



CCTB/CCCTB – Noul regim european al impozitării societăților – Partea I –

RALUCA SIMA-LENGHEL^[1]

Abstract:

The fiscal harmonization issue has been, and it still is very controversial. On one side, the harmonization is necessary for facilitating the development of economic activity within the EU – objective that can be reached by the establishment of a single regulatory framework for company taxation. On the other hand, Member States are reluctant regarding fiscal harmonization, given that it undermines their sovereign right to handle legislation in the field of direct taxation.

However, in the last years, the European Institutions have taken important steps to regulate the Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union (referred to as CC(C)TB). The latest proposals for the adoption of two directives regulating CC(C)TB, drafted by the European Commission in 2016, were voted by the European Parliament in 2018, and are currently in the hands of the Council, and provisions are made that they will come into force on the 1st of January 2020.

Through this article, we present the main regulations contained in the two proposed directives to identify the advantages and disadvantages of the application of the CC(C)TB system and the consequences it would have on the EU Member States and the taxpayers.

The first part of the article is dedicated to the introduction, to the presentation of the context that led to the drafting of the two directives and to the history of the approaches taken by the European Institutions for the purpose of harmonizing national legislation in the field of taxation. Also, in this first part, we present the peculiarities that define the two proposals of directives, the arguments that justified their adoption and the scope of the directives.

Key-words: *Common Consolidated Tax Base (CCTB); Common Corporate Consolidated Tax Base (CCCTB); fiscal harmonization; Member States' fiscal sovereignty; soft law; enhanced cooperation mechanism, group of companies.*

Rezumat:

Problema armonizării fiscale la nivelul UE a fost și este una controversată. Pe de o parte, armonizarea este absolut necesară pentru facilitarea desfășurării activității economice în UE – obiectiv care ar putea fi atins prin instituirea unui cadru unic de reglementare în materie de impozitare a societăților. Pe de altă parte, statele membre sunt reticente în privința armonizării fiscale, dat fiind faptul că aceasta aduce atingere dreptului lor suveran de a legifera în domeniul impozitării directe.

Cu toate acestea, în ultimii ani, instituțiile europene au efectuat importante demersuri în scopul reglementării unei baze fiscale consolidate comune a societăților de pe teritoriul Uniunii Europene [denumită CC(C)TB]. Cele mai noi propuneri de adoptare a două directive care reglementează CC(C)TB, elaborate de Comisia Europeană în 2016, au fost votate de Parlamentul European în 2018, iar în prezent se află în mâinile Consiliului, preconizându-se că vor intra în vigoare în 1 ianuarie 2020.

Ne-am propus ca, în acest articol, să prezentăm principalele reglementări cuprinse în cele două propuneri de directive, pentru a putea identifica avantajele și dezavantajele aplicării sistemului CC(C)TB, precum și consecințele pe care le-ar produce aceasta asupra statelor membre ale UE și asupra contribuabililor.

^[1] Raluca Sima-Lenghel este avocat în Baroul Bihor. Poate fi contactată la adresa de e-mail: av.raluca_simalenghel@yahoo.com.

Prima parte a articolului este dedicată introducerii, prezentării contextului care a determinat elaborarea celor două directive și istoricului demersurilor întreprinse de instituțiile europene în scopul armonizării legislațiilor naționale din domeniul fiscal. De asemenea, în cuprinsul acestei prime părți, am prezentat particularitățile ce definesc cele două propuneri de directive, argumentele care au justificat necesitatea adoptării lor, precum și domeniul de aplicare al directivelor.

Cuvinte-cheie: bază fiscală comună a societăților (CCTB); bază fiscală consolidată comună a societăților (CCCTB); armonizare fiscală; suveranitatea fiscală a Statelor Membre; legislație soft; mecanismul cooperării intensificate, grup de societăți.

