

Natalia Șvidchi

Regimul fiscal al plăților de dobânzi

Editura
Hamangiu
2023

CUPRINS

Capitolul I. Armonizarea impozitelor directe în cadrul Uniunii Europene. Izvoare, limite și perspective	1
<i>Secțiunea 1. Noțiuni introductive</i>	1
<i>Secțiunea a 2-a. Izvoarele dreptului Uniunii Europene în materia impozitării directe</i>	3
<i>Secțiunea a 3-a. Dreptul primar</i>	7
§1. Tratatelor fondatoare	7
§2. Principiile dreptului Uniunii Europene	17
2.1. Considerații generale	17
2.2. Principiile generale de drept ale Uniunii Europene	20
2.3. Principii procedurale și derivate din tradiția constituțională a statelor membre	29
<i>Secțiunea a 4-a. Dreptul secundar</i>	35
§1. Directiva	36
§2. Decizia	42
§3. Obligația de motivare	42
§4. Raportul dintre dreptul secundar și dreptul primar	44
<i>Secțiunea a 5-a. Instrumentele neobligatorii (soft law)</i>	51
§1. Recomandările	57
§2. Alte instrumente de soft law în materia impozitării directe	58
<i>Secțiunea a 6-a. Jurisprudența Curții de Justiție Uniunii Europene (C.J.U.E.)</i>	65
<i>Secțiunea a 7-a. Doctrina „acte éclairé” și „acte clair” în materia impozitării directe</i>	72
<i>Secțiunea a 8-a. Convențiile internaționale</i>	79
§1. Convențiile fiscale încheiate între statele membre	79
§2. Convențiile fiscale încheiate cu state terțe	85
§3. Acordul privind Spațiul Economic European	88
<i>Secțiunea a 9-a. Jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului în materie fiscală</i>	90
§1. Considerații generale	90
§2. Protecția proprietății	93

§3. Dreptul la un proces echitabil _____	97
§4. Dreptul de nu fi judecat sau pedepsit de două ori (<i>non bis in idem</i>) _____	103
§5. Respectarea vieții private și familiale _____	111
§6. Libertatea de gândire, conștiință și religie _____	112
§7. Perspective _____	113

Capitolul II. Directiva 2003/49/CE privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite ____ **115**

Secțiunea 1. Introducere _____ **115**

Secțiunea a 2-a. Sfera de aplicare ratione personae _____ **126**

§1. Tipurile de societăți care intră în sfera de aplicare a directivei. Definiție _____ **126**

§2. Forma societăților _____ **127**

§3. Sediul permanent _____ **139**

§4. Beneficiarul efectiv _____ **142**

§5. Cerința beneficiarului efectiv în cazul societăților vs. cerința beneficiarului efectiv în cazul sediilor permanente _____ **144**

§6. Calitatea de plătitor _____ **150**

§7. Cerința existenței unui raport de afiliere _____ **154**

§8. Extinderea dispozițiilor directivei în privința societăților neafiliate _____ **161**

Secțiunea a 3-a. Sfera de aplicare ratione materiae _____ **164**

§1. Plățile efectuate între statele membre ale Uniunii Europene _____ **164**

§2. Extinderea sferei de aplicare a directivei asupra plăților efectuate în cadrul unei societăți _____ **167**

