

# UN “CODE EUROPÉEN DU CONTRIBUABLE” POUR RENFORCER LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L’ÉVASION FISCALES

Arina Nicoleta DRAGODAN\*

**ABSTRACT:** *Le Code européen du contribuable est l’une des 34 mesures contenues dans le Plan d’action de la Commission européenne pour lutter contre la fraude et l’évasion fiscales qui a été adopté le 6 décembre 2012.*

*Il s’agit d’une mesure qui pourrait améliorer la perception de l’impôt et garantir un meilleur respect des obligations fiscales dans l’ensemble de l’Union européenne.*

*La nécessité de ce code est justifiée par la mobilité accrue des citoyens et du caractère transfrontière de l’activité économique.*

*Un code européen du contribuable clarifierait les droits et obligations des contribuables comme des administrations fiscales, destiné à améliorer les relations entre l’administration fiscale et les contribuables.*

*Ce travail présente quelques aspects relatifs à cette proposition sur le code européen du contribuable, dans le cadre des mesures prises dans la lutte contre la fraude et l’évasion fiscales.*

*Nous cherchons aussi une réponse à la question de savoir si cette approche est une atteinte à la souveraineté fiscale des États membres.*

**KEYWORDS:** *European Taxpayer’s Code, good administrative practices, tax fraud, tax evasion, tax sovereignty*

**JEL CODE:** *K33, K34*

## 1. INTRODUCTION GENERALE SUR LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L’ÉVASION FISCALES ET LES RECOMMANDATIONS DE LA COMMISSION EUROPÉENNE

La fraude et l’évasion fiscales constituent une menace pour la fiscalité correcte. Au cours des dernières années, le défi posé par la fraude et l’évasion fiscales a considérablement gagné en importance. La mondialisation de l’économie, l’évolution technologique, l’internationalisation de la fraude et l’interdépendance des autorités fiscales des États membres qui en résulte montrent les limites des approches purement

---

\* Postdoctorante, Académie Roumaine, ROUMANIE.

nationales et renforcent la nécessité d'une action commune. Ainsi que la fraude et l'évasion fiscales posent des défis au niveau mondial.

Les États membres doivent améliorer le respect des obligations fiscales et la lutte contre la fraude fiscale au niveau national. À cet égard, l'Union européenne donne aux États membres des recommandations spécifiques à chaque pays.

Si les États membres doivent renforcer les mesures nationales de lutte contre la fraude fiscale, des solutions exclusivement unilatérales ne peuvent pas être efficaces.

C'est la raison pour laquelle l'Union et ses États membres doivent collaborer en s'appuyant sur des instruments et des systèmes communs pour détruire ce fléau.

*Le code européen du contribuable* est l'une des recommandations de la Commission Européenne contenues dans son plan d'action pur 2012<sup>1</sup> afin de lutter plus efficacement contre la fraude et l'évasion fiscales.

L'amélioration de la relation entre les contribuables et les administrations fiscales, ainsi qu'une plus grande transparence en matière de règles fiscales, peuvent aider à réduire de façon significative l'incitation à la fraude et à l'évasion fiscales. Pour cette raison, la Commission a présentées quelques mesures y compris une charte du contribuable de l'Union européenne et un numéro d'identification fiscale transfrontière, en partant des meilleures pratiques dans les pays de l'UE, afin de définir des lignes directrices pour les relations contribuables-administrations fiscales.

La Commission européenne a lancé le 25 février 2013<sup>2</sup> deux consultations publiques sur des mesures spécifiques qui pourraient améliorer la perception de l'impôt et garantir un meilleur respect des obligations fiscales dans l'ensemble de l'Union. Les consultations ont été ouvertes jusqu'au 17 mai 2013.

La première porte sur l'élaboration d'un code européen du contribuable qui clarifierait les droits et obligations des contribuables comme des administrations fiscales.

La deuxième concerne un numéro d'identification fiscal européen, qui faciliterait l'identification des contribuables dans l'Union.

Pour améliorer le respect des règles fiscales, la Commission recensera les bonnes pratiques administratives nationales pour établir un code du contribuable exposant les meilleures pratiques susceptibles de renforcer la coopération et la confiance entre les administrations fiscales et les contribuables, de manière à assurer davantage de transparence en ce qui concerne les droits et obligations des contribuables et à favoriser une approche axée sur les services.

La Commission a constaté que le fait d'inciter les administrations des États membres à appliquer un code du contribuable favorisera une perception plus efficace de l'impôt, en clarifiant et en améliorant les relations entre les contribuables et les administrations fiscales, en renforçant la transparence des règles fiscales, en réduisant le risque d'erreurs

---

<sup>1</sup> Commission européenne, 2012. Communiqué de presse "Réprimer la fraude et l'évasion fiscales: la Commission indique la voie à suivre", IP/12/1325, Bruxelles, le 6 décembre 2012, en ligne: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-12-1325\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1325_fr.htm), Consulté le 18 septembre 2014

<sup>2</sup> Commission européenne, 2013. Communiqué de presse "Lutte contre la fraude: la Commission lance des consultations sur un code européen du contribuable et un numéro d'identification fiscal européen", IP/13/154, Bruxelles, le 25 février 2013, en ligne: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-13-154\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-154_fr.htm). Consulté le 18 septembre 2014

aux conséquences potentiellement lourdes pour les contribuables et en encourageant le respect des obligations fiscales<sup>3</sup>.

