

**ASSOCIATION HENRI CAPITANT  
DES AMIS DE LA CULTURE JURIDIQUE FRANÇAISE**

**Thème n° 4**

**SOLIDARITÉ ET POLITIQUES FISCALES**

**RAPPORT NATIONAL  
ROUMANIE**

Rapporteur général :  
**Ana de ISABEL**  
**Université Pompeu Fabra**

Rapporteur national :  
**Simona GHERGHINA**  
**Faculté de Droit, Université de**  
**Bucarest**

**2019**

## I - L'INTRODUCTION DE CHARGES FISCALES COMME MOYEN DE FINANCEMENT DE POLITIQUES SOCIALES OU DE PROTECTION

1.1 *Quels sont les principes sur lesquels le système fiscal est basé dans votre pays? Existe-t-il des références spécifiques à la solidarité comme principe primordial et inspirateur du système fiscal? Dans quelle mesure les autres des principes généraux du droit fiscal reposent-ils sur la solidarité?*

Les principes du système fiscal roumain sont prévus dans la Constitution et dans le Code Fiscal (Loi n°. 227/2015 portant code fiscal, telle que modifiée et complétée), mais sans y comprendre une référence explicite à la solidarité. Trois principes sont consacrés au niveau constitutionnel – celui de la *contributivité*, de la *légalité de l'imposition* et de *l'équité de l'imposition* (de la juste pose des charges fiscales), et au niveau légal (le code fiscal roumain étant une loi ordinaire) on mentionne de manière expresse les principes de *neutralité des mesures fiscales par rapport aux différentes catégories d'investisseurs et de capitaux, ainsi qu'à la forme de propriété* (l'art. 3 lettre a) du Code fiscal), de la *certitude de l'imposition* (l'art. 3 lettre b) du Code fiscal), du *bien-fondé de l'imposition ou de l'équité fiscale*, afin d'établir la charge fiscale en fonction du pouvoir contributif du contribuable, accordé par le volume des recettes ou de ses propriétés (l'art. 3 lettre c) du Code fiscal), de *l'efficacité de l'imposition*, afin de maintenir le rendement des recettes fiscales dans toutes les étapes du cycle économique (l'art. 3 lettre d) du Code fiscal), et de la *prédictibilité de l'imposition*, afin d'assurer la stabilité des obligations fiscales pour des périodes minimales d'une année pendant lesquelles aucune modification peut intervenir dans le but d'augmenter ou introduire de nouvelles obligations fiscales<sup>1</sup> (l'art. 3 lettre d) du Code fiscal).

En ce qui concerne les principes constitutionnels, l'art. 56 alinéa (1) de la Constitution de la Roumanie consacre l'obligation de tous les citoyens de contribuer aux dépenses publiques, de cette manière établissant le *principe de la contributivité*, l'art. 139 paragraphe (1) et paragraphe (2) consacre le *principe de la légalité des obligations fiscales* («Les impôts, les taxes et toutes les autres revenus au budget de l'Etat et au budget des assurances sociales de l'Etat seront établis seulement conformément à la loi», respectivement, pour le niveau des collectivités locales: «Les impôts et les taxes locales sont établies par les conseils locaux ou départementaux, dans les limites et conditions de la loi), et l'art. art. 56 paragraphe (2), par référence à «la pose juste des charges fiscales», établit le *principe de la justesse des obligations fiscales*.

L'obligation des citoyens de contribuer aux dépenses publiques, telle qu'elle est établie conformément à l'art. 56 paragraphe (1) de la Constitution, est limitée aux trois aspects qui, à leur tour, sont établis au niveau constitutionnel: (i) les dépenses publiques sont celles approuvées par les budgets publics inclus dans le budget public national, en conformité avec les dispositions de l'art. 138 de la Constitution, (ii) l'obligation peut être établie seulement sous la forme des impôts et des taxes établies par la loi [l'art. 56 paragraphe (1), paragraphe (2) et l'art. 139 paragraphe (1) et (2) de la Constitution], et (iii) les impôts et les taxes par laquelle l'obligation de contribution aux dépenses publiques est concrétisée, sont établies de manière juste [l'art. 56 paragraphe (2) de la Constitution].

En vertu de la première condition, l'obligation des citoyens de payer des impôts et des taxes

---

<sup>1</sup> Il ne fait aucun doute, ce principe est le moins respecté, la pratique de la modification répétée du code fiscal par des ordonnances d'urgence du gouvernement adoptées plusieurs fois par année étant une constante du système fiscal roumain dans les derniers vingt ans.

établie par la loi, est en conformité avec l'impératif de l'art. 56 paragraphe (1) seulement dans la mesure où l'impôt ou la taxe respective vise à offrir des recettes publiques pour tout budget compris dans le budget public national (le budget de l'Etat et les budgets qui y sont annexés, le budget des assurances sociales de l'Etat et les budgets qui composent ce budget, tout en précisant que les revenus directs de ce budget résultent des contributions, et non pas de taxes et d'impôts, ou des budgets locaux et les budgets y annexés). Par conséquent, même si dans la structure moderne des systèmes fiscaux les impôts et les taxes jouent aussi le rôle d'instrument de politiques économiques et sociales, pour inscrire leur obligation de paiement dans les cadres de l'art. 56 paragraphe (1) de la Constitution, il est nécessaire que les impôts et les taxes concernées produisent recettes au moins d'un budget public, et que ces recettes puissent être attribuées au recouvrement (financement) de certaines dépenses publiques. Puisque les dépenses publiques sont comprises impérativement dans les budgets compris dans le budget public national, conformément au principe de l'universalité budgétaire consacrée de manière implicite par l'art. 138 paragraphe (1) de la Constitution, les impôts et les taxes dans lesquelles sera concrétisée l'obligation constitutionnelle de contribuer aux dépenses publiques, doivent être collectées dans un budget public.

Ainsi, l'Etat ne peut pas imposer d'obligations fiscales que dans le but de participer aux dépenses publiques, et par conséquent, les recettes fiscales générées par l'exécution de ces obligations par leurs débiteurs seront collectées seulement dans les budgets publics, compris dans le budget public national. Tout impôt ou taxe n'étant pas comprise dans un budget public serait contraire au principe de la contributivité consacré par l'art. 56 paragraphe (1) de la Constitution.

