederea recuperării într-un stat membru a creanțelor prevăzute de aceasta, în sensul că asistența reciprocă poate să ia următoarea formă: autoritatea solicitată poate furniza autorității solicitante informațiile de care aceasta din urmă are nevoie pentru a recupera creanțele născute în statul membru al autorității solicitante și poate notifica debitorului toate documentele privind astfel de creanțe emise de statul membru solicitant. De asemenea, autoritatea solicitată poate recupera, la cererea autorității solicitante, creanțele născute în statul membru solicitant sau poate lua măsuri asigurătorii pentru a garanta recuperarea acestor creanțe.

Potrivit prevederilor articolului 2 al directivei, aceasta se aplică creanțelor legate de următoarele:

a) toate impozitele și taxele de orice fel prelevate de către un stat membru sau în numele acestuia ori de către subdiviziunile sale teritoriale sau administrative, inclusiv autorități locale, sau în numele acestora, ori în numele Uniunii;

b) rambursări, intervenții și alte măsuri care fac parte din sistemul de finanțare integrală sau parțială al Fondului European de Garantare Agricolă (FEAGA) și al Fondului European Agricol pentru Dezvoltare Rurală (FEADR), inclusiv sumele care se percep în cadrul acestor acțiuni;

c) prelevări și alte taxe prevăzute în cadrul organizării comune a pieței din sectorul zahărului.

De asemenea, sunt incluse și:

a) sancțiunile administrative, amenzile, taxele și suprataxele în legătură cu creanțele pentru care se poate solicita asistență reciprocă, care sunt stabilite de autoritățile administrative responsabile de perceperea taxelor, impozitelor sau drepturilor în cauză sau de desfășurarea de anchete administrative în privința acestora ori care sunt confirmate de organismele administrative sau judiciare la cererea autorităților administrative menționate;

b) redevențele pentru certificate și alte documente similare emise în legătură cu procedurile administrative privind taxele, impozitele și drepturile; redevențe pentru certificate și alte documente similare emise;

¹² *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.951/16.11.2006 privind organizarea și funcționarea biroului central înființat pentru transmiterea pe cale electronică a informațiilor în domeniul recuperării creanțelor statelor membre ale Uniunii Europene (M.O. nr. 954/27.11.2006), act normativ abrogat de Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 1.642/2013*

c) dobânzile, majorările de întârziere, penalitățile de întârziere și costurile în legătură cu creanțele pentru care poate fi solicitată asistență reciprocă.

Directiva nu se aplică:

- a) contribuțiilor obligatorii la sistemul de securitate socială care trebuie plătite fie statului membru sau unei subdiviziuni a acestuia, fie instituțiilor de securitate socială de drept public;
- b) taxelor care nu sunt prevăzute la alineatul (2) al directivei;
- c) drepturilor de natură contractuală, cum ar fi sumele stabilite pentru utilități publice;
- d) sancțiunilor cu caracter penal impuse în cadrul unei proceduri penale sau altor sancțiuni cu caracter penal care nu intră sub incidența prevederilor alineatului (2) litera a) al directivei.

Astfel, domeniul de aplicare al asistenței reciproce în materie de recuperare a fost extins și la alte impozite și taxe decât cele care erau deja acoperite de Directiva 2008/55/CE a Consiliului.

Autoritățile competente pentru recuperarea în România a creanțelor stabilite într-un alt stat membru al Uniunii Europene, precum și pentru recuperarea într-un alt stat membru al Uniunii Europene a creanțelor stabilite în România

În sensul Directivei 2010/24/UE a Consiliului:

↳ **"autoritate solicitantă"** înseamnă un birou central de legătură, un birou de legătură sau un departament de legătură al unui stat membru care înaintează o cerere de asistență cu privire la o creanță menționată la articolul 2;

↳ **"autoritate solicitată"** înseamnă un birou central de legătură, un birou de legătură sau un departament de legătură al unui stat membru căruia îi este adresată o cerere de asistență;

↳ **"rețea RCC"** înseamnă platforma comună bazată pe rețeaua comună de comunicații (RCC) dezvoltată de Uniune pentru toate transmisiile prin mijloace electronice între autoritățile competente din domeniul vamal și fiscal.