1. Introducere

La nivelul Uniunii Europene se află în lucru, în prezent, un proiect privind apropierea legislațiilor statelor membre în materia impozitării societăților, cunoscut sub denumirea de „*Common Consolidated Corporate Tax Base*” (CC(C)TB).

CC(C)TB este un „proiect ambițios de reformă fiscală supranațională elaborat de Comisia Europeană pentru Uniunea Europeană. După adoptare, acesta ar elimina cele mai multe suspiciuni cu privire la rezistența politică manifestată împotriva unei formule de repartizare a profitului societăților multinaționale, prin adoptarea unei formule armonizate acceptată în întreaga Uniune Europeană, care ar trebui să reflecte activitățile economice ale contribuabililor transnaționali”^[2].

Propunerea CC(C)TB are ca obiectiv instituirea unui sistem de impozitare a profitului în Uniunea Europeană, sistem prin care profiturile societăților să fie impozitate în jurisdicția în care valoarea este creată efectiv. Ea este prezentată ca o inițiativă globală, care ar putea constitui un instrument extrem de eficient pentru îndeplinirea obiectivelor de impozitare mai echitabilă și mai eficientă. De altfel, un sistem de impozitare a societăților care tratează Uniunea ca o piață unică în scopul calculării bazei de impozitare a profitului societăților ar facilita activitatea transfrontalieră a societăților din Uniune și ar promova obiectivul ca Uniunea să devină o locație mai competitivă pentru investiții la nivel internațional, în special pentru întreprinderile mici și mijlocii^[3].

Inițiativa privind CC(C)TB are ca scop facilitarea activității economice în UE prin instituirea unui cadru unic de reglementare în materie de impozitare a societăților care să fie aplicabil în interiorul pieței interne și totodată să sporească soliditatea și reziliența sistemului la planificarea fiscală agresivă. Ambele obiective au un impact decisiv și direct asupra pieței interne, tocmai pentru că urmăresc să elimine denaturările care afectează funcționarea acesteia^[4]. CC(C)TB intră în sfera inițiativelor Comisiei pentru o impozitare mai echitabilă și ar contribui la eliminarea obstacolelor generatoare de denaturări care împiedică buna funcționare a pieței interne. Pe aceasta premisă, CC(C)TB este în mare măsură complementară legislației UE în domeniul societăților comerciale și corespunde, în linii mari, unor proiecte precum Uniunea piețelor de capital și mai multor inițiative axate pe transparența fiscală, schimbul de informații și combaterea spălării banilor^[5].

Propunerea anterioară de stabilire a unei baze fiscale consolidate comune a societăților, publicată în 2011, nu a fost aprobată de Consiliu. Cu toate acestea, lucrările tehnice privind aspectele sale legate

^[2] SHU-CHIEN CHEN, *Tracing Capital: Toward a Neutral Specialized Formula for Financial Institutions under Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, 12 Bocconi Legal Papers 71 (2018), p. 71.

^[3] Al treilea considerent din *Propunerea de Directivă a Consiliului COM(2016) 685 final din 25.10.2016 privind o bază fiscală comună a societăților (CCTB)*, astfel cum a fost amendat prin *Rezoluția legislativă a Parlamentului European din 15 martie 2018 referitoare la propunerea de directivă a Consiliului privind o bază fiscală comună a societăților [COM(2016)0685 – C8-0472/2016 – 2016/0337(CNS)]*.

^[4] Pct. 2 paragraf. 1 din *Expunerea de motive din cuprinsul Propunerii de Directivă a Consiliului COM(2016) 685 final din 25.10.2016 privind o bază fiscală comună a societăților (CCTB)*.

^[5] Pct. 1 paragraf. 3 din *Expunerea de motive din cuprinsul Propunerii de Directivă a Consiliului COM(2016) 685 final din 25.10.2016 privind o bază fiscală comună a societăților (CCTB)*.

de combaterea evitării obligațiilor fiscale au condus la adoptarea, în 2016, a *Directivei împotriva evitării obligațiilor fiscale*^[6].