Dans ce qui suit, nous avons choisi de faire une analyse concernant la proposition de Code européen du contribuable.

## 2. BONNES PRATIQUES ADMINISTRATIVES FISCALES NATIONALES

### 2.1 Codes nationaux du contribuable: similitudes et différences

Afin d'améliorer le civisme fiscal et la transparence, la plupart des États membres ont établi des codes du contribuable qui définissent les principes fondamentaux applicables en matière d'impôt et, en particulier, les droits et obligations des contribuables et des administrations fiscales. Selon le pays, ces instruments peuvent être appelés: *code du contribuable*, *charte du contribuable*, *charte du contribuable vérifié* ou *déclaration des droits*.

Généralement, une Charte du contribuable est destinée à améliorer les relations entre l'administration fiscale et les contribuables, basée sur le principe selon lequel un contribuable bien informé est plus apte à s'acquitter volontairement et spontanément de ses obligations fiscales que celui qui n'est pas informé.

Ce document établit les droits et devoirs réciproques du contribuable et de l'administration fiscale.

Aussi, la "charte du contribuable" constitue un excellent résumé du "contrat de confiance" qui doit en théorie présider de manière réciproque dans les relations entre le fisc et les usagers (Avocats Picovschi, 2011).

Le cadre général de ces codes, leurs dispositions détaillées, la structure et le contenu des droits et obligations varient considérablement entre les différents États membres<sup>4</sup>:

- certains États membres n'incluent que les droits et non les obligations, tandis que d'autres couvrent les deux à la fois;
- certains codes du contribuable ne s'appliquent qu'à des d'impôts spécifiques tandis que d'autres s'adressent à tous les impôts directs et indirects;
- certains codes du contribuable ne détaillent que les droits applicables aux contrôles fiscaux, mais la plupart portent sur tout le processus d'imposition;
- certains codes du contribuable incluent des dispositions sur l'accès à l'information et aux documents ainsi que les délais, alors que d'autres sont de nature plus générale et ne couvrent pas ces aspects procéduraux.

---

<sup>3</sup> Commission européenne, 2012. 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) 722 final, le 6 décembre 2012, Bruxelles, en ligne:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/com\\_2012\\_722\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_fr.pdf), Consulté le 18 septembre 2014

<sup>4</sup>Commission européenne, 2013. Document de consultation - Code européen du contribuable, TAXUD.D.2.002 (2013) 276169, Bruxelles, le 25.02.2013, p.3, en ligne:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/tpcode/consultation\\_document\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/tpcode/consultation_document_fr.pdf)

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/2013\\_tpcode\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2013_tpcode_fr.htm), Consulté le 18 septembre 2014

Pour ces raisons, la Commission a constaté que ces différences peuvent être particulièrement pertinentes dans le cas des opérations transfrontalières: la diversité actuelle rend extrêmement difficile pour les contribuables ordinaires de comprendre et de se conformer à leurs obligations fiscales et d'identifier et de faire valoir leurs droits dans différents États membres.

Aussi, la langue pose un obstacle supplémentaire en particulier dans les situations transfrontalières: aucun des codes du contribuable nationaux existants n'est disponible dans toutes les langues de l'UE et certains ne sont disponibles que dans la (les) langue officielle(s) de l'État membre concerné.

En ce qui concerne l'existence et connaissance d'un code national du contribuable ou de tout autre instrument similaire, selon du *Rapport de synthèse sur les résultats de la consultation publique « Un code européen du contribuable », organisée par la Commission Européenne-DG TAXUD*<sup>5</sup>, 19 (17 %) répondants ont indiqué ne pas savoir, 62 (56 %) ont indiqué que leur pays dispose d'un code du contribuable et 29 (26 %) qu'il n'y a pas de code national du contribuable.

Certains résultats sont également contradictoires eu égard à la nature juridique du code national du contribuable.

La plupart des contributions de l'Allemagne, l'Espagne, la France et les Pays Bas indiquent que le code national est juridiquement contraignant dans sa totalité, mais pour chacun de ces pays un contributeur a indiqué que le code est seulement partiellement contraignant. En ce qui concerne le Royaume-Uni, la plupart des contributeurs ont répondu que le code n'est pas du tout contraignant. Au total, 48 (77 %) répondants ont répondu que leur code national est juridiquement contraignant dans sa totalité, 7 (11 %) qu'il est seulement partiellement contraignant et 5 (8 %) qu'il n'est pas du tout contraignant, tandis que 2 (3 %) ont indiqué ne pas savoir.

32 (52 %) répondants ont indiqué qu'un code du contribuable est extrêmement utile et 47 (43 %) en ont déjà utilisé un dans leurs relations avec les autorités fiscales.

Toutefois, un certain nombre de citoyens ont estimé qu'un code du contribuable est inutile, soit parce que son existence est inconnue, soit parce que sa portée est trop générale et qu'il n'indique pas clairement les droits et obligations ou que d'autres informations sont nécessaires, soit parce que le code du contribuable est, d'une manière générale, trop compliqué.