Autoritatea competentă din România pentru aplicarea prevederilor Capitolului XII¹ din Codul de procedură fiscală, precum și pentru contactele cu Comisia Europeană este **Agencia Națională de Administrare Fiscală**.

Modalități de acordare a asistenței reciproce între statele membre

A. Schimb de informații

În ceea ce privește schimbul de informații, directiva prevede că acesta se realizează în două moduri:

a. La cererea autorității solicitante, când autoritatea solicitată furnizează orice informații despre care este previzibil că prezintă relevanță pentru autoritatea solicitantă în vederea recuperării creanțelor sale menționate la articolul 2 al directivei.

În scopul furnizării acestor informații, autoritatea solicitată asigură realizarea oricăror anchete administrative necesare pentru obținerea acestora.

b. Fără cerere prealabilă, aceasta fiind o noutate a directivei, potrivit căreia în cazul în care o rambursare a impozitelor sau taxelor, altele decât taxa pe valoarea adăugată, se efectuează către o persoană stabilită sau având domiciliul într-un alt stat membru, statul membru din care urmează să se efectueze rambursarea poate informa, cu privire la rambursarea preconizată, statul membru unde este stabilită sau unde își are domiciliul persoana.

Informațiile exceptate de la acordarea asistenței și secretul bancar

Directiva prevede că sunt exceptate de la acordarea asistenței următoarele informații, și anume cele:

- a) pe care nu le-ar putea obține în vederea recuperării creanțelor similare născute în statul membru solicitat;
- b) care ar divulga un secret comercial, industrial sau profesional;
- c) a căror comunicare ar aduce atingere securității statului membru solicitat sau ar fi contrare ordinii publice a acestuia.

Însă, aceste excepții nu pot fi interpretate ca permițând unei autorități solicitate a unui stat membru să refuze furnizarea de informații pentru simplul motiv că aceste informații sunt deținute de o bancă, de o altă instituție financiară, de o persoană desemnată sau care acționează

în calitate de agent sau de administrator sau că informațiile respective se referă la participațiile la capitalul unei persoane. Astfel a fost clarificată totodată și problema utilizării inadecvate a secretului bancar.

O noutate adusă în domeniul asistenței reciproce pentru recuperare este **autorizarea prezenței funcționarilor autorizați de autoritatea solicitantă în birourile administrative ale autorității solicitante și participarea acestora la anchetele administrative.**

În acest sens, articolul 7 al directivei prevede că:

“Prin acord între autoritatea solicitantă și autoritatea solicitată și în conformitate cu modalitățile stabilite de autoritatea solicitată, funcționarii autorizați de autoritatea solicitantă pot, în vederea promovării asistenței reciproce:

(a) să fie prezenți în birourile în care autoritățile administrative ale statului membru solicitat își desfășoară activitatea;

(b) să fie prezenți la anchetele administrative efectuate pe teritoriul statului membru solicitat;

(c) să însoțească funcționarii competenți din statul membru solicitat în cursul procedurilor judiciare din respectivul stat membru.”

Mai mult, în măsura în care legislația în vigoare în statul membru solicitat permite acest lucru, acordul menționat la alineatul (1) litera (b) poate prevedea ca funcționarii din statul membru solicitant să poată intervieva persoane și examina registre.

B. Notificarea documentelor

În conformitate cu prevederile articolului 8 al directivei, la cererea autorității solicitante, autoritatea solicitată notifică destinatarului toate documentele, inclusiv pe cele de natură judiciară, emise de statul membru solicitant și referitoare la creanțe, astfel cum sunt menționate la articolul 2, sau la recuperarea acestora.

Cererea de notificare trebuie însoțită de un formular-tip care conține cel puțin următoarele informații:

a) numele, adresa și alte date relevante pentru identificarea destinatarului;

b) scopul notificării și termenul în care ar trebui efectuată notificarea;

c) o descriere a documentului anexat, a naturii și a valorii creanței în cauză;

d) numele, adresa și alte date de contact cu privire la:

(i) biroul responsabil de documentul anexat și, în cazul în care este diferit,

(ii) biroul la care se pot obține informații suplimentare privind documentul notificat sau posibilitățile de a contesta obligația de plată.

