

L'ARBITRAGE DANS LE DROIT FISCAL

ETAT ACTUEL ET PERSPECTIVES

Joao Ricardo Catarino

Professeur de Fiscalité, Finances Publiques et de Droit Budgétaire à l'Université Technique de Lisbonne.

Luciano Filippo

Doctorant en Droit Fiscal par l'Université Panthéon Assas, Paris 2. Avocat à Rio de Janeiro et São Paulo.

« Rendre la Justice n'est que la seconde dette de la société ; empêcher les procès est la première ». Constituants Français, 1790.

PLAN

INTRODUCTION

AVANT-PROPOS

I – LES CONTOURS DU PROBLÈME

1.1 L'évolution récente de l'arbitrage

1.2 L'arbitrage et les règles fondatrices des systèmes fiscaux

II – LA PLACE DE L'ARBITRAGE DANS L'ÉTAT DES CITOYENS

2.1 La complexité des modèles sociaux et les alternatives à la résolution des conflits

2.2 La place du citoyen dans l'État social de droit – Les garanties fondamentales substantielles et adjectives du contribuable dans les ordres fiscaux modernes

III – LES DÉFIS DE L'ARBITRAGE DANS LE DROIT FISCAL

3.1 – L'arbitrage et les figures semblables : la conciliation et la transaction

3.2 – L'admissibilité de l'arbitrage : les nouvelles sphères de la disponibilité dans le droit fiscal

3.3 L'arbitrage et le litige

3.4 Arbitrage comme droit potestatif à la résolution des litiges

3.5 Les termes et les conditions objectives de l'accord arbitral : l'interprétation de la loi, lien de causalité et effets

3.6 L'arbitrage comme forme de résolution de litiges

3.7 L'efficacité du système fiscal et l'arbitrage

CONCLUSIONS

BIBLIOGRAPHIE

AVANT-PROPOS

C'est un grand honneur, pour les auteurs, de pouvoir contribuer à la rédaction d'un livre en hommage au respecté professeur et juriste italien Andrea Amatucci, qui laisse derrière lui une brillante carrière académique. Son œuvre n'a pas seulement inspiré la doctrine de plusieurs pays européens, tel le Portugal où ses idées se sont disséminées, mais est parvenue également à traverser l'océan atlantique.

Ses précieuses contributions à la *Revista de Direito Tributário*, créée en 1976 par le Professeur brésilien Geraldo Ataliba, ont aidé à renforcer les relations déjà très proches entre le Brésil et l'Italie, au plus grand bénéfice du Brésil, pays du nouveau monde, où le droit fiscal était encore un droit émergent et jeune. Le *Trattato di Diritto Tributario*, coordonné par Andrea Amatucci, a été reçu tant au Portugal qu'au Brésil comme un texte important de consultation et d'accès à la pensée de la doctrine italienne et européenne récente.

INTRODUCTION

L'idée d'envisager la possibilité d'introduire au sein du droit fiscal de nouvelles formes de résolution des conflits au delà des mécanismes ordinaires, qu'ils soient administratifs ou judiciaires, heurte de nombreuses idées préconçues, qui rendent cependant l'étude de ce sujet très attrayante.

Il existe, dans la doctrine ainsi que dans l'exégèse propre du droit fiscal, des concepts fondateurs et des principes plaçant l'État dans une position de suprématie au sein des relations fiscales. Des auteurs invoquent aussi « l'indisponibilité du crédit

fiscal »¹, ce qui ferait obstacle aux éventuels accords susceptibles de se créer entre les parties en vue de parvenir à une juste résolution des litiges concernant les droits et devoirs fiscaux.

Cela étant, la réalité fiscale ne doit pas rester, à notre avis, imperméable au changement. Il faut au contraire espérer qu'elle soit profondément modifiée par les nouveaux défis de la globalisation, de la dématérialisation et de la délocalisation des faits imposables. En effet, on peut aujourd'hui constater que l'État perd progressivement sa place centrale au sein des relations fiscales, en étant contraint d'abandonner la sacralité avec laquelle il s'était toujours revêtu sur le plan fiscal.

D'un autre côté, le service public de la justice est en crise dans de nombreux pays. Les décisions juridictionnelles sont rendues avec un retard évident, injustifié et disproportionné, engendrant dès lors une perte de légitimité et de confiance à l'égard de la justice. C'est pourquoi on assiste à une fuite de l'instance judiciaire.²

Cette étude se propose d'analyser de façon critique quelques idées fondatrices à partir desquelles ont été créés les systèmes fiscaux. Ainsi, plusieurs interrogations se posent : l'arbitrage est-il compatible avec les spécificités inhérentes au droit fiscal ? Aurait-il pour effet la disparition de ses caractéristiques propres ? L'objet de ces quelques lignes est précisément de montrer que l'arbitrage n'est pas incompatible avec les valeurs propres des systèmes fiscaux, et qu'il ne constitue pas une menace pour la place détenue par l'État et la place de l'impôt dans les sociétés contemporaines.

De plus, il nous semble que l'introduction de l'arbitrage au sein des garanties offertes aux contribuables n'entre pas en conflit avec les valeurs fondatrices de l'État et que loin de représenter une rupture, elle constitue au contraire une évolution nécessaire

¹ Il s'agit d'un principe selon lequel l'administration ne peut pas disposer de la recette fiscale selon ses propres désirs. Ainsi, la dette fiscale doit être recouvrée, des amnisties instituées toujours selon les termes de la loi.

² Il s'agit d'un phénomène global qui a amené à l'adoption des mécanismes alternatifs à la justice publique en Allemagne, Italie, France et aux États-Unis de l'Amérique, parmi d'autres. Dans ce sens : PÉREZ, Juan Zornoza, « Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español », in *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Marcial Pons, 1996, pp. 161/178.

face aux défis des nouveaux paradigmes du contrôle fiscal.³ Pour parvenir à cette conclusion, qui s'appuie selon nous sur les fondements théoriques du droit fiscal, on analysera les principes directement applicables, ainsi que la doctrine.

I – LES CONTOURS DU PROBLÈME

1.1 L'évolution récente de l'arbitrage

Contrairement aux idées reçues, l'arbitrage est une idée nouvelle dans le droit fiscal. Toutefois, elle a été institutionnalisée plus pour des raisons d'ordre pragmatique que du fait d'une création dogmatique et de principes théoriques internes.

Sur le plan international, les techniques arbitrales de résolution des conflits issues du domaine de l'imposition ont su capter, depuis la fin du XIXe siècle, une attention toute particulière de la loi et de la doctrine. En effet, on a observé plusieurs propositions de création de tribunaux de nature arbitrale, dédiés à la résolution des conflits résultant d'une double imposition, comme celles suggérées par Alessandro Garelli⁴, Guggenheim, Ludwig Von Bar, Pugliese, Van Hoorn, Michael et Emmen Riedel, parmi d'autres.⁵

Par ailleurs, les travaux des organismes internationaux ont défendu l'arbitrage comme moyen de résolution de conflits entre les parties souveraines et les contribuables, particuliers et entreprises, particulièrement dans le domaine du droit international public et du droit commercial.⁶

³ LE GALL considère qu'elle a une tendance à devenir un vestige du passé. JEAN-PIERRE LE GALL, « Fiscalité et arbitrage », *Revue de l'arbitrage* : Paris, 1994, n° 1, pp. 3/48.

⁴ Alessandro Garelli, *Il Diritto Internazionale Tributario*, Torino, Roux Frassati e Co., 1899.

⁵ Cités en spécial par GUSTAF-LINDENCRONA et NILS METTSON, *Arbitration in Taxation*. Kluwer : Deventer, Boston, 1981. Il faut noter qu'au début des années quatre-vingt-dix, seulement quelques accords ayant la finalité d'annuler la double imposition prévoyaient l'arbitrage comme moyen de résolution des conflits. Actuellement, la situation s'est invertie et même l'OCDE l'a défendu à la Convention Modèle, en consacrant des règles spécifiques sur le sujet. Néanmoins, quelques accords ont juste une bref référence; d'autres exhibent des règles plus détaillées.

⁶ En effet, la Chambre de Commerce Internationale (CCI), l'OCDE et l'International Fiscal Association ont recommandé aux gouvernements l'acceptation de l'arbitrage comme forme de résolution des conflits fiscaux internationaux. L'Assemblée-Générale des Nations Unis a recommandé à tous les États-Membres qui prennent en compte ce modèle à la formulation ou révision de sa législation sur l'arbitrage.

Le FMI et l'ONU ont élaboré, chacun au niveau de leurs compétences respectives, des textes conventionnels afin de régler des conflits en matière fiscale internationale. La Loi-Modèle sur l'Arbitrage Commercial International adoptée par la CNUDCI, en 1985, a ainsi constitué un important facteur d'harmonisation des régimes nationaux de l'arbitrage transactionnel, de même que la Convention relative à la conciliation et à l'arbitrage au sein de Conférence pour la sécurité et la coopération en Europe (CSCE), conclue à Stockholm le 15 décembre 1992. L'ONU, a, pour sa part, consacré la procédure amiable comme un moyen de résolution des conflits dans la Convention-Modèle, afin d'éviter la double imposition.

Au niveau européen, plusieurs règles, comme celles inscrites dans la Convention 90/436/CEE sur l'élimination de la double imposition dans le cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, établissent des solutions qui possèdent à la fois les caractéristiques d'une procédure amiable et d'une procédure arbitrale.

L'OCDE, au travers du Comité des affaires fiscale, est en train de consacrer plus d'attention au thème, en établissant à l'article 25 du modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, une procédure amiable grâce à laquelle il est possible d'adopter l'arbitrage comme forme de résolution de conflits. Ainsi, il est permis d'espérer que cette discussion évolue significativement dans les prochaines années.

La tendance la plus récente va d'ailleurs dans le sens d'une adoption plus extensive, par les États, de la transaction comme forme de résolution de conflits, ayant comme but l'extinction du litige et de la dette fiscale. Les moyens alternatifs de résolution des litiges gagnent ainsi de plus en plus d'espace dans les ordres juridiques modernes: *concordato fiscal* au Mexique, *concordato tributario*,⁷ ou *arbitrato* en Italie, *agrément fiscaux* et *arbitrage* en France, *closing agreements* et *arbitration* aux États-Unis.⁸

⁷ Dans cette dénomination plus large, on rencontre, dans l'ordre juridique italienne, plusieurs mécanismes comme, *la programmazione fiscale*; *l'autotutela*, *l'aquiescenza*; *adesione* ou *conciliazione*; *l'accertamento con adesione* et *la conciliazione guidiziale*.