Certaines contributions ont aussi souligné qu'un code du contribuable serait moins utile et moins crédible s'il n'est pas contraignant, qu'il n'est pas suffisamment précis et inapplicable.

## **2.2. Exemple: la Roumanie et la France**

*La Roumanie et la France* ont un système fiscal déclaratif qui laisse toute la latitude du contribuable pour effectuer sa déclaration et respecter également les obligations fiscales en conformité avec la loi.

---

<sup>5</sup> Commission Européenne, 2013, TAXUD.D.2 (Ares 2013) 3252439, Bruxelles, le 12 septembre 2013, en ligne: <https://circabc.europa.eu/sd/a/371b7faa-b3d7-4f5d-a777-aebe103752b/TPC%20-%20report%20-%20fr.pdf>, Consulté le 18 septembre 2014

En Roumanie, l'élaboration de la charte pour un bon fonctionnement de l'administration fiscale est inspirée par des expériences similaires menées dans d'autres pays européens, comme la France.

*La Charte du contribuable*<sup>6</sup> est le document qui définit la relation de l'Agence Nationale d'Administration Fiscale avec les contribuables. La Charte a été développée en 2010 en réponse à l'un des objectifs de la réforme de l'administration publique, à savoir, d'accroître la transparence en ce qui concerne la relation avec les citoyens.

C'est un outil qui fournit l'égalité de traitement conçu pour faciliter la sensibilisation aux droits et devoirs des contribuables par rapport à l'administration fiscale, qui sont implicitement ses obligations et devoirs envers les contribuables.

L'agence fiscale roumaine veut avoir avec les contribuables une relation fondée sur la confiance mutuelle et le respect de la loi. À cet égard, la Charte du contribuable a été développée pour trouver l'équilibre entre la mission de l'administration fiscale et les attentes légitimes des contribuables.

Grâce à la Charte, les contribuables peuvent savoir leurs droits et obligations en matière d'administration fiscale.

Le développement du civisme fiscal implique une relation responsable entre le citoyen et le fonctionnaire. À cet égard, la Charte prévoit que la simplicité, le respect et l'équité doivent guider les actions de l'administration.

Dans son préambule, la Charte roumaine souligne que la relation entre les contribuables et l'administration fiscale a son fondement dans la Constitution. En ce sens, l'art. no. 56 "Contributions financières" prévoit que:

(1) Les citoyens ont l'obligation de contribuer par des impôts et taxes sur les dépenses publiques.

(2) Le système légal d'impôts doit assurer une répartition équitable de la charge fiscale.

(3) Les autres avantages sont interdits, sauf dans les cas prévus par la loi, en cas d'urgence.

À son tour, au niveau national, la France a un arsenal juridique assez large puisqu'il est composé entre autres d'un code général des impôts, d'un livre des procédures fiscales, d'une charte du contribuable. C'est un arsenal qui définit les principes fondamentaux applicables en matière d'impôt et en particulier délimitant les droits et obligations des contribuables et des administrations fiscales.

En France une Charte du contribuable destinée à améliorer les relations entre l'administration fiscale et les contribuables a été mis à la disposition des français en juin 2005. Elle est articulée autour de trois thèmes : "simplicité, équité et respect". La charte est disponible sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr).

*La Charte du contribuable* présente en 34 chapitres les droits et les devoirs réciproques des contribuables et de l'administration fiscale.

Le préambule de la Charte du contribuable montre que les relations entre les contribuables et l'administration trouvent leur fondement dans la " Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen " à laquelle se réfère le préambule de la Constitution.

---

<sup>6</sup> [http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili\\_r/CARTA\\_CONTRIBUABILULUI\\_10032010.pdf](http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/CARTA_CONTRIBUABILULUI_10032010.pdf)

Ils sont également énumérés les principes suivants: le principe de l'impôt est légitime, le citoyen consent à l'impôt, les contribuables sont égaux devant l'impôt.

Les deux chartes du contribuable, français et roumain, présente de manière symétrique et équilibrée trois principes qui guident le travail de l'administration fiscale par rapport aux contribuables:

I. Une administration qui simplifie la vie du contribuable-un contribuable citoyen

II. Une administration qui respecte les personnes et les droits du contribuable- un contribuable coopératif

III. Une administration équitable- un contribuable loyal

Les deux chartes stipule dans leur préambule que respecter la loi fiscale est l'un des actes civiques essentiels. Ce sont les services publics, rendus possibles par l'impôt, qui incarnent le mieux les valeurs de la République.

L'administration fiscale est au service de la collectivité nationale, c'est-à-dire au service de chaque citoyen. Formée de fonctionnaires compétents et disponibles, elle assume sa mission avec une technicité reconnue. Elle a réalisé d'importants progrès en terme de qualité de service et de relations avec les contribuables.

Le développement du civisme fiscal suppose aussi une relation responsable et personnalisée entre le citoyen et le fonctionnaire : la simplicité, le respect et l'équité doivent guider l'action administrative.