Cu privire la mijloacele de notificare, directiva stabilește ca autoritatea solicitată să se asigure că **notificarea în statul membru solicitat se efectuează în conformitate cu actele cu putere de lege, actele administrative și practicile administrative naționale în vigoare în statul membru solicitat.**

C. Măsurile asigurătorii sau de recuperare

Cerere de recuperare

În conformitate cu dispozițiile articolului 10 al directivei, la cererea autorității solicitante, autoritatea solicitată recuperează creanțele care fac obiectul unui titlu care permite executarea în statul membru solicitant.

Condiții aplicabile cererilor de recuperare sunt stabilite la articolul 11 al directivei:

“(1) Autoritatea solicitantă nu poate formula o cerere de recuperare dacă și atâta vreme cât creanța și/sau titlul care permite executarea acesteia în statul membru solicitant sunt contestate în statul membru respectiv, cu excepția cazurilor în care se aplică articolul 14 alineatul (4) al treilea paragraf.

(2) Înainte ca autoritatea solicitantă să facă o cerere de recuperare, se aplică procedurile de recuperare adecvate disponibile în statul membru solicitant, cu excepția situațiilor următoare:

(a) atunci când este evident că nu există active pentru recuperare în statul membru solicitant sau că astfel de proceduri nu vor duce la plata integrală a creanței și că autoritatea solici-

tantă deține informații specifice care indică faptul că persoana în cauză are active în statul membru solicitat;

(b) atunci când aplicarea unor astfel de proceduri în statul membru solicitant ar cauza dificultăți disproporționate.”.

Instrumentul care permite executarea în statul membru solicitat și alte documente însoțitoare - noutate a directivei

Directiva prevede la articolul 12 alineatul (1) că orice cerere de recuperare este însoțită de un **instrument uniform care permite executarea în statul membru solicitat**. Acest titlu uniform reflectă conținutul principal al titlului inițial care permite executarea și constituie baza unică a măsurilor asigurătorii și de recuperare luate în statul membru solicitat. Acesta nu face obiectul niciunui act de recunoaștere, completare sau înlocuire în respectivul stat membru.

Titlul uniform care permite executarea trebuie obligatoriu să conțină cel puțin următoarele informații:

a) informații relevante pentru identificarea instrumentului inițial care permite executarea, o descriere a creanței, inclusiv natura acesteia, perioada acoperită de creanță, orice date relevante pentru procesul de executare și valoarea creanței și diferitele componente ale acesteia, precum capitalul principal, dobânzile înregistrate etc.;

b) numele și alte date relevante pentru identificarea debitorului;

c) numele, adresa și alte date de contact cu privire la:

(i) biroul responsabil de evaluarea creanței și, dacă este diferit,

(ii) biroul la care se pot obține informații suplimentare privind creanța sau posibilitățile de a contesta obligația de plată.

De asemenea, cererea de recuperare a unei creanțe poate fi însoțită de alte documente referitoare la creanță, emise de statul membru solicitant.

Recuperarea creanței

În ceea ce privește executarea cererii de recuperare, directiva prevede la articolul 13 că în scopul recuperării creanței în statul membru solicitat, **orice creanță cu privire la care a fost formulată o cerere de recuperare este tratată ca și când ar fi o creanță a statului membru solicitat, cu unele excepții menționate de directivă**.

În cazul în care autoritatea solicitată consideră că pe teritoriul statului său nu se prelevă impozite sau taxe identice sau similare, aceasta face uz de prerogativele conferite și de procedurile instituite în temeiul actelor cu putere de lege sau al actelor administrative din statul membru solicitat care se aplică creanțelor rezultate din impozitul pe venitul persoanelor fizice, cu excepția cazului în care directiva prevede altfel.

Cererea de măsuri asigurătorii

Cu privire la măsurile asigurătorii, prevederile articolului 16 alineatul (1) din directivă, dispun că la cererea autorității solicitante, autoritatea solicitată ia măsurile asigurătorii necesare, dacă acestea sunt permise de legislația sa națională și în conformitate cu practicile sale administrative, pentru a asigura recuperarea în cazul în care creanța sau titlul care permite executarea în statul membru solicitant este contestat(ă) la momentul formulării cererii sau în cazul în care creanța nu face încă obiectul unui titlu care să permită executarea în statul membru solicitant, în măsura în care sunt de asemenea posibile măsuri asigurătorii, într-o situație similară, în temeiul legislației naționale și al practicilor administrative ale statului membru solicitant.