⁸ Sur l'arbitrage dans le droit italien: CLAUDIO CECCHELA, *L'arbitrato*, Torino, UTET, 1991 ; MARIO CHITI, « Le forme di risoluzione delle controversie con la pubblica amministrazione alternative alla giurisdizione », *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, Milan, n° 1, 2000 ; MARIA LAURA CONSOLAZIO, « L'accertamento con adesione del contribuente », *Rassegna Tributaria*, Rome, n° 1, Janvier / Février, pp. 64/68, 1997 ; NICOLA

1.2 L'arbitrage et les règles fondatrices des systèmes fiscaux

Le concept d'arbitrage continue à susciter des perplexités dogmatiques et d'ordre pratique. Les systèmes fiscaux continuent à se fonder sur des postulats constitutionnels propres à l'État démo-libéral.⁹ Mais les principes fondamentaux créés par la dogmatique libérale ne suffisent plus à offrir une garantie effective à la position substantive ou procédurale des contribuables. En effet, les fondements traditionnels des garanties des contribuables que sont notamment les principes du consentement préalable à l'établissement de l'impôt, de légalité, d'exclusivité de la loi, d'égalité devant l'impôt, de modération de l'impôt ou encore de la capacité contributive ne constituent plus aujourd'hui des garanties effectives contre les excès de l'État.

L'exclusivité de la loi est ainsi fréquemment l'objet d'abus lors du processus d'élaboration de la loi, tandis que l'égalité fiscale est mise à mal non seulement par le caractère régressif des impôts sur la consommation, mais aussi par la progressivité nominale des impôts sur le revenu.¹⁰ Enfin, depuis longtemps déjà, les niveaux de la charge fiscale ne sont plus modérés, la capacité contributive étant seulement un indice de l'imposition.

D'un autre côté, les sociétés modernes sont intrinsèquement plurielles, avec une diversité d'intérêts représentés par des groupes sociaux distincts, chacun revendiquant auprès de l'État la satisfaction maximale de ses prétentions particulières – cet état de fait ne va d'ailleurs pas sans poser plusieurs difficultés relatives au modèle d'imposition fiscale et à l'établissement des priorités des dépenses publiques.

AICARDI, « La disciplina generale e i principi degli accordi amministrativi : fondamento e caratteri », *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, Milan, n° 1, 1997. Sur l'arbitrage dans le droit français : JEAN-BAPTISTE GEFFROY, *Grands Problèmes Fiscaux Contemporains*, Paris, PUF, 1993, pp. 604 et s. ; JEAN-CLAUDE MARTINEZ, *Le Statut du Contribuable*, Tome I, Paris, LGDJ, 1980, pp. 59 et s.

⁹ C'est le cas, notamment, des limites de l'impôt, à la légitimité de sa votation et recouvrement annuel, à la capacité contributive et au contenu de la loi de l'impôt. En réalité, le consentement est purement formel, compte tenu que les citoyens ne sont pas effectivement représentés aux parlements nationaux. Cette problématique est vraiment importante dans l'action budgétaire et fiscale des États et gouvernements.

¹⁰ Cf. CLÁUDIA BRAZ e JORGE CORREIA DA CUNHA, « Os efeitos redistributivos do IVA em Portugal », *Boletim do Banco de Portugal*, Janvier, Lisbonne, 2009.

L'État est ainsi ouvert à la démocratie participative, en intervenant comme interlocuteur auprès de ces groupes économiques et sociaux, parfois mis au rang de partenaires sociaux, voire en exerçant, de cette façon, un pouvoir qui présente les caractéristiques d'un vrai affaire.¹¹

En conséquence, on note un transfert de l'intervention de l'État comme protagoniste au sein de certains groupes d'intérêts vers la sphère d'action publique ainsi que la création de formes de gouvernements partagés, de codécisions ou de négociations législatives.

Plusieurs États ont déjà adopté, sur le plan interne, des mesures facilitant la juste résolution des conflits. C'est le cas de l'arbitrage en droit civil, en droit commercial et, plus récemment, en droit administratif. L'admission de l'arbitrage en droit fiscal interne reste plus rare, en raison d'arguments puissants, mais qui à notre avis, ne sauraient prospérer.

II – LA PLACE DE L'ARBITRAGE DANS L'ÉTAT DES CITOYENS

2.1 La complexité des modèles sociaux et les alternatives à la résolution des conflits

Selon John Rawls, le pluralisme raisonnable est la caractéristique la plus fondamentale et permanente d'une culture politique démocratique, publique¹². La « théorie de la justice » se rapporte en effet à un contrat hypothétique en vertu duquel chaque personne se voit reconnaître un ensemble de droits qui correspond aux libertés basiques existantes pour tous, et qui soit en même temps compatible avec

¹¹ Il ne s'agit pas d'un processus *ad hoc* mais de l'institutionnalisation de la « gouvernalisation » concertée en nom de la paix social. Cf. : PAULO OTERO. *A Democracia Totalitária*. Principia : Cascais, 2001, p. 205 et 211 et s.

¹² La réponse de Rawls est basée dans l'idée structurante selon lequel les relations politiques sont relations entre personnes qui agissent dans un cadre institutionnel pérenne (malgré non immuable) et que l'État possède un pouvoir coercitive capable de maintenir un ordre. Ce cadre rendre viable le libéralisme politique dont les *valeurs de justice* se matérialisent dans les principes de liberté politique et civile, d'égalité d'opportunités et du respecte réciproque. Au-delà de ces principes, Rawls identifie les *valeurs politiques* qui conforment de façon articulée l'idéal politique-libérale, qui peuvent être poursuivis par n'importe quel citoyen en tant que corps collectif. En réalité, Rawls part du présupposé selon lequel il existe une idée intuitive basique implicite dans la culture des démocraties qui décrivent la société comme un système de coopération entre les sujets libres et égales. Cf. GISELE CITTADINO. *Pluralismo, Direito e Justiça Distributiva*. 3è éd., Lumen Iuris : Rio de Janeiro, 2004, p. 82.

les libertés reconnues aux autres. Dès lors, une société juste doit avoir un État très actif, dont les institutions fondamentales devraient contribuer à la tâche primordiale de respecter les personnes dans ces circonstances basiques, même en étant différentes dans ses aptitudes et capacités.

Ce pluralisme raisonnable signifie alors que les individus ne possèdent pas tous les mêmes intérêts, ce qui rend inévitable le conflit social. C'est pourquoi l'existence de moyens pour le résoudre est indispensable, ce qui exerce une influence sur la méthode d'action des États. Le « conflit raisonnable » est donc une donnée innée des sociétés partagées, où on attend que tous peuvent avoir un rôle actif, ainsi que des institutions adéquates à la réglementation des intérêts opposés.¹³

L'administration de la justice est aujourd'hui exclusivement publique. Ce faisant, les systèmes judiciaires publics ont renforcé l'État de droit, mais ont limité le rôle et la voix des citoyens libres et responsables. Or, le monopole de la justice publique ne peut plus être considéré comme représentant la garantie d'une bonne administration de justice, pour plusieurs raisons.

Si les contribuables jouissent, en général, d'un ensemble élargi de garanties, visant une protection effective de leurs droits, certaines de ces garanties sont uniquement formelles¹⁴ et manquent souvent d'efficacité pratique. En outre, l'administration fiscale effectue rarement une réelle appréciation de fond des arguments des contribuables, ce qui ne contribue pas à son effective valorisation.

¹³ Les institutions sont appelés à répondre à sollicitations variées d'innombrables secteurs de la vie collective. Cela crée un phénomène de compétition entre intérêts concurrents et ou antagoniques. Il s'agit de l'institutionnalisation du conflit comme paradigme des sociétés démocratiques : d'un conflit qui s'affirme comme la condition normale des relations entre les parties, calqué dans la différence et dissimilitude sous-jacent au fonctionnement normal des institutions.

¹⁴ C'est le cas, au Portugal, du *droit d'audition préalable* où, dans la majorité des cas, l'administration fiscale ne change pas sa position initiale ni la teneur de l'acte fiscal qu'elle veut réaliser. Une autre garantie consacrée dans la loi portugaise, utilisée en cas de *fixation de la matière imposable par moyens indirecte*, a une efficacité pratique trop limitée, étant rare les cas où la raison est donnée au contribuable. Dans cette garantie procédurale chaque partie désigne un expert, les deux étant assistés par un troisième expert indépendant. Mais il n'existe pas une vraie parité entre les parties. L'administration fiscale peut toujours être en désaccord avec les experts et imposer sa propre volonté finale. L'accord des parties traduit, plusieurs fois, une solution consensuelle : l'acceptation du paiement d'une partie de l'impôt dû. Il s'agit d'une solution pragmatique mais pas nécessairement juste. Cf. articles 91 et 92 de la LGT – Loi Générale Fiscale portugaise.

Face à la complexité et au pluralisme des relations et modèles sociaux, il est dommage que les options des contribuables soient limitées alors que plusieurs arguments ne plaident pas en faveur de la justice d'État : l'administration publique de la justice a du mal à appréhender l'ensemble des réalités sociales ; elle est bien souvent lente, chère et inefficace, source de coûts bureaucratiques qui en viennent à peser sur les décisions des investisseurs étrangers.

En revanche, les moyens alternatifs de résolutions des conflits offrent des opportunités qui méritent d'être étudiées et pourraient avantageusement satisfaire le besoin de réalisation de la justice, sous une forme socialement respectée, efficace, rapide, mieux adaptée aux nouveaux contextes sociaux et moins coûteuse. Sous réserve d'être encadré dans un contexte normatif clair et complet, l'arbitrage pourrait être cette alternative inspirant une confiance spéciale et propice à une bonne acceptation pour la résolution des conflits en matière fiscale.

2.2 La place du citoyen dans l'État social de droit – Les garanties fondamentales substantielles et adjectives du contribuable dans les ordres fiscaux modernes

D'une manière générale, l'émergence de l'arbitrage en droit fiscal est liée au besoin d'éviter les conflits ou de les résoudre, que ces derniers surgissent entre les États souverains eux-mêmes (l'arbitrage international) ou entre ces États et leurs citoyens (la procédure arbitrale interne). Dans l'un ou l'autre cas, l'arbitrage prétend respecter la place des citoyens et de tous les agents du système social, politique et économique en leur garantissant une participation aux contentieux fiscaux et une forme juste de résolution des litiges où les décisions ne sont plus rendues par les ordres juridictionnels. C'est pourquoi on peut parler de mécanismes préservant le droit de participation des citoyens.¹⁵

¹⁵ Dans le passé, cela était différent. Historiquement, le rôle des citoyens dans les systèmes sociaux et politiques était réduit, avec des exceptions rares. Plusieurs moments déterminants ont créé des impulsions notables, comme dans la révolution anglaise (1640), américaine (1776) et française (1789), qui ont changé profondément la vision classique du concept de justice et d'organisation du modèle social, propre à l'État de classes.