### **2.3. L'exemple du Canada : Charte des droits du contribuable**

Le Canada est l'un des plus proches et des plus anciens partenaires de l'Union européenne. Pour cette raison, nous allons brièvement présenter la Charte des droits du contribuable élaborée par l'administration fiscale du Canada.

*La Charte des droits du contribuable*<sup>7</sup> est un ensemble de 16 droits qui régissent les rapports des contribuables avec l'Agence du revenu du Canada(ARC), basée sur les valeurs de l'agence : le professionnalisme, le respect, l'intégrité et la collaboration. Ses services sont donnés dans les deux langues officielles au pays, l'anglais et le français.

Les droits du contribuable sont les suivants:

1. le droit de recevoir les montants qui lui reviennent et de payer seulement ce qui est exigé par la loi.
2. le droit de recevoir des services dans les deux langues officielles.
3. le droit à la vie privée et à la confidentialité.
4. le droit d'obtenir un examen officiel et de déposer par la suite un appel.
5. le droit d'être traité de façon professionnelle, courtoise et équitable.
6. le droit à des renseignements complets, exacts, clairs et opportuns.
7. le droit de ne pas payer tout montant d'impôt en litige avant d'avoir obtenu un examen impartial, sauf disposition contraire de la loi.
8. le droit à une application uniforme de la loi.
9. le droit de déposer une plainte en matière de service et d'obtenir une explication de constatations de l'agence fiscale.
10. le droit que l'agence tienne compte des coûts liés à l'observation dans le cadre de l'administration des lois fiscales.

---

<sup>7</sup> Voir le site de l'Agence du revenu du Canada <http://www.cra-arc.gc.ca/droits/>

11. le contribuable est en droit de s'attendre à ce que l'agence rende compte.
12. le contribuable a droit, en raison de circonstances extraordinaires, à un allègement des pénalités et des intérêts imposés en vertu des lois fiscales.
13. le contribuable est en droit de s'attendre à ce que l'agence publie, les normes de service et que l'agence en rende compte chaque année.
14. le contribuable est en droit d'attendre à ce que l'agence lui mette en garde contre des stratagèmes fiscaux douteux en temps opportun.
15. le droit du contribuable d'être représenté par la personne de lui choix.
16. le droit de déposer une plainte en matière de service et de demander un examen officiel sans crainte de représailles.

En plus des 16 droits qui s'appliquent à tous les contribuables, la Charte des droits du contribuable comprend *un engagement en cinq volets envers les petites entreprises*. Ces cinq engagements reconnaissent l'importance des petites entreprises. Ils viennent compléter l'engagement du gouvernement de créer un environnement d'entreprise concurrentiel et dynamique où les entreprises canadiennes pourront prospérer. Ils reconnaissent le rôle que l'ARC peut jouer afin de réduire au minimum le fardeau lié à l'observation, notamment la quantité de la paperasse nécessaire au respect du régime fiscal.

Engagement envers les petites entreprises comprend les suivants :

1. L'Agence du revenu du Canada (ARC) s'engage à administrer le régime fiscal afin de réduire au minimum les coûts de l'observation de la loi engagés par les petites entreprises.
2. L'ARC s'engage à collaborer avec tous les gouvernements en vue de rationaliser les services, de réduire les coûts et d'alléger le fardeau lié à l'observation de la loi.
3. L'ARC s'engage à offrir des services qui répondent aux besoins des petites entreprises.
4. L'ARC s'engage à offrir des services au public qui aident les petites entreprises à observer les lois qu'elle administre.
5. L'ARC s'engage à expliquer sa façon de mener ses activités auprès des petites entreprises.

Par rapport à les deux chartes des droits du contribuables français, à savoir roumain, la charte des droits du contribuable canadien apparaît comme une déclaration des droits du contribuable et des engagements de l'Agence du revenu du Canada, accordant une attention particulière à des petites entreprises.

Cette approche de l'administration fiscale canadienne semble très utile, destiné à assurer une bonne relation avec les petites entreprises pour les encourager à se conformer volontairement, et de ne pas les mettre sur certaines exigences strictes. Il semble plutôt un partenariat entre le fisc et les petites entreprises.

### **3. LES RESULTATS DE LA CONSULTATION PUBLIQUE SUR L'ELABORATION D'UN CODE EUROPEEN DU CONTRIBUABLE**

#### **3.1 Premises sur l'élaboration d'un code européen du contribuable**

Afin de surmonter les difficultés rencontrées par les contribuables à s'acquitter de leurs obligations dans des opérations transfrontalières, en raison de la diversité des codes

nationaux du contribuable, la Commission propose de développer un Code européen du contribuable qui comporterait un ensemble complet de principes fiscaux communs et de droits et obligations du contribuable. Les États membres seraient alors en mesure d'établir ou d'adapter leurs propres codes par référence à ces normes communes et généralement admises.

La Commission reconnaît que des ajustements peuvent être nécessaires pour adapter les codes individuels aux spécificités nationales, l'établissement d'un ensemble de principes qui peut améliorer la compréhension générale de et l'accès à ces principes qui devraient régir les relations entre les contribuables et les administrations fiscales.