§3. Perioada de deținere _____ **170**

§4. Noțiunea de dobândă _____ **173**

§5. Plăți excluse _____ **176**

§6. Plăți efectuate cu încălcarea principiului concurenței depline _____ **179**

Secțiunea a 4-a. Frauda fiscală _____ **187**

Secțiunea a 5-a. Aspecte procedurale _____ **193**

§1. Formalități administrative _____ **193**

§2. Restituirea impozitului achitat contrar directivei _____	196
<i>Secțiunea a 6-a. Prevederi tranzitorii</i> _____	197
Capitolul III. Incursiune în prevederile Convențiilor	
Model O.C.D.E. și O.N.U. _____	198
<i>Secțiunea 1. Evoluția reglementării privind impozitarea</i>	
<i>dobânzilor în Convențiile Model O.C.D.E. și O.N.U.</i> _____	198
§1. Scurtă introducere _____	198
§2. Lucrările Ligii Națiunilor între anii 1923-1928 _____	198
§3. Lucrările Ligii Națiunilor între anii 1929-1939 _____	203
§4. Convențiile Model elaborate în cadrul întrunirilor din Mexic și Londra _____	203
§5. Lucrările Organizației pentru Cooperare Economică Europeană _____	205
§6. Lucrările Grupului de Lucru nr. 11 _____	207
§7. Convenția Model O.C.D.E. _____	214
§8. Convenția Model O.N.U. _____	221
<i>Secțiunea a 2-a. Analiza prevederilor art. 11 din</i>	
<i>Convențiile Model O.C.D.E. și O.N.U.</i> _____	224
§1. Prevederile alineatului (1) _____	230
§2. Prevederile aliniatului (2) _____	233
§3. Prevederile aliniatului (3) _____	243
§4. Prevederile aliniatului (4) _____	249
§5. Prevederile aliniatului (5) _____	251
§6. Prevederile aliniatului (6) _____	257
Capitolul IV. Norme privind limitarea deductibilității	
cheltuielilor cu dobânda _____	262
<i>Secțiunea 1. Considerații introductive</i> _____	262
<i>Secțiunea a 2-a. Capitalizarea redusă. Noțiune, principii și</i>	
<i>modalități de abordare</i> _____	275
§1. Aspecte generale cu privire la capitalizarea redusă _____	275
§2. Noțiunile de capital împrumutat și capital propriu _____	287
2.1. Capitalul împrumutat _____	287
2.1.1. Împrumuturile „obișnuite” _____	287
2.1.2. Împrumuturi nepurtătoare de dobânzi _____	287
2.1.3. Împrumuturile pe termen scurt _____	288

2.1.4. Împrumuturile „back to back” _____	288
2.1.5. Împrumuturi acordate de terți, garantate de acționari _____	288
2.1.6. Instrumente de finanțare hibridă _____	289
2.2. Capitalurile proprii _____	290
2.3. Determinarea raportului dintre capitalurile proprii și capitalurile împrumutate _____	290
2.4. Relevanța formei de capital împrumutat _____	291
2.4.1. Îndatorarea societății _____	291
2.4.2. Îndatorarea față de un singur acționar _____	292
2.4.3. Îndatorarea față de acționarii nerezidenți priviți în grup _____	293
2.4.4. Dubla testare a îndatorării _____	293
2.5. Determinarea furnizorului de capital împrumutat _____	293
2.6. Consecințele aplicării regulilor privind capitalizarea redușă _____	296
2.6.1. Nedeductibilitatea plăților de dobânzi _____	296
2.6.2. Recalificarea remunerației _____	297
2.6.3. Recalificarea instrumentului _____	298
§3. Raportul dintre regulile naționale privind capitalizarea redușă, prevederile Convențiilor de evitare a dublei impuneri și dreptul Uniunii Europene _____	299
3.1. Convențiile de evitare a dublei impuneri _____	299
3.1.1. Principiul concurenței depline (lungimii de braț) _____	300
3.1.2. Raportul dintre art. 10 și art. 11 din Convențiile de evitare a dublei impuneri _____	303
3.1.3. Impozitarea în statul de rezidență (art. 23 din Convenția Model O.C.D.E.) _____	311
3.1.4. Nediscriminarea [art. 24 alin. (4) și (5) din Convenția Model O.C.D.E.] _____	313
3.1.5. Procedura acordului reciproc (art. 25 din Convenția Model O.C.D.E.) _____	320
3.2. Dreptul Uniunii Europene _____	321
3.2.1. Introducere _____	321