De asemenea, documentul elaborat pentru a permite aplicarea de măsuri asigurătorii în statul membru solicitant și referitor la creanța pentru care se solicită asistența reciprocă nu face obiectul niciunui act de recunoaștere, completare sau înlocuire în statul membru solicitat.

Toate aceste prevederi ale directivei respectă suveranitatea fiscală a statului solicitat, neimpunând reguli privind asistența pentru recuperare contrare cu legislația statelor membre, creanța statului solicitant fiind tratată ca și când ar fi o creanță a statului membru solicitat.

Modificarea sau retragerea cererii de asistență pentru recuperare

Ulterior formulării cererii de recuperare, autoritatea solicitantă trebuie să informeze imediat autoritatea solicitată cu privire la orice modificare ulterioară adusă cererii sale de recuperare sau cu privire la retragerea cererii sale, precizând motivele modificării sau retragerii acesteia.

În cazul în care modificarea cererii este rezultatul unei decizii luate de organismul competent să soluționeze litigiile apărute cu privire la creanță, autoritatea solicitantă trebuie să comunice decizia respectivă împreună cu un instrument uniform revizuit care permite executarea în statul membru solicitat. Autoritatea solicitată inițiază atunci alte măsuri de recuperare pe baza instrumentului revizuit.

Acordarea de facilități fiscale în cadrul asistenței reciproce

Directiva reglementează **posibilitatea de a acorda debitorului anumite preferințe, un termen de plată sau o plată eșalonată, însă nu instituie o obligativitate în acest sens, lăsând la latitudinea statelor această opțiune.**

Articolul 13 alineatul (1) paragraful 3 prevede că **statul membru solicitat nu este obligat** să acorde creanțelor altor state membre preferințele acordate pentru creanțe similare apărute în respectivul stat membru, cu excepția cazurilor în care statele membre vizate convin altfel sau există dispoziții contrare în legislația statului membru solicitat. Un stat membru care acordă preferințe pentru creanțe altui stat membru nu poate refuza acordarea aceluiași preferințe pentru aceleași creanțe sau pentru creanțe similare altor state membre, în aceleași condiții.

Porivit alineatului (4) al aceluiași articol, autoritatea solicitată poate, în cazul în care actele cu putere de lege sau actele administrative în vigoare în statul membru solicitat permit acest lucru, să acorde debitorului un termen de plată sau să autorizeze o plată eșalonată și poate să perceapă o dobândă în acest sens. Autoritatea solicitată informează ulterior autoritatea solicitantă cu privire la orice astfel de decizie.

Prescripția

În ceea ce privește prescripția, directiva stabilește că **termenele de prescripție sunt reglementate exclusiv de actele cu putere de lege în vigoare în statul membru solicitant.**

Însă, în ceea ce privește suspendarea, întreruperea sau prelungirea termenului de prescripție, toate demersurile efectuate în vederea recuperării creanțelor de către autoritatea solicitată sau în numele acesteia, în temeiul unei cereri de asistență, care au drept efect suspendarea, întreruperea sau prelungirea termenului de prescripție, în conformitate cu legislația în vigoare în statul membru **solicitat**, sunt considerate a avea același efect în statul membru **solicitant**, cu condiția ca efectul corespunzător să fie prevăzut în actele cu putere de lege în vigoare în statul membru solicitant.

Directiva precizează la articolul 19 faptul că dacă suspendarea, întreruperea sau prelungirea termenului de prescripție nu este posibilă în temeiul legislației în vigoare în statul membru solicitat, toate demersurile efectuate în vederea recuperării creanțelor de către autoritatea solicitată sau în numele acesteia în temeiul unei cereri de asistență care, dacă ar fi fost efectuate de către autoritatea solicitantă în propriul stat membru sau în numele acesteia, ar fi dus la suspendarea, întreruperea sau prelungirea termenului de prescripție în conformitate cu legislația în vigoare în statul membru solicitant sunt considerate a fi fost efectuate în statul membru solicitant, în ceea ce privește efectul respectiv.

Și aceste prevederi ale directivei au ținut seama de respectarea suveranității fiscale a statelor membre.

Costurile asistenței

În cadrul acordării asistenței reciproce, autoritatea solicitată, în plus față de sumele recuperate aferente creanței, precum și dobânda percepută, trebuie să recupereze de la contribuabil și cheltuielile legate de recuperare pe care aceasta le-a suportat.