Aussi, on a constaté que dans le cas particulier des opérations transfrontalières, un Code européen du contribuable ne peut que conduire à améliorer l'accès au marché intérieur, mais peut également contribuer à élever le niveau global de l'administration fiscale.

Selon le Plan d'action de la de la Commission européenne de 2012, le développement du Code européen du contribuable présentera les meilleures pratiques en compilant les bonnes pratiques administratives dans les États membres, pour améliorer la coopération et la confiance entre les administrations fiscales et les contribuables, pour assurer une plus grande transparence sur les droits et obligations des contribuables.

En renforçant la coopération et la confiance entre les administrations fiscales et les contribuables, en assurant une plus grande transparence des droits et des obligations des contribuables et des administrations fiscales et en encourageant une approche plus axée sur les services, un Code européen du contribuable peut participer à une perception de l'impôt plus efficace.

### 3.2. Résultats de la consultation publique

Entre le 25 février 2013 et le 15 mai 2013, la Commission européenne -DG TAXUD a organisé une consultation en ligne afin d'obtenir de plus amples informations de la part des répondants, en particulier en ce qui concerne les expériences concrètes, les avantages ou inconvénients présentés, selon eux, par un code européen du contribuable, les principes pertinents et les priorités.

Cette consultation publique a été faite pour évaluer la situation actuelle dans les États membres en posant des questions sur les connaissances existantes et sur l'expérience concrète avec les codes nationaux des contribuables ou autres instruments existants.

Les résultats de la consultation publique montrent que cent dix-sept contributions ont été reçues. *Le plus grand nombre de contributions provient de l'Allemagne (18), viennent ensuite la France (17), l'Espagne (9) et le Royaume-Uni (8)*<sup>8</sup>.

*Quatre-vingt-neuf (81%) contributeurs se déclarent favorables à l'élaboration d'un code européen du contribuable.* Les raisons motivant l'élaboration de ce code sont, par exemple, d'assurer un traitement égal de tous les citoyens et un niveau plus élevé de sécurité juridique, d'améliorer la transparence et d'harmoniser les différents systèmes juridiques. De plus, cinq contributeurs ont déclaré qu'un code européen du contribuable

---

<sup>8</sup> Commission européenne, 2013. Rapport de synthèse sur les résultats de la consultation publique organisée par la DG TAXUD. Un code européen du contribuable, TAXUD.D.2 (Ares 2013) 3252439, Bruxelles, le 12 septembre 2013, en ligne : <https://circabc.europa.eu/sd/a/371b7faa-b3d7-4f5d-a777-aebe103752b/TPC%20-%20report%20-%20fr.pdf>, Consulté le 18 septembre 2014



réduirait les litiges et normaliserait le processus de conformité, trois contributeurs ont indiqué que des règles claires devraient figurer dans le code pour pouvoir évaluer à l'avance une situation et garantir un accès plus efficace au marché intérieur, et deux contributeurs ont estimé qu'un tel code servirait de référence pour les pays tiers. Par ailleurs, les avantages suivants ont également été mis en évidence: amélioration des pratiques et de l'évaluation prévisible de l'impôt à payer, mention d'autres principes (vérification et enquêtes, conclusions sur d'autres faits), rapprochement des législations, meilleure compréhension lors de la communication avec l'administration fiscale d'un autre État membre, droits et obligations faciles à comprendre et juridiquement contraignants, base commune pour des droits minimaux et lien avec la directive 2011/16/CE, baisse de l'évasion fiscale, traduction dans toutes les langues de l'UE.

Cependant, des préoccupations ont été exprimées, selon lesquelles un code européen du contribuable ne doit absolument pas être contraignant au vu du fait que les questions de fiscalité nationale sont très sensibles et qu'il pourrait être dangereux d'aller trop loin et trop vite au niveau européen. Par ailleurs, toute tentative visant à rendre un code contraignant susciterait des préoccupations liées au principe de subsidiarité et plusieurs des raisons invoquées pour l'élaboration d'un tel code, par exemple la barrière linguistique, pourraient être traitées au niveau national. Au nombre des autres préoccupations exprimées, citons le fait qu'un tel code compromettrait la sécurité juridique et fusionnerait les principes de différentes juridictions. De plus, l'UE ne serait pas compétente pour y inclure des obligations qui ne figurent pas dans les codes nationaux, dans le cas où les États membres ont décidé de ne pas les y faire figurer.

Enfin, un tel code ne constituerait pas l'instrument adapté pour lutter contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale.

Certaines organisations ont notamment fait remarquer qu'un tel code est prématuré dans un contexte d'absence d'harmonisation, qu'une portée générale ne présente aucun avantage, que les droits et obligations devraient être définis au niveau national, qu'une législation non contraignante génère peu de valeur ajoutée, mais aussi qu'un tel code abaisserait la sécurité juridique et accroîtrait les risques de conflits en cas d'instrument contraignant, et que les juridictions nationales doivent demeurer souveraines. De plus, sept contributeurs ont souligné qu'un tel code relève en premier lieu de la responsabilité des États membres.