3.2.2. Capitalizarea redusă și libertățile fundamentale _____	322
3.2.3. Raportul dintre prevederile Directivei 2003/49/CE și dispozițiile naționale privind capitalizarea redusă _____	335
§4. Capitalizarea redusă în legislația românească _____	339
4.1. Sfera de aplicare materială și personală _____	339
4.2. Deducerea cheltuielilor cu dobânzile. Condiții _____	342
4.3. Strategii de distribuție optimă a fondurilor _____	347
<i>Secțiunea a 3-a. Limitarea deductibilității costurilor excedentare ale îndatorării _____</i>	<i>350</i>
§1. Acțiunea 4 din cadrul Programului B.E.P.S. al O.C.D.E. _____	350
1.1. Precizări introductive _____	350
1.2. Acțiunea 4 din cuprinsul B.E.P.S. – Limitarea deductibilității cheltuielilor cu dobânda _____	352
1.3. Compatibilitatea abordării O.C.D.E. privind limitarea deductibilității cheltuielilor cu dobânda cu dreptul U.E. _____	359
§2. Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale _____	362
2.1. Istoric și scop _____	362
2.2. Măsurile reglementate și sfera de aplicare _____	368
2.3. Intrarea în vigoare și dispozițiile derogatorii _____	370
2.4. Nivelul minim de protecție _____	371
2.5. Norma privind limitarea deductibilității dobânzii _____	373
2.6. Compatibilitatea normei privind limitarea deductibilității dobânzii cu dreptul U.E. _____	377
§3. Transpunerea normei privind limitarea deductibilității dobânzii în legislația românească _____	380
Capitolul V. Noțiunea de „beneficiar efectiv” („beneficial owner”) _____	386
<i>Secțiunea 1. Istoric _____</i>	<i>386</i>
<i>Secțiunea a 2-a. Interpretare _____</i>	<i>399</i>
§1. Soluții jurisprudențiale privind noțiunea de beneficiar efectiv _____	402
1.1. Olanda _____	402

1.2. Spania _____	403
1.3. Elveția _____	406
1.4. Marea Britanie _____	408
1.5. Franța _____	411
1.6. Canada _____	413
1.7. Sensul noțiunii de beneficiar efectiv în sistemul statelor <i>common law</i> _____	418
§2. Prevederile art. 3 alin. (2) din Convenția Model O.C.D.E. _____	420
§3. Convenția de la Viena privind dreptul tratatelor _____	430
3.1. Interpretarea textuală _____	437
3.2. Interpretarea din perspectiva obiectului și a scopului convențiilor fiscale _____	438
3.3. Metode complementare de interpretare _____	440
<i>Secțiunea a 3-a. Noțiune juridică sau economică?</i> _____	444
<i>Secțiunea a 4-a. Modificările din anul 2014 aduse Comentariilor la Convenția Model a O.C.D.E.</i> _____	453
<i>Secțiunea a 5-a. Beneficiarul efectiv în Convenția Model O.N.U.</i> _____	459
<i>Secțiunea a 6-a. Noțiunea de beneficiar efectiv din perspectiva Directivei 2003/49/CE</i> _____	465
Capitolul VI. Concluzii _____	475
Bibliografie _____	487

Natalia Șvidchi

Regimul fiscal al plăților de dobânzi

Editura
Hamangiu
2023

Acest mod de interpretare, dar și maniera în care acționează Curtea în general, este în mod sigur în linie cu obiectivele tratatelor de creare a unei piețe unice fără obstacole. Cât de departe poate merge Curtea în atingerea acestor obiective nu se știe, clar este însă faptul că statele membre sunt obligate să respecte hotărârile pe care le pronunță această instituție a Uniunii Europene.

Totodată, se poate observa că în domeniul impozitării directe, integrarea negativă a ajuns la un punct în care ar avea nevoie de anumite măsuri pozitive în vederea avansării în procesul de integrare. Impedimentele politice și legislative existente nu oferă speranțe prea multe în acest sens, astfel încât Curtea este cea care va contribui la mișcarea circulară a dreptului Uniunii Europene în această materie. O soluție salvatoare ar putea veni totuși din partea instrumentelor legale neobligatorii, dar acestea presupun o mai mare implicare din partea statelor membre și a instituțiilor și nu este foarte sigur în ce măsură sunt dispuse statele membre să se implice voluntar în acest domeniu.