Les idéaux libéraux ont institué un premier ensemble de valeurs fondamentales inhérentes à la personne humaine, comme la propriété privée, l'égalité, l'intégrité morale et physique contre les actes illégaux des pouvoirs publics et le suffrage universel.

Ces droits ont, par la suite, été élargis pour se matérialiser dans une prestation de la société politique en faveur de l'individu, comme dans le cas des droits sociaux - droit au travail, à l'habitation, à l'éducation, etc. - en imposant à l'État des politiques concrètes de promotion de ces intérêts et des conditions sociales correspondantes.

Plus tard, les droits dits de « *troisième génération* »¹⁶ ont été consacrés par les constitutions politiques. Il s'agit de la pleine participation des citoyens à la construction des modèles sociaux, aux activités et décisions de l'État, en instituant le référendum et autres mécanismes de consultation populaire.¹⁷ En droit administratif, ces droits ont été instaurés par l'établissement de mécanismes d'audition préalable des assujettis directement intéressés à la décision des organes des pouvoirs publics.¹⁸

Au Portugal, toute la procédure administrative initiée par les particuliers où il est nécessaire qu'une décision, affectant ses intérêts concrets, soit prise, impose à l'organe décideur le devoir de communiquer préalablement à l'intéressé le sens de la

¹⁶ Les droits de la personne de première génération étaient des droits individuels, y compris les droits contre l'État et contre les autres, le droit à l'intégrité physique, etc. Ils étaient des sphères d'autonomie des individus devant l'État et devant les autres, droits d'exclusion d'autrui de la sphère du titulaire. Les droits de deuxième génération sont les droits sociaux de la personne humaine : le droit d'exiger une prestation de la société, comme le droit d'habitation, le droit à l'éducation, etc. Aujourd'hui, les droits de la personne humaine de troisième génération sont les droits de participation à l'activité politique et administrative de l'État. Les trois générations coexistent dans le même moyen social. Dans ce sens, DIOGO LEITE DE CAMPOS et IVES GANDRA SILVA MARTINS. *O Direito Contemporâneo em Portugal e no Brasil*. Almedina : Coimbra, 2004 ; IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, « As dimensões do direito contemporâneo luso-brasileiro e a crise mundial », *Revista CEJ*, Brasília, Année XIII, n° 45, pp. 14/20, Avril/Juin 2009 ; DIOGO LEITE DE CAMPOS. *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*. Coimbra : Almedina, 2006.

¹⁷ Au Portugal, la loi fondamentale consacre à l'article 268 la garantie aux administrés à la tutelle juridictionnelle effective de ses droits ou intérêts légalement protégés, y compris la reconnaissance de ces droits ou intérêts, la contestation de n'importe quel acte administratifs qui les lèsent, indépendamment de sa forme, la détermination de la réalisation d'actes administratifs légalement protégés et l'adoption de mesures préventives adéquates.

¹⁸ Plus récemment, les ordres juridiques ont élargi le devoir public d'information, pas seulement des individus directement intéressés, mais aussi de ceux qui peuvent être affectés par ses décisions. C'est le cas de la destination donné à certains espaces publics, à la priorité de la dépense des ressources publiques (v.g. l'établissement d'une police plus extensive ou plus d'investissement à l'éducation) ou à la définition des priorités, surtout des gouvernements locaux, dont l'action est la plus directement ressentie par la communauté.

décision, pour que le particulier puisse se manifester. L'administration est donc obligée de se manifester sur les points intéressants un particulier et à lui indiquer expressément quels arguments de fait et de droit elle entend invoquer.

En ce qui concerne le Brésil, malgré un processus différent, le résultat est le même, car il n'y a pas ici de devoir de communication préalable dans la procédure administrative. Cependant, une fois que l'acte administratif est établi de façon unilatérale, le citoyen peut exercer le droit constitutionnel de requête aux fins de contester son fondement de fait et de droit. L'administration publique reste donc obligée de dévoiler les arguments invoqués et sa décision doit être justifiée, sous peine de nullité.

Ces droits de participation à l'activité « politique-administrative » de l'État résultent de la propagation progressive de l'idée de « citoyen-contribuable » en tant qu'être intégral, conscient de ses droits. Ainsi, on aboutit à une idée de justice effective dans la fiscalité, dans le respect des principes d'égalité, de la capacité contributive, de la généralité de l'impôt et du consentement : si les impôts doivent être consentis, ils doivent aussi être effectivement discutés.¹⁹

Le modèle traditionnel de consentement à l'impôt, fondé sur le principe démocratique (via la participation indirecte à l'élaboration de la loi de l'impôt) cède sa place au phénomène de l'adhésion à l'impôt ou consentement en aval – en accord avec la terminologie de Jean-Claude Martinez, ayant en vue la croissante fragilisation des démocraties modernes que ne réussissent plus à représenter avec fidélité les intérêts populaires.²⁰

¹⁹ Si l'impôt est vu, dans la pratique politique, comme une réalité de la structure innée de l'État, au lieu d'une manifestation de la volonté populaire consentie pour la persécution et satisfaction des nécessités collectives, cela signifie qu'il existe une tendance naturelle de sa réalisation par moyen des organes de l'État. VITOR FAVEIRO. *O Estatuto do contribuinte. A pessoa do contribuinte no Estado social de direito*. Coimbra : Ed. Coimbra, 2003. En fait, les garanties dérivées du principe politique et de l'idée plus primitive de consentement préalable sous la forme de loi émanée de l'organe représentative de tous les citoyens sont insuffisantes. Ainsi, on a eu le besoin d'élargir la participation effective des citoyens au moment concret de l'application de la loi de l'impôt.

²⁰ JEAN-CLAUDE MARTINEZ et PIERRE DI MALTA. *Droit fiscal contemporain. Tome 1, L'impôt, le fisc, le contribuable*. Paris : LITEC, p. 30. Il faut registrer que l'application de disciplines comme la sociologie et la psychologie au droit fiscal vise justement corriger la lacune que la simple participation démocratique à l'élaboration des lois laisse dans les rapports entre le fisc et le contribuable.

Ainsi, on observe un intérêt croissant pour les formes de participation du contribuable dans l'application des lois fiscales, de façon à rendre plus facile l'adhésion aux règles déjà existantes. Le développement de la psycho-sociologie fiscale dans la deuxième moitié du XXe siècle, grâce à des auteurs tels que Günter Schmöelders, Henry Laufenburger ou Jean Dubergé illustre bien ce besoin de participation effective des citoyens.

III – LES LIMITES ET LES DÉFIS DE L'ARBITRAGE DANS LE DROIT FISCAL

3.1 – L'arbitrage et les figures semblables : la conciliation et la transaction

Les juridictions désignent génériquement par arbitrage le processus de soumission d'un litige à un tribunal arbitral. En général, l'arbitrage peut être défini comme le moyen, la technique ou la procédure de résolution de conflits, parfois non autonome mais instrumental d'une autre procédure, par moyen d'un ou plusieurs arbitres. Il faut préciser que les pouvoirs des arbitres résultent d'une convention ou accord préalable entre les intéressés, à partir duquel une réalité est établie, ou une loi est interprétée, sans qu'il soit nécessaire d'utiliser les pouvoirs propres de l'État.²¹

La transaction est une figure typique du droit civil : il s'agit en effet d'un contrat permettant aux parties de prévenir ou terminer un conflit au moyen de concessions réciproques. Elle peut être extrajudiciaire ou judiciaire, mais il est interdit de transiger sur les droits indisponibles.

La conciliation est également permise par la plupart des pays. Au cours d'une procédure judiciaire, elle a pour but d'accorder les allégations des parties quant aux questions suscitées devant le tribunal, ce qui peut ensuite faciliter la transaction.

L'arbitrage et la transaction sont deux figures proches, tous deux étant destinés à résoudre ou éviter un litige, mais elles se distinguent car l'arbitrage vise à

²¹ RENE DAVID, *L'arbitrage. Jurisdicción arbitral en controversias con el Estado. Proceso en cuestiones tributarias*, Buenos Aires, La Ley de 192. Selon CHARLES JARROSSON, l'arbitrage est l'institution dont un tiers résout un litige entre deux ou plusieurs personnes, en exerçant la fonction juridictionnelle que ces personnes lui a accordé. In : *La notion d'arbitrage*, Paris : LGDJ, 1987, p. 372.

l'établissement de réalités ou de droits non définitivement consolidés, là où la transaction a pour objet des faits ou droits déjà connus et revendiqués par les parties. La conciliation ne saurait se confondre avec ces deux figures, principalement parce qu'elle intervient toujours dans des litiges préexistants, auxquels le juge peut mettre une fin au moyen d'un accord préalable, au lieu de prendre une décision finale.

Actuellement, la majorité des États admettent l'arbitrage comme moyen de résoudre les questions relatives à l'exécution des contrats et actes administratifs, à la responsabilité civile extracontractuelle et aux questions relatives à la validité des actes administratifs.²²

Les lois portugaise et brésilienne distinguent plusieurs formes d'arbitrage,²³ mais les définitions qu'elles proposent se fondent sur l'idée générale de médiation et reposent sur une procédure flexible au moyen de laquelle le médiateur aide les parties à comprendre quels sont les points forts et faibles de leur argumentation, de manière à créer un environnement propice à l'accord. En revanche, l'arbitrage n'est pas permis en droit fiscal brésilien et portugais pour résoudre les questions fiscales internes, malgré l'existence de certains mécanismes de défense qui partagent quelques une de ses caractéristiques.²⁴

La loi brésilienne, de son côté, distingue seulement l'arbitrage « de droit » et l'arbitrage « d'équité ».²⁵ Il s'agit d'une classification qui se rapporte aux fondements de la décision arbitrale : l'arbitrage « de droit » est celui dans lequel les arbitres tranchent la controverse en se basant sur les règles de droit tandis que dans l'arbitrage « d'équité », l'arbitre tranche la controverse en dehors des règles juridiques, en se fondant sur ses seules connaissances générales. L'arbitre pourra

²² C'est le cas de l'article 180 et suivants du Code de Procédure aux Tribunaux Administratifs portugais.

²³ C'est le cas de l'arbitrage conventionnel, lorsque elle résulte d'une clause entre les parties, établissant l'utilisation du compromis arbitral ; l'arbitrage institutionnalisé, lorsque réalisé par des entités auxquels le Gouvernement les octroie la compétence légale, comme dans le cas de l'arbitrage obligatoire, de l'arbitrage nécessaire et de l'arbitrage sur les services minimales pendant un période de grève ; l'arbitrage international, lorsqu'il s'agit d'intérêts du commerce international (réglé, en Portugal, par la Loi n° 31 de 29 août 1986, le Décret-loi n° 709, de 4 août 2003 et Décret-loi n° 259, de 25 septembre 2009, sur l'arbitrage aux rapports sociaux.