Discuțiile purtate în cadrul Consiliului începând cu anul 2011 au arătat că propunerea privind CC(C)TB, fiind un proiect foarte ambițios, ar fi puțin probabil să fie adoptată, în totalitate, în lipsa unei abordări etapizate. Prin urmare, în iulie 2013, miniștrii UE au fost de acord că stabilirea bazei fiscale comune a societăților ar trebui să preceadă consolidarea acesteia, astfel că, propunerea publicată în 2011 a fost revizuită de Comisia Europeană și împărțită în 2 directive: o directivă de stabilire a unei baze fiscale comune a societăților (CCTB) și o directivă privind o bază fiscală consolidată comună a societăților (CCCTB).

Prezentul articol are ca scop analiza principalelor reglementări cuprinse în cele două propuneri de directive, începând de la contextul care a determinat elaborarea lor, culminând cu motivele care au justificat necesitatea adoptării lor și concluzionând cu determinarea impactului pe care îl vor avea asupra contribuabililor și a bugetelor statelor membre, inclusiv asupra bugetului României. Prin intermediul acestei analize, am încercat să identificăm avantajele și dezavantajele aplicării sistemului CC(C)TB, precum și consecințele pe care le-ar produce aceasta asupra statelor membre ale Uniunii Europene și asupra contribuabililor.

Prezentul articol este structurat în nouă secțiuni, astfel:

În prima secțiune este conturat contextul ce a determinat armonizarea legislațiilor fiscale ale statelor membre ale Uniunii Europene și, implicit, elaborarea proiectului CC(C)TB. Cea de-a doua secțiune prezintă istoricul reglementării CC(C)TB, începând din anul 2000 și până în prezent. În cea de-a treia secțiune sunt definite noțiunile CCTB și CCCTB și, totodată, sunt prezentate particularitățile celor două propuneri de Directive publicate în 2016. Secțiunea a patra încearcă să justifice necesitatea adoptării directivelor, pentru ca apoi secțiunea a cincea să prezinte domeniul de aplicare al CC(C)TB și categoriile de contribuabili vizati de cele două directive. Secțiunile șase și șapte ilustrează aspectele principale reglementate de cele două propuneri de Directive, iar în secțiunea a opta sunt prezentate avantajele și dezavantajele reglementărilor CC(C)TB. Ultima secțiune, cea de-a noua, înfățișează impactul implementării directivelor CC(C)TB în Uniunea Europeană și asupra bugetului României.

2. Contextul reglementării CC(C)TB

Nevoia de reguli uniforme pentru toate statele membre s-a manifestat de la începutul colaborării dintre acestea și a crescut progresiv odată cu extinderea numărului de membri și a direcțiilor de cooperare europeană. Însă, în domeniul taxelor și impozitelor, statele membre dețin dreptul suveran de a legifera, întrucât acest domeniu nu a fost atribuit exclusiv în competența Uniunii Europene.

Cu toate acestea, în jurisprudența sa, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat, în mod constant, că *statele membre trebuie, totuși, să își exercite această competență cu respectarea dreptului comunitar*^[7], iar acesta din urmă include atât Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene, așa cum este el interpretat de C.J.U.E., cât și dreptul derivat, respectiv regulamentele și directivele care reprezintă legislația Uniunii Europene.

Potrivit art. 115 din TFUE (ex-art. 94 TCE), *pentru apropierea actelor cu putere de lege și a actelor administrative ale statelor membre, care au incidență directă asupra instituirii sau funcționării pieței interne, Consiliul hotărăște în unanimitate, în conformitate cu o procedură legislativă specială și după consultarea Parlamentului European și a Comitetului Economic și Social.*

Suveranitatea fiscală a Statelor membre ale UE, așa cum este reglementată prin art. 115 TFUE, se bucură de forța juridică recunoscută izvoarelor de drept primar la nivelul UE, ceea ce face posibilă o eventuală adnotare doar prin vot unanim al statelor, cel puțin până la momentul modificării acestui articol printr-o normă cu aceeași forță juridică. În caz contrar, numai principalul organ decizional al UE, Consiliul Uniunii Europene, poate să adopte directive care să armonizeze impozitele pe profit percepute de statele membre,

^[6] Directiva nr. 1164/2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne.