Ce raisonnement trouve ses sources juridiques dans l'idée de solidarité qui fonde l'Etat et le fonctionnement des budgets publics, en plaçant de cette manière le principe de la contributivité – comme une obligation générale, au niveau constitutionnel, de contribuer aux dépenses publiques – dans le sillage du principe de la solidarité.

En ce qui concerne le principe constitutionnel de la justesse de l'imposition, applicable au mode d'établissement de l'obligation générale de contribuer par le paiement des impôts et des taxes à la collection des sommes nécessaires aux dépenses publiques, le caractère juste de l'établissement d'une obligation fiscale a un champ d'application similaire à celui de l'égalité, y compris les considérations d'équité, compte tenant de la situation du contribuable, de *non-discrimination*, en excluant les situations qui pourraient privilégier ou affecter une catégorie de contribuables, et de *proportionnalité*, en évitant tout déséquilibre entre la charge fiscale imposée et l'intérêt général poursuivi. Ainsi, la Cour Constitutionnelle a estimé que «*la fiscalité doit être non seulement légale, mais aussi proportionnelle, raisonnable, équitable et elle ne devrait pas différencier les impôts en fonction du critère des groupes ou des catégories de citoyens*» (DCC n°. 6/1993, DCC n°. 3/1994, DCC n°. 19/1995, DCC n°. 176/2003, DCC n°. 1394/2010, DCC n°. 223/2012, DCC n°. 45/2015, paragraphe 18). La Cour estime aussi que «*le principe de la pose juste des charges fiscales requiert le paiement des contributions de la même manière par tous les contribuables, en excluant tout privilège ou toute discrimination, de sorte qu'en ce qui concerne les recettes, la contribution doit être la même. Cependant, le principe mentionné suppose que la pose des charges fiscales doivent tenir compte de la capacité contributive des contribuables, respectivement qu'on tient compte de la nécessité de la protection des catégories sociales les plus défavorisées concernant la pose des obligations fiscales, en considérant les éléments qui caractérisent la situation individuelle et les charges sociales des contribuables concernés*» (DCC n°. 258/2010, DCC n°. 223/2012).

Il ne fait aucun doute, l'équité de l'imposition (la pose juste des charges fiscales, dans les

conditions de l'art. 56 paragraphe (2) de la Constitution) visait, avec le principe de la légalité (le consentement à l'impôt), à assurer la légitimité des obligations fiscales, nées de la nécessité des contributions à la constitution de fonds destinés au recouvrement des dépenses publiques. Cette solidarité nécessaire en ce qui concerne les coûts imposés par la réalisation des fonction de l'Etat est transposée, sans être dénommée comme telle, dans ces principes constitutionnels – la contributivité, la légalité, la justesse de l'imposition.

Les principes expressément consacrés par le Code fiscal – la neutralité, la certitude, l'équité et l'efficacité – établissent les lignes directrices pour l'interprétation et l'application des normes fiscales, afin d'assurer leur légitimité par la référence aux principes constitutionnels sur lesquels cette légitimité est fondée. Bien que les principes légaux ne se réfèrent pas à la solidarité, leur application complète de cette manière la structure des principes constitutionnels du système fiscal roumain, favorisant ainsi la légitimité de l'obligation générale de contribuer aux dépenses publiques.

*1.2 Existe-t-il dans votre pays un impôt/charge fiscal(e) spécifiquement créé(e) sur la base de la solidarité? A-t-il/elle été introduit(e) comme réponse à une crise ou en vue de financer des politiques sociales déterminées? Dans le cas d'une réponse positive, quelle est ou a été la réponse sociale à l'adoption de ce type de mesures?*

À présent, dans le système fiscal roumain il n'y a pas d'obligation fiscale expressément établie en vertu de la solidarité.

Une tentative d'établir de pareilles obligations fiscales, restant surtout isolée, a été faite dans la années 1993-1994, lorsqu'on a imposé une taxe de passage frontalier, initialement afin d'assurer les ressources nécessaires pour apporter un soutien destiné au chauffage pendant l'hiver aux personnes appartenant à quelques catégories défavorisées, désignées par la loi<sup>2</sup>. Soumise au contrôle de constitutionnalité, cette réglementation a été analysée par la Cour Constitutionnelle non seulement de la perspective du respect du droit à la liberté de circulation, mais aussi en ce qui concerne sa conformité avec les principes constitutionnels de la contributivité et de la justesse des charges fiscales.

En décidant que par l'imposition d'une taxe de passage frontalier on établit un obstacle de nature financière qui restreint le droit fondamental à la libre circulation, la Cour a constaté qu'une telle restriction d'un droit est constitutionnelle seulement dans la mesure où la restriction respective est justifiée par une situation exceptionnelle, au sens de l'article 53 de la Constitution<sup>3</sup>. Lors de l'appréciation du caractère exceptionnel des situations justifiant l'imposition de la taxe, les considérations de la Cour ont oscillé entre divers jugements. Ainsi, la Cour a considéré que la destination expresse établie par la loi pour les sommes collectées – l'octroi d'aides pour le chauffage en hiver – combinée avec le manque de fonds budgétaires des autres sources pour couvrir les dépenses de telle nature et avec l'obligation

---

<sup>2</sup> La loi portant sur l'octroi de certaines aides financières pour le chauffage des immeubles pendant la période 1 novembre 1993 - 30 avril 1994.

<sup>3</sup> Conformément à l'article 53 de la Constitution, avec la désignation marginale *La restriction de l'exercice de certains droits ou de certaines libertés*: «(1) L'exercice de certains droits ou de certaines libertés peut être restreint seulement par la loi et seulement s'il est nécessaire, le cas échéant, pour: la défense de la sécurité nationale, de l'ordre, de la santé ou de la morale publique, des droits et des libertés des citoyens; la conduite de l'instruction des affaires pénales; la prévention de répercussions des catastrophes naturelles, d'une catastrophe ou d'un sinistre très grave. (2) La restriction peut être imposée seulement s'il est nécessaire dans une société démocratique. La mesure doit être proportionnelle à la situation qui l'a déterminée, elle doit être appliquée de manière non-discriminatoire et sans préjudice du droit ou de la liberté.»

générale de contribuer aux dépenses publiques représente une justification suffisante pour l'imposition d'un obstacle financier temporaire (la taxe étant constitutionnelle dans la mesure où elle était collectée seulement dans la saison d'hiver lorsqu'on accordait des aides financières pour le chauffage auquel elle était destinée) en ce qui concerne le droit à la liberté de circulation<sup>4</sup>.