Secțiunea a 7-a. Doctrina „acte éclairé” și „acte clair” în materia impozitării directe

Conform prevederilor art. 267 din T.F.U.E., statele membre au posibilitatea de a adresa C.J.U.E. o întrebare preliminară ori de câte ori se impune interpretarea sau aprecierea validității unui act de drept al Uniunii Europene. Fără a intra în analiza detaliată a acestei proceduri^[1], a condițiilor ce se impun a fi îndeplinite, menționăm că instanțele naționale se pot găsi în situația în care să aprecieze că răspunsul la întrebarea ce se dorește a fi adresată C.J.U.E. este atât de clar încât nu se justifică parcurgerea producerii întrebării preliminare. În acest caz, ne găsim în situația așa-numitei doctrine *acte clair*,

^[1] S. TĂNĂȘESCU, *Trimiterea preliminară și cooperarea judiciară loială*, în R.R.D.E. (R.R.D.C.) nr. 3 din 30 iunie 2012, <http://idrept.ro/>. M. BOBEK, *De ce nu există principiul „autonomiei procedurale” a statelor membre*, în R.R.D.C. nr. 5 din 29 octombrie 2010, <http://idrept.ro/>.

doctrină la baza căreia stă o hotărâre pronunțată de C.J.U.E. în anul 1982^[1].

În hotărârea pronunțată în cauza nr. 293/81, *CILFIT*, Curtea a stabilit condițiile în care instanțele naționale, în fața cărora a fost formulată o cerere de trimitere a unei întrebări preliminare către C.J.U.E., pot refuza această solicitare și să decidă în baza unor hotărâri similare pronunțate de Curte care nu ridică nici un dubiu cu privire la răspunsul ce trebuie dat. Analiza modului în care instanțele naționale pot decide asupra situațiilor ce implică interpretarea dreptului Uniunii Europene este relevantă, deoarece încălcarea obligației de a formula o întrebare preliminară de către instanțele naționale poate conduce la atragerea răspunderii statului membru căruia îi aparține instanța respectivă^[2], dar și pentru că inexistența unei hotărâri preliminare asupra unei chestiuni juridice reprezintă o cerință pentru C.J.U.E. de a restrânge în mod excepțional efectele temporale ale hotărârilor sale^[3]. Ca atare, este important să înțelegem în ce măsură criteriile stabilite în cauza *CILFIT* și jurisprudența existentă a C.J.U.E. furnizează un exemplu de conduită pentru instanțele naționale și o anumită securitate juridică contribuabililor.

Pe de o parte, există numeroase îndoieli în ceea ce privește modul în care instanțele naționale din diferite state membre aplică prevederile art. 267 alin. (3) din T.F.U.E.; pe de altă parte, deși în soluționarea unei cauze C.J.U.E. face trimitere, de regulă, la jurisprudența sa anterioară, predictibilitatea rezultatelor în cauze ulterioare similare nu este foarte ridicată, ceea ce conduce la concluzia că, în afară de cauzele în care o situație din materia impozitării directe este identică unei situații anterioare, o instanță națională ar trebui să adreseze C.J.U.E. întrebări preliminare, contrar recomandărilor din cauza

[1] C.J.U.E., cauza 283/81, *CILFIT împotriva Ministerului Sănătății*, Hotărârea din 6 octombrie 1982, EU:C:1982:335.

[2] C.J.U.E., cauza C-224/01, *Köbler*, Hotărârea din 30 septembrie 2003, EU:C:2003:513.