*La plupart des participants ont répondu que le plus grand avantage présenté par un code européen du contribuable serait d'assurer un traitement égal des contribuables européens et d'améliorer l'accès au marché intérieur dans le cas d'opérationstransfrontières en raison de l'application de principes uniformes.*

Les résultats de la consultation montrent que dans les pays qui ont mis en place un code du contribuable ou tout autre instrument similaire, la majeure partie des répondants ont indiqué connaître leurs droits et obligations, tandis qu'une majeure partie des contribuables de Belgique ou de Grèce, où aucun code de ce type n'existe, ont eux répondu ne pas connaître leurs droits et obligations.

#### **4. UN CODE EUROPEEN DU CONTRIBUABLE VERSUS LA SOUVERAINETE DES ÉTATS MEMBRES**

*La souveraineté* est un attribut de l'Etat, mais aussi un principe fondamental des relations entre les Etats qui se trouve à la base de la coopération.

La doctrine roumaine montre que la souveraineté est le principal moyen par lequel le pouvoir de l'Etat atteint ses objectifs sur l'organisation et le développement des relations sociales internes et la fondation d'établir et de mener ses relations extérieures (Geamănu, 1981).

Sur le plan interne, dans le domaine fiscal, la souveraineté fiscale est la compétence exclusive de l'Etat, par conséquent, elle ne peut pas être partagée et dans ce qui concerne la façon d'exercer ce droit, l'Etat ne répond pas à aucun tribunal ou organisme international (Condor, 1999).

La souveraineté fiscale implique le droit du Parlement national pour déterminer les impôts. D'autre part, la fiscalité est l'instrument le plus important de la politique économique et sociale des gouvernements des Etats membres.

En ce qui concerne la souveraineté fiscale, on a été considéré que chaque État dispose d'une totale liberté de choisir le système fiscal, y compris les impôts, les moyens d'imposer, l'assiette fiscale, le mode de paiement, les pénalités et les sanctions. Le droit d'un État d'imposer et de percevoir ses impôts sur son territoire est l'attribut de sa souveraineté fiscale, c'est à dire son attribut exclusif (Văcărel, 1995).

Sur cette question, la doctrine française a montré que l'Etat a un territoire propre et une souveraineté propre. Il jouit de la souveraineté territoriale. Jusqu'à l'extrême limite de ses frontières qu'il ferme par des barrières douanières, il est maître absolu en matière fiscale [...]. C'est dans sa souveraineté territoriale que l'Etat trouve l'unique source de son pouvoir d'imposition qui est ainsi illimité [...]. En matière d'impôts, l'Etat jouit d'un pouvoir absolu au-dedans de son territoire tandis qu'il ne jouit d'aucun pouvoir en dehors de son territoire — sous réserve, bien entendu, des accords internationaux qu'il a contractés (Chretien, 1954).

Comme on le sait, les États membres sont entièrement souverains en ce qui concerne l'élaboration de leurs législations et l'organisation de l'administration fiscale, le recouvrement de l'impôt et la lutte contre la fraude fiscale.

L'Union européenne fait certaines recommandations aux Etats membres pour les aider à augmenter leurs recettes fiscales pour soutenir les réformes structurelles nationales.

La coopération transfrontière entre les administrations fiscales des États membres ne peut être vraiment efficace sans confiance mutuelle et solidarité entre les États membres.

Initialement, l'harmonisation fiscale au niveau de l'Union européenne a pris en compte les impôts indirects, dans ce domaine la souveraineté fiscale des États membres ayant limitée, et le règlement de la fiscalité directe est restée l'attribut fiscal des États nationaux. Plus tard, suite à l'expansion de la mondialisation, de la libre circulation des personnes et des capitaux et de l'évasion fiscale, il est devenu nécessaire de diminuer la souveraineté fiscale des États membres dans le domaine de la fiscalité directe, mais l'intervention de l'Union est encore limitée.

Comme il a été apprécié dans la doctrine, les traités communautaires ont instauré une nouvelle forme de l'ordre juridique au profit duquel les États ont limité, dans les domaines de plus en plus larges, leurs droits souverains et dont les sujets sont non seulement les États membres, mais aussi les résidents de ceux-ci. Une caractéristique importante de ce nouveau ordre juridique est sa prééminence en ce qui concerne les États membres (Popescu, 2005).

L'amélioration du respect des règles par les contribuables est un élément important de toute stratégie efficace de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Pour renforcer le respect des règles aux niveaux national et transfrontière, il faut que les contribuables soient mieux sensibilisés aux règles fiscales de l'UE et des États membres. Cela pourrait être encouragé de diverses manières, tels que les deux propositions de la Commission.

À notre avis, afin de ne pas porter atteinte à la souveraineté des États membres, un code européen du contribuable doit être conçu sur le modèle de la Charte des droits de l'homme, reflétant les droits fiscaux, et aussi des obligations fiscales. Cet instrument doit être un guide utile pour le contribuable, traduit dans toutes les langues officielles des 28 pays de l'UE.

Enfin, nous citons une opinion selon laquelle du côté des entreprises, celles-ci ne sont ni des juristes ni des fiscalistes, elles ne connaissent donc pas les droits et les obligations des contribuables dans les autres États membres. Il est donc extrêmement difficile pour celles-ci de connaître leurs droits dans les différents États membres et de se conformer à leurs obligations fiscales dans les situations transfrontières.