²⁴ Dans le cas portugais, le moyen le plus connu c'est la *demande de révision de la matière imposable*, prévu aux articles 91 et suivants de la LGT – Loi Générale Fiscale. Au Portugal, le Gouvernement a présenté, en ensemble avec la proposition budgétaire de l'État par 2010, une demande d'autorisation législative sur ce sujet.

²⁵ Article 2 de la Loi n° 9.307, de 23 septembre 1996.

alors atténuer les effets de la loi et décider en accord avec son propre critère de justice, mais un tel arbitrage suppose que les parties aient donné leur autorisation préalable et expresse.

3.2 – L’admissibilité de l’arbitrage : les nouvelles sphères de la disponibilité dans le droit fiscal

La possibilité de recourir à l’arbitrage comme moyen de résoudre les conflits est fréquemment niée en droit fiscal, en dépit du nombre croissant d’états qui l’adoptent, le fondement de ce refus reposant sur le fait que les recettes fiscales seraient indisponibles.²⁶

Au Portugal, la Constitution prévoit d’une part que la loi fixe les règles concernant les impositions de toutes natures et d’autre part que les créances fiscales sont indisponibles (articles 103 et 165, n° 1, i). En réalité, lorsqu’on prévoit dans la Constitution que personne ne peut être contraint de payer les impôts qui n’ont pas été créés selon les termes de la loi, on dit aussi l’inverse : chacun doit payer les impôts issus du processus formel législatif. Toutefois, l’établissement des impôts exige la création de mécanismes de réaction contre l’intention d’imposer. Certains de ces mécanismes se rapprochent de l’arbitrage.²⁷

L’indisponibilité des créances fiscales qui découle du principe de la suprématie de l’intérêt public²⁸ est aussi fréquemment citée par une partie de la doctrine brésilienne,

²⁶ La doctrine française utilise un autre argument afin d’expliquer le refus de résoudre les controverses fiscales par l’arbitrage, en invoquant la caractéristique d’ordre public de la matière. Critiquant cette idée, voir : PASCAL ANCEL. « Arbitrage et ordre public fiscal, Arbitrage et fiscalité », *Revue de l’arbitrage*, n° 2, 2001, pp. 269/288. Dans ce sens, par exemple, ALLAN RANDOLPH BREWER CARIAS a défendu que “*no podría válidamente celebrarse (...) una renuncia al ejercicio de la competencia tributaria y sancionadora, que es obligatoria para la administración y de orden público*” in « Las transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencia tributarias », en « Temas Tributarios ». *Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario*, n° 1 au n° 50, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999, pp. 171/210.

²⁷ C’est le cas des garanties offertes en matière de détermination de la matière imposable par des moyens indirects. Dans ces cas, en raison des incertitudes de l’administration fiscale, la loi permet au contribuable de contester la méthode d’évaluation suivie. Dans cette situation, chaque partie choisit un arbitre et il peut également être nommé un arbitre indépendant. L’administration peut toujours refuser l’accord arbitral, mais une fois qu’il existe, le contribuable ne peut plus contester ni son contenu, ni la liquidation de l’impôt en ayant résulté.

²⁸ Loi n° 9.784/99, article 2°, § unique, II.

comme un obstacle à l'utilisation de la procédure arbitrale en droit fiscal.²⁹ D'autres enfin invoquent le principe de la pleine « soumission » de l'activité administrative³⁰ – selon lequel l'administration public doit agir toujours selon la loi.

Les impôts sont un attribut de la souveraineté, une manifestation de la *maxima publica potestas*, ce qui, selon quelques auteurs, pourrait les faire échapper à la compétence des arbitres.³¹ Pourtant, cela n'empêche ni l'application des concepts indéterminés aux normes qui régissent en pratique la situation des contribuables, ni le recours à la technique discrétionnaire. Par ailleurs, il n'existe pas de concepts absolument et rigoureusement déterminés.

Comme le souligne Castanheira Neves³², tous les concepts comportent, à un certain degré, une marge d'indétermination.³³ Ainsi, on ne voit pas comment les objections

²⁹ Cf. OSWALDO OTHON DE SARAIVA FILHO, « A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro ». In : *Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário*, sous la direction de O. O. SARAIVA FILHO et V. B. GUIMARÃES, Belo Horizonte : Fórum, 2008, pp. 78 et ss.

³⁰ On a déjà indiqué que le *principe de la légalité fiscale* représentait le *principe de la typicité fermée ou taxative*, selon lequel, en droit fiscal, on devrait exclure l'utilisation des concepts indéterminés, vagues ou élastiques. Dans ce sens : ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisbonne : 1978, pp. 124/125; *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, Editora RT : São Paulo, p. 11. Sur le même sujet et l'évolution postérieure, voir: ALFONSO TESAURO, *Le Giurisdizioni Speciali e le Commissioni Tributarie*, Naples, 1956. Au Portugal : ARMINDO MONTEIRO, *Introdução do Estudo do Direito Fiscal*, Lisbonne, 1951, et *Lições de Direito Fiscal*, 3 vols. s. d. Dans le même sens : SALDANHA SANCHES, « A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito : Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário e Reforma Fiscal Portuguesa numa Perspectiva Constitucional », *Ciência e Técnica Fiscal*, n° 310/312, Ministério das Finanças : Lisbonne, 1984. ANTONIO BERLIRI a mentionné six catégories de faits avec un intérêt fiscal : (1) la perception ou la disponibilité d'un revenu ; (2) la propriété ou la disponibilité d'un bien ; (3) la production ou la consommation d'un bien ; (4) la participation dans un affaire, le revenu obtenu étant de n'importe quel nature ; (5) l'importation de biens ; (6) l'exercice d'une activité. Cf. ANTONIO BERLIRI. *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*. Milan, A. Giuffrè Editore, 1980; *L'imposta Sul Reddito delle Persone Fisiche: lezioni tenute nell'anno accademico 1975-1976 nella Facoltà di economia e commercio della Libera università internazionale Pro Deo*, Milan, A. Giuffrè Editore, 1977 ; *Principi Generali del Diritto Tributario*. A. Giuffrè Editore : Milan, 1952/1962, *Princípios de Derecho Tributario*, in *Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Publica*, Madrid. KARL LARENZ. *Metodologia da ciência do direito*, 3è éd., Lisbonne : Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

³¹ Dans ce sens, voir : IBRAIM FADLADAH, « Arbitrage international et litiges fiscaux », *Revue de l'arbitrage*, n° 2, 2001, pp. 299/310. PASCAL ANCEL affirme: « Un tribunal arbitral ne peut pas évidemment juger un litige entre le contribuable et l'administration : la réglementation jus-fiscale, en tant qu'univers juridique indissociable, à cela s'opposerait ». Cf. PASCAL ANCEL, en *Arbitrage et ordre public*, op. cit., 2001, pp. 269-288.

³² ANTÓNIO CASTANHEIRA NEVES, *Questão-de-Facto, Questão-de-Direito, ou o Problema Metodológico da Juridicidade*, Vol. I, Coimbra : Digesto, 1967, pp. 135/136, 140/146 et 158.

³³ Sont des concepts indéterminés, selon ALBERTO XAVIER, ceux dont les organes applicateurs ne réussissent pas à découvrir le contenu, car ils contiennent les concepts indéterminés *stricto sensu* et les concepts indéterminables. ALBERTO XAVIER, op. cit., p. 334 ; et *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. Ed. Revista dos Tribunais : São Paulo, 1978, p. 75 , où il a défendu que le principe ne peut pas être relégué au deuxième plan, sous peine de se transformer dans un concept extra juridique, mal défini et

de l'indisponibilité des créances fiscales et de la pleine soumission de l'activité administrative peuvent prospérer.³⁴

La compatibilité de l'arbitrage doit être admise dès lors que la procédure fiscale ne démontre plus un attachement rigoureux au cadre légal. Les relations entre fisc et contribuable ne se développent plus seulement dans un sens descendant, mais au contraire, elles se meuvent dans des *espaces de disponibilité*, c'est-à-dire, dans des « zones d'accord ».³⁵

C'est par exemple le cas des contrats fiscaux³⁶, des concepts indéterminés, des marges de libre appréciation, des espaces vraiment discrétionnaires attribués à l'administration fiscale, justifiés en raison du principe de la praticité et de la libre application de la loi fiscale. C'est aussi le cas de l'application des méthodes de détermination indirecte de la matière imposable, où la participation, le dialogue et, dans certains cas, l'adaptation des réalités est permise au contribuable.³⁷

Quoiqu'il en soit, une partie de la doctrine relève que le fait générateur, une fois inséré dans le champ d'action de la norme fiscale, déclenche, *ope legis*, le devoir de supporter la charge fiscale. La loi générale portugaise (LGT), une loi-cadre contenant un ensemble de principes fondamentaux en matière fiscale, établit expressément le

insusceptible de réalisation concrète. Cf. aussi : ANA PAULA DOURADO. *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*. Coimbra : Almedina, 2007. KARL ENGISCH. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Fundação Calouste Gulbenkian : Lisbonne, 1972, p. 173.

³⁴ Dans ce sens, JOÃO RICARDO CATARINO. *Redistribuição Tributária, Estado social e escolha individual*. Coimbra : Almedina, 2008, pp. 395 et s.

³⁵ DIOGO LEITE DE CAMPOS affirme : « l'affirmation des États de Droit comme un État-des-citoyens... vient se refléter en droit fiscal. (...) L'idée d'acte fiscal est en train de disparaître : les relations entre l'administration et le contribuable s'établissent entre deux parties égales et indépendantes ». In : « Certeza e segurança no Direito Tributário: a arbitragem », *Revista da Ordem dos Advogados*, Année 65, Septembre de 2005, pp. 313/325.

³⁶ JOSÉ CASALTA NABAIS, « Contratos fiscais. Reflexões acerca da sua admissibilidade », *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, Studia juridica, n° 5, Coimbra, 1994. BERNARD HANOTIAU, « L'arbitrabilité et la faveur arbitrandum : le réexamen », *Journal du droit international*, année 121, n° 4, Octobre/Décembre, 1994, pp. 899/966.