[3] A se vedea C.J.U.E., cauza C-437/97, *EKW și Wein & Co.*, Hotărârea din 9 martie 2000, EU:C:2000:110, pct. 57; C.J.U.E., cauza C-292/04, *Meilicke și alții*, Hotărârea din 6 martie 2007, EU:C:2000:110, pct. 62.

CILFIT, astfel încât să fie înlăturate orice neregularități privind interpretarea libertăților fundamentale^[1].

În plus, interpretarea deciziilor Curții din materia impozitării directe reprezintă o sarcină dificilă chiar și pentru persoanele cu pregătire juridică, iar Curtea nu este obligată să respecte regula *stare decisis*, care, deși îi permite să-și îmbunătățească jurisprudența, creează o tensiune între securitatea juridică oferită de respectiva regulă și necesitatea evoluției jurisprudenței Uniunii Europene^[2]. De asemenea, devierea C.J.U.E. de la jurisprudența sa anterioară, în cazuri similare, se justifică și prin creșterea numărului de judecători, prin aderarea de noi state membre.

Articolul 267 alin. (3) stipulează o obligație necondiționată în sarcina instanțelor naționale de ultimă instanță, sesizate cu o problemă privind interpretarea sau validitatea dreptului Uniunii Europene, de a sesiza C.J.U.E. cu o întrebare preliminară. În cauza *CILFIT* Curtea a statuat că instanțele naționale de ultim grad nu sunt obligate să trimită C.J.U.E. o întrebare preliminară atunci când această posibilitate „rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții care a rezolvat problema de drept respectivă, indiferent de natura procedurilor care au condus la această jurisprudență, chiar în absența unei stricte identități a întrebărilor în litigiu” (pct. 14) sau când „aplicarea corectă a dreptului Uniunii Europene se poate impune în mod atât de evident încât să nu lase loc niciunei îndoieli rezonabile privind modul de soluționare a întrebării adresate” (primul paragraf din pct. 16).

În cuprinsul părții a doua din pct. 16 și la pct. 17-20 Curtea a expus condițiile în care o cauză asupra căreia trebuie să de pronunțe

^[1] A.P. DOURADO, *Is it acte clair? General report on the role played by CILFIT in direct taxation*, în *The acte clair in the EC direct tax law*, editat de A.P. DOURADO și R. DA PALMA BORGES, IBFD, Amsterdam, 2008, p. 13-14. A se vedea, pe de o parte, cauzele C-264/96 (ICI), C-324/00 (*Lankhorst-Hororst*), C-9/02 (*De Lasteyrie du Saillant*), C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), și C-298/05 (*Columbus Container*); cauzele C-234/01 (*Gerritse*), C-290/04 (*Scorpio*), C-345/04 (*Centro Equestro da Lezíria Grande*), C-279/93 (*Schumacker*), C-391/97 (*Gschwind*) și C-385/00 (*De Groot*), pe de o parte, și C-403/03 (*Schempp*) pe de altă parte.

^[2] A se vedea A.P. DOURADO, *Is it acte...*, p. 15.

instanțele naționale este sub incidența *acte claire*, cu scopul evitării adoptării rapide și greșite a unor hotărâri de netrimitere. Astfel, se cere a fi îndeplinită cerința interpretării consensuale de către toate instanțele potențial competente (instanța națională trebuie să fie convinsă că acest aspect se impune în mod la fel de evident și instanțelor naționale ale celorlalte state membre și Curții de Justiție) (pct. 16), evaluarea posibilității în funcție de caracteristicile dreptului Uniunii Europene și a dificultăților pe care le prezintă interpretarea acestuia (pct. 17), compararea versiunilor lingvistice ale actelor de drept ale Uniunii Europene (pct. 18), luarea în considerare a autonomiei dreptului Uniunii Europene și a terminologiei folosite (pct. 19), interpretarea sistematică și stadiul evoluției dreptului Uniunii Europene la data la care prevederea relevantă trebuie să fie aplicată (pct. 20).