La création d'un code européen du contribuable fixant des principes fondamentaux ne donnant pas lieu à de multiples interprétations pourrait effectivement être utile et sécuriser les entreprises. En outre, cela servirait à mettre en commun les meilleures pratiques observées dans les États membres, par exemple par l'élaboration de lignes directrices en matière de rationalisation des pratiques administratives et de suppression des charges inutiles pesant sur les entreprises<sup>9</sup>.

## 5. CONCLUSIONS

Comme nous l'avons vu, plusieurs pays ont adopté une charte du contribuable ou une « déclaration » indiquant les droits et obligations des contribuables comme des administrations fiscales.

Une charte du contribuable est en fait un guide des bonnes pratiques entre l'administration fiscale et les contribuables-citoyens nationaux, parce qu'elle expose clairement les droits et les devoirs de chacun, en toute transparence.

Généralement, une Charte du contribuable rassemble un certain nombre de questions tels que:

- la relation de confiance qui doit exister entre l'administration fiscale et le contribuable, qui est présumée de bonne foi,
- le droit à une information claire et complète: chaque contribuable peut bénéficier d'une réponse rapide et détaillée sur toutes les questions relatives à sa situation fiscale personnelle,
- l'équité : la durée des contrôles fiscaux est limitée et l'administration s'aligne progressivement sur les obligations qu'elle impose aux contribuables.

---

<sup>9</sup> Confédération Générale des Petites et Moyennes Entreprises, 2013. Observations de la CGPME sur "Un Code européen du contribuable" et utilisation d'un numéro d'identification fiscale (TIN) européen, DAJF/JB-BB, mai 2013, en ligne : [www.cgpme.fr/.../130610104948-position-cgpme-consultations-fiscalit-code-contribuable-tin.pdf](http://www.cgpme.fr/.../130610104948-position-cgpme-consultations-fiscalit-code-contribuable-tin.pdf), Consulté le 18 septembre 2014

Les droits et les obligations des contribuables tirent leur origine de la Constitution, des lois, des ordonnances, des conventions, décrets et autres arrêtés, ainsi que de diverses dispositions administratives qui régissent les rapports entre les membres d'une société.

Les Chartes du contribuable ne sont pas des documents juridiques en soi, mais elles rendent publics les droits et obligations existants, ce qui contribue positivement au civisme fiscal. La charte renforce la légitimité de l'impôt tout comme elle reconnaît la bonne foi présumée du contribuable qui remplit ses obligations.

La charte permet d'informer les contribuables non seulement sur leurs droits, mais aussi sur leurs obligations. Elle peut les renseigner sur les services offerts et les normes de service, tout comme sur l'obligation de coopérer et de payer les impôts dus dans les délais prévus.

En ce qui concerne une autre question que nous l'avons discuté ci-dessus, à savoir, la souveraineté fiscale, elle se trouve au cœur du débat sur l'harmonisation fiscale au sein de l'Union Européenne.

Dans l'Union européenne, le principe de base est que chaque État a sa souveraineté fiscale, c'est-à-dire le droit et la compétence exclusive d'établir un système d'impôts et de le mettre en œuvre sur son territoire.

Cependant, les effets de la fraude et l'évasion fiscales augmentent rapidement au niveau européen et international. Donc, pour atténuer les effets de ce fléau, les États membres doivent exercer une souveraineté conjointe au niveau européen afin de trouver des solutions pour uniformiser certaines procédures dans toute l'Union européenne. À cet égard, nous croyons que la solution serait «l'eupéanisation» de la relation entre l'administration fiscale et des contribuables en établissant des règles communes, uniformes, basée sur les meilleures pratiques des États membres et de garantir les droits et obligations des deux parties, le contribuable et le fisc. Cela pourrait se faire par l'élaboration d'un code européen du contribuable.

Après la consultation publique, la Commission a estimé que, bien que la plupart des États membres disposent déjà de codes du contribuable définissant les droits et obligations des contribuables et des administrations fiscales, ces codes varient considérablement d'un État à l'autre et il peut être extrêmement difficile pour les citoyens et les entreprises de connaître leurs droits dans différents États membres et de se conformer à leurs obligations fiscales dans les situations transfrontières.

Les États membres ont par ailleurs de plus en plus de mal à identifier correctement les contribuables, compte tenu de la mobilité accrue des citoyens et du caractère davantage transfrontière de l'activité économique. Une situation qui peut compromettre les efforts nationaux visant à collecter l'impôt correctement, conduire à des situations de double non-imposition, voire favoriser la fraude et l'évasion fiscales.

En renforçant la coopération et la confiance entre les administrations fiscales et les contribuables, en assurant une plus grande transparence des droits et des obligations des contribuables et des administrations fiscales et en encourageant une approche plus axée sur les services, *un Cod européen du contribuable peut participer à une perception de l'impôt plus efficace.*

Pour être applicable dans tous les États membres et pour atteindre son objectif d'améliorer la coopération et la confiance entre les administrations fiscales et les contribuables, nous considérons que un tel Code européen du contribuable doit être

comme une extension des principes fondamentaux, des droits et obligations qui sont définis dans les codes du contribuable national.