Și în cazul recuperării costurilor de asistență, în virtutea suveranității fiscale, directiva prevede că acestea se rețin în conformitate cu actele cu putere de lege și actele administrative din statul membru solicitat.

De asemenea, directiva dispune ca statele membre să renunțe reciproc la toate cererile privind rambursarea cheltuielilor rezultate din asistența reciprocă pe care și-o acordă în conformitate cu directiva. Cu toate acestea, în cazul unor recuperări care creează dificultăți deosebite, care implică cheltuieli foarte mari sau care se referă la crima organizată, autoritatea solicitantă și autoritatea solicitată pot să convină asupra unor modalități de rambursare specifice cazurilor în speță.

Însă, fără a aduce atingere acestor dispoziții, statul membru solicitant rămâne răspunzător față de statul membru solicitat pentru toate cheltuielile și toate pierderile suportate în legătură cu acțiunile recunoscute ca fiind nejustificate, în ceea ce privește fie fondul creanței, fie valabilitatea titlului emis de autoritatea solicitantă care permite executarea și/sau aplicarea de măsuri asigurătorii.

Având în vedere prevederile sus-menționate, apreciem că asistența reciprocă între state pentru recuperarea creanțelor fiscale este o metodă utilă, la îndemâna organelor fiscale, care nu necesită costuri mari în raport cu rezultatele obținute.

Limite ale obligațiilor autorității solicitate

Directiva instituie, de asemenea, limite în acordarea asistenței pentru recuperarea creanțelor, prevăzute la articolul 18, și anume:

➤ Autoritatea solicitată nu este obligată să acorde asistența prevăzută la articolele 10-16 dacă recuperarea creanței este de natură să genereze, din cauza situației debitorului, grave dificultăți de ordin economic sau social în statul membru solicitat, în măsura în care actele cu putere de lege, actele administrative și practicile administrative în vigoare în respectivul stat membru permit o astfel de excepție în cazul creanțelor naționale.

➤ Autoritatea solicitată nu este obligată să acorde asistența prevăzută la articolul 5 și la articolele 7-16 dacă cererea inițială de asistență în conformitate cu articolele 5, 7, 8, 10 sau 16 este efectuată cu privire la creanțe care au o vechime mai mare de cinci ani, acest termen începând de la momentul scadenței creanței în statul membru solicitant și până la momentul cererii inițiale de asistență.

➤ Un stat membru nu este obligat să acorde asistență dacă valoarea totală a creanțelor reglementate de prezenta directivă, pentru care se solicită asistență, este mai mică de 1.500 EUR.

În toate cazurile, autoritatea solicitată trebuie să informeze autoritatea solicitantă în legătură cu motivele refuzului unei cereri de asistență.

Regimul lingvistic

În ceea ce privește regimul lingvistic, comparativ cu prevederile directivelor anterioare, Directiva 2010/24/UE a Consiliului aduce lămuriri, în sensul că prevede că toate cererile de asistență, formularele-tip pentru notificare și titlurile uniforme care permit executarea în statul membru solicitat sunt trimise în limba oficială sau în una dintre limbile oficiale ale statului membru solicitat sau sunt însoțite de o traducere în una dintre aceste limbi. Faptul că anumite părți sunt scrise într-o limbă, alta decât limba oficială sau una dintre limbile oficiale ale statului membru solicitat, nu afectează valabilitatea acestora sau a procedurii, în măsura în care acea limbă este stabilită de comun acord între statele membre interesate însă documentele a căror notificare este solicitată în conformitate cu articolul 8 pot fi trimise autorității solicitate într-o limbă oficială a statului membru solicitant.

Aplicarea altor acorduri privind asistența

În acest sens, se păstrează vechea prevedere a Directivei Consiliului 76/308/CEE și a Directivei 2008/55/CE, și anume că **acordarea asistenței reciproce în baza Directivei 2010/24/UE a Consiliului nu aduce atingere îndeplinirii niciunei obligații de furnizare de asistență mai extinse, care decurge din acorduri sau înțelegeri bilaterale sau multilaterale**, inclusiv în domeniul notificării actelor judiciare sau extrajudiciare, cu condiția ca în cazul în care statele membre încheie astfel de acorduri sau înțelegeri bilaterale sau multilaterale cu privire la aspecte reglementate de directivă și care nu se referă la cazuri individuale, ele să informeze fără întârziere Comisia în acest sens. La rândul său, Comisia informează celelalte state membre.