Aceste criterii au menirea de a atenua caracterul nedeterminat al primului paragraf din pct. 16 din hotărârea *CILFIT*^[1], chiar dacă definiția incertitudinii interpretative poate fi ea însăși considerată destul de restrictivă^[2].

Se reține că, în timp ce pct. 14 din hotărâre se referă la precedentul judiciar (*acte éclairé*), pct. 16 se referă la doctrina *acte clair*, întrucât permite instanțelor naționale să nu sesizeze C.J.U.E. cu o întrebare preliminară, chiar și în situațiile în care cu privire la cazul în speță nu există nicio hotărâre pronunțată de instanța Uniunii Europene^[3].

În cauza *Da Costa*^[4], C.J.U.E. a dezvoltat ceea ce este foarte similar sistemului precedentului, statuând că „(...) autoritatea dată de Curte în temeiul art. 177 poate priva această obligație de scopul său, golind-o astfel de conținut. Aceasta este situația, mai ales, atunci când chestiunea ridicată este identică din punct de vedere substanțial

[1] Opinia Avocatului General Stix-Hackl în cauza C-495/03, *Intermodal Transports*, Hotărârea din 15 septembrie 2005, EU:C:2005:552, pct. 90.

[2] *Idem*, pct. 91.

[3] A se vedea A.P. DOURADO, *Is it acte...*, p. 18.

[4] C.J.U.E., cauzele reunite 28-30/62, *Da Costa en Schaake NV și alții NV împotriva Administratie der Belastingen*, Hotărârea din 27 martie 1963, EU:C:1963:6.

cu o întrebare care a făcut deja obiectul unei hotărâri preliminare într-o cauză similară”. În cauza *CILFIT*, Curtea a făcut un pas important înainte, întrucât instanțele naționale nu sunt obligate să trimită C.J.U.E. o întrebare preliminară, chiar și atunci când cazul de speță nu este „identic din punct de vedere substanțial” unei hotărâri anterioare pronunțate de C.J.U.E.. Diferența dintre *Da Costa* și *CILFIT* este mai mult de ordin cantitativ decât calitativ și nu prezintă o mare importanță dacă e să luăm în considerare faptul că situațiile supuse judecării sunt rareori identice. Pe de altă parte, în ambele hotărâri Curtea încurajează instanțele naționale să se bazeze pe hotărârile anterioare ale Curții, ori de câte ori fondul problemei juridice a fost deja soluționat^[1].

Hotărârea pronunțată în cauza *CILFIT* a împărțit literatura de specialitate în două grupuri: unul care este axat pe importanța primului paragraf al pct. 16 și a scopului său de descentralizare, celălalt care pune accentul pe condițiile trasate de Curte în paragraful al doilea al pct. 16 și pct. 17-20, condiții care ar avea ca efect centralizarea competenței de interpretare a tratatului T.F.U.E. Dată fiind ambiguitatea hotărârii *CILFIT*, ambele interpretări sunt posibile. Pericolul acestei hotărâri pare a consta în afirmația Curții conform căreia instanțele naționale sunt libere să nu sesizeze C.J.U.E. cu o întrebare preliminară, chiar în absența unei jurisprudențe similare cu privire la problema în discuție; judecătorii naționali sunt, prin urmare, ultimii chemați să decidă asupra interpretării dreptului Uniunii Europene și să decidă asupra existenței unui *acte clair*. O asemenea situație conduce la existența unor interpretări diferite a dreptului Uniunii Europene, cu efecte asupra procesului de creare a unui spațiu de integrare. Astfel, art. 267 alin. (3) din T.F.U.E. [anterior art. 234 alin. (3) T.C.E.], după cum rezultă din interpretarea dată de Curte în

^[1] Avantajele sistemului precedentului ar fi că a permis supraviețuirea într-o Uniune extinsă a mecanismului întrebării preliminare, așa cum a fost creat în Comunitatea celor șase state membre; are un efect de multiplicare, întrucât creează o relație verticală între C.J.U.E. și instanțele naționale, transformând-o într-o Curte supremă la nivelul U.E., și transformând ceea ce pare o relație bilaterală, în sensul art. 267 din TFUE, într-o relație multilaterală (P. CRAIG, G. DE BÚRCA, *op. cit.*, p. 536).

cauza *CILFIT*, are un rol care depășește simpla stabilire a unei ierarhii între instanțe, el reprezentând un element cheie în consolidarea Uniunii Europene, în procesul de extindere a sferei de aplicare și a eficienței T.F.U.E. și de promovare a integrării europene^[1].