Dans une décision ultérieure, à la suite de l'analyse d'une réglementation similaire justifiant surtout l'imposition de la taxe de passage frontalier par la couverture de certaines dépenses destinées à la protection sociale<sup>5</sup>, la Cour a soutenu la même conclusion même en l'absence du caractère temporaire de la taxe et dans les conditions d'une destination plus générale des sommes ainsi collectées (des dépenses destinées à la protection sociale). Cependant, compte tenant de la demande constitutionnelle que la restriction n'affecte pas même la validité du droit [l'art. 53 paragraphe (2) de la Constitution], la Cour a ajouté que la taxe ne devait pas être prohibitive<sup>6</sup>.

Cependant, après avoir décidé la constitutionnalité d'une telle obligation fiscale en vertu des deux décisions, la Cour est revenue<sup>7</sup> sur ce jugement beaucoup trop général, en ajoutant le critère de proportionnalité demandé par l'article 53 paragraphe (2) de la Constitution, mais aussi une appréciation de la justesse de cette obligation. En appliquant le critère de proportionnalité à la restriction de l'exercice du droit à la libre circulation par l'imposition de la taxe, la Cour a indiqué que le droit protégé par cette restriction doit être mentionné de manière explicite et précise, et non pas en général en indiquant une catégorie générique de droits comme les droits de protection sociale ou les droits assistance sociale. En outre, l'application du principe de la proportionnalité suppose aussi la l'établissement de la mesure dans laquelle les droits protégés par la restriction d'un autre droit ne seraient pas défendus ou ils seraient vidés de leur substance en l'absence de cette restriction. De même, la Cour a estimé que la juste pose des charges fiscales *«suppose tenir compte de certaines recettes, valeurs ou prestations, non le simple exercice d'un droit constitutionnel, comme le droit à la libre circulation»*<sup>8</sup>.

Une autre tentative d'imposer une taxe justifiée par la solidarité sociale a eu comme objet une taxe imposée aux universités privées, destinée au soutien des investissements dans les résidences universitaires en général. Afin d'établir l'inconstitutionnalité de cette réglementation<sup>9</sup>, la Cour Constitutionnelle s'est rapportée seulement à la dénomination de «taxe» de l'obligation fiscale ainsi imposée, sans examiner en quelle mesure elle pouvait être qualifiée comme un impôt, en estimant qu'il n'y avait pas de prestation d'une autorité publique qui puisse justifier son imposition, en conséquent la taxe étant contraire au principe constitutionnel de la juste pose des charges fiscales et représentant également une violation non permise du droit de propriété privée<sup>10</sup>.

En constatant le caractère inconstitutionnel de ces obligations fiscales, la Cour Constitutionnelle n'a fait aucune référence à l'idée de solidarité qui, de façon présumable,

---

<sup>4</sup> DCC n°. 71/1993.

<sup>5</sup> La Loi portant sur l'habilitation du Gouvernement d'émettre des ordonnances, y compris sur l'imposition d'une taxe de passage frontalier.

<sup>6</sup> DCC n°. 75/1994.

<sup>7</sup> La reprise s'est produite à l'occasion de la troisième (et la dernière) réglementation de la taxe de passage frontalier, en vertu de l'Ordonnance du Gouvernement n°. 50/1994 portant sur l'établissement d'une taxe de passage frontalier afin de constituer des ressources destinées à la protection sociale.

<sup>8</sup> DCC n°. 141/1994.

<sup>9</sup> L'ordonnance d'urgence du Gouvernement n°. 174/2001 relative à certaines mesures pour l'amélioration du financement de l'enseignement supérieur.

<sup>10</sup> DCC n°. 176/2003.

avait été prise en considération lorsqu'elles étaient élaborées. Dans les deux hypothèses, de manière dérogatoire de la réglementation des impôts, qui n'établit pas de destination pour les sommes à collecter de l'impôt respectif, en application du principe de non-affectation des recettes budgétaires<sup>11</sup>, les obligations fiscales mises en cause étaient imposées avec une destination précise, c'est-à-dire aux dépenses de nature sociale.

Ce dernier aspect et l'idée de solidarité qu'il met à la base de la réglementation des deux catégories d'obligations fiscales ont été ignorés par la jurisprudence constitutionnelle, qui s'est rapportée surtout à l'obligation générale de contribuer aux dépenses publiques (le principe de la contributivité). Dans le but d'une interprétation doctrinaire, on pourrait affirmer que, de manière implicite, la Cour a assimilée les considérations de solidarité – non seulement les considérations très générales, mais aussi les considérations spécifiques, des cas respectifs – au principe de la contributivité, par ne les pas traiter séparément.

*1.3 La question du genre est-elle prise en considération par votre système fiscal? Existe-il des mesures précises introduites à cet égard?*

Il n'y a pas de réglementations fiscales qui prennent en considération de pareilles questions.

## II - MESURES NATIONALES ET INTERNATIONALES AYANT COMME BUT LA PROTECTION DE LA SOLIDARITÉ A TRAVERS DE LA FISCALITÉ

*2.1.1 Dans votre pays, existe-t-il des règles pour éviter la fraude et l'évasion fiscale? Pourriez-vous identifier les plus significatives?*

La structure des règles fiscales applicables à l'enregistrement fiscal, à la déclaration de la base d'imposition, à la déclaration et au paiement des obligations fiscales, doublées par les mécanismes d'inspection fiscale, est l'une relativement complexe, prévue par le Code de procédure fiscale, qui réunit toutes ces règles, qui est modifié assez fréquemment pour les ajuster en fonction des exigences de la pratique. Mais au-delà de ces règles générales, il n'y a pas de mécanismes procéduraux qui aient été destinés explicitement afin d'éviter, de prévenir l'évasion fiscale. Le droit étendu reconnu aux autorités fiscales de requalifier du point de vue fiscal une opération et, ainsi, de déterminer sur la base de cette requalification les obligations fiscales afférentes (l'art. 11 du Code fiscal, analysé ci-dessous – 2.1.2) pourrait avoir un effet de dissuasion de pareilles pratiques.

