

Revue européenne et internationale de droit fiscal

European and International Journal of Tax Law

20¹20

2

ÉDITORIAL

DOSSIER

LE DROIT FISCAL : ENTRE RÉPRESSIONS ADMINISTRATIVE ET PÉNALE

Présentation du dossier

Le droit fiscal : entre répressions administrative et pénale –
Thierry Lambert

Première partie – Les éléments d'une politique répressive

Le Conseil constitutionnel et les sanctions fiscales :
un exemple caractéristique d'unification du droit
constitutionnel répressif – *Eric Oliva*

À la recherche de la cohérence de la répression en matière
fiscale – *Charles-Henri Hardy*

Existe-t-il en France une politique répressive en matière
fiscale ? – *Olivier Sivieude*

Deuxième partie – Quelques questionnements actuels

La notion de fraude fiscale aggravée – *Philippe Derouin*

La transmission automatique des dossiers pénaux au parquet
ou l'art de se passer de la Commission des infractions fiscales
– *Stéphane Detraz*

Entretien imaginaire avec Maurice Cozian : sur la
responsabilité des professionnels du droit – *Jean-Claude Drie*

Retour sur le principe ne bis in idem – *Nicolas Jacquot*

Troisième partie – Ailleurs

L'arbitrage fiscal (perspective d'un avocat portugais) –
Rogério M. Fernandes Ferreira

L'évolution du contentieux fiscal en Chine – *Frank Wu & Ming Yi*

2^E APPEL À CONTRIBUTIONS JEUNES CHERCHEURS

Contribution à l'étude du régime de fiscalité directe des
entreprises sociales en Belgique – Une illustration des
interactions entre le droit fiscal et le droit des personnes
morales – *Sabine Garroy*

Tracé historique du système fiscal en Centrafrique –
Mathurin Mbounou-Ngopo

CHRONIQUES

Actualité du droit douanier

Sous la responsabilité de *Jean-Luc Albert*

Les turbulences douanières frappant l'Union européenne –
Jean-Luc Albert

Brazilian Customs System – *Liziane Meira*

China Customs' Reform and Legislation – *Shuchun Wan*

Actualité bibliographique

La fiscalité et l'impératif de développement de Centrafrique
– *Gilbert Orsoni*

Le triomphe de l'injustice. Richesse, évasion fiscale et
démocratie – *Thierry Lambert*

La concurrence fiscale internationale – *Thierry Lambert*

VARIA

Environmental tax law : challenges and prospects in ASEAN
(Association of Southeast Asian Nations) – *Frédéric Dal
Vecchio & Wimpat Rajpradit*

3^E APPEL À CONTRIBUTIONS JEUNES CHERCHEURS

BRUYLANT



149 Éditorial / Editorial – Thierry LAMBERT

DOSSIER / TOPIC

Le droit fiscal : entre répressions administrative et pénale / Tax law: between administrative and criminal law enforcement

■ Présentation du dossier / Introduction to the topic

155 Le droit fiscal : entre répressions administrative et pénale / Tax law: between administrative and criminal law enforcement – Thierry LAMBERT

■ Première partie – Les éléments d'une politique répressive / Part One – The elements of law enforcement policy

157 Le Conseil constitutionnel et les sanctions fiscales : un exemple caractéristique d'unification du droit constitutionnel répressif / The french Constitutional Council and tax sanctions: a typical (significant) example of the constitutional repressive law unification – Eric OLIVA

172 À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale / On the quest for consistency in the repression of tax matters – Charles-Henri HARDY

182 Existe-t-il en France une politique répressive en matière fiscale ? / Is there a policy in France repressive in tax matters? – Olivier SIVIEUDE

■ Deuxième partie – Quelques questionnements actuels / Part Two – Some current questions