S-a susținut că adevăratul obiectiv al hotărârii pronunțate de C.J.U.E. în cauza *CILFIT* „a fost să dea o lovitură mortală, înconjurând-o de restricții sau, într-o opinie moderată, să convingă instanțele naționale să aplice cu responsabilitate doctrina *acte clair*”^[2].

În materia impozitării directe, având în vedere faptul că instanța Uniunii Europene soluționează cauzele deduse spre judecare prin interpretarea prevederilor privind libertățile fundamentale care, prin natura lor, au un caracter nedeterminat, este destul de dificil să ne raportăm la doctrina *acte clair*, fără a ne raporta la hotărâri anterioare pronunțate asupra unei probleme juridice asociate materiei supuse analizei^[3]. Prin urmare, în domeniul impozitării directe, *acte clair* presupune, cel puțin, un anumit grad de *acte éclairé*, astfel încât atât pct. 14, cât și pct. 16 vor fi luate în considerare de către instanțele competente în determinarea necesității efectuării unei trimeri preliminare către C.J.U.E.^[4].

Totodată, existența unui *acte éclairé*, conform pct. 14 din hotărârea *CILFIT*, presupune îndeplinirea testului prevăzut în prima parte a pct. 16 din aceeași hotărâre, și anume „aplicarea corectă a dreptului comunitar se poate impune în mod atât de evident încât să nu lase loc niciunei îndoieli rezonabile privind modul de soluționare a întrebării adresare”. Cu alte cuvinte, contrar primei impresii, datorită faptului că C.J.U.E. nu este obligată să respecte regula de *stare decisis*, condițiile impuse de pct. 14 nu sunt mai puțin restrictive decât cele menționate la pct. 16-20 din hotărâre.

Ambiguitatea doctrinei *acte clair* are însă avantajul de a permite evoluția și îmbunătățirea jurisprudenței C.J.U.E., iar, din această perspectivă, faptul că instanța Uniunii Europene nu este ținută de

[1] A.P. DOURADO, *Is it acte...*, p. 21-22.

[2] P. CRAIG, G. DE BÚRCA, *op. cit.*, p. 560.

[3] C.J.U.E., cauza C-431/01, *Mertens*, Hotărârea din 12 septembrie 2002, EU:C:2002:492.

[4] A.P. DOURADO, *Is it acte...*, p. 19.

regula *stare decisis* reprezintă un avantaj^[1]. De asemenea, flexibilitatea ce rezultă din caracterul ambiguu al doctrinei *acte clair* are ca efect degrevarea Curții și acordarea libertății de a-și dezvolta jurisprudența, atât timp cât principiul coerenței este respectat. Totodată, instanțele naționale beneficiază, ca efect al acestei doctrine, de o mai mare marjă de manevră, rezultatul nefiind neglijabil atât timp cât aceste instanțe respectă principiul cooperării loiale, principiile generale de interpretare și criteriile stabilite în hotărârea *CILFIT*. Efectul advers este reprezentat de incertitudinea creată destinatarilor regulilor desprinse din interpretarea doctrinei *acte clair* de către instanțele naționale și diferitele secții ale C.J.U.E.