L'identification et la sanction des faits d'évasion fiscale sont réglementées par la Loi n° 241/2005 pour prévenir et combattre l'évasion fiscale, telle que modifiée et complétée. Cette loi établit une série d'infractions spéciales en matière fiscale, qui concernent non seulement les aspects comptables, liés à tenir à jour les livres comptables, les aspects procéduraux, liés à permettre l'accès des autorités compétentes de contrôle aux locaux, biens et documents des contribuables afin de vérifier, mais aussi les aspects liés aux méthodes de fraude fiscale.

---

<sup>11</sup> Le principe de non-affectation des recettes budgétaires est prévu à l'art. 8 paragraphe (2) de la Loi n° 500/2002 relative aux finances publiques, respectivement à l'article 7 paragraphe (2) de la Loi n° 273/2006 relative aux finances publiques locales. Afin d'analyser ce principe dans le droit français, M. Collet, *Finances publiques*, LGDJ, 2016, pp. 432-437, pour le droit roumain, S. Gherghina, *Droit financier public*, (*Drept financiar public*), Maison d'Edition C.H. Beck, 2019, pp. 42-44.

La loi désigne comme des infractions séparées une liste de modalités d'évasion fiscale, en s'y rapportant en ensemble comme étant «des infractions d'évasion fiscale». Dans ces conditions, en l'absence d'une définition unique de l'évasion fiscale, tout fait relevant de l'une de ces 7 infractions séparées qui, considérées en leur ensemble, définissent l'évasion fiscale dans cette structure choisie par le législateur roumain, sera désigné en tant que tel.

Les éléments communs à ces infractions d'évasion fiscale sont (i) le fait qu'ils sont commis afin d'échapper à l'accomplissement des obligations fiscales, ce but représentant une composante obligatoire de chaque infraction incluse dans cette catégorie, ce qui équivaut à l'institution de l'intention comme faute, toutes ces infractions étant commises intentionnellement, et non pas de manière fautive, et (ii) la punition, qui sera comprise entre 2 et 8 ans. Si le préjudice produit dépasse 100 000 euro, les limites minimales et maximales de la punition augmenteront de 5 ans, et si le préjudice produit dépasse 500 000 euro ces limites augmenteront de 7 ans.

*2.1.2 Au-delà des règles anti-fraude, votre pays a-t-il aussi introduit des mesures pour éviter l'érosion des assiettes d'imposition ou la délocalisation des bénéficiaires soit dans le plan des revenus locaux soit au niveau des échanges internationaux? (i.e. inefficacité des schémas hybrides, doubles amortissements)?*

A la suite du Plan d'action adopté par la Commission Européenne en 2012 relatif à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale<sup>12</sup>, au début de l'année 2013 le Code fiscal roumain a été modifié par l'inclusion de certaines dispositions destinées à réduire l'évasion fiscale en matière de TVA et de la planification fiscale agressive, par l'établissement du droit des autorités fiscales de requalifier les transactions sans contenu économique.

Au 1 janvier 2016 un nouveau Code fiscal<sup>13</sup> et un nouveau Code de procédure fiscale<sup>14</sup> sont entrés en vigueur, modifiés à leur tour plusieurs fois jusqu'à présent, et qui ont gardé les dispositions relatives au droit de requalification de certaines transactions par les autorités fiscales. Conformément à l'article 11 paragraphe (3) du Code fiscal, les transactions transfrontalières ou les séries de transactions transfrontalières sont les transactions conclues entre deux ou plusieurs personnes parmi lesquelles au moins une personne se trouve en dehors du territoire national. Ces transactions transfrontalières peuvent être désignées comme artificielles par les autorités fiscales en ce qu'elles n'ont pas du contenu économique et ne peuvent pas être utilisées normalement dans le cadre de certaines pratiques économiques ordinaires, et l'objectif essentiel visé par les personnes qui les ont conclues étant d'éviter l'imposition ou d'obtenir des avantages fiscaux qu'on ne pourrait pas accorder autrement. Une telle désignation comme artificielle attribuée par les autorités fiscales aura une répercussion drastique, c'est-à-dire l'exclusion de la transaction respective du champ d'application des conventions tendant à éviter les doubles impositions<sup>15</sup>.

Cette possibilité de requalification d'une transaction transfrontalière comme artificielle complète le droit reconnu par le Code fiscal aux autorités fiscales de ne pas prendre en considération une transaction n'ayant pas un objectif économique, en réinterprétant ses effets fiscaux, respectivement de classer de nouveau la forme d'une transaction ou activité d'une

---

<sup>12</sup> Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil „Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales" (COM/2012/0722 final).

<sup>13</sup> Loi n°. 227/2015 relative au Code fiscal.

<sup>14</sup> Loi n°. 207/2015 relative au Code de procédure fiscale.

<sup>15</sup> L'article 11 paragraphe (2) du Code fiscal.

autre manière que celle déclarée par les contribuables, conformément au contenu économique de la transaction ou de l'activité respective<sup>16</sup>. Ce pouvoir de requalification de la perspective économique des actes juridiques conclus par les contribuables et, par conséquent, de réaffectation de leurs effets fiscaux, consacre d'une manière non équivoque la perspective comptable de la prééminence du domaine économique sur le domaine juridique, de la «*substance*» économique sur «*la forme*» représentée par la désignation que les parties donnent à l'acte juridique conclu.

Son application est limitée aux impôts directs<sup>17</sup>, en matière de TVA étant applicables les règles d'annulation de la TVA déductible par rapport aux transactions susceptibles de présenter un abus de droit<sup>18</sup>. Les autorités fiscales peuvent estimer l'abus de droit si deux conditions cumulatives sont réunies: (i) bien qu'elle applique les conditions légales du point de vue formel, la transaction respective a comme résultat de garantir certains avantages fiscaux, ce qui contredit l'objectif de ces dispositions légales, et (ii) il s'avère, de manière objective, que l'objectif essentiel de la transaction/opération sera celui d'obtenir un avantage fiscal.