³⁷ GEMA BLASCO MARTINEZ, *Convención y arbitraje en los supuestos de ausencia de contabilidad ou de contabilidad incompleta*, in *Alternativas convencionales en el Derecho tributário*, Marcial Pons : Madrid/Barcelona, 2003, pp. 206/215 ; TULLIO ROSEMBUJ, « La resolución alternativa de conflictos tributarios », *Alternativas convencionales en el Derecho tributário*, Marcial Pons : Madrid/Barcelona, 2003, p. 110. TORREGROSA CARNÉ, « Técnicas procedimentales alternativas en los supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados », *Alternativas convencionales en el Derecho tributário*, Marcial Pons : Madrid/Barcelona, 2003, pp. 239/260; JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, « Arbitraje sobre relaciones tributarias », *Convencion y arbitraje en el Derecho tributário*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons : Madrid, 1996, p. 263/265.

principe de l'indisponibilité des créances fiscales, en vertu duquel la dette fiscale ne peut pas être exonérée sans justification par l'administration fiscale.³⁸ Les impôts étant liés à des considérations d'ordre public, seule la loi peut établir les critères de leur décharge et du renoncement à la perception des recettes fiscales. D'autres ordres juridiques possèdent des règles semblables en ce qui concerne le respect des principes de la légalité fiscale, du consentement et de la poursuite de l'intérêt public.

Une partie de la doctrine brésilienne souligne le fait que l'arbitrage est seulement une forme extra-juridictionnelle de résolution des litiges, ce qui ne constitue pas une décharge ou un renoncement de recette fiscale. C'est le cas notamment de Leonardo Freitas de Moraes e Castro et Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro. Selon les auteurs : « (...) l'arbitrage ne peut jamais être considéré comme un 'bénéfice' (au sens d'un avantage unilatéral) en faveur d'une partie quelconque. Certes, la décision arbitrale comporte certains avantages, tels que la célérité, la technicité et, parfois, la réduction des coûts, mais ces facteurs bénéficient à la fois au fisc et au contribuable. Ainsi, l'arbitrage ne saurait être considéré comme une faveur fiscale à l'instar de l'amnistie, la rémission ou l'exonération fiscale. »³⁹

À partir de ces constatations, plusieurs des arguments soutenus contre l'emploi de l'arbitrage dans le droit fiscal apparaissent critiquables. En tant que mécanisme régulateur, l'arbitrage satisfait l'intérêt public de l'État, en promouvant à la fois la paix sociale et l'administration de la justice.⁴⁰ Tel est, notamment le cas, par exemple, de l'argument selon lequel l'utilisation de l'arbitrage violerait le principe de la capacité

³⁸ Voir, entre autres : DIOGO LEITE DE CAMPOS et MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*. Coimbra : Almedina, p. 94 ; ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, pp. 350/352, et *Manual de Direito Fiscal* volume I, 1981, pp. 132/133 ; ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, Lisbonne, 1979, p. 311, et *Direito Fiscal II*, 1985, pp. 305/306 ; NUNO SÁ GOMES *Lições de Direito Fiscal*, volume II, pp. 112/113, et *Teoria Geral dos Benefício Fiscais*, publié en *Ciência e Técnica Fiscal*, n° 359, p. 124/126 ; ALFREDO JOSÉ DE SOUSA et SILVA PAIXÃO, *Código de Processo das Contribuições e Impostos*. 1er éd., p. 123, et *Código de Processo Tributário comentado e anotado*, 3è éd., pp. 60 et 227.

³⁹ ALEXANDRE LUIZ MORAES DO RÊGO MONTEIRO et LEONARDO FREITAS MORAES E CASTRO. « Direito tributário e arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil. » *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n° 88, septembre/octobre, Rio de Janeiro 2009.

⁴⁰ C. BOTELLA GARCÍA-LASTRA. « La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos », *Convención y Arbitraje, en el Derecho Tributario*. Marcial Pons : Madrid, 1996, p. 201.

contributive. Pourtant, on doit se demander : dans quelle mesure l'arbitrage blesse la capacité économique si le montant de la dette fiscale n'est point touché ?

En outre, le concept d'indisponibilité de l'intérêt public doit être analysé avec tempérament. En effet, la doctrine brésilienne distingue l'intérêt public primaire, qui traite de la promotion et de la concrétisation des valeurs élues par la société en général, de l'intérêt public secondaire, qui regroupe l'ensemble des intérêts en rapport avec les biens patrimoniaux de l'État.

Or, s'agissant de biens et droits essentiellement patrimoniaux, l'administration publique serait autorisée à se soumettre à un panel arbitral, et cela pour un motif très simple : ces biens et droits existent exclusivement pour que l'État puisse les utiliser afin de poursuivre les intérêts primaires. Ainsi, dès que la disposition contractuelle, y compris la convention d'arbitrage, est réalisée par l'administration en respectant ses fonctions publiques, les actes réalisés seront absolument valables.

Ainsi, le fondement de l'indisponibilité de la dette fiscale comme un obstacle au recours à l'arbitrage dans le droit fiscal ne saurait prospérer.⁴¹ En réalité cet argument comporte plusieurs incohérences et contradictions. D'une part, l'administration fiscale se voit conférer les pouvoirs les plus amples en vue d'assurer les opérations de vérification de la situation des contribuables.

D'autre part, le principe de la capacité contributive, reconnu par la majorité des États, étant le présupposé et la limite de l'imposition, n'est pas affecté par l'arbitrage. Selon l'acception positive du principe, tous ceux qui révèlent une certaine mesure de capacité contributive doivent payer l'impôt exactement à la mesure de la capacité révélée. Concernant l'acception négative, ceux qui ne la révèlent ne doivent supporter aucun impôt.

La procédure arbitrale n'affecte pas le principe. L'arbitrage peut être sérieusement envisagé afin de déterminer l'existence de cette capacité contributive au moyen de la

⁴¹ Dans le domaine des infractions fiscales, il est fréquent qu'un contribuable soit moins pénalisé si leur révélation et leur correction prend place le plus tôt possible. Dans ces cas, le montant de la peine prévu dans la loi est réduit. Dans ce sens, DIOGO LEITE DE CAMPOS, « A arbitragem no Direito Tributário », *Estudos jurídicos e económicos de homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, vol. 1, Ed. Coimbra : Coimbra, 2006.

détermination des faits litigieux. C'est-à-dire que l'arbitrage peut être utilisé en vue de déterminer, avec la certitude et la sécurité adéquate que les faits de la vie réelle ont effectivement eues lieu, ainsi que son effective configuration. De cette façon, les limites constitutionnelles et légales du devoir fondamental de payer l'impôt resteront intactes.⁴²

On ne doit pas davantage accepter les autres arguments invoqués par les adversaires de l'arbitrage : d'abord parce que ce rejet traduit une vision de l'impôt comme un instrument de domination appartenant aux gouvernants, un acte unilatéral et omniprésent d'affirmation de la souveraineté ; ensuite parce que cette souveraineté transforme les citoyens en purs « sujets passifs », individus sans voix active dans la relation fiscale et dans la garantie de leurs droits ; enfin, parce qu'il se fonde sur une conception autoritariste de l'État (dans « l'imperium » public où ce qui est en cause est l'intérêt commun).

En réalité, cette position contrevient au principe de l'égalité des armes entre l'État et le contribuable, donnant à l'État une position permanente de suprématie au détriment de la défense des garanties du contribuable. Son fondement est la peur ancestrale de l'État de perdre la recette fiscale, car, comme l'affirment ceux qui le défendent, sans impôt, pas d'État.

En outre, il n'existe aucune incompatibilité rationnelle entre l'arbitrage et le droit public. Il est inexact de soutenir l'idée selon laquelle les autorités administratives ne seraient pas aptes à défendre l'intérêt public en dehors d'un strict attachement au principe de la légalité, ni même que tout manquement devrait être sanctionné par les seuls tribunaux juridictionnels.⁴³ Il est également inexact de penser que le juge respecterait plus l'argent public que l'arbitre, car ce dernier doit pareillement appliquer et administrer la justice.

⁴² Ce devoir existe seulement lorsque la capacité contributive est révélée. La procédure arbitrale peut être constituée dans le but de déterminer la matérialité de la capacité contributive. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de pagar impostos*. Coimbra : Almedina, 1998.

⁴³ Dans ce sens plus traditionnel, cf. FRANCISCO DELGADO PIQUERAS, *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, Editorial Arazandi : Navarra, 1995, p. 36.

Or, la résolution du litige soumis à l'arbitre peut impliquer de répondre à des questions strictement juridiques, lorsqu'il s'agit d'interpréter la loi, d'en extraire le sens en fonction des intérêts concernés,⁴⁴ que cela soit en rapport avec l'accomplissement des obligations accessoires ou principales.

En fait, l'indisponibilité des créances fiscales n'empêche pas que l'administration fiscale se soumette à l'arbitrage. Cependant, il faut que la loi applicable à la procédure arbitrale soit suffisamment précise pour déterminer tous les tenants et les aboutissants des accords arbitraux.⁴⁵ Grâce à l'arbitrage, on détermine les faits et, on vérifie la capacité contributive objective, mais on peut aussi interpréter la loi applicable, de façon à déterminer si le modèle de fait qu'elle consacre (*fattispecie* ou *Tatbestand*) est conforme aux allégations sur lesquelles l'État appuie ses prétentions. Dans l'arbitrage, il n'y a pas de concessions mutuelles sur les droits constitués, mais seulement des cessions sur les prétentions encore non validées. La procédure arbitrale ne porte pas atteinte aux deniers publics pour la simple raison que, dans cette phase, la dette fiscale n'existe pas encore.

Il n'y a donc aucune antinomie entre l'arbitrage et les principes et garanties constitutionnelles ou légales du contribuable.

3.3 L'arbitrage et le litige

Il s'agit de ici de déterminer si le recours à l'arbitrage dépend ou non de l'existence d'un litige⁴⁶, ce qui implique de distinguer entre l'arbitrage « mandataire » et l'arbitrage « volontaire ». Le premier est celui dont le consentement pour recourir à l'arbitrage est conclu avant l'existence du conflit. Dans ce cas, il est établi comme un moyen de régler les éventuels conflits relatifs à une relation contractuelle qui sera encore établie, ou bien les éventuelles questions en rapport avec le pouvoir de deux

⁴⁴ Contre, voir : OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO et VASCO BRANCO GUIMARÃES (org.), « A transacção e a arbitragem no direito constitucional tributário brasileiro », *Transacção e arbitragem no direito tributário, homenagem a Carlos Mário da Silva Velloso*, Ed. Fórum : Belo Horizonte, 2008.

⁴⁵ Dans ce sens, voir : RAMÓN FALCÓN Y TELLA, « El arbitraje Tributario », *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons : Madrid, 1996.

⁴⁶ On se réfère, à ce stade, à l'existence d'un différend entre l'administration fiscale et le contribuable, et non pas à une requête déjà existante.

États différents d'imposer. C'est l'arbitrage mandataire qu'on rencontre dans les accords sur la double imposition, où on conjugue la résolution des conflits éventuels et futurs, à travers une procédure amiable, y compris l'arbitrage.⁴⁷

L'arbitrage « volontaire », en principe, intervient après la naissance du litige. En théorie, rien n'empêchait pourtant lors de l'élaboration du contrat ou d'un régime de bénéfices fiscaux contractuels, que les parties prévoient de recourir à la procédure arbitrale afin de fixer le sens exact de certaines dispositions.