Noutatea o aduce însă faptul că, atunci **când acordă asistență reciprocă mai extinsă în temeiul unui acord sau al unei înțelegeri bilateral(e) sau multilateral(e), statelor membre li se permite să poată face uz de rețeaua de comunicații electronice și de formularele-tip adoptate pentru punerea în aplicare a Directivei 2010/24/UE.**

Păstrarea secretului informațiilor

Directiva obligă statele membre să păstreze secretul informațiilor, în sensul că informațiile comunicate sub orice formă, în temeiul directivei, sunt reglementate de obligația păstrării secretului oficial și se bucură de protecția acordată informațiilor similare în temeiul legislației naționale a statului membru care le-a primit.

Astfel de informații pot fi utilizate în scopul aplicării de măsuri asigurătorii sau de executare în privința creanțelor care intră sub incidența directivei. De asemenea, astfel de informații pot fi utilizate pentru evaluarea și impunerea contribuțiilor obligatorii la sistemul de securitate socială.

Statul membru care furnizează informațiile permite utilizarea acestora în alte scopuri decât cele menționate la alineatul (1) în statul membru care primește informațiile în cazul în care, în temeiul legislației statului membru care furnizează informațiile, informațiile pot fi utilizate în scopuri similare.

Folosirea informațiilor transmise în cadrul asistenței reciproce de un al treilea stat

O noutate adusă de Directiva 2010/24/UE este aceea că **informațiile transmise între cele două state: solicitat și solicitant, pot fi folosite și de un al treilea stat**, în condițiile dispozițiilor alineatului (4) al articolului 23:

“În cazul în care autoritatea solicitantă sau solicitată consideră că informațiile obținute în temeiul directivei ar putea fi folositoare, în scopurile menționate la alineatul (1), unui al treilea stat membru, ea poate să transmită respectivele informații acestui al treilea stat membru, cu condiția ca transmiterea acestor informații să fie conformă cu normele și procedurile stabilite în directivă. Aceasta informează statul membru de la care provin informațiile cu privire la intenția sa de a transmite informațiile respective unui stat membru terț. Statul membru de la care provin informațiile se poate opune acestei transmiteri a informațiilor, în termen de zece zile lucrătoare de la data la care a primit comunicarea din partea statului membru care dorește să transmită informațiile.”.

Permisiunea de a utiliza, în temeiul alineatului (3), informații care au fost transmise în temeiul alineatului (4) poate fi acordată numai de către statul membru de unde provin informațiile.

În ceea ce privește modalitatea de utilizare a informațiilor comunicate sub orice formă în temeiul acestei directive, regula este că ele pot fi invocate sau utilizate drept probe de toate autoritățile din statul membru care primește informațiile, pe aceeași bază ca și informațiile similare obținute în respectivul stat.

Soluționarea litigiilor

În ceea ce privește instituția competentă să soluționeze litigiile născute în cadrul acordării asistenței reciproce între două state, directiva distinge două situații, după cum urmează:

1. *Litigiile cu privire la creanță, la titlul inițial care permite executarea în statul membru solicitant sau la titlul uniform care permite executarea în statul membru solicitat și litigiile legate de validitatea unei notificări* efectuate de o autoritate competentă a statului membru solicitant *sunt de competența organismelor competente ale statului membru solicitant*. Dacă, în cursul procedurii de recuperare, creanța, titlul inițial care permite executarea în statul membru solicitant sau titlul uniform care permite executarea în statul membru solicitat este contestat(ă) de o parte interesată, autoritatea solicitată informează respectiva parte interesată că o astfel de acțiune trebuie introdusă de aceasta din urmă în fața organismului competent al statului membru solicitant, în conformitate cu actele cu putere de lege în vigoare în statul respectiv.

2. *Litigiile cu privire la măsurile de executare* luate în statul membru solicitat sau cu privire la *validitatea unei notificări* efectuate de o autoritate competentă a *statului membru solicitat* sunt introduse în fața *organismului competent al statului membru respectiv* în conformitate cu actele cu putere de lege și actele administrative ale acestuia.

Formulare-tip și mijloace de comunicare

Foarte important pentru acordarea asistenței reciproce, pentru facilitarea acesteia, directiva pune la dispoziția statelor membre formulare-tip pentru cererile de informații, cererile de notificare, cererile de recuperare și cererile de măsuri asigurătorii, care trebuie trimise prin mijloace electronice, cu excepția cazurilor în care acest lucru nu este posibil din motive tehnice.

De asemenea, titlul uniform care permite executarea în statul membru solicitat, documentul care permite aplicarea de măsuri asigurătorii în statul membru solicitant și celelalte documente se trimit prin mijloace electronice, cu excepția cazurilor în care acest lucru nu este posibil din motive tehnice.

Moneda în care se recuperează sumele solicitate

În conformitate cu dispozițiile articolului 13 alineatul (1) paragraful 4 al directivei, **statul membru solicitat recuperează creanța în moneda sa națională**. Autoritatea solicitată îi transmite autorității solicitante sumele recuperate aferente creanței, precum și dobânda.

Punerea în aplicare a Directivei 2010/24/UE

Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1189/2011 al Comisiei din 18 noiembrie 2011¹³ de stabilire a unor norme referitoare la anumite dispoziții din Directiva 2010/24/UE a Consiliului stabilește normele de aplicare a articolului 5 alineatul (1), a articolului 8, a articolului 10, a articolului 12 alineatul (1), a articolului 13 alineatele (2), (3), (4) și (5), a articolului 15, a articolului 16 alineatul (1) și a articolului 21 alineatul (1) din Directiva 2010/24/UE, inclusiv normele privind conversia și transferul sumelor recuperate, precum și mijloacele de comunicare între autorități.

Regulamentul cuprinde normele privind modalitățile practice și perioadele necesare pentru comunicare între autoritatea solicitată și autoritatea solicitantă, iar anexele sale cuprind modele ale formularului standard care însoțește cererea de notificare și ale instrumentului uniform care permite executarea în statul membru solicitat. Acesta este obligatoriu în toate elementele sale și se aplică direct în toate statele membre, punerea sa în aplicare abrogând Regulamentul (CE) nr. 1179/2008 al Comisiei din 28 noiembrie 2008 de stabilire a normelor de aplicare a anumitor dispoziții din Directiva 2008/55/CE a Consiliului privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor privind anumite cotizații, drepturi, taxe și alte măsuri.

În anexele 1 și 2 la regulament sunt cuprinse formularele uniforme de notificare a informațiilor, de executare a creanțelor care trebuie folosite de autoritățile fiscale competente ale statelor membre atunci când solicită și acordă asistență reciprocă.



Globalizarea face mai dificilă sarcina autorităților fiscale atât în ceea ce privește determinarea impozitelor datorate de către contribuabili, cât și colectarea acestora. Autoritățile nu au posibilitatea de a colecta în întregime taxele și impozitele în interiorul granițelor lor, motiv pentru care ele își solicită și își acordă asistență reciprocă.

Pentru a ține pasul cu globalizarea tot mai evoluată, reglementările legale instituite la nivelul Uniunii Europene au fost îmbunătățite de-a lungul timpului, culminând cu Directiva 2010/24/UE care prevede un sistem performant de acordare a asistenței privind recuperarea, răspunzând noilor evoluții ale pieței interne a Uniunii care trebuie, cel puțin teoretic, să permită creșterea rapidă, eficientă și uniformă a procedurilor în toată Uniunea Europeană.

Sintetizând noutățile aduse prin Directiva 2010/24/UE a Consiliului, concluzionăm că prin adoptarea acesteia s-a dorit să se *îmbunătățească sistemul de asistență în materie de recuperare în cadrul pieței interne prin introducerea de modificări în mai multe domenii: **extinderea domeniului de aplicare** a asistenței reciproce în materie de recuperare pentru a acoperi un an-*

¹³ Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1189/2011 al Comisiei din 18 noiembrie 2011 de stabilire a unor norme referitoare la anumite dispoziții din Directiva 2010/24/UE a Consiliului privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri, Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L 302/16 din 19.11.2011, aplicându-se începând cu 1 ianuarie 2012

sambulu de taxe și impozite percepute de statele membre și subdiviziunile sale teritoriale și administrative, **punerea la dispoziție a unor instrumente uniforme de lucru**, precum și a unor **formulare-tip pentru transmiterea cererilor de asistență, acordarea posibilității funcționarilor dintr-un stat membru să fie prezenți în birourile administrative sau să participe activ la anchetele administrative de pe teritoriul unui alt stat membru printr-un acord, schimbul de informații fără cerere prealabilă** etc.