Pendant l'année 2016 le Gouvernement a approuvé la participation de la Roumanie comme associé dans le Forum d'Implémentation BEPS, la loi y afférente étant adoptée en 2017<sup>19</sup>. Conformément aux informations publiques, Roumanie implémentera les quatre normes minimales de OCDE dans ce domaine, respectivement l'Action 5 relative à la lutte contre les pratiques fiscales nuisibles, l'Action 6 pour prévenir l'utilisation abusive des conventions fiscales, l'Action 13 relative à la documentation des prix de transfert et l'Action 14 relative aux mécanismes de règlement des litiges. En outre, la Roumanie s'est engagée à surveiller l'Action 1 en ce qui concerne l'évolution des impôts dans l'économie digitale et l'Action 11 relative à la collection et à l'analyse des données liées à BEPS.

En tant qu'État membre de l'Union Européenne, la Roumanie a transposé la Directive (EU) 2016/1164 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (ATAD), par l'Ordonnance d'urgence du Gouvernement n°. 79/2017, qui est entrée en vigueur le 1 janvier 2018, ses dispositions étant ultérieurement incluses dans le Code fiscal<sup>20</sup>. La seule partie qui n'a pas été transposée dans la législation interne a été celle liée au traitement non uniforme des éléments hybrides, pour laquelle le délai de transposition a été reporté jusqu'à la fin de l'année 2019<sup>21</sup>.

---

<sup>16</sup>L'article 11 paragraphe (1) du Code fiscal.

<sup>17</sup>L'article 11 paragraphe (5) du Code fiscal.

<sup>18</sup>L'article 11 paragraphe (12) du Code fiscal.

<sup>19</sup> Loi n°. 124/2017 relative à l'approbation de la participation de la Roumanie comme membre associé au Projet BEPS - L'Erosion de la base d'imposition et le transfert des profits - initié par l'Organisation pour Coopération et Développement Economique - OCDE, ainsi qu'afin de compléter l'annexe n°. 1 à l'Ordonnance du Gouvernement n°. 41/1994 relative à l'autorisation du paiement des contributions aux organisations internationales intergouvernementales auxquelles la Roumanie est partie.

<sup>20</sup> Le chapitre III<sup>1</sup> *Des normes contre les pratiques d'éviter les obligations fiscales ayant une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur*, du Titre II *L'Impôt sur profit*.

<sup>21</sup> Le report a été fait par l'art. 1 point 7 de la Directive 2017/952/UE.

2.1.3 *Votre pays fait-il partie du MLI («Multilateral Instrument») développé et promu par l'OCDE dans le but d'introduire les mesures BEPS dans le réseau des Conventions de double imposition? Dans le cas d'une réponse positive, merci d'identifier les positions adoptées sur les questions relatives aux mesures anti-abus.*

Bien qu'elle ne soit pas membre de l'OCDE, à partir du novembre 2015 la Roumanie a participé aux travaux du groupe *ad hoc* de négociation de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures afférentes au traité fiscal pour prévenir BEPS (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS), finie par l'adoption de cette Convention (24 novembre 2016). En outre, dans cette année la Roumanie a ratifié la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, adoptée à Strasbourg (25 janvier 1988) ainsi le Protocole de modification de cette convention (Paris, 27 mai 2010).<sup>22</sup>

La Roumanie a signé MLI en juin 2017, avec une série de réserves et de notifications en conformité avec les articles 28(7) et 29(4) de la Convention MLI, et le MLI couvrira 91 traités tendant à éviter les doubles impositions signés par la Roumanie.

En ce qui concerne les mesures anti-abus, la Roumanie a notifié qu'elle n'appliquera l'art. 9 (1) concernant les gains en capital tirés de l'aliénation d'actions, de droits ou de participations dans des entités tirant leur valeur principalement de biens immobiliers à aucune convention tendant à éviter la double imposition. En ce qui concerne l'art. 7, la Roumanie a notifié 12 conventions contenant des clauses similaires à celle prévue à l'art. 7 (1).

2.1.4 *Existe-il dans votre pays des obligations d'information destinées à contrer l'occultation des opérations ou des patrimoines et, par conséquent, lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale? Votre législation fiscale prévoit-elle des pénalisations ou des régimes moins favorables pour les opérations réalisées avec des anciennement nommés paradis fiscaux, c'est-à-dire, avec de territoires non-collaboratifs?*

Les informations obtenues par les autorités fiscales dans l'exercice de leurs attributions sont soumises à une obligation générale de confidentialité prévue à l'art. 11 du Code de procédure fiscale. En même temps, le Code de procédure fiscale régit le droit des autorités fiscales de transmettre les informations qu'il détient concernant les contribuables/payeurs vers les autres autorités publiques, afin d'accomplir leurs attributions, aux autorités judiciaires, ainsi qu'aux autorités fiscales des autres pays, sous condition de réciprocité, en vertu de certains instruments juridiques internationaux régissant la coopération administrative dans le domaine fiscal et/ou le recouvrement des créances fiscales.

En ce qui concerne la coopération en matière fiscale et l'échange d'informations, la législation roumaine a transposé les directives applicables au niveau de l'Union Européenne: la Directive 2011/16/EU relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, telle que modifiée par la Directive 2014/107/UE et par la Directive 2015/2376/UE, ainsi que par la Directive 2016/881/EU en ce qui concerne l'échange automatique obligatoire

---

<sup>22</sup> La Loi n°. 13/2014 relative à la ratification de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle dans le domaine fiscal, adoptée à Strasbourg le 25 janvier 1988.

d'informations dans le domaine fiscal. Les dispositions des directives ont été transposées sans aucune modification dans le Code de procédure fiscale.

De même, le Code de procédure fiscale régit le cadre de la coopération entre les autorités publiques afin de réaliser l'administration des créances fiscales<sup>23</sup>, en établissant l'obligation des autorités publiques de fournir des informations et des actes aux autorités fiscales, à leur demande<sup>24</sup>.

Parmi les mesures introduites dans le Code fiscal pendant l'année 2013 en ce qui concerne la relation avec les états avec lesquels la Roumanie n'a pas signé d'accords d'échange d'informations, a été l'établissement d'un impôt sur le revenu des non résidents<sup>25</sup> obtenu de Roumanie, de 50% du revenu imposable, pour autant que le revenu dû à un non résident est payé dans un compte d'un État avec lequel Roumanie n'a pas signé un tel instrument juridique en vertu duquel on peut faire l'échange d'informations. L'impôt est retenu par le payeur de la revenue, et sera payé au budget de l'État.