^[7] C.J.U.E., cauza C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, Hotărârea din 14 februarie 1995, ECLI:EU:C:1995:31.

fie prin prescrierea, fie prin proscierea anumitor practici fiscale din statele membre ale Uniunii Europene^[8]. Așadar, armonizarea fiscală poate fi ori prescriptivă – ca urmare a adoptării de directive de către Consiliu, ori proscriptivă – prin impunerea ei pe cale judiciară, ca urmare a hotărârilor date de C.J.U.E. în materia impozitării profitului, hotărâri pe care statele membre sunt obligate să le respecte. Dacă în cazul primului tip de armonizare statele membre se pot opune prin veto, această prerogativă nu le este atribuită în cazul armonizării proscriptive, întrucât jurisprudența C.J.U.E. devine parte integrantă a dreptului intern al statelor membre. Cu toate acestea, este important de subliniat că C.J.U.E. nu poate crea, ci poate doar să prescrie un remediu pentru legile invalide, deciziile sale proscriptive neavând ca efect unificarea dispozițiilor fiscale naționale.^[9]

Existența a 28 de sisteme fiscale diferite creează o complexitate deosebită și costuri administrative semnificative pentru comerțul între statele membre și nu corespunde, astfel, nevoilor pieței interne. Pentru a ajunge la stadiul actual al integrării europene, a fost necesară armonizarea normelor naționale de drept fiscal. În domeniul impozitării directe, armonizarea normelor de drept privind impozitarea companiilor s-a dovedit a fi necesară, întrucât există riscul ca ratele de impozitare foarte scăzute dintr-o anumită țară sau diversele facilități fiscale să atragă în mod nelocal firme din țări concurente pe piața unică, ceea ce afectează bazele de impozitare din țările lor de origine.

Armonizarea fiscală^[10] nu urmărește să realizeze armonizarea cotelor de impunere prevăzute de lege și nici să reducă disparitățile dintre cotele de impozitare efectivă, ci are ca scop facilitarea administrării impozitelor pe profit de către guvernele statelor membre^[11], astfel încât sistemul de impozitare a profitului într-o piață internă cu un grad ridicat de integrare să funcționeze mai eficient, iar companiile să poată respecta mai ușor regulile privind impozitul pe profit^[12].

În doctrină s-a arătat că, într-o piață internă, este nevoie de mai mult decât de armonizare, trebuind să existe un anumit timp de armonizare, denumit unificare^[13]. Necorelările normelor de drept substanțial cuprinse în legile fiscale a două sau mai multe state pot crea lacune și suprapuneri în ceea ce privește aspectul bazei de impozitare care fie favorizează, fie penalizează activitățile transfrontaliere, chiar dacă normele respective nu sunt discriminatorii sau restrictive ele însele. De aceea, s-a sugerat că ar trebui să existe o definiție comună a bazei de impunere, o metodologie comună pentru repartizarea bazei de impunere între state, atunci când este nevoie de o asemenea metodologie, precum și de cooperare între administrațiile fiscale dintre diverse state membre, fără ca toate acestea să restrângă dreptul statelor membre de a percepe cotele de impunere la nivelul dorit^[14].

În scopul de a construi un sistem eficient de impozitare a profitului pentru piața internă de la nivelul Uniunii Europene, a fost necesară analiza prealabilă a modalităților de impozitare a profitului, respectiv a posibilității ca impozitul să fie perceput doar de către statul de unde provine venitul^[15] (statul-sursă),

[8] CH.E. MCLURE JR., *Abordări legislative, judiciare, de soft-law și cooperative cu privire la armonizarea impozitelor pe profit în Statele Unite și în Uniunea Europeană – Partea I*, tradus în limba română de asistent univ. drd. C.F. COSTAȘ, în R.R.D.A. nr. 4/2007, p. 16-17.