En utilisant les bonnes pratiques administratives fiscales des États membres en ce qui concerne la collecte de données sur l'identité des contribuables ainsi que la discipline fiscale et la transparence, élaboration d'un code européen du contribuable conduirait à une uniformité des droits et obligations fiscales au sein de l'Union, et donc de diminuer la fraude et l'évasion fiscales.

*Dans tous les cas, un code européen du contribuable serait certainement un outil de communication entre le contribuable européen et l'administration fiscale et un tel code pourrait être utile pour rapprocher le contribuable de son administration fiscale.*

Nous espérons qu'un tel code verra le jour au niveau européen bientôt.

#### ACKNOWLEDGEMENT

Cette étude a bénéficié du soutien financier offert par le projet "Études doctorales et postdoctorales Horizon 2020: la promotion de l'intérêt national par l'excellence, la compétitivité et la responsabilité dans la recherche scientifique roumaine, fondamentale et appliquée", contrat POSDRU/159/1.5/S/140106. Le projet est cofinancé par le Fonds Social Européen à travers le Programme Opérationnel Sectoriel pour le Développement des Ressources Humaines 2007-2013. Investir dans les gens!

#### RÉFÉRENCES

- AVOCATS PICOVSCHI, 2011, *Charte du contribuable vérifié : «verre d'alcool du condamné» ou «véritable outil de défense» ?*, Publié le 03 février 2011, en ligne: [http://www.avocats-picovschi.com/charte-du-contribuable-verifie-verre-d-alcool-du-condamne-ou-veritable-outil-de-defense\\_article\\_714.html](http://www.avocats-picovschi.com/charte-du-contribuable-verifie-verre-d-alcool-du-condamne-ou-veritable-outil-de-defense_article_714.html), Consulté le 18 septembre 2014
- CHRETIEN M., 1954. *Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel : le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers états*. Collected Courses of the Hague Academy of International Law 086. Martinus Nijhoff Publishers, pp.15, Consulté le 18 septembre 2014  
en ligne: [http://nijhoffonline.nl/book?id=er086\\_er086\\_001-116](http://nijhoffonline.nl/book?id=er086_er086_001-116)
- CONDOR I., 1999. *Evitarea dublei impuneri pe venit și pe avere*. Bucarest :Tribuna Economică, , pp. 137
- CONFEDERATION GENERALE DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES, 2013. *Observations de la CGPME sur "Un Code européen du contribuable" et utilisation d'un numéro d'identification fiscale (TIN) européen*, DAJF/JB-BB, mai 2013, , en ligne : [www.cgpme.fr/.../130610104948-position-cgpme-consultations-fiscalit-code-contribuable-tin-.pdf](http://www.cgpme.fr/.../130610104948-position-cgpme-consultations-fiscalit-code-contribuable-tin-.pdf), Consulté le 18 septembre 2014
- GEAMANU G., 1981. *Drept internațional public*. (vol. I). Bucarest : Editura Didactică și Pedagogică, , pp. 137
- POPESCU A., 2005. *Organizații europene și euroatlantice*. Bucarest : Economica, pp.86
- VĂCĂREL I., 1995. *Relații financiare internaționale*. Bucarest : Éditions de l'Académie roumaine, pp.33

- COMMISSION EUROPEENNE, 2012. Communiqué de presse “Réprimer la fraude et l’évasion fiscales: la Commission indique la voie à suivre”, IP/12/1325, Bruxelles, le 6 décembre 2012, en ligne: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-12-1325\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1325_fr.htm), Consulté le 18 septembre 2014
- COMMISSION EUROPEENNE, 2012. 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) 722 final, le 6 décembre 2012, Bruxelles, en ligne: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/com\\_2012\\_722\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_fr.pdf), Consulté le 18 septembre 2014
- COMMISSION EUROPEENNE, 2013. Communiqué de presse “Lutte contre la fraude: la Commission lance des consultations sur un code européen du contribuable et un numéro d’identification fiscal européen”, IP/13/154, Bruxelles, le 25 février 2013, en ligne: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-13-154\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-154_fr.htm). Consulté le 18 septembre 2014
- COMMISSION EUROPEENNE, 2013. Document de consultation - *Code européen du contribuable*, TAXUD.D.2.002 (2013) 276169, Bruxelles, le 25.02.2013, p.3, en ligne: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/tpcode/consultation\\_document\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/tpcode/consultation_document_fr.pdf), [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/2013\\_tpcode\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2013_tpcode_fr.htm), Consulté le 18 septembre 2014
- COMMISSION EUROPEENNE, 2013. *Rapport de synthèse sur les résultats de la consultation publique organisée par la DG TAXUD. Un code européen du contribuable*, TAXUD.D.2 (Ares 2013) 3252439, Bruxelles, le 12 septembre 2013, en ligne : <https://circabc.europa.eu/sd/a/371b7faa-b3d7-4f5d-a777-aebe103752b/TPC%20-%20report%20-%20fr.pdf>, Consulté le 18 septembre 2014