Suite l'introduction de cette quota d'imposition par l'ordonnance d'urgence du gouvernement (n°. 8/2013), le texte (l'art. 224 paragraphe (4) lettre c) du Code fiscal) a été modifié par la loi d'approbation de l'ordonnance dans le sens de l'application de la quota d'imposition de 50% seulement dans l'hypothèse où les revenus auxquels cette imposition s'applique résultent des transactions désignées par les autorités publiques comme des transactions transfrontalières artificielles<sup>26</sup>.

*2.1.5 Les régimes de la bonne gouvernance sociétairé existant dans votre pays prévoient-ils des dispositions spécifiques en matière fiscale? La notion de responsabilité sociale sociétairé inclut-elle aussi la notion d'une bonne exécution des obligations légales en matière fiscale?*

En l'absence de certains dispositions légales et explicites relatives à la responsabilité sociale des sociétés à but lucratif, et, par conséquent, de certaines règles imposant le respect des obligations fiscales comme une modalité de son assurance, un instrument qui a démontré son utilité en pratique est la subordination par la loi de la participation aux procédures de passation des contrats publics (les marchés publics, les contrats de concession de services et de travaux) de l'absence des dettes fiscales.

---

<sup>23</sup> Conformément à l'art. 69 paragraphe (1) du Code de procédure fiscale, «Les autorités publiques, les établissements publics ou d'intérêt public sont obligés de collaborer pour la réalisation de l'objectif du présent code.»

<sup>24</sup> L'article 68 paragraphe (1) du Code de procédure fiscale.

<sup>25</sup> Les revenus suivants sont soumis à ce régime d'imposition: les revenus ordinaires des intérêts, redevances, commissions, la prestation des services de gestion et de consultance pour un résident roumain ou pour un siège permanent sur le territoire de la Roumanie, la prestation des services en Roumanie, exclusivement le transport international et les prestations de services accessoires au transport, le revenu obtenu des professions indépendantes exercées en Roumanie, des revenus obtenus de la liquidation d'une personne morale roumaine.

<sup>26</sup> En vue d'une analyse des conditions de la désignation comme transactions transfrontalières, *supra*, 2.1.2

2.1.6 *Votre pays a-t-il développé des régimes collaboratifs entre les contribuables et l'administration fiscale? Utilise-t-on la notion de «contribuable certifié» dans le sens d'un contribuable qui, de par l'analyse de l'historique de ses relations avec l'administration fiscale, est considéré comme un contribuable diligent?*

Le système fiscal roumain ne régit pas de tels régimes fiscaux, les différenciations uniques entre les contribuables étant réalisées, seulement pour les impôts dus aux budgets centraux, par l'établissement d'une compétence séparée d'administration fiscale pour les catégories de grands et moyens contribuables. La classification d'un contribuable dans l'une de ces catégories est réalisée en fonction de quelques critères financiers, et les listes avec les grands et moyens entreprises sont publiées chaque année par les autorités fiscales.

L'analyse de l'historique fiscal d'un contribuable est réalisée, surtout, dans le cadre de l'analyse de risque qui détermine la classification des contribuables en classes de risque en fonction desquelles les contribuables soumis aux inspections fiscales pendant le délai de prescription seront sélectionnés<sup>27</sup>. Cependant, n'étant pas le seul critère d'évaluation du risque, il est difficile à déterminer en quelle mesure un contribuable diligent, qui a exécuté dans le délai prévu toutes les obligations fiscales, serait classifié dans une catégorie impliquant un risque plus réduit et donc, il détermine plus rarement la sélection pour l'inspection fiscale. Certainement, si tous les autres critères d'évaluation du risque, déterminés par le volume des recettes ou des activités imposables et par le domaine dans lequel elles sont réalisées, sont de nature à aboutir à déterminer un risque réduit, une bonne histoire des rapports avec les autorités fiscales consolidera un tel résultat, ce qui déterminera une durée plus longue entre les inspections fiscales successives.

2.1.7 *Votre pays participe-t-il dans des programmes de soutien aux pays en voie de développement en matière fiscale? (i.e. Inspecteurs sans frontières)*

Il n'y a pas d'informations publiques relatives à la participation des autorités fiscales roumaines dans quelques programmes de soutien en matière fiscale des pays en développement.

### III - LA SOLIDARITÉ DANS LE PAIEMENT DE L'IMPÔT COMME MESURE POUR EN ASSURER LE RECOUVREMENT

3.1.1. *Votre pays prévoit-il le principe juridique de la solidarité en matière fiscale? La solidarité est-elle le principe d'application par défaut ou la subsidiarité est-elle le principe de base? S'agit-il d'un principe général qui traverse le système fiscal, ou existe-t-il des règles particulières pour des impôts spécifiques?*

Le principe de la solidarité en matière fiscale n'est pas régi par la loi roumaine, mais il y a une série de règles imposant dans certaines conditions la solidarité en ce qui concerne l'accomplissement des obligations fiscales. La solidarité passive pour les obligations fiscales est établie par l'article 25 du Code de procédure fiscale en quelques situations limitativement

---

<sup>27</sup>L'article 121 du Code de procédure fiscale.

prévues:

- (1) les associés des associations sans personnalité juridique sont responsables solidairement avec l'association;
- (2) les représentants légaux des associations sans personnalité juridique sont responsables solidairement avec l'association seulement en ce qu'ils ont décidé de mauvaise foi de ne pas déclarer et/ou payer les obligations fiscales de l'association;
- (3) le représentant légal de tout contribuable qui, ayant les comptes bancaires saisis par les autorités fiscales, déclarent de mauvaise foi à la banque qu'il n'y a pas d'autres montants qui puissent être utilisés par le contribuable pour le paiement des salaires et les obligations y afférentes (les impôts et les contributions), ce qui détermine la soustraction des montants respectifs des comptes bancaires soumis à l'exécution forcée fiscale<sup>28</sup>;
- (4) les tiers saisis, en ce qu'ils ne respectent pas les obligations qui leur sont imposées<sup>29</sup> dans la procédure d'exécution forcée, et qu'elle a comme résultat la réduction du montant des créances faisant l'objet de la saisie conservatoire. La responsabilité solidaire du tiers saisi avec le débiteur exécuté forcé sera limitée aux sommes soustraites à la saisie conservatoire;
- (5) le garant qui a émis une garantie autonome<sup>30</sup> en faveur du débiteur soumis à l'exécution forcée et qui n'exécute pas cette garantie à la demande des autorités fiscales. Cependant, dans ce cas la solidarité n'enlèvera pas l'application des dispositions de l'art. 2.321 paragraphe (3) du Code civil relatives à la garantie autonome, ce qui signifie que le garant ne pourra pas opposer au créancier les exceptions spécifiques au rapport obligationnel entre le garant et le débiteur exécuté forcé, mais il ne sera pas obligé d'exécuter la garantie en cas d'abus ou de fraude manifeste;
- (6) l'hypothèse du débiteur déclaré insolvable, avec lequel plusieurs catégories de personnes peuvent être tenus solidairement responsables.