[9] A se vedea CH.E. MCLURE JR., *Abordări legislative, judiciare, de soft-law și cooperative cu privire la armonizarea impozitelor pe profit în Statele Unite și în Uniunea Europeană – Partea a II-a*, tradus în limba română de asistent univ. drd. C.F. COSTAȘ, în R.R.D.A. nr. 5/2007, p. 23-25.

[10] Pentru o analiză detaliată a distincției dintre noțiunile de *armonizare*, *apropiere* și *unificare*, a se vedea CH.E. MCLURE JR., *op. cit. – Partea I*, p. 22.

[11] Fiecare stat membru își administrează propriile impozite pe venit, existând o cooperare relativ restrânsă între administrațiile din statele membre, cu excepția chestiunilor care țin de negocierea și implementarea convențiilor de evitare a dublei impuneri.

[12] CH.E. MCLURE JR., *op. cit. – Partea I*, p. 20.

[13] CH.E. MCLURE JR., *op. cit. – Partea I*, p. 23.

[14] *Ibidem*.

[15] Statele membre ale UE aplică impozite la sursă pe profitul net ce poate fi atribuit unui sediu permanent, și pe venitul brut în cazul dobânzilor, dividendelor și redevențelor plătite nerezidenților – dar aplicând cote de impunere care sunt, în general, reduse substanțial, uneori până la zero, prin convenție.

doar de către statul unde societatea își are sediul^[16] (statul-reședință) sau de către ambele state, folosind mecanismul creditului fiscal pentru veniturile impozitate în străinătate, pentru a evita dubla impozitare. Pe baza acestei analize, doctrina de specialitate a opinat că doar statul-sursă ar trebui să impoziteze veniturile interne, întrucât impozitarea de către statul-reședință implică o serie de inconveniente, dintre care amintim: locul unde se află sediul corporației poate fi ușor de manipulat; impozitarea în statul-sursă ar trebui să fie însoțită de măsuri pentru evitarea dublei impuneri luate atât de statele-sursă, cât și de statele de reședință, deoarece implementarea mecanismului creditelor fiscale străine este complicată; impozitarea în funcție de reședință, cu credite fiscale externe pentru impozitele percepute în statul-sursă, poate conduce la o anomalie, în sensul că impozitul plătit pentru veniturile realizate într-un stat dat diferă după cum veniturile aparțin unei companii rezidente în acel stat (subiect al impunerii în statul-sursă) sau unei companii nerezidente (care este impozitată în statul-reședință, cu recunoașterea unui credit fiscal pentru impozitul plătit în statul-sursă); faptul că impozitarea în funcție de reședință se aplică, de obicei, profitului dintr-o sursă străină doar atunci când el este distribuit, creează oportunități pentru plasarea lui într-un paradis fiscal^[17].

De aceea, s-a considerat că mijlocul cel mai eficient de a preveni transferul ilicit al veniturilor ar fi unificarea cotelor de impunere, însă o astfel de soluție ar submina suveranitatea fiscală și, datorită necesității de a unifica și bazele de impunere, ar elimina și posibilitatea existenței unei competiții fiscale benefice, rezultatul fiind același chiar și doar prin introducerea unei cote minime de impunere a profitului. Totuși, fără a compromite suveranitatea fiscală și competiția fiscală, problema camuflării profiturilor se poate evita prin implementarea principiului lungimii brațului^[18] pentru prețul de transfer, însă, aceasta presupune creșterea considerabilă a costurilor de aplicare a regulilor respective și a costurilor administrative. Prin urmare, s-a sugerat că, pentru a se evita lacunele și suprapunerile bazelor de impunere, toate statele ar trebui să folosească aceeași metodă pentru determinarea sursei veniturilor^[19].