Toutefois, au niveau interne, l'arbitrage est plus utilisé comme forme de résolution des conflits dans les relations entre l'administration fiscale et les contribuables. En effet, la conclusion d'accords préalables, généraux et abstraits dans les relations fiscales internes, pour résoudre ou prévenir les litiges futurs et incertains, n'a aucun sens car en règle générale, l'interprétation de la loi et l'application des principes – tels que les principes de la bonne-foi, de la protection de la confiance, de la justice, de la collaboration, de l'équité, de la proportionnalité, de l'efficacité et de l'impartialité, parmi d'autres – devraient suffire à un développement harmonieux des relations entre l'État et le contribuable. .

L'effectivité de l'arbitrage semble exiger, comme règle, un conflit. Pour le résoudre, les ordres juridiques doivent se doter d'une loi préalable qui la prévoit et l'autorise expressément. C'est-à-dire, qu'on a besoin d'un régime juridique spécifique, des termes et conditions d'utilisation de l'arbitrage, encadrée dans l'éventail des garanties générales dont le contribuable peut se munir pour protéger ses droits.⁴⁸

Il nous semble que rien ne s'oppose à ce que l'arbitrage soit utilisé indépendamment d'autres garanties juridictionnelles ou administratives. On ne voit aussi aucune raison d'exiger que l'arbitrage surgisse comme une solution secondaire, ou après l'instauration d'autres moyens procéduraux de défense.⁴⁹

⁴⁷ Le même arrive, par exemple, dans le contexte de l'attribution contractuelle de bénéfices ou d'autres avantages fiscaux. Dans ce cas, rien n'empêche les parties de recourir à l'arbitrage pour interpréter les termes de l'accord.

⁴⁸ V.g., HUGO DE BRITO MACHADO. *Curso de direito tributário*. 23^è éd, Malheiros : São Paulo, 2003 ; et PAULO BARROS DE CARVALHO. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva : São Paulo, 2000.

⁴⁹ En effet, rien empêche le législateur de régler l'activité juridictionnelle, pouvant déterminer que la même soit exercée tant par les tribunaux judiciaires, administratives que par personnes que, en n'étant pas juges ni fonctionnaires publics, sont individus qui démontrent compétences spéciales ou connaissances spécifiques pour

Différente est la question de savoir si l'arbitrage peut être employé à tout instant indépendamment de la phase procédurale de la requête déjà en cours. En principe, rien n'y fait obstacle. Toutefois, ce point exige une réflexion complémentaire. En effet, il n'y aurait aucun sens à permettre à l'une des parties qu'elle puisse engager une procédure arbitrale lorsqu'il y existe déjà une procédure judiciaire.⁵⁰ Il semble, ainsi, qu'il soit nécessaire d'établir des limites d'ordre temporel afin de s'assurer que l'arbitrage ne soit pas utilisé de façon abusive par les deux parties. Elles doivent être libres de choisir la meilleure voie parmi les moyens de défense disponibles. Mais il n'est pas acceptable, en principe, que des moyens de défenses soient utilisés de façon simultanée.

Une autre question se pose : celle de savoir si l'arbitrage peut être utilisé comme un moyen accessoire à un autre moyen de défense, judiciaire ou administrative. En effet, il est possible dans le cadre d'une instance judiciaire de recourir à l'avis d'un expert, comme à tout autre intervention de tiers. Il ne semble pas incompatible de pouvoir recourir à l'arbitrage comme un moyen de résoudre certains aspects accessoires du litige soumis au juge. La loi devrait cependant prévoir les champs respectifs de chacun.

3.4 L'arbitrage comme un droit potestatif à la résolution des litiges⁵¹

L'insertion de l'arbitrage parmi les garanties des contribuables doit contribuer à renforcer la tutelle efficace et effective des droits et intérêts légalement protégés. Son institution doit donc constituer un droit potestatif.

De l'autre côté, on doit s'interroger sur la possibilité pour le contribuable de revendiquer, de façon potestative et unilatérale, la résolution du litige au moyen de l'arbitrage, sans que l'administration puisse s'y opposer. Autrement dit, il serait

dirimer le conflit. Ce qu'on vise est la réalisation de la justice dans la fiscalité, une juste composition des conflits fiscaux.

⁵⁰ Il ne semble pas que l'arbitrage soit admis aux alentours de la prononciation d'une sentence judiciaire ou d'une décision administrative défavorable, selon les perspectives obtenus dans la phase de production de preuves.

⁵¹ Il faut rappeler que le concept de litige utilisé au sein de cet article, dans le sens d'un conflit entre l'administration et contribuable, n'est pas nécessairement celui né d'une requête judiciaire déjà existante.

pertinent de s'interroger sur le rôle de la volonté des parties dans la concrétisation de l'arbitrage.

La réponse, selon nous, n'est pas univoque et exige que l'on étudie le fait de savoir si l'arbitrage doit renfermer tous les faits fiscaux litigieux ou seulement certains d'entre eux. L'État conserve toujours une place de suprématie (*jus imperii*) dans la relation fiscale, ce qui est typique dans les relations juridiques de droit public.⁵²

Actuellement, l'autorité n'est plus une caractéristique subjective du sujet actif de la relation fiscale, qui peut être une autre personne. Sont des sujets actifs ceux que la loi détermine comme tel, par exemple, des entreprises privées concessionnaires, dont la compétence lui est conférée par la loi régulatrice de l'impôt, et non de sa nature spécifique.

C'est vrai que dans quelques ordres juridiques fiscaux, comme celui du Portugal, et de la France, de l'Italie et de l'Espagne, la doctrine et la loi continuent à lutter pour que l'État descende de son piédestal. L'idée est de concrétiser l'égalité des armes.⁵³

En général, dans les systèmes politiques européens continentaux, la responsabilité sociale se confond avec les pouvoirs publics, placés toujours sur un autel intouchable. A l'inverse, on rencontre dans les systèmes anglo-saxons un principe de responsabilité individuelle dans lequel il existe une proximité plus importante et une croyance dans l'efficacité de la gestion publique. Cela se reflète dans l'aptitude des pouvoirs publics à dialoguer avec les citoyens.

Néanmoins, en principe, n'importe quelle partie devrait pouvoir initialiser la procédure arbitrale. Toutefois, cet aspect se rattache directement à la question de savoir si l'arbitrage doit recouvrir n'importe quel type de faits juridique-fiscaux. La réponse doit

⁵² Dans ce sens, voir : PAREJO ALFONSO, « El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo », *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Marcial Pons : Madrid, 1996, p. 41. Historiquement, le pouvoir de recouvrer les impôts a été, dans plusieurs époques, l'objet de concession et même l'objet de paiement avancé. Cf. JOÃO RICARDO CATARINO, « Para uma teoria política do tributo », *Ciência e Técnica Fiscal*, n° 184, Ministério das Finanças, 2^e ed., Lisbonne, 2009.

⁵³ En partie, cela s'explique par des raisons historiques et, dans l'autre partie, par les méfiances des citoyens face au pouvoir politique. Avec une vision plus moderne, voir : E. ESSEVERRI MARTINEZ et J. LOPEZ MARTINEZ. *Temas prácticos de Derecho Financiero*. Parte general. Comares : Granada, 1999, p. 39.

être négative : il n'existe pas de raison qui puisse permettre le recours à l'arbitrage lorsqu'il n'existe pas de doute sur les faits fiscaux.⁵⁴

En effet, on ne voit pas de raisons pour que l'arbitrage ne constitue pas un droit potestatif des parties, dans la mesure où il est un processus doté de garanties d'impartialité.

Tout de même, on ne peut pas refuser la possibilité pour la loi interne d'établir des limites : en effet, rien n'empêche que l'arbitrage soit réservé aux seuls *espaces de disponibilité* ou *de zones d'accord*.⁵⁵ On devrait permettre le recours à l'arbitrage comme moyen d'atteindre la vérité matérielle et de concrétiser la justice dans la fiscalité, dans toutes les situations où l'administration fiscale détermine la situation fiscale des contribuables sans avoir de certitude résultant normalement d'une déclaration de revenus complète et correcte ou de documents légaux.⁵⁶

Une fois que la procédure arbitrale est mise en œuvre, le processus de recouvrement de l'impôt doit être suspendu, dans les conditions prévus par la loi (v.g., la présentation d'une garantie qui couvre la valeur intégrale de la dette).

3.5 Les termes et les conditions objectives de l'accord arbitral : l'interprétation de la loi, lien de causalité et effets

La question qui se pose ici est celle de savoir si l'accord arbitral peut intervenir sans aucune restriction, c'est-à-dire, couvrir tous les aspects d'un litige fiscal. À notre avis, la procédure arbitrale doit être strictement soumise à la loi. On ne doit pas admettre

⁵⁴ C'est le cas d'un amortissement comptabilisé dans un montant plus élevé au celui permis par la loi. Dans les cas où il n'y a pas d'incertitude sur les faits, l'arbitrage n'est pas utile. Dans ce sens, cf. : CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais, reflexões sobre a sua admissibilidade*, Coimbra editora, Coimbra, 1994 et JOSÉ JUAN FERRERO LAPATZA, *Arbitrage sobre relaciones tributarias*, in *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, coord. par Gabriel Elorriaga Pizarik, Madrid : Marcial Pons, 1996. p. 263/266. LAPATZA considère, avec raison que l'arbitrage se justifie seulement quand il y existe des incertitudes sur les faits ; dans les cas où on applique des présomptions, ou on utilise un concept juridique indéterminé, ou on réalise une évaluation indirecte de la matière imposable, LAPATZA affirme que le recours à l'arbitrage n'est pas possible, ou bien excessivement onéreux.

⁵⁵ C'est le cas de la détermination des faits imposables par moyen indirect, prévue dans la loi interne, où la fixation des valeurs, revenus ou gains soumis à l'impôt est réalisée selon des éléments obtenus indirectement.

⁵⁶ Elle doit régler tous les actes de liquidation de l'impôt, de l'établissement de la matière imposable, de refus total ou partiel des requêtes administratives ou de demandes de révision des actes fiscaux, les actes administratifs qui comportent l'appréciation de la légalité des actes de liquidation et les actes de fixation des valeurs patrimoniaux et des droits ou intérêts légitimes en matière fiscale.

une décision inspirée de l'équité, comme cela est le cas au Brésil avec l'arbitrage privé.

Les constitutions ont réservé un contenu propre et spécifique à la loi créatrice de l'impôt, en exigeant que le législateur régie au moins l'incidence, les exonérations, les avantages fiscaux et les garanties. Ces sujets, étant soumis au principe strict de la loi formelle (et fréquemment à une réserve de compétence législative des parlements), doivent être expressément limités par la loi régulatrice qui institue la procédure arbitrale.

En raison du respect du principe de légalité, les parties ne doivent parvenir à un accord en utilisant des termes représentant une dispense ou une renonciation à la recette fiscale, quelque soit le fondement invoqué. Cependant, rien ne s'oppose à ce que l'accord puisse établir des conditions de paiement différentes de celles normalement établies, si la loi le permet.

Les effets de la sentence finale rendue par le tribunal arbitral doivent englober l'annulation, la déclaration de nullité ou d'inexistence de l'acte contesté ou la reconnaissance du droit du contribuable.

La sentence arbitrale qui n'a pas été l'objet d'un recours ou d'une cause de nullité, doit posséder la même valeur que celle des sentences judiciaires passées en force de chose jugée. Cela signifie que l'arbitrage peut englober tous les aspects importants sous deux conditions: il ne doit pas intervenir dans des situations dans lesquelles il existe des doutes sur le fait imposable et ne doit pas échapper aux règles légales et aux principes fiscaux.

Cela pourrait être perçu comme fixant des limites à l'arbitrage. Toutefois, il est impératif que l'arbitrage soit conditionné aux valeurs et principes établis par la loi créatrice de l'impôt.

Ainsi, tous les faits controversés doivent être englobés par la discussion arbitrale, mais il faut aussi que la vérité puisse être découverte au moyen de techniques générales et des moyens de preuve admis en droit. De cette façon, la procédure arbitrale doit pouvoir déterminer, par exemple, si une transaction bancaire réalisée

par un contribuable révèle l'existence d'un revenu, ou bien un simple transfert de fonds qui ne démontre pas une capacité contributive.

Plus controversée est la question de savoir si on peut interpréter la loi lors de la réalisation de l'arbitrage. Quelques auteurs refusent cette possibilité. D'autres se manifestent dans un sens favorable. Selon nous, il n'existe aucun motif de ne pas inclure à la procédure arbitrale la mission de déterminer le sens exact de la loi applicable au cas concret.

Les arbitres peuvent (doivent) détenir une formation qui leur permette de comprendre la dogmatique de l'interprétation de la loi, ainsi que de l'appliquer au cas concret. Il ne saurait être admis la thèse selon laquelle l'administration fiscale se livre à une interprétation plus correcte de la loi du seul fait qu'elle fait partie intégrante du pouvoir public et cela pour un double motif : d'une part parce que le principe de l'indisponibilité des créances fiscales n'est pas affecté ; d'autre part, parce que rien ne s'oppose à ce que les arbitres procèdent à l'interprétation de la loi aux fins de déterminer son sens le plus utile et favorable.

En outre, le processus d'application de la loi au cas concret impliquera toujours, dans un degré plus ou moins exigeant la tâche de l'interprétation de la loi. Il faut que le juge ou l'arbitre lui attribue une signification, ce qui se produit au moyen d'une procédure sémantique complexe, sans laquelle la loi reste inerte. Ainsi, en appliquant la loi aux cas d'espèce, le tribunal arbitral lui donnera inévitablement une signification.⁵⁷

L'arbitrage ne rompt pas avec l'idée de trouver une solution juste et conforme aux préoccupations et prétentions des parties, en prenant toujours en compte le principe de proportionnalité et les maximes de l'expérience. L'arbitrage ne saurait par ailleurs se soustraire aux instruments légaux et comptables, ainsi qu'aux conditions déterminantes et aux circonstances du cas d'espèce pour analyser l'argumentation de chaque partie.

3.6 L'arbitrage comme forme de résolution de litiges

⁵⁷ FRANCESCO FERRARA. *Interpretação e aplicação das leis*. Arménio Amado editor : Coimbra, 1978.

La dette fiscale s'éteint par le paiement volontaire ou coercitif, ou par son annulation.⁵⁸ En règle générale, l'arbitrage et la transaction ne font que résoudre le litige. Ainsi, on doit se demander si une fois que le litige entre les parties est tranché par la voie de l'arbitrage, celles-ci peuvent se soustraire à l'exécution de la sentence. La doctrine demeure divisée sur ce point : une partie défend l'impossibilité d'exercer un recours contre une décision arbitrale, en affirmant que si les parties ont opté pour cette voie, c'est qu'elles ont décidé de faire confiance aux arbitres pour résoudre le litige, tandis que l'autre affirme que le recours aux tribunaux judiciaires doit être permis.

On pourrait défendre l'idée selon laquelle la décision arbitrale ne peut demeurer insusceptible de recours mais en réalité la solution dépendra des droits de recours consacrés dans chaque ordre juridique.

Quoi qu'il en soit, il nous semble que dans certains cas, comme par exemple, l'application d'une loi antérieurement déclarée inconstitutionnelle, la violation d'un droit fondamental, substantiel ou procédural, des parties, ou bien dans d'autres situations consacrées par la loi, telle que la partialité d'un arbitre, on pourrait admettre la non exécution d'une décision arbitrale, ainsi que le recours à un tribunal judiciaire.⁵⁹

Est-ce que la décision arbitrale doit présenter des spécificités en rapport avec les autres formes de décision sur les conflits existants en droit fiscal ? Selon nous, la réponse devrait être négative. La décision rendue dans la procédure arbitrale, en tant que telle, n'est pas spécifique par rapport à d'autres formes de résolution de litiges.⁶⁰

⁵⁸ Tant la Loi Générale Fiscale que le Code de Procédure et Procès Fiscal portugais ne prévoient pas la transaction comme une cause résolutive de la relation fiscale. Quelques ordres juridiques, comme le cas du Brésil, ainsi procèdent. Mais en rigueur, cette idée n'est pas complètement précise, compte tenu que la transaction met fin au litige. Toutefois, une fois fini le litige, il faut effectuer le paiement de ce qui peut rester. Pour tous, cf. : PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, Saraiva : São Paulo, 2000, pp. 457 et s.

⁵⁹ L'article 268, 4, de la Constitution Portugaise garantit aux autorités administratives la tutelle juridictionnelle effective de leurs droits ou intérêts légalement protégés. L'éventuelle consécration légale de l'absence de droit au recours de la sentence rendue par le tribunal arbitral ne doit pas annuler la possibilité de recours devant le tribunal constitutionnel, dans les cas où l'arbitre refuse l'application de n'importe quelle règle ayant comme fondement son inconstitutionnalité, ou bien dans le cas où il applique une loi déclarée inconstitutionnelle par les tribunaux.

⁶⁰ Dans ce sens, voir : M. GONZALEZ-CUELLAR SERRANO. *Los procedimientos tributarios : su terminación transaccional*. Colex : Madrid, 1998.

Il faut que la loi applicable à la procédure d'arbitrage détermine le régime de l'admissibilité et des effets du recours contre la sentence arbitrale, en particulier en ce qui concerne le maintien de la garantie réalisée et le régime de suspension de la procédure de recouvrement de la dette fiscale. Il faut aussi définir le régime d'annulation de la sentence arbitrale, dans le cas, par exemple, d'absence de spécification des fondements de fait et de droit de la décision ou si le tribunal n'a pas tranché l'ensemble des questions qui lui avaient été soumises.

3.7 L'efficacité du système fiscal et l'arbitrage

Les juridictions qui désirent consacrer l'arbitrage doivent définir un ensemble d'aspects essentiels. L'activité du tribunal arbitral doit être subordonnée à la loi et aux principes d'indépendance et d'impartialité, étant observé que le tribunal serait composé de deux arbitres librement désignés par les parties, qui éliraient eux-mêmes un arbitre président. Par exemple, la loi doit garantir l'impartialité des arbitres en établissant clairement le régime d'empêchement, éloignement et substitution des arbitres.

Cette loi doit aussi créer les principes et règles de la procédure arbitrale fiscale, en respectant le devoir d'enquêter et de caractériser les faits, le contradictoire, l'égalité entre les parties, selon le principe de l'autonomie des arbitres.⁶¹

Elle doit aussi fixer une limite temporelle pour la rédaction de la sentence arbitrale, en admettant une possibilité de renouvellement sur justification. Elle peut englober des questions accessoires ayant trait au montant et à la forme de paiement des honoraires et des coûts des arbitres.⁶² Un autre aspect important est la limitation de la responsabilité de l'administration fiscale, principalement en ce qui concerne le

⁶¹ Sur le sujet de l'impartialité, voir : UMBERTO ALLEGRETTI, *L'imparzialità amministrativa*. Cedam : Padova, 1965 ; et ENRICO ALLORIO, *Diritto Processuale Tributario*, 4^e éd., UTET : Torino, 1962.

⁶² Il doit prévaloir la possibilité de réduire les honoraires des arbitres, fixant les présupposés et montants, dans les situations de non accomplissement des devoirs des arbitres. De la même façon, il faut fixer les critères de détermination des honoraires en fonction de la valeur attribuée à la procédure arbitrale et de son effective complexité, en établissant des valeurs minimales qui offrent garanties qualitatives dans la composition du tribunal arbitral.

montant des frais judiciaires et des charges qui seraient dus si le contribuable opte pour la procédure judiciaire.

L'introduction de l'arbitrage dans les ordres juridiques-fiscaux doit, naturellement, être accompagnée d'un régime transitoire qui donne aux contribuables la possibilité de soumettre au tribunal arbitral l'appréciation des litiges faisant l'objet d'instances judiciaires en cours, avec une éventuelle dispense du paiement des frais judiciaires.

CONCLUSIONS

Le recours à l'arbitrage en droit fiscal interne et international résulte de la tendance universelle croissante de *favor arbitrandum*. Au Brésil et au Portugal, mais aussi dans d'autres ordres juridiques, on a déjà parcouru le chemin qui a conduit à l'introduction de l'arbitrage en droit administratif, et à son ouverture à de nouveaux contentieux. De cette façon, on peut conclure que :

- 1) L'arbitrage est conceptuellement admis en fiscalité, ce qui est renforcé par le parallèle avec les solutions logiques de gestion privée de l'intérêt public ;
- 2) Il n'existe pas, ni dans les principes fondateurs de l'État de droit démocratique, ni dans ceux propres de l'activité fiscale (au moins dans les ordres juridiques brésilien et portugais), de limite à l'instauration de l'arbitrage. Les bénéfices en termes de célérité et coûts, en comparaison avec le retard de la justice publique, sont évidents ;
- 3) Les principes de la justice, de la capacité économique, de la découverte de la vérité matérielle, de l'égalité exigent qu'on aille au-delà de la justice publique, afin de réussir un niveau élevé de justice dans un État des citoyens, où les droits du contribuable puissent être exercés de façon libre et responsable ;
- 4) Il existe dans l'ordre fiscal chaque fois plus d'*espaces de disponibilité*, c'est-à-dire, de *zones d'accord*. Ce sont des espaces d'ouverture à l'arbitrage dans le droit fiscal, dans certains domaines comme les contrats fiscaux et les situations qui englobent l'application des concepts indéterminés, de détermination indirecte ou présomptive de la matière imposable et de l'activité discrétionnaire de l'administration ;
- 5) L'arbitrage volontaire se fonde sur l'autonomie des parties, caractéristique importante pour la constitution et le fonctionnement du tribunal arbitral. L'efficacité

juridictionnelle de la décision arbitrale ne doit pas dépendre de l'intervention de n'importe quel organe de l'État;

6) L'arbitrage peut constituer un facteur d'efficience des systèmes fiscaux et un mécanisme d'extinction des litiges, ce qui renforce la dimension de citoyenneté et la qualité du rapport entre les administrations et les contribuables.

BIBLIOGRAFIA

- ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisbonne, 1978.
- _____, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, Editora RT : São Paulo,
- _____, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*.
- _____, *Manual de Direito Fiscal* volume I, 1981.
- _____, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, ed. Revista dos Tribunais : São Paulo, 1978.
- ALESSANDRO GARELLI. *Il Diritto Internazionale Tributario*, Roux Frassati e Co. : Torino, 1899.
- ALEXANDRE LUIZ MORAES DO RÊGO MONTEIRO et LEONARDO FREITAS MORAES E CASTRO. « Direito tributário e arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil. » *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, nº 88, septembre/octobre, Rio de Janeiro, 2009.
- ALFONSO TESAURO. *Le Giurisdizioni Speciali e le Commissioni Tributarie*. Nápoles, 1956.
- ALFREDO JOSÉ DE SOUSA et SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário comentado e anotado*, 3^è éd.
- ALLAN RANDOLPH BREWER CARIAS. « Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias » *Revistas de Derecho Tributario*, nº 1 au nº 50, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999.

- ANA PAULA DOURADO. *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Avaliação*. Almedina : Coimbra, 2007.
- ANTONIO BERLIRI. *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*. A. Giuffrè Editore : Milão, 1965.
- _____. *L'imposta Sul Reddito delle Persone Fisiche: lezioni tenute nell'anno accademico 1975-1976 nella Facoltà di economia e commercio della Libera università internazionale Pro Deo*, A. Giuffrè Editore : Milão, 1977.
- _____. *Principi Generali del Diritto Tributario*. A. Giuffrè Editore : Milão, 1962.
- _____. « Principios de Derecho Tributario ». *In.: Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Publica*, Madrid.
- ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Direito Fiscal II*. 1985.
- _____, *Princípios de Direito Fiscal*, Lisbonne, 1979.
- ANTÓNIO CASTANHEIRA NEVES, *Questão-de-Facto, Questão-de-Direito, ou o Problema Metodológico da Juridicidade*, Digesto, Vol. I, Coimbra, 1967.
- ARMINDO MONTEIRO, *Introdução do Estudo do Direito Fiscal*. Lisbonne, 1951.
- _____, *Lições de Direito Fiscal*, 3 vols. s. d.
- BERNARD HANOTIAU, « L'arbitrabilité et la faveur arbitrandum : le réexamen », *Journal du Droit International*, Année 121, 1994, nº 4, Octobre/Décembre.
- C. BOTELLA GARCIA-LASTRA. « La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos », *In.: Convención y Arbitraje, en el Derecho Tributario*. Marcial Pons : Madrid, 1996.
- BRAIM FADLADAH. « Arbitrage international et litiges fiscaux », *Revue de l'arbitrage*, nº 2, 2001.
- CHARLES JARROSSON. *La notion d'arbitrage*. LGDJ : Paris, 1987.
- CLÁUDIA BRAZ E JORGE CORREIA DA CUNHA. « Os efeitos redistributivos do IVA em Portugal », *Boletim do Banco de Portugal*, Lisbonne, 2009.

- CLAUDIO CECCHELA *L'arbitrato*. UTET : Torino, 1991.
- MARIO CHITI. « Le forme di risoluzione delle controversie con la pubblica amministrazione alternative alla giurisdizione ». *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, Milão, nº 1, 2000.
- DIOGO LEITE DE CAMPOS. *A arbitragem no Direito Tributário*, in *Estudos jurídicos e económicos de homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, vol. 1, Coimbra Editora : Coimbra, 2006.
- _____, « Certeza e segurança no Direito Tributário: a arbitragem », *Revista da Ordem dos Advogados*, Année 65, Septembre 2005.
- _____. *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*. Almedina : Coimbra, 2006.
- DIOGO LEITE DE CAMPOS et IVES GANDRA SILVA MARTINS. *O Direito Contemporâneo em Portugal e no Brasil*. Almedina : Coimbra, 2004.
- DIOGO LEITE DE CAMPOS et MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS. *Direito Tributário*. Almedina : Coimbra.
- E. ESSEVERRI MARTINEZ et J. LOPEZ MARTINEZ. *Temas prácticos de Derecho Financiero*. Partie générale. Granada : Comares, 1999.
- ENRICO ALLORIO, *Diritto Processuale Tributario*, 4^è éd., UTET : Torino 1962.
- FRANCESCO FERRARA. *Interpretação e aplicação das leis*. Arménio Amado editor : Coimbra, 1978.
- FRANCISCO DELGADO PIQUERAS. *La terminación convencional del procedimiento administrativo*. Editorial Arazandi : Navarra, 1995.
- JEAN-BAPTISTE GEFFROY. *Grands Problèmes Fiscaux Contemporain*. PUF : Paris, 1993.
- GEMA BLASCO MARTINEZ, « Convención y arbitraje en los supuestos de ausência de contabilidade ou de contabilidade incompleta », *In. : Alternativas convencionales en el Derecho tributário*. Marcial Pons : Madrid/Barcelona, 2003.

- GISELE CITTADINO. *Pluralismo, Direito e Justiça Distributiva*. 3^è éd., Lumen Júris Editora : Rio de Janeiro, 2004.
- M. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO. *Los procedimientos tributarios: su terminación transccional*. Colex : Madrid, 1998.
- GUSTAF-LINDENCRONA et NILS METTSON. *Arbitration in Taxation*. Kluwer : Deventer, Boston, 1981.
- HUGO DE BRITO MACHADO. *Curso de direito tributário*. 23^è éd, Malheiros : São Paulo, 2003.
- IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, « As dimensões do direito contemporâneo luso-brasileiro e a crise mundial », *Revista CEJ*, Brasília, Année XIII, n. 45, Avril/Juin 2009.
- JOÃO RICARDO CATARINO. *Para uma teoria política do tributo*. Ciência e Técnica Fiscal, nº 184, Ministério das Finanças : Lisbonne, 1999.
- _____. *Redistribuição Tributária. Estado social e escolha individual*. Almedina : Coimbra, 2008.
- JOSÉ CASALTA NABAIS. « Contratos fiscais. Reflexões acerca da sua admissibilidade », *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, Studia juridica, nº 5, Coimbra, 1994.
- _____. *O Dever Fundamental de pagar impostos*. Almedina : Coimbra, 1998.
- JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA. « Arbitrage sobre relaciones tributarias », *In. : Convencion y arbitrage en el Derecho tributário*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons : Madrid, 1996.
- _____. « Arbitrage sobre relaciones tributarias », *In. : Convención y arbitrage en el Derecho Tributario*, (sous la dir. de Gabriel Elorriaga Pisarik), Marcial Pons : Madrid, 1996.
- KARL ENGISCH. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Fundação Calouste Gulbenkian : Lisbonne, 1972.

- KARL LARENZ. *Metodologia da ciência do direito*. 3ª éd., Fundação Calouste Gulbenkian : Lisbonne, 1997.
- JEAN PIERRE LE GALL, « Fiscalité et arbitrage », *Revue de l'Arbitrage* : Paris, 1994, nº 1.
- MARIA LAURA CONSOLAZIO, « L'accertamento con adesione del contribuente ». *Rassegna Tributaria*, Roma, nº 1, Janvier/Février, 1997.
- JEAN-CLAUDE MARTINEZ. *Le Statut du Contribuable*. Tome I. LGDJ : Paris, 1980.
- JEAN-CLAUDE MARTINEZ et PIERRE DI MALTA. *Droit fiscal contemporain. L'impôt, le fisc, le contribuable*, Tome 1. LITEC : Paris.
- NICOLA AICARDI, « La disciplina generale e i principi degli accordi amministrativi: fondamento e caratteri ». *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, Milan, nº 1, 1997.
- NUNO SÁ GOMES. *Lições de Direito Fiscal*. Volume II.
- _____. « Teoria Geral dos Benefício Fiscais », *In. : Ciência e Técnica Fiscal*, nº 359.
- OSWALDO OTHON DE SARAIVA FILHO. « A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro ». *In. : Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário*, sous la direction de O. O. SARAIVA FILHO et V. B. GUIMARÃES, Belo Horizonte : Fórum, 2008.
- PAREJO ALFONSO. « El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo », *In. : Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons : Madrid, 1996.
- PASCAL ANCEL. « Arbitrage et ordre public fiscal », *Arbitrage et fiscalité, Revue de l'arbitrage*, 2001, nº 2.
- PAULO BARROS DE CARVALHO. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva : São Paulo, 2000.
- PAULO OTERO. *A Democracia Totalitária*. Principia: Cascais, 2001.
- JUAN ZORNOZA PÉREZ. « Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admissibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas

- transaccionales en el derecho tributário espanol », *In. : Convención y arbitrage en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons : Madrid, 1996.
- RAMÓN FALCÓN Y TELLA. « El arbitrage Tributario », *In. : Convención y arbitrage en el derecho tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons : Madrid, 1996.
 - RENÉ DAVID. *L'arbitrage. Jurisdicción arbitral en controversias con el Estado. Processo en cuestiones tributarias*. Buenos Aires.
 - SALDANHA SANCHES. « A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito : Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário e Reforma Fiscal Portuguesa numa Perspectiva Constitucional », *In. : Ciência e Técnica Fiscal*, nº 310/312, Ministério das Finanças : Lisbonne, 1984.
 - TORREGROSA CARNÉ. « Técnicas procedimentales alternativas en los supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados ». *In. : Alternativas convencionales en el Derecho tributário*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2003.
 - TULIO ROSEMBUJ. « La resolución alternativa de conflictos tributarios ». *In. : Alternativas convencionales en el Derecho tributário*. Marcial Pons : Madrid/Barcelona, 2003.
 - UMBERTO ALLEGRETTI. *L'imparzialità amministrativa*. Padova : Cedam, 1965.
 - VITOR FAVEIRO. *O Estatuto do contribuinte. A pessoa do contribuinte no Estado social de direito*. Coimbra Editora : Coimbra, 2003.