

**UNIVERSITATEA „BABEȘ-BOLYAI”
FACULTATEA DE STUDII EUROPENE
Școala Doctorală ”Paradigma Europeană”**

ARGUMENTE PENTRU UN COD FISCAL AL UNIUNII EUROPENE

Conducător de doctorat: prof.univ.dr. Păun Nicolae

Doctorand: Vidrean-Căpușan Tudor Dumitru

REZUMAT

CUPRINS

CUPRINS.....	I - VI
--------------	--------

PARTEA I

A. Introducere	1
B. Structura lucrării	5
C. C. Metodele de cercetare. Analiza și interpretarea datelor.	12
C.1. Ipoteza de lucru. Abordarea deductivă. Metoda calitativă. Instrumentele cercetării.....	12
C.2. Designul cercetării	18
C.3. Concluzii intermediare.....	24

PARTEA A II-A

A. Originile pieței economice. Stadiul actual al armonizării fiscale europene.	25
B. Unificarea fiscală a statelor germane. Posibilă sursă de inspirație?	41

PARTEA A III-A

Cadrul instituțional și libertățile fundamentale ale Uniunii Europene. Instrumente legislative din perspectiva implementării Codului fiscal al Uniunii Europene

A. Cadrul instituțional.....	46
A.1. Aspecte generale	46
A.2. Parlamentul European.....	46

A.3. Consiliul European	48
A.4. Consiliul Uniunii Europene	49
A.5. Comisia Europeană	50
A.6. Banca Centrală Europeană.....	50
A.7. Curtea Europeană de Conturi.....	51
A.8. Comitetul Economic și Social European și Comitetul Regiunilor	51
A.9. Banca Europeană de Investiții	52
A.10. Curtea de Justiție a Uniunii Europene	52
A.11. Procesul de integrare la nivel european. Rolul instituțiilor Uniunii Europene.....	54
B. Libertățile fundamentale	59
B.1. Aspecte generale	59
B.2. Libera circulație a bunurilor.....	60
B.3. Libertatea prestării serviciilor	65
B.4. Libera circulație a persoanelor	66
B.5. Libera circulație a capitalurilor	69
B.6. Concluzii intermediare.....	70
C. Instrumente legislative	71
C.1. Aspecte generale	71
C.2. Directive, regulamente, decizii, recomandări, opinii – art. 288 TFUE.....	71
C.3. Hard law vs. Soft law.....	74
C.4. Utilitatea interacțiunii ”soft law” vs. ”hard law”. O nouă posibilitate de guvernare? .	80

PARTEA A IV-A

Suveranitatea în Uniunea Europeană. Principalele categorii de impozite și taxe

A.Cadrul suveranității	84
A.1. Aspecte generale	84
A.2. Conceptul de suveranitate națională în cadrul Uniunii Europene	84
A.2.1. Dispariția suveranității ca și componentă a statalității	85
A.2.2. Transformarea suveranității naționale	87
A.3. Suveranitatea fiscală în relația dintre statele membre și Uniunea Europeană. Competența în materie fiscală. Dispoziții ale Tratatului de Funcționare a Uniunii Europene cu relevanță în materie fiscală	89
B.Impozite și taxe. Alte categorii.....	93
B.1. Aspecte generale	93
B.2. Impozitele directe.....	95
B.3. Eforturile de ordin legislativ întreprinse la nivelul Uniunii Europene în vederea armonizării impozitelor directe	97
B.4. Relansarea bazei fiscale consolidate comune a întreprinderilor (CCCTB) – acțiune cheie.....	106
B.5. Eforturile Curții de Justiție a Uniunii Europene în vederea armonizării impozitelor directe	112
B.6. Optimizarea fiscală vs. evaziunea fiscală. Element cheie în materia fiscalității directe.	118
B.7. Concluzii intermediare.....	122
B.8. Impozite indirecte	124
B.9. Taxa pe valoarea adăugată.....	125
B.9.1. Istoria TVA la nivelul Uniunii Europene.....	125

B.9.2. Modalitatea de funcționare a TVA	137
B.9.2.1. Operațiunile scutite	138
B.9.2.2. Lipsa unei cote unice de TVA	144
B.9.3. Abuzul de drept, fraudă fiscală și optimizarea fiscală în materie de TVA	147
B.9.4. Protecția particularilor de bună - credință și sancționarea particularilor de rea - credință	158
B.9.5. Reflecții cu privire la funcționarea actuală a sistemul comun de TVA	161
B.10. Accizele	163
B.11. Suplimentarea veniturilor bugetare cu ajutorul impozite asimilate accizelor. Incompatibilitate sau nu cu dreptul fiscal european?	174
B.12. Problema taxelor aplicate operațiunilor intracomunitare și a taxelor cu efect echivalent	178

PARTEA A V-A

Amenințările actuale la adresa siguranței fiscale a Uniunii Europene

A. Aspecte generale.....	187
B. Prețurile de transfer	190
B.1. Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în materia prețurilor de transfer .	193
C.Paradisurile fiscale.....	196
C.1. Aspecte generale	196
C.2. Ce înseamnă și ce reprezintă paradisurile fiscale?.....	197
C.3. Modalitățile de operare a unui paradis fiscal	200
C.4. Paradisurile fiscale și spălarea de bani.....	201
C.5. Combaterea paradisurilor fiscale de către Uniunea Europeană	202
C.6. Combaterea paradisurilor fiscale la nivel internațional	206

C.7. Concluzii intermediare.....	209
D.Reacția Uniunii Europene la schemele de planificare fiscală agresivă și evaziune fiscală.	211
D.1. Planul de acțiune al Comisiei Europene de la Bruxelles din data de 17.06.2015.....	211
D.2. Coordonarea cu activitățile desfășurate la nivelul OCDE pentru asigurarea eficienței proiectului BEPS. Asigurarea unei impozitări efective.....	212
D.3. Sporirea transparenței fiscale.....	216
D.4. Consecințele pe termen scurt ale politicii de transparență fiscală	217
E.Comportamentul fiscal neloial al statelor membre din Uniunea Europeană și ajutorul de stat	219
E.1. Ajutorul de stat. Aspecte generale	219
E.2. Comisia Europeană vs Irlanda/Apple.....	223
E.3. Comisia Europeană vs. Luxemburg/Amazon	225
E.4. Comisia Europeană vs. Țările de Jos/Starbucks, Comisia Europeană vs. Luxemburg/Fiat	230
E.5. Consecințele de ordin politic.....	232

PARTEA A VI-A

Concluzii. Despre unificarea fiscală și o posibilă legislație ferenda în Uniunea Europeană. Este posibilă?

A.Drepturile fundamentale ale omului în procesul de unificare fiscală. Rolul drepturilor fundamentale în Uniunea Europeană	235
B.Disputele de ordin fiscal între statele membre	245
B.1. Probleme de cooperare administrativă.....	245
B.2. Războaiele fiscale dintre statele membre.....	248
C. Configurarea unui viitor Cod fiscal european	257

BIBLIOGRAFIE

Cărți, tratate, monografii	267
Articole de specialitate	274
Curtea de Justiție a Uniunii Europene.....	292
Comisia Europeană	301
Uniunea Europeană	311
Parlamentul European	312
Consiliul Uniunii Europene.....	313
Consiliul European.....	314
Curtea Europeană de Conturi	315
Curtea Europeană a Drepturilor Omului	315
Organizația Economică pentru Cooperare și Dezvoltare	315
Automatic Exchange of Information, disponibilă la adresa	317
Countries commit to automatic exchange of information in tax matters, disponibil la adresa	317
Organizația Națiunilor Unite.....	318
Fondul Monetar Internațional.....	318
G20	318
U.S. Treasury Department.....	318
Centre for Knowledge about Europe.....	319
Tratate ale Uniunii Europene. Acte normative europene	319
Articole de presă.....	323

Cuvinte cheie: drept, fiscalitate, unificare, TVA, cod, european, suveranitate, amenințări, prețuri de transfer, drepturile omului, conflicte fiscale, Curtea de Justiție a Uniunii Europene, impozit.

Prezenta lucrare urmărește să exploateze modalitatea în care o unificare a reglementărilor fiscale din statele membre ale Uniunii Europene este necesară și poate să fie realizată. Prima parte a lucrării este concentrată pe prezentarea și pe definirea obiectivelor pe care le urmărește prezenta lucrare. Obiectivul lucrării este de a analiza modalitatea în care realizarea unei legislații fiscale unice la nivel european este necesară, dar și posibilă. De asemenea, prin prezenta lucrare se urmărește și verificarea modului în care aplicarea acesteia la nivelul statelor membre reprezintă un deziderat fezabil.

Trebuie menționat faptul că Uniunea Europeană reprezintă, cu prioritate, o structură de natură economică, chiar dacă în ultima perioadă de timp aceasta și-a extins competențele și înspre alte orizonturi. Cu toate acestea, nu trebuie uitată originea Uniunii Europene impunându-se analizarea modului în care obiectivele de natură economică sunt realizate. Prin urmare, am apreciat că se impunea realizarea unei analize de substanță a elementelor de natură fiscală care contribuie la întărirea obiectivelor de bază ale Uniunii Europene.

Prima parte a lucrării debutează cu o prezentare generală a modalității în care Uniunea Europeană a luat naștere în contextul complicat ce a urmat celei de a doua conflagrații mondiale. Precizarea acestor chestiuni era necesară pentru a sublinia faptul că și peste timp Uniunea Europeană a jucat un rol deosebit în istoria Europei prin promovarea unui climat de pace și prosperitate fără precedent. Ori pentru asigurarea pe mai departe a acestor beneficii se impune analizarea modului în care obiectivele primordiale ale Uniunii Europene sunt duse la bun sfârșit.

Astfel, după o scurtă introducere în realitatea fiscală a Uniunii Europene, prima parte realizează și o prezentare a metodelor de cercetare și a modalității în care va fi orientată cercetarea în prezenta lucrare. Descrierea metodelor de cercetare, a designului cercetării și a modului de orientare a cercetării urmărește să ofere o imagine cât mai clară a modului în care obiectivele asumate de către prezenta lucrare urmează să fie realizate și să ofere imagine cât mai detaliată a modului în care prezenta lucrare oferă informații precise și exacte care ar putea fi folosite la transpunerea la nivel practic. De pildă, în cadrul metodelor de cercetare am subliniat faptul că sursele de documentare ale prezentei lucrări s-au bazat în mod preponderent pe elemente care rezultă din realitatea practică a Uniunii Europene, cum ar fi hotărârile preliminare ale Curții de Justiție a Uniunii Europene și comunicările Comisiei Europene.

Totodată, am încercat să orientez sursele de documentare și înspre lucrările și punctele de vedere exprimate de către renumiți specialiști în materia fiscalității europene (ex: Rita de la Feria) pentru a obține o apropiere cât mai exactă față de realitatea fiscală a Uniunii Europene. În consecință, apreciez că prin modalitatea de orientare a metodelor de cercetare am reușit să obțin și să prezint o situație de ansamblu a peisajului fiscal european care în final să conducă înspre adoptarea unui Cod fiscal unic la nivel european.

Cea de a doua parte a lucrării prezintă o descriere specifică a istoriei Uniunii Europene, cu accent pe necesitățile economice care au forțat dezvoltarea unei piețe economice comune. În contextul european complicat de după finalul celui de al doilea război mondial s-a ridicat întrebarea care sunt pașii necesari de a fi întreprinși pentru a se evita o tragedie de proporții asemănătoare. Ca atare, concluzia la care s-a ajuns era aceea că este nevoie de o unificare și de o coordonare a țărilor europene.

Prima idee de unificare a fost în jurul unui proiect de unificare militară, care însă s-a lovit de frica renașterii puterii militare germane, frică manifestată în special de Franța. Ca atare, cea de a doua idee a fost aceea a unei unificări de natură economică care să asigure o coordonare a politicilor economice și să faciliteze relațiile comerciale dintre statele membre. După cum se va putea observa, acest proiect s-a bucurat de sprijinul

deplin din partea statelor europene și a ajuns în final să reprezinte soluția care a ajutat la scoaterea din impas a continentului european.

În continuare, partea secundă a lucrării realizează o paralelă interesantă cu istoria unificării fiscale a Germaniei din secolul al XIX-lea. Scopul acestei paralele este demonstrarea faptului că și alte procese de unificare s-au lovit de probleme similare, cât și faptul că succesul unui proiect de unificare fiscală reprezintă un mijloc important de realizare a unei uniuni politice sau militare. Am apreciat că în contextul lucrării se impune o prezentare a situației cu care s-a confruntat Germania în perioada sa de unificare din secolul al XIX-lea având în vedere similitudinea cu care încă se confruntă Uniunea Europeană în procesul său de unificare, cât și datorită faptului că Germania este unul dintre statele fondatoare ale Uniunii Europene.

Apreciez că prin prezentarea acestui exemplu, Uniunea Europeană poate urma o traiectorie similară cu cea a statelor germane din secolul al XIX-lea. Însă cu prioritate trebuie rezolvată problema unei unificări de natură fiscală care va ajuta consolidarea cooperării de natură economică și la facilitarea schimburilor de natură comercială între statele membre. Ca atare, apreciez că încă din faza incipientă trebuie menționat aspectul că o unificare fiscală deplină este un obiectiv sustenabil și care beneficiază de șanse considerabile de realizare.

Partea a treia a lucrării urmărește să asigure o prezentare a cadrului instituțional din Uniunea Europeană și a modului în care libertățile fundamentale pot să influențeze procesul de unificare fiscală din Uniunea Europeană. Prezentarea cadrului instituțional din Uniunea Europeană este important pentru a putea cunoaște care sunt atribuțiile principalelor instituții europene și cum anume pot fi acestea implicate în procesul de unificare fiscală. Apreciez că din descrierea menționată pot fi identificate Comisia Europeană și Curtea de Justiție a Uniunii Europene ca fiind instituțiile cu principalele atribuții în această chestiune. De altfel, cele două instituții au fost și sunt implicate într-un efort de unificare fiscală, care însă este limitat doar la o acțiune defensivă la principalele valori europene care sunt grupate în jurul celor patru libertăți fundamentale.

Tocmai de aceea în prezenta parte am realizat și o prezentare istorică a celor patru libertăți fundamentale și a modului în care acestea au influențat viața Uniunii Europene. Necesitatea prezentării celor patru libertăți fundamentale derivă și din aceea că la momentul de față este nevoie de o acțiune la nivel superior pentru a se asigura unificarea fiscală la nivel european, chestiune care se poate cel mai bine realiza printr-o legislație fiscală europeană care să fie înglobată în cadrul unui Cod fiscal la nivel european.

De asemenea, partea a treia a lucrării conține și o prezentare de detaliu a principalelor instrumente legislative care operează la nivelul Uniunii Europene și a modului în care acestea interacționează cu chestiunile de fiscalitate. Scopul acestei analize este să analizeze modalitatea în care un Cod fiscal european poate deveni operațional. După cum se cunoaște, principalele instrumente legislative de reglementare care funcționează la nivel european sunt directivele și regulamentele.

Însă, materia fiscalității este un domeniu dificil deoarece orice reglementare trebuie să respecte regula unanimității ceea ce face ca procesul de armonizare să fie unul dificil și lent. Tocmai de aceea am urmărit să explorez și posibilitatea de reglementare prin unele mijloace noi, cum sunt reglementările de tipul "soft law". Reglementările de tipul "soft law" nu au o valoare juridică obligatorie, ci doar o valoare juridică de recomandare. Cu toate acestea, reglementările de tipul "soft law" beneficiază în mod sigur de toate calitățile necesare pentru asigurarea unei legislații fiscale europene consolidate.

Partea a patra lucrării se concentrează pe o expunere a cadrului suveranității din Uniunea Europeană având în reticența statelor membre de în a ceda din suveranitatea lor națională în materie fiscală și în a accepta o creștere a competențelor Uniunii Europene. Problema transferului de suveranitate de la statele membre înspre Uniunea Europeană reprezintă probabil cel mai mare obstacol în calea armonizării europene. În cadrul lucrării, am urmărit să ofer explicații cu privire la noțiunea de suveranitate și cu privire la modalitatea în care aceasta poate să fie transferată de la statele membre către Uniunea Europeană, fără ca acestea din urmă să își piardă propria identitate. De altfel, am urmărit să explic că un transfer de competențe de la statele membre înspre Uniunea Europeană

presupune o situație care generează avantaje pentru statele în cauză deoarece le asigură o stabilitate economică și financiară.

De asemenea, partea a patra analizează și stadiul armonizării fiscale la nivelul european în cadrul principalelor categorii de impozite, respectiv la nivelul impozitelor directe și impozitelor indirecte. Realitatea fiscală din statele membre care se reflectă și la nivelul continental este că materia fiscalității este împărțită în două mari categorii de impozite: directe și indirecte. Impozitele directe sunt reprezentate de către impozitul pe profit, pe venit, contribuțiile sociale. Impozitele indirecte sunt reprezentate de taxa pe valoarea adăugată, accizele și taxele vamale. Despre ultima categorie de impozite se face vorbire și în tratatele fondatoare ale Uniunii Europene, având în vedere faptul că acestea reprezintă și surse de venit proprii ale bugetului european.

Impozitele directe nu beneficiază de o reglementare proprie din partea tratatelor fondatoare, însă au primit o atenție specială din partea jurisprudenței Curții. Tocmai de aceea analiza realizată în cadrul părții a patra este bazată pe prezentarea unui număr cât mai semnificativ de exemple din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene și din practica Comisiei Europene. În jurisprudența Curții s-a arătat că în ceea ce privește impozitele directe statele membre beneficiază de o libertate și de un câmp maxim de acțiune atât timp cât prin acțiunea lor nu aduc atingere celor patru libertăți fundamentale. Acest tip de acțiune în care au fost implicate cu preponderență Comisia Europeană și Curtea de Justiție a Uniunii Europene este cunoscut sub denumirea de ”integrare negativă”.

Însă în ciuda acțiunilor exercitate prin intermediul ”integrării negative”, cooperarea și unificarea fiscală dintre statele membre și Uniunea Europeană este încă la un nivel incipient, situație care se impune de urgență a fi revizuită pentru fi adaptată noilor realități financiare atât la nivel european, cât și la nivel internațional. În paralel, partea a patra conține și o analiză situației impozitelor indirecte. În această direcție, este de menționat faptul că în ciuda dificultăților pe care le ridică regula unanimității, s-a reușit adoptarea unei set de reglementări la nivel european prin intermediul directivelor și al regulamentelor.

Astfel, la momentul de față avem o reglementare deplină la nivelul sectorului vamal care a reprezentat primul obiectiv asumat de către Uniunea Europeană încă de la fondarea sa. Ca urmare a Cartei Albe din anul 1985 prin care s-a propus definitivarea și perfectarea pieței unice, principalele categorii de impozite indirecte (TVA și accize) au fost desemnate să joace un rol de prim rang în atingerea acestui obiectiv. După cum se poate observa din corpul lucrării atingerea acestui obiectiv nu a fost realizată nici la momentul de față datorită lipsei de voință politică de la nivel statelor membre. Ca atare, la momentul de față reglementările în materie de TVA și de accize sunt realizate doar prin intermediul directivelor, ceea ce ne-a îndreptățit să afirmăm că în acest segment suntem doar în prezența unei semiarmonizări.

Prin urmare, chiar dacă în acest domeniu avem o acțiune care poate fi intitulată ”integrare pozitivă”, se poate observa că aceasta nu este realizată la modul deplin. Cu toate acestea, realizările obținute în materia impozitării indirecte reprezintă un semnal care confirmă faptul că un proiect fiscal european unic este atât necesar, cât și posibil. De asemenea, rezultatele obținute până la acest moment în materia impozitelor indirecte pot fi utilizate ca și bază pentru demararea discuțiilor în legătură cu un viitor Cod fiscal al Uniunii Europene. În concluzie, partea a patra este importantă deoarece reprezintă structura de bază de la care pornește dezbateră cu privire la un viitor Cod fiscal european.

Partea a cincea este axată pe identificarea amenințărilor la adresa siguranței financiare a Uniunii Europene deoarece un proiect atât de ambițios nu poate fi realizat prin ignorarea unor asemenea elemente. Cu toate că Uniunea Europeană s-a dovedit a fi un proiect economic de succes care într-un timp scurt s-a transformat într-un jucător de prim rang la nivelul economiei mondiale, nu poate fi ignorat faptul că menținerea acestui statut depinde de identificarea factorilor de risc. Ca atare, partea a cincea a lucrării urmărește să menționeze, să exploreze și să ofere soluțiile de contracarare în raport de principalele elemente care amenință să răstoarne siguranța fiscală a Uniunii Europene.

Printre principalele amenințări identificate se numără problema prețurilor de transfer, a paradisurilor fiscale, a lipsei concretizării proiectelor BEPS și CCTB, lipsa unei cooperări eficiente între autoritățile fiscale din statele membre. Ceea ce este important

de menționat este faptul că toate amenințările identificate sunt conectate între ele ceea ce presupune că se impune ca acestea să fie tratate în mod unitar și nu în mod individual. De pildă, prețurile de transfer continuă să reprezinte o amenințare deoarece proiectul CCTB nu a devenit operațional din cauza divergențelor de natură politică existente între statele membre. Astfel, în cadrul părții a cincea am realizat o prezentare generală a modului în care prețurile de transfer s-au reflectat în practica fiscală a Uniunii Europene, fiind în acest sens prezentate cele mai importante hotărâri preliminare pronunțate pe acest segment.

Totodată, în mod conectat trebuie avută în vedere situația paradisurilor fiscale și a lipsei de cooperare administrativă dintre statele membre. Posibilitatea de transfer a profiturilor în jurisdicții cu o fiscalitate inexistentă reprezintă un semnal serios de alarmă că este timpul pentru luarea în serios a proiectului de unificare fiscală deplină. De pildă, în cadrul lucrării am prezentat exemple prin care o acțiune concertată la nivel european a statelor membre a fost în măsură să garanteze, aspect care confirmă valabilitatea celor mai sus exprimate. De asemenea, am scos în evidență și faptul că depinde în ce măsură statele membre vor coopera între ele ca să existe garanția faptului că asemenea amenințări vor fi eliminate.

În ceea ce privește lipsa de cooperare administrativă am urmărit să scot evidență și faptul că aceasta încurajează fenomene precum evaziunea și fraudă fiscală, elemente aflate în legătură directă cu diminuarea veniturilor proprii ale bugetului Uniunii Europene. Fenomenul evaziunii fiscale reprezintă o amenințare care ocupă multe dintre resursele Uniunii Europene, așa cum rezultă din informațiile oferite de către Comisia Europeană. Acest fenomen este favorizat și de faptul că deși există o singură piață economică, din punct de vedere fiscală există 28 de sisteme diferite. De pildă, în cadrul lucrării am oferite exemple din materia tranzacțiilor intracomunitare în materie de TVA care sunt posibile datorită faptului că sistemul de TVA nu este unul definitiv, ci doar unul tranzitoriu.

De asemenea, lipsa de cooperare administrativă este și factorul care poate genera o concurență fiscală neloială și nesănătoasă între statele membre și care conduce la diminuarea veniturilor obținute atât de către statele membre, cât și de către Uniunea

Europeană. Cheia la aceste probleme este implementarea eficace și de urgență a proiectelor BEPS și CCTB. Pe lângă faptul că implementarea acestor proiecte va contribui la apărarea veniturilor proprii ale statelor membre, cât și ale Uniunii Europene, acest aspect contribuie și la conectarea Uniunii Europene la eforturile internaționale de combatere a evaziunii fiscale și a spălării banilor, operațiune în care este implicată ca vârf de lance OECD.

Datorită impactului politic semnificativ generat la nivelul relațiilor UE – SUA, am apreciat necesar să realizăm o prezentare problemelor generate de ajutoarele de stat acordate de către unele state europene (Luxemburg, Irlanda, Olanda) marilor companii americane care activează pe teritoriul european. Prin prezentarea disputelor care au implicat Comisia Europeană, pe de o parte, și companii precum Amazon, Google, Apple, Starbucks, pe de altă parte, am urmărit să subliniez cum anume se poate dezvolta o amenințare de natură fiscală dacă acesta nu este abordată cu instrumentele adecvate.

Prin aceste explicații am urmărit să prezint faptul că reprezintă o eroare oferirea către statele membre a posibilității de a acorda ajutoare de stat, urmând ca ulterior să revină Comisiei Europene sarcina de a verifica compatibilitatea acestora cu obiectivele economice asumate la nivelul Uniunii Europene. Această chestiune este deosebit de periculoasă deoarece riscă să compromită atât siguranța financiară internă, cât și pe cea externă a Uniunii Europene. De asemenea, o atare chestiune riscă chiar să se extindă și la nivelul relațiilor de politică externă deoarece așa cum se poate observa, anchetele realizate în legătură cu respectivele companii americane au generat proteste oficiale de la cel mai înalt nivel din SUA, cum ar fi de pildă Departamentul de Stat.

Concluzia părții a cincea este că un Cod fiscal european nu poate fi operațional în lipsa abordării unor elemente care atentează la siguranța financiară a continentului european. Însă această abordare trebuie să fie racordată la realitatea fiscală internă și externă a Uniunii Europene. Aprecierea personală este că multitudinea de probleme și de amenințări la adresa siguranței financiare a Uniunii Europene nu poate fi rezolvată altcumva decât prin intermediul unui proiect de unificare a legislației fiscale europene care așa cum se poate observa beneficiază de toate calitățile necesare pentru a asigura un grad mai ridicat de siguranță financiară la nivelul Uniunii Europene.

Partea a șasea a lucrării, care este și ultima, realizează o prezentare drepturilor fundamentale ale omului și ale modului în care acestea urmează să influențeze o legislație fiscală unică la nivel european. La momentul de față drepturile omului reprezintă o parte componentă integrantă a dreptului european. Datorită intrării în vigoare la data de 1.12.2009 a Cartei drepturilor fundamentale, activitatea Curții a cunoscut o dezvoltare semnificativă în acest domeniu. Prin urmare, și segmentul fiscalității a ajuns să interfeze cu segmentul drepturilor omului. Ca atare, o propunere de redactare a unei legislații fiscale unice la nivel european nu poate face abstracție de chestiunea drepturilor omului.

Ca atare, am urmărit să prezint cele mai relevante hotărâri preliminare pronunțate la nivelul instanței de la Luxemburg, cum ar fi afacerile *Fransson*, *WML* sau *Berlioz* pentru a putea obține o imagine cât mai de ansamblu și de detaliu asupra modului în care în care drepturile fundamentale ale omului urmează să fie îmbinate cu obiective precum combaterea evaziunii fiscale și a consolidarea cooperării de natură administrativă între statele membre sub cupola unui Cod fiscal european.

De asemenea, partea a șasea conține și o prezentare a conflictelor fiscale dintre statele membre care a trebuit să fie tranșate de către instanța de la Luxemburg. De pildă, conflictele fiscale care au opus în ultimi 3 ani de zile Germania și Austria, două dintre cele mai importante state membre din Uniunea Europeană, generează consecințe care trebuie să se reflecte într-un viitor Cod fiscal european. Evitarea războaielor de natură fiscală între statele membre trebuie să reprezinte o prioritate pentru Uniunea Europeană. O asemenea problemă poate să fie rezolvată în mod elegant prin intermediul unei legislații fiscale europene unice, chestiune care reprezintă principalul obiectiv al prezentei lucrări.

În fine, lucrarea se încheie printr-o coagularea a opiniilor și a concluziilor în baza cărora urmează să fie modelat un viitor Cod fiscal european. Astfel, se accentuează faptul că statele membre trebuie să accepte faptul că un transfer de suveranitate fiscală către Uniunea Europeană este necesar pentru ca aceasta să poată conține ca și un jucător important la nivel mondial. De asemenea, este necesară adoptarea unui impozit european unic și a unei politici fiscale comune care să asigure un control cât mai eficient, dar în același timp și o împărțire corectă a resurselor financiare europene.

Totodată, în cadrul concluziilor am urmărit să arăt faptul că realizarea unui Cod fiscal european, deși reprezintă din punct de vedere politic un obiectiv greu de atins, reprezintă un imperativ impus de realitățile pe care le traversează Uniunea Europeană, cât și o responsabilitate față de trecutul Uniunii Europene. De exemplu, în urma Cartei Albe din anul 1985 și eliminării controalelor de natură fiscală la granițele naționale ale statelor membre din anul 1993, problema definitivării sistemului fiscal european a rămas nerezolvată deși aceasta trebuia să fie încheiată de la începutul anilor 2000.

De asemenea, în cadrul concluziilor se urmărește să se arate că o unificare a legislației fiscale europene reprezintă un element benefic atât pentru statele membre, cât și pentru Uniunea Europeană ca și subiect de drept cu personalitate juridică la nivel internațional. În concluzie, lucrarea se încheie prin a arăta că unificarea fiscală europeană este posibilă din punct de vedere tehnic, că este benefică pentru toți actorii implicați, că are un fundament de pe care să se lanseze, însă depinde și de voința politică a statelor membre care să fie de acord un transfer de suveranitate fiscală mai extins înspre o structură suprastatală.