L'élément commun qui justifie dans tous ces cas la base législative de la solidarité passive est l'implication de la personne obligée dans l'activité du débiteur ou dans son exécution forcée.

Parmi tous ces cas, on remarque la situation du représentant légal dont la déclaration aboutit à déterminer la soustraction des comptes du débiteur faisant l'objet de la saisie conservatoire de certaines sommes destinées au paiement des salaires. Ce représentant légal sera tenu conjointement responsable avec le débiteur seulement en ce que sa déclaration qui a produit des effets de telle nature sur l'exécution forcée a été faite avec mauvaise foi. Dans les conditions où la bonne foi est présumée, la preuve de la mauvaise foi du représentant légal sera faite par les autorités fiscales qui engageront la responsabilité solidaire de ce représentant légal avec le débiteur soumis à l'exécution forcée.

---

<sup>28</sup> Conformément à l'art. 236 paragraphe (14) du Code de procédure fiscale, quelques sommes se trouvant dans ces comptes et qui sont présumées par la loi comme étant absolument nécessaires pour la continuation de l'activité du débiteur soumis à l'exécution forcée sont exemptées de la saisie conservatoire opérée par la mise en place de la saisie des comptes bancaires. Parmi ces sommes, lettre a) indique les sommes nécessaires au paiement des droits salariaux, y compris les impôts et les contributions y afférentes retenues à la source (non pas ceux dus par l'employeur), mais seulement en ce que le représentant légal du débiteur déclare à la banque que le débiteur n'a pas d'autres soldes desquels il pourrait payer à l'échéance ces obligations de nature salariale.

<sup>29</sup> Des obligations liées à l'exécution de la saisie, établies expressément par l'article 236 paragraphe (9), (11), (13), (14) et (18) du Code de procédure fiscale.

<sup>30</sup> Lettre de garantie ou une police d'assurance de garantie.

Dans tous ces cas la solidarité est présumée en vertu de la loi, et on peut l'enlever seulement dans les hypothèses expressément indiquées par la loi.

Parmi ces hypothèses de responsabilité solidaire, la plus complexe est celle dans laquelle quelques personnes sont tenues responsables solidaire avec le débiteur concerné, en tous cas s'agissant des personnes physiques ou morales qui avaient fait de mauvaise foi certains actions ou omissions qui ont abouti à l'aggravation de la solvabilité du débiteur:

- (a) des personnes physiques ou morales qui ont obtenu, de mauvaise foi, par toute modalité, des biens du débiteur, avant qu'il soit déclaré défaillant, et par ces transferts de biens le débiteur a provoqué son insolvabilité;
- (b) les gérants, les associés, les actionnaires et toutes les autres personnes qui ont provoqué l'insolvabilité de la personne morale débitrice par la vente ou la dissimulation de mauvaise foi, sous toute forme que ce soit, des actifs du débiteur;
- (c) les gérants qui pendant la période de l'exercice de leur mandat, avec mauvaise foi, n'ont pas respecté l'obligation légale de demander au tribunal compétent d'ouvrir la procédure de l'insolvabilité pour les obligations fiscales non-payées et liées à la durée de leur mandat;
- (d) les gérants ou toutes autres personnes qui ont abouti à produire la non-déclaration et/ou le non-paiement à l'échéance des obligations fiscales avec mauvaise foi;
- (e) les gérants ou toutes autres personnes qui ont abouti à produire avec mauvaise foi la restitution ou le remboursement de certaines sommes d'argent des budgets publics sans qu'elles soient dues au débiteur;
- (f) les personnes qui ont déterminé de mauvaise foi l'accumulation par le débiteur et le non-paiement des obligations fiscales pour lesquelles on a ouvert la procédure de l'insolvabilité;
- (g) les personnes morales parties liées (affiliés) du débiteur défaillant, si seulement au moins l'une des conditions suivantes est satisfaite: (i) la partie liée acquiert à tout titre le droit de propriété sur certains actifs du débiteur, dont la valeur comptable représente au moins une moitié de la valeur comptable de tous les actifs de la partie liée agissant comme l'acquéreur; (ii) la valeur des contrats qu'il conclu ou a conclus avec les clients et/ou fournisseurs qui ont conclu ou concluent des contrats avec le débiteur, sauf les utilités publiques, représentent au moins une moitié de la valeur des contrats de la partie liée; (iii) elle a ou a eu des relations de travail ou civiles de prestation des services avec au moins la moitié des salariés ou des prestataires des services du débiteur.

Afin de définir le champ des parties liées personnes morales qui seront tenues responsables solidaire avec le débiteur en ce qu'au moins l'une des trois conditions est satisfaite, ce qui est présumé indiquer une «communauté» d'actifs, des relations contractuelles avec les clients et/ou les fournisseurs, avec le personnel (ressources humaines) du débiteur, le Code de procédure fiscale (l'art. 25 paragraphes 3 et 4) fait référence à la définition «classique»: la personne qui, de manière directe ou indirecte, contrôle, est contrôlée ou se trouve sous le contrôle conjoint avec le débiteur. Le contrôle est défini par rapport au critère simple de détenir une majorité des droits de vote, sous quelque dénomination que ce soit l'organisme collectif de gestion de la personne morale dans laquelle ces droits de vote peuvent être exercés<sup>31</sup>.

La responsabilité solidaire peut être étendue aussi aux parties liées impliquées dans une

---

<sup>31</sup> L'assemblée générale des associés d'une société ou d'une association, le conseil d'administration d'une société, le conseil directeur d'une association ou d'une fondation.

relation de contrôle indirect, développée par l'une ou plusieurs personnes.