Pe de altă parte, s-a considerat că modalitatea cea mai oportună de determinare a profitului care ar trebui atribuit fiecărui stat în scopuri fiscale, fără a elimina suveranitatea statelor asupra cotelor de impunere ori posibilitatea unei competiții fiscale pentru activitățile economice reale, ar fi folosirea unei formule prin care profitul intern consolidat al societăților afiliate să fie împărțit între statele sursă^[20].

Așadar, s-a opinat^[21] că, într-o piață internă, pentru a determina profitul care ar trebui atribuit fiecărui stat în scopuri fiscale, ar trebui folosită o formulă de repartizare, care să reflecte locația de unde, în medie, provine profitul. Marele avantaj al utilizării unei astfel de formule de repartizare, în situația în care aceasta este combinată cu consolidarea^[22], este acela că ea reduce substanțial posibilitatea camuflării profitului. Același autor arată că, în această ipoteză, profitul ar putea fi camuflat doar prin manipularea unor factori ai formulei de repartizare, ceea ce este destul de dificil și, pe de altă parte, acest lucru este mai ușor de detectat decât manipularea prețului de transfer conform metodei contabilității separate sau a standardului lungimii brațului.

[16] Impozitarea în funcție de reședință ridică probleme îndeosebi în materia impozitării la ieșire, care, potrivit jurisprudenței C.J.U.E., încalcă libertatea de stabilire. În acest sens, cauza C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant c. Ministerul Economiei, Finanțelor și Industriei*, Hotărârea din 11 martie 2004.

[17] Pentru o analiză detaliată a inconvenientelor pe care le implică impozitarea profitului de către statul-reședință, a se vedea CH.E. MCLURE JR., *op. cit.* – Partea I, p. 23-26.

[18] La baza reglementărilor internaționale și naționale în materia prețurilor de transfer stă principiul „*arm's length*” (principiul lungimii de braț) – un principiu unanim acceptat, care impune ca toate tranzacțiile dintre societăți afiliate să fie făcute la un preț real de piață, preț la care aceeași tranzacție s-ar fi realizat între entități independente.

[19] CH.E. MCLURE JR., *op. cit.* – Partea I, p. 27-28.

[20] Alternativele acestei modalități de determinare a profitului ar fi folosirea unor evidențe contabile separate și *standardul lungimii brațului* (prescurtat SA/ALS). Pentru detalii cu privire la dezavantajele acestora, a se vedea CH.E. MCLURE JR., *op. cit.* – Partea I, p. 29-30. Statele membre ale UE folosesc sistemul SA/ALS pentru a determina atât profitul entităților separate din punct de vedere juridic, cât și profitul sediilor permanente ce fac obiectul impozitării prin reținere la sursă.

[21] CH.E. MCLURE JR., *op. cit.* – Partea I, p. 31.

[22] Nerealizarea consolidării transfrontaliere – care reclamă formula de repartizare – este considerată a fi contrară necesităților pieței interne.

De aceea, s-a considerat că este necesară consolidarea activităților (profit și factori de repartizare) anumitor entități aflate în legătură, ceea ce înseamnă că profitul tuturor entităților care fac obiectul consolidării sunt însumate, astfel încât fluxul de venituri (dividende, dobânzi, redevențe) dintre entități să fie eliminat, iar profitul grupului să fie repartizat între statele în care operează cel puțin una dintre entitățile grupului, prin folosirea unei formule care să includă factorii de repartizare ai grupului consolidat^[23].

În acest scop, doctrina de specialitate a susținut necesitatea adoptării unor directive care să armonizeze legislațiile fiscale ale statelor membre ale Uniunii Europene. În conformitate cu art. 288 din TFUE (ex-art. 249 TCE), o directivă este obligatorie, în ceea ce privește rezultatul care trebuie obținut, pentru fiecare stat membru căruia i se adresează, dar lasă la latitudinea autorităților naționale alegerea formei și a metodelor pentru obținerea acestui rezultat. În acest sens, directiva ar trebui să rămână de natură generală, întrucât aspectele tehnice și detaliile ar trebui lăsate la latitudinea statelor membre.