În doctrina de specialitate s-a susținut^[2] că singura preocupare privind doctrina *acte clair* este ca o instanță națională să nu sesizeze C.J.U.E., chiar dacă condițiile din *CILFIT* nu sunt îndeplinite, însă acest fapt nu poate atrage eșecul acestei doctrine. Un astfel de sistem presupune punerea în balanță a costurilor și a beneficiilor, mai precis determinarea „prețului erorii”. Prețul doctrinei *acte clair* ar fi ca instanțele naționale să aplice, intenționat sau nu, în mod greșit criteriile din cauza *CILFIT*, însă beneficiul acestei doctrine este soluționarea cu celeritate a cauzelor de către instanțele naționale, însoțită de întărirea rolului acestor instanțe în sistemul judiciar al Uniunii Europene. Apoi, sistemul de sancționare al Uniunii Europene, angajarea răspunderii statului și posibilitatea intentării unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, determină instanțele naționale să aplice cu responsabilitate doctrina *acte clair*. De asemenea, problema poate să ajungă înaintea C.J.U.E. prin intermediul unei alte instanțe, din același sau din alt stat membru, când interpretările instanțelor naționale pot fi corectate, deși efectele hotărârilor Curții asupra deciziilor instanțelor naționale anterioare pot ridica problema securității juridice^[3].

[1] C.J.U.E., cauza C-10/89, *SA CNL-SUCAL împotriva HAG*, Hotărârea din 17 octombrie 1990, EU:C:1990:359.

[2] P. CRAIG, G. DE BÚRCA, *op. cit.*, p. 561.

[3] C.J.U.E., cauza C-453/00, *Kühne & Heitz*, Hotărârea din 13 ianuarie 2004, EU:C:2004:17, pct. 24-27.

Secțiunea a 8-a. Convențiile internaționale

Armonizarea fiscală parțială a impozitării directe în cadrul Uniunii și reticența statelor membre față de limitarea puterii lor suverane în probleme de fiscalitate reprezintă rațiunile pentru care evitarea dublei impunerii în cadrul Uniunii Europene încă reprezintă apanajul statelor membre. Instrumentul la care apelează statele membre în vederea atingerii acestui obiectiv este reprezentant de convențiile de evitare a dublei impunerii, elaborate conform Convențiilor Model O.C.D.E. sau O.N.U.^[1]. Pe de altă parte, Uniunea, în calitate de subiect de drept internațional, succesoare a Comunităților Europene este îndreptățită să încheie convenții fiscale cu state terțe fie în cazurile în care această competență îi este acordată expres prin tratate, fie atunci când încheierea unei asemenea convenții este dictată de realizarea unor obiective stabilite prin tratate^[2].

§1. Convențiile fiscale încheiate între statele membre

Articolul 293 din T.C.E. permitea expres statelor membre să încheie între ele convenții internaționale în scopul eliminării dublei impozitări. Ca urmare a modificărilor efectuate prin Tratatul de la

^[1] A se vedea și S. CHIRICĂ, *Aplicarea convențiilor de evitare a dublei impunerii internaționale din perspectiva dreptului comunitar european*, în Monitorul Fiscalității Internaționale nr. 1 din 31 ianuarie 2009 și nr. 3 din 31 martie 2009, <http://idrept.ro/>. P. PISTONE, *European direct...*, p. 713-228. T. O'SHEA, *Double Tax Conventions and compliance with EU Law*, în *EC Tax Journal*, Vol. 11, 2010, p. 93-102.

^[2] Art. 216 din T.F.U.E. în favoarea Uniunii se instituie o competență reziduală de a încheia acorduri internaționale Potrivit prevederilor art. 216 alin. (1) din T.F.U.E. „Uniunea poate încheia acorduri cu una sau mai multe țări terțe sau organizații internaționale, în cazul în care se prevede astfel în tratate (competență explicită generală, n.a.) sau în cazul în care încheierea unui acord fie este necesară pentru realizarea, în cadrul politicilor Uniunii, a unuia dintre obiectivele stabilite prin tratate, fie este prevăzută printr-un act juridic obligatoriu al Uniunii, fie poate influența normele comune ori poate modifica domeniul de aplicare a acestora (competențe explicite reziduale, n.a.)”.