În plus, **pentru problemele neacoperite de directivă, statele membre au dreptul de a încheia acorduri pentru o asistență mai extinsă.**

Administrația fiscală românească are posibilitatea de a adresa unui stat membru o cerere privind toate informațiile necesare pentru recuperarea creanțelor sale. La fel, orice stat membru are posibilitatea de a adresa României o cerere similară pentru recuperarea creanțelor sale.

Structura impozitelor în statele Uniunii Europene diferă destul de mult în funcție de particularitățile fiecărui stat în parte. Procesul de integrare al statelor în spațiul european presupune adoptarea de politici comerciale, financiare și fiscale care să fie compatibile cu obiectivele de bază ale Uniunii Europene pe termen lung.

Suveranitatea fiscală dă dreptul statelor membre de a lua singure decizii cu privire la modul de colectare a impozitelor, taxelor și a altor contribuții obligatorii, precum și de redistribuire a acestora în funcție de specificul național. În acest sens, în opinia noastră, armonizarea sistemelor fiscale ale țărilor membre ale Uniunii Europene nu trebuie să constituie un simplu proces de aliniere a legislației, normelor și regulilor procedurale la cele europene întrucât rezultatul nu ar putea fi decât o uniformizare a acestora, ceea ce nu este de dorit în condițiile în care fiecare stat are propriile caracteristici individuale.

Raportat la aceste chestiuni, trebuie pusă în discuție respectarea suveranității fiscale a statelor membre. La nivel european, suveranitatea fiscală se poate respecta prin exercitarea sa în comun de către statele membre, respectându-se reciproc.

Procesul de armonizare fiscală nu trebuie să constituie doar un număr de măsuri și politici aplicate astfel încât să fie atins un singur obiectiv și transpunerea legislației europene în dreptul intern al statelor membre, ci o acțiune complexă de identificare a unor compromisuri între cerințele de suveranitate fiscală a statelor membre, pe de o parte, și imperativele economice dictate de integrarea piețelor și libera circulație, pe de altă parte. Astfel că prin armonizare fiscală trebuie să se realizeze o conciliere între autonomia fiscală a statelor membre cu minimizarea distorsiunilor de ordin geografic, social și economic generate de diferențele existente între sistemele fiscale ale statelor membre. Se poate vorbi în acest sens despre o exercitare a suveranității statale în comun de către statele membre la nivel european.

Rămâne de văzut dacă punerea în aplicare a ultimelor prevederi comune de către statele membre va demonstra sau nu că acestea au fost bine gândite la nivelul Uniunii Europene și dacă ele vor conduce la îmbunătățirea rezultatelor asistenței reciproce în materie de recuperare a creanțelor fiscale.

Bibliografie:

1. Bistriceanu Ghe.D. – *Sistemul fiscal al României*, Editura Universitară, București, 2008
2. Bouvier M. – *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, ed. a 9 a, LGDJ, Paris, 2008
3. Bouvier M., Esclassan M.C., Lassale J.P. – *Manuel de Finances Publiques*, ed. a 10 a, LGDJ, Paris, 2010
4. Minea M.Ș., Costaș C.F. – *Fiscalitatea în Europa la începutul mileniului III*, Editura Rosetti, București, 2006
5. Owens J. – *Taxation and Globalization*, The OECD Observer nr. 230/2002
6. *Tratatul privind Uniunea Europeană și Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene*, versiunea consolidată, Jurnalul Oficial C 326, 26/10/2012, p. 0001-0390
7. *Directiva 2010/24/UE a Consiliului din 16 martie 2010 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri*, Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L 84/1 din 31 martie 2010
8. *Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1189/2011 al Comisiei din 18 noiembrie 2011 de stabilire a unor norme referitoare la anumite dispoziții din Directiva 2010/24/UE a Consiliului privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri*, Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L 302/16 din 19.11.2011, aplicându-se începând cu 1 ianuarie 2012
9. <http://www.europa.eu>