Art. 115 din TFUE prevede, și faptul că, pentru a adopta prevederi fiscale aplicabile la nivel unional, este necesar votul unanim al Consiliului. Regula unanimității face imposibilă atingerea armonizării prescriptive sau proscriptive semnificative prin intermediul legislației, iar armonizarea proscriptivă impusă pe cale judiciară nu poate prin ea însăși să producă tipul de sistem unificat de impozit pe profit care ar corespunde nevoilor pieței interne^[24].

3. Istoric

În martie 2000, la întâlnirea de la Lisabona, Consiliul European a adoptat „un nou obiectiv strategic pentru următoarea decadă: să devină cea mai competitivă și dinamică economie bazată pe cunoaștere din lume, capabilă de o creștere economică sustenabilă, cu slujbe mai multe și mai bune și cu o coeziune socială mai ridicată”.

În mai 2001, Comisia Europeană nota faptul că „sistemele fiscale ale statelor membre trebuie să fie favorabile unei reforme necesare a pieței”^[25], iar la sfârșitul aceluiași an, în „Raportul Bolkenstein”, a reafirmat că „Reforma impozitării societăților în Uniunea Europeană este crucială pentru atingerea obiectivelor strategiei Lisabona” și a prezentat o propunere pentru un sistem armonizat, precum și măsurile prognozate pentru reformarea sistemelor fiscale naționale în scopul eliminării unora dintre impedimentele pentru piața internă^[26].

În raportul său din mai 2001, „*Tax Policy in the European Union – Priorities for the Years Ahead*”, Comisia a concluzionat în sensul că „folosirea unor abordări non-legislative sau a «legislației soft» ar putea constitui mijloace adiționale de a face progrese în domeniul fiscal”. Totuși, Comisia a arătat că folosirea de abordări non-legislative și de „soft law” ar putea fi, în mod special, eficientă numai în cazurile în care există o bază juridică fermă întemeiată pe Tratat și pe jurisprudența C.J.U.E., astfel că șansele de a încerca să folosească asemenea instrumente pentru a evita regula unanimității erau puțin probabile^[27].

Prin urmare, datorită dificultății de a obține unanimitatea asupra chestiunilor fiscale în Consiliu, Comisia Europeană a propus folosirea *cooperării intensificate*^[28] în scopul de a porni procesul de creare a unui sistem de impozit pe profit armonizat care să fie potrivit pentru piața internă.

Conform mecanismului cooperării intensificate, folosit ca o „ultimă soluție”, cel puțin opt state membre pot conveni să își armonizeze sistemele de impozit pe profit. Așa cum a notat Comisia, cooperarea intensificată

^[23] Despre avantajele consolidării, a se vedea CH. E. McLURE JR., *op. cit.* – *Partea I*, p. 31.

^[24] CH. E. McLURE JR., *op. cit.* – *Partea II*, p. 25.

^[25] COMISIA EUROPEANĂ, *Tax Policy in the European Union – Priorities for the Years Ahead*, comunicare adresată Consiliului, Parlamentului European și Comitetului Economic și Social, COM (2001).

^[26] CH. E. McLURE JR., *op. cit.* – *Partea a II-a*, p. 21.

^[27] *Idem*, p. 28.

^[28] Introdusă de Tratatul de la Amsterdam și dezvoltată de Tratatul de la Nisa, procedura cooperării intensificate permite ca cel puțin opt state membre să convină formal „să acționeze mai rapid” pentru a atinge obiectivele Comunității Europene, fără ca exercițiul autonomiei lor fiscale să fie blocat de dreptul de veto al altor state membre, sub semnul regulii unanimității.