Ainsi, le champ d'application de la responsabilité solidaire peut être étendue de manière significative dans l'hypothèse où le débiteur est insolvable, mais l'élément commun pour engager la responsabilité est la mauvaise foi de la personne responsable, qui doit être prouvée par les autorités fiscales, non seulement affirmée<sup>32</sup>.

Dans tous les cas, la responsabilité est établie non seulement pour les obligations principales, mais aussi pour les obligations accessoires<sup>33</sup>.

### 3.1.2. *Existe-t-il une procédure spécifique prévue dans la loi pour la dérivation de la responsabilité en fonction du principe de la solidarité?*

Afin d'engager la responsabilité solidaire des autres personnes, dans les conditions et les limites indiquées ci-dessus, l'art. 26 du Code de procédure fiscale régit une procédure qui aboutit à émettre une décision d'engager la responsabilité solidaire pour chaque personne. La procédure suppose l'audition obligatoire de la personne, qui a le droit de présenter par écrit son opinion dans un délai de 5 jours à partir de l'audition. Le rôle attribué à l'audition dans la procédure est important, la délivrance de la décision d'engager la responsabilité solidaire dans l'audition de la personne concernée ayant comme effet la nullité de la décision délivrée de cette manière<sup>34</sup>.

La décision d'engager la responsabilité comprend une série de mentions obligatoires, parmi lesquelles l'argumentation de fait et de droit de la considération de la responsabilité solidaire. Dans le cas où la responsabilité solidaire de plusieurs personnes est engagée pour une créance fiscale, le titre de créance fiscale indiquera toutes ces personnes.

### 3.1.3. *Les personnes identifiées par la loi en tant que responsables solidaires ont-elles un mécanisme ou procédure particulières pour se libérer d'une telle responsabilité?*

Conformément à une mention explicite dans le Code de procédure fiscale (l'art. 26 paragraphe 1) la décision d'engager la responsabilité solidaire est un acte administratif fiscal, étant par conséquent soumis aux procédures générales de contestation de tels actes, régis par le titre VIII du Code de procédure fiscale (nommé le *Règlement des recours contre les actes administratifs fiscaux*).

La procédure de recours est spécifique au contentieux administratif, étant formée de deux étapes: (i) une étape préalable, de règlement du recours par la structure spécialisée de résolution des recours organisée dans le cadre des autorités fiscales<sup>35</sup>, et (ii) une étape judiciaire, dans laquelle la décision de résolution du recours délivrée par les autorités fiscales peut être contestée devant les tribunaux spécialisés (les chambres de contentieux

---

<sup>32</sup> E. Duca, *Le Nouveau Code de procédure fiscale commenté et annoté*, Maison d'édition Universul Juridic, 2016, commentaire sur l'article 25 et la jurisprudence citée. C.F. Costaş et al., *Le Code de procédure fiscale. Commentaire par articles*, Maison d'édition Solomon, 2016, commentaire sur l'article 25.

<sup>33</sup> L'article 26 paragraphe (5) du Code de procédure fiscale.

<sup>34</sup> L'article 26 paragraphe (3) du Code de procédure fiscale.

<sup>35</sup> En ce qui concerne les créances fiscales jusqu'à concurrence de 1 million lei (environ 210.000 Eur) la juridiction appartient aux structures de règlement des recours organisées au niveau régional et pour les créances dont le montant est supérieur à 1 million de lei la juridiction appartient à la structure centrale.

administratif et fiscal des tribunaux compétents, en fonction de leur juridiction matérielle).

À tout moment au cours de la procédure de recours (dans n'importe quelle de ces deux étapes) la personne à laquelle on a engagé la responsabilité solidaire peut demander au tribunal la suspension de l'acte administratif fiscal (la décision d'engager la responsabilité délivrée par les autorités fiscales) jusqu'au règlement définitif du recours, avec le paiement d'une caution.

#### *3.1.4. Dans votre pays, quelle est la portée de la responsabilité fiscale pour les responsables solidaires?*

Les personnes par rapport auxquelles on a engagé la responsabilité solidaire conformément à la loi seront tenues responsables pour les obligations fiscales principales et accessoires du débiteur afférentes à la période dans laquelle la personne respective a agi dans la qualité qui a déterminé l'action d'engager la responsabilité<sup>36</sup>, pour autant que les dispositions expresses n'indiquent pas un champ d'application plus restreint de la responsabilité (par exemple, le tiers saisi est tenu responsable seulement dans la limite des montants soustraits à la saisie conservatoire).

#### *3.1.5. Existe-il une période de prescription pour la responsabilité solidaire?*

Le délai de prescription pour la détermination de la responsabilité solidaire d'une personne, respectivement pour la délivrance de la décision individuelle engageant telle responsabilité par les autorités fiscales, est le délai général de prescription applicable à la détermination des créances fiscales par les autorités fiscales. Ce délai est de 5 ans et il sera calculé à partir du 1 juillet de l'année suivante pour laquelle l'obligation fiscale par rapport à laquelle on a engagé la responsabilité, est due.

Si la créance fiscale et la responsabilité solidaire sont le résultat d'une fraude fiscale commise par une infraction, constatée par un jugement définitif, le délai de prescription du droit d'établir la créance à la charge de la personne respective est de 10 ans et sera calculée à partir de la date à laquelle le fait (l'infraction) a été commis(e).

Le délai de prescription, tant le délai général de 5 ans que le délai spécial de 10 ans, peuvent être interrompus ou suspendus.

L'interruption du délai de prescription<sup>37</sup> survient dans les hypothèses où la personne à l'égard de laquelle la responsabilité a été engagée, a commis tout acte volontaire d'exécution ou de reconnaissance de la créance, et le délai est suspendu<sup>38</sup> dans les cas où la personne s'échappe à l'inspection fiscale, est déclarée inactive du point de vue fiscal, ainsi que pendant l'inspection fiscale, à condition que les délais légaux pour la finaliser soient respectés.

---

<sup>36</sup>L'article 25 paragraphe (5) du Code de procédure fiscale.

<sup>37</sup>L'article 111 paragraphe (1) du Code de procédure fiscale.

<sup>38</sup>L'article 111 paragraphe (2) du Code de procédure fiscale.