191 La notion de fraude fiscale aggravée / The French concept of aggravated tax evasion – Philippe DEROUIN

202 La transmission automatique des dossiers pénaux au parquet ou l'art de se passer de la Commission des infractions fiscales / Automatic transmission of criminal files to the prosecution or the art of do without the Commission tax offenses – Stéphane DETRAZ

209 Entretien imaginaire avec Maurice Cozian : sur la responsabilité des professionnels du droit / Imaginary interview with Maurice Cozian: on the responsibility of legal professionals – Jean-Claude DRIE

217 Retour sur le principe *ne bis in idem* / Back to *Ne bis in idem* – Nicolas JACQUOT

■ Troisième partie – Ailleurs / Part Three – Elsewhere

225 L'arbitrage fiscal (perspective d'un avocat portugais) / Tax arbitration – a portuguese lawyer's perspective – Rogério M. FERNANDES FERREIRA

231 L'évolution du contentieux fiscal en Chine / The evolution of tax litigation in China – Frank Wu & Ming Yi

2^e APPEL À CONTRIBUTIONS JEUNES CHERCHEURS **/ 2nd call for young researchers contributions**

243 Contribution à l'étude du régime de fiscalité directe des entreprises sociales en Belgique – Une illustration des interactions entre le droit fiscal et le droit des personnes morales / Contribution to the study of the direct tax regime for social enterprises in Belgium – An illustration of the interactions between tax law and non-tax law – Sabine GARROY

256 Tracé historique du système fiscal en Centrafrique / History of the tax system in Central Africa – Mathurin MBOUNOU-NGOPO

.../...

L'arbitrage fiscal (perspective d'un avocat portugais)

Tax arbitration – a portuguese lawyer's perspective



Rogério M. FERNANDES FERREIRA¹

Associé Fondateur du Cabinet d'avocats RFF & Associados (www.rffavocats.com)

spécialisé en droit Fiscal et droit des affaires

Professeur à la Faculté de Droit de l'Université de Lisbonne (IDEFF – Contentieux Fiscal) et à l'Université catholique de Lisbonne (Fiscalité Internationale)

Master en sciences juridiques-économiques et post-gradué en études européennes

Ancien secrétaire d'État aux affaires fiscales du XIV^e gouvernement portugais et président de la branche portugaise de l'International Fiscal Association (IFA) et de l'Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)

Le présent article est le résultat d'une recherche empirique, de la perspective d'un avocat ainsi que de l'analyse de la législation publiée en matière d'arbitrage fiscal. Par conséquent il regroupe les différents textes législatifs en vigueur au Portugal et leur application au cours des huit dernières années.

This article is the result of empirical research and a lawyer's perspective, as well as an analysis of published tax arbitration legislation. Consequently, it brings together the different legislative texts in force in Portugal and their application over the last eight years.

1. Notes introductives

L'arbitrage fiscal a été introduit dans le système juridique portugais en 2011, par le décret-loi n° 10/2011, du 20 janvier, suivi par l'arrêté ministériel n° 112-A/2011 (récemment modifié par l'arrêté ministériel

n° 287/2019 du 3 septembre), approuvé le 22 mars, par les ministres des Finances, de l'Administration publique et de la Justice qui, en fixant les conditions de l'assujettissement de l'administration fiscale à la procédure d'arbitrage fiscal, a permis la mise en œuvre du décret-loi.

Les règles sur les frais et les règles pour la sélection des arbitres en matière fiscale ont été approuvées et, jusqu'à ce jour, le régime a été modifié par la loi n° 20/2012 du 14 mai 2012 et par les budgets de l'État pour les années 2012 et 2013 (lois n°s 64-B/2011 du 30 décembre et 66-B/2012 du 31 décembre respectivement).

2. L'arbitrage

Il est possible de définir l'arbitrage comme une voie alternative de résolution des litiges, par le biais de tiers neutres et impartiaux – les arbitres – dont la décision a la même valeur juridique que les décisions judiciaires.

L'arbitrage a en général pour fin la célérité procédurale, le décongestionnement des tribunaux judiciaires

1. Master en sciences juridiques-économiques, Diplôme d'Études Européennes et Licence en Droit de Universidade Católica Portuguesa (Lisboa). Président de l'Association fiscale portugaise (depuis 2007), section portugaise de l'Association fiscale internationale (AFI) et de l'Institut latino-américain de Droit Fiscal (ILADT). Ancien Secrétaire d'État aux affaires fiscales du XIV^e Gouvernement constitutionnel (2001-2002). Membre du Groupe de travail pour la réforme de la loi de finances de l'État (1997-1998) et de la Commission d'étude de la fiscalité des institutions et des produits financiers (1998-1999), Coordinateur du Groupe de travail sur la procédure, le processus et les relations entre les autorités fiscales et les contribuables de la Commission d'étude de la compétitivité fiscale (2008-2009) et Président de la Commission pour la réforme du régime de la propriété publique (2005-2006). Avocat, spécialiste en Droit Fiscal auprès de l'Ordre não des Advogados Portugais et associé fondateur de RFF & Associados – Sociedade de Advogados, SPRL. Professeur de contentieux fiscal à l'Université de Lisbonne (IDEFF) et professeur de fiscalité internationale à l'Universidade Católica Portuguesa (Lisboa) (Lisbonne). Auteur de plusieurs articles publiés dans les domaines du contentieux fiscal et du droit fiscal, financier, des assurances et budgétaire et arbitre de la liste des arbitres du Centre d'arbitrage administratif et fiscal (CAAD).

5.2. Les services assujettis

Initialement, la procédure arbitrale n'a pas assujéti toute l'administration fiscale. Seule l'ex-Direction générale des Impôts (Direcção-Geral dos Impostos – DGCI) et l'ex-Direction générale des douanes et des accises (Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo – DGAIEC) se trouvent assujétiées à la juridiction fiscale arbitrale, en fonctionnement au CAAD. Ainsi, les autres organes compétents en matière fiscale, tels que les conseils municipaux ou la sécurité sociale, bien qu'ils relèvent de la notion d'administration fiscale prévue par la loi générale des impôts, ne sont pas subordonnés à la procédure arbitrale.

6. La composition de la cour fiscale arbitrale

Selon le régime des cours arbitrales en matière fiscale, la composition de la cour fiscale arbitrale dépendra, en premier lieu, de la désignation ou non, par le contribuable, d'un arbitre – critère qui influencera également le régime des frais, que nous traiterons ultérieurement. Ainsi, dans le cas où le contribuable désigne un arbitre, la cour fiscale d'arbitrage fonctionnera en formation collégiale (trois arbitres), chacune des parties nommant un arbitre, et les arbitres désignant un troisième arbitre, qui sera l'arbitre-président. Dans les cas où le contribuable ne décide pas de nommer un arbitre et où la valeur de la cause est inférieure à la compétence de la cour administrative centrale (60 000 €), le tribunal fonctionnera avec un arbitre unique, et sa nomination sera de la responsabilité du Conseil de déontologie du CAAD. Dans les cas où le contribuable ne nomme pas d'arbitre et où la valeur de l'affaire dépasse la compétence du tribunal administratif central (60 000 €), le tribunal fonctionnera avec une cour collégiale composée de trois arbitres, et leur nomination sera de la responsabilité du Conseil d'éthique du CAAD.

7. Les arbitres

7.1. Les critères requis pour désigner les arbitres

Les arbitres doivent être choisis parmi « des personnes dont la compétence technique, le statut moral, et le sens de l'intérêt public » sont reconnus. Ils peuvent être juristes, ayant au moins dix ans d'expérience professionnelle, entre autres, dans la magistrature, la fonction publique, le barreau...

Le régime juridique de l'arbitrage fiscal prévoit aussi la possibilité de désigner des arbitres non juristes,

agréés en économie ou en gestion, auxquels sont exigés les mêmes critères que pour les arbitres juristes (notamment l'expérience reconnue dans leurs domaines d'expertise), mais uniquement pour des questions exigeant des connaissances spécialisées dans leur domaine, et sans jamais assumer la présidence de la cour arbitrale collégiale, réservée à un arbitre juriste.

Toutefois, l'ordonnance a établi une règle particulière, pour les litiges d'une valeur égale ou supérieure à 500 000 €, l'arbitre-président doit avoir exercé des fonctions publiques en tant que juge dans les tribunaux fiscaux ou avoir une maîtrise en droit fiscal; dans les litiges d'une valeur égale ou supérieure à 1 000 000 €, les exigences sont d'autant plus strictes que le président arbitre doit exercer des fonctions publiques comme juge dans un tribunal fiscal ou être docteur en droit fiscal. Seulement en cas d'impossibilité de désignation d'un arbitre ayant de telles qualifications, le président du Conseil de déontologie du CAAD pourra nommer un arbitre-président.

En ce qui concerne le mode de désignation de l'arbitre, l'ordonnance prévoit non seulement des montants de frais différents en fonction de l'entité qui nomme les arbitres (CAAD ou contribuable) – c'est pourquoi deux listes différentes sont approuvées – mais aussi des règles spécifiques concernant les charges qui en résultent.

7.2. La liste des arbitres

La liste des arbitres est élaborée par la direction du CAAD, après un vote favorable du Conseil déontologique du CAAD.

Quiconque souhaitant être inscrit sur la liste des arbitres afin d'intégrer des futurs tribunaux d'arbitrage fiscal doit posséder les qualités mentionnées et s'inscrire, à travers une consultation publique annuelle, sur cette liste. Celle-ci sera ordonnée selon un critère de spécialité, le même ordre étant utilisé lors de la nomination des arbitres au tribunal fiscal arbitral.

Depuis la mise en œuvre de ce régime, le nombre des arbitres a été régulièrement augmenté et la dernière admission de nouveaux arbitres a eu lieu en novembre 2017.

8. Les décisions arbitrales

8.1. L'irrévocabilité de la sentence arbitrale

Les décisions rendues par les tribunaux fiscaux arbitraux sont, en règle générale, sans appel. Il y aura toutefois des cas exceptionnels où un pourvoi

et l'assouplissement des formalités procédurales, ayant eu une importance croissante dans le règlement des différends dans les différentes branches du droit, en particulier dans le règlement des différends internationaux et des différends découlant d'activités commerciales.

2.1. Les objectifs de l'arbitrage fiscal

Avec l'introduction de l'arbitrage fiscal, le gouvernement a prétendu renforcer la sauvegarde efficace des droits et intérêts légalement protégés des contribuables, ainsi que l'accélération de la résolution de litiges qui opposent l'administration fiscale à ses assujettis. La possibilité de régler les différends fiscaux par voie d'arbitrage a aussi comme objectif la réduction du nombre de procédures administratives et fiscales en instance.

2.2. La célérité procédurale

Le régime juridique de l'arbitrage en matière fiscale – comme il est légalement dénommé au Portugal – a eu pour l'un de ses principaux objectifs la célérité procédurale, atteinte grâce à l'adoption d'une procédure sans formalités spéciales, marquée par l'autonomie des arbitres dans la gestion de la procédure et imposant une limite temporelle, de six mois, pour la délivrance d'une décision arbitrale (même si elle est prorogeable, par trois périodes consécutives de deux mois).

3. Les tribunaux arbitraux fiscaux compétents

Dans ce domaine, sont uniquement compétents pour prononcer une décision arbitrale fiscale les tribunaux fonctionnant sous l'égide du Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD – Centre d'arbitrage administratif), opérationnel depuis le 28 janvier 2009 (portant résolution aux litiges, soit par médiation soit par l'arbitrage).

La raison d'être de l'assujettissement des tribunaux arbitraux fiscaux à l'organisation du CAAD résulte du fait qu'il soit le seul centre d'arbitrage en fonctionnement sous l'égide du Conseil supérieur des tribunaux administratifs et fiscaux qui, à son tour, est l'entité compétente pour désigner le président du Conseil déontologique du CAAD.

4. Les matières de la cour d'arbitrage fiscal

Le tribunal arbitral fiscal pourra se prononcer à propos de divers types de prétentions, dont la déclaration

de l'illégalité de la liquidation des impôts, l'auto-liquidation, la retenue à la source et les paiements d'acomptes, ainsi que l'appréciation de l'illégalité des actes déterminant la base d'imposition, l'assiette fiscale et les actes d'établissement de la valeur des biens immobiliers. Cependant, l'arrêté qui a établi les règles d'assujettissement de l'administration fiscale à la procédure arbitrale, a restreint les matières auxquelles l'administration fiscale peut avoir recours à la procédure arbitrale, ce qui réduit nécessairement son champ d'application.

5. L'assujettissement de l'administration fiscale

Le législateur n'a pas prétendu assujettir l'administration fiscale à la procédure arbitrale pour toutes les prétentions.

5.1. L'objet de l'assujettissement

Tout d'abord, le législateur a établi les matières pour lesquelles les tribunaux fiscaux arbitraux ne sont pas compétents et qui, par conséquent, sont exclues. Parmi celles-ci, les matières relatives : à la déclaration d'illégalité des actes d'auto-liquidation, de retenue à la source et d'acompte qui n'ont pas été précédés par le recours à la voie administrative; les actes fiscaux fondés sur des méthodes indirectes, y compris la décision de la procédure de recours; les droits de douane sur les importations et autres impôts indirects sur les marchandises soumises à droits d'importation; le classement tarifaire, l'origine et la valeur en douane des marchandises, les contingents tarifaires dont le règlement dépend de l'analyse en laboratoire et des dispositions que prend un autre État membre en matière de coopération administrative dans le contexte douanier.

Récemment, par arrêté ministériel n° 287/2019 du 3 septembre, l'arrêté gouvernemental établissant ce lien entre les autorités fiscales a été modifié (arrêté ministériel n° 112-A/2011 du 22 mars) afin d'exclure du champ d'application du lien susmentionné les réclamations relatives à la déclaration d'illégalité des impôts établis sur la base de la disposition anti-abus, qui n'ont pas été précédées d'un recours administratif.

Il y a aussi une autre limite, en fonction de la valeur du litige, le législateur choisissant de ne pas lier l'administration fiscale à la procédure d'arbitrage dans les litiges d'une valeur supérieure à 10 000 000 €, établit ainsi une règle de soumission à l'arbitrage basée sur la valeur du litige.

pourra être formé devant la Cour constitutionnelle, la Cour administrative suprême, la Cour administrative centrale ainsi qu'une éventuelle demande de décision préjudicielle devant la Cour de justice de l'Union européenne.

Il est possible d'introduire un recours auprès de la Cour constitutionnelle dans les cas où la sentence arbitrale refuse l'application d'une norme au motif de son inconstitutionnalité ou applique une règle dont la constitutionnalité a été soulevée. En revanche, un recours sera introduit devant la Cour administrative suprême dans les cas où la décision arbitrale porte sur la même question fondamentale de droit, ayant été l'objet d'une décision rendue par les tribunaux administratifs centraux ou la Cour administrative suprême. La décision rendue par la cour fiscale arbitrale peut également être annulée par les tribunaux administratifs centraux dans la mesure où elle ne précise pas les motifs et les moyens sur lesquels la décision est fondée, ainsi que dans les cas où les motifs sont en opposition avec la décision elle-même, par exemple, en violation des principes du contradictoire ou de l'égalité des parties.

Plus récemment, la loi n° 119/2019, du 18 février 2019, a modifié le régime juridique d'arbitrage fiscal (Regime Juridico da Arbitragem Tributária – RJAT), permettant un élargissement des possibilités de recours devant la Cour administrative suprême concernant la décision arbitrale en matière fiscale.

Cette modification permet de réviser une décision arbitrale, lorsqu'elle fait l'objet d'une opposition, non seulement par une décision judiciaire finale rendue par les cours supérieures, mais également par une autre décision arbitrale.

Cette nouvelle possibilité de recours semble reposer sur le fait que les sentences arbitrales en matière fiscale, même si elles peuvent être assimilées à des décisions judiciaires de première instance, sont, en règle générale, sans appel, et statuent en « dernier ressort », comme dans le cas des juridictions supérieures, les tribunaux d'arbitrage.

En ce sens, certains auteurs ont soutenu que, puisque les parties au processus fiscal ont droit à la même protection que les parties au processus judiciaire, le caractère irrévocable de la décision d'arbitrage fiscal devrait permettre que sa contradiction avec une autre décision arbitrale sans appel, c'est-à-dire l'opposition entre des décisions, soit un fondement de recours devant la Cour administrative suprême, voie finalement suivie par le législateur.

On s'attend à ce que la modification législative apportée par la loi n° 119/2019 puisse, d'une part, avoir un impact négatif sur la célérité qui caractérise l'arbitrage fiscal et, d'autre part, également entraîner une demande accrue pour ce moyen de résolution des litiges entre les contribuables et l'administration fiscale, renforçant son « caractère alternatif » en matière de contestation judiciaire.

Enfin, un renvoi préjudiciel peut également être adressé à la Cour de justice de l'Union européenne chaque fois qu'une question est soulevée devant la Cour d'arbitrage concernant l'interprétation des traités de l'Union européenne, ou sur la validité ou l'interprétation des actes adoptés par les institutions, organes et organismes de l'Union européenne.

8.2. Les effets des décisions d'arbitrage fiscal

Les décisions rendues au cours des procédures arbitrales auront la même valeur et effets juridiques que les sentences produites par des tribunaux administratifs et fiscaux, et, par conséquent, en cas de non-respect par l'administration fiscale de décisions qui lui sont défavorables, le contribuable peut recourir aux moyens d'exécution des jugements prévus, notamment, dans le Code de procédure des tribunaux administratifs.

9. Les frais de justice de l'arbitrage fiscal

Les frais dans le processus d'arbitrage – appelés généralement redevances d'arbitrage – comprennent la redevance d'arbitrage initiale, qui correspond au montant dû pour lancer une nouvelle procédure, et les charges du processus d'arbitrage, que sont les frais résultants du déroulement du processus (par exemple : les honoraires des arbitres, les frais engagés pour produire les preuves).

9.1. Les critères de la redevance d'arbitrage

La redevance d'arbitrage est calculée en fonction de deux critères fondamentaux : la valeur de la demande et le mode de désignation de l'arbitre. La valeur de la demande sera, en règle générale, déterminée conformément aux dispositions du « Código de Procedimento e Processo Tributário », qui dispose que le montant pouvant être pris en charge au titre des redevances est le montant en contestation ou le montant de la liquidation dont l'annulation est requise. Une fois le montant de la demande déterminé, la taxe d'arbitrage due est celle résultant des Tables I et II

annexées au Règlement des redevances dans les procédures d'arbitrage fiscal (Tabelas I e II, Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária).

9.2. Les frais de justice avec un arbitre désigné par le CAAD

Selon le régime juridique de l'arbitrage fiscal, le CAAD désigne les arbitres quand le tribunal d'arbitrage fiscal fonctionne comme arbitre unique ou quand le tribunal d'arbitrage fiscal est collégial et que les parties ne nomment pas d'arbitres. Dans ces cas, le règlement stipule que la taxe d'arbitrage initiale sera due – par le biais de l'introduction procédurale (« *impulso processual* ») – et correspond à 50 % de la redevance d'arbitrage, à payer par virement bancaire sur le compte du CAAD, et avant la demande de création du tribunal fiscal arbitral. Les 50 % restants seront dus à la fin du processus, lorsque le montant des frais de justice définitifs du processus arbitral est fixé, au moment où la cour fiscale arbitrale pourra décider, comme prévu dans le régime fiscal arbitral, du partage éventuel des frais entre les parties.

En ce qui concerne les montants dus, à titre de redevances d'arbitrage, dans les cas susmentionnés de nomination d'un arbitre par le CAAD, le montant minimum est 306 € – applicable aux cas dont la valeur est inférieure à 2 000 € – et le montant maximum est de 4 896 € pour les montants jusqu'à 275 000 €, et dans les cas dont la valeur dépasse 275 000 €, 306 € seront également dus, pour chaque 25 000 €.

9.3. Frais de justice quand l'arbitre est nommé par le contribuable

Selon le régime juridique de l'arbitrage fiscal, la désignation de l'arbitre par le contribuable n'est possible que dans les cas où le tribunal d'arbitrage fiscal est collégial, ce qui ne peut se produire que dans l'hypothèse où la valeur de la demande dépasse 60 000 € (une valeur correspondant au double de la juridiction du tribunal administratif central). Ainsi, dans les cas où la cour fiscale arbitrale fonctionne collectivement et où les parties nomment les arbitres, le paiement sera entièrement à la charge du contribuable et devra être effectué par virement bancaire sur le compte du CAAD, avant que la demande de création d'une cour fiscale arbitrale soit faite.

Dans ces cas également, les frais dépendront de la valeur de la cause, avec une limite minimale de 12 000 € – dans les cas inférieurs à 60 000 € – et une limite maximale de 120 000 € pour les cas jusqu'à 10 000 000 €.

10. Régime transitoire

Le décret-loi portant réglementation de l'arbitrage fiscal a également prévu un régime transitoire et a accordé aux contribuables dont les affaires sont en instance devant les tribunaux fiscaux depuis plus de deux ans la possibilité de soumettre ces questions aux tribunaux fiscaux arbitraux, sans avoir à payer de frais de justice. Cette mesure n'a pas atteint son objectif, puisque l'ordonnance adoptant l'assujettissement de l'administration fiscale à ses propres actes a été approuvée par le décret-loi instituant l'arbitrage fiscal.

Actuellement, dans le cadre d'une initiative gouvernementale visant à recouvrer les affaires administratives et fiscales en suspens, en vertu du décret-loi n° 81/2018 du 15 octobre, les contribuables dont les procès sont encore en instance devant les tribunaux administratifs et fiscaux peuvent transférer celle-ci au CAAD jusqu'au 31 décembre prochain et les soumettre, ainsi, à l'arbitrage fiscal.

11. Le Conseil de déontologie

Le Conseil de déontologie du CAAD est l'organe responsable pour la garantie de la transparence et de la neutralité.

Entre autres fonctions, le Conseil de déontologie est chargé de se prononcer sur la liste des arbitres du Centre, de nommer les arbitres à partir de cette liste lorsque les parties ne le font pas, ainsi que de développer et d'assurer l'application du Code de déontologie.

Le Code de déontologie a été conçu pour assurer, avant tout, l'indépendance et la neutralité qui doivent guider toute institution chargée d'administrer le pouvoir judiciaire.

Le présent Code de déontologie établit expressément les paramètres de la conduite des arbitres administratifs et fiscaux, par la mise en place d'un ensemble strict de contraintes et de devoirs.

Ainsi, visant à réglementer la conduite, non pas de magistrats, mais, pour la plupart, d'avocats, de consultants, de professeurs, de comptables et d'anciens employés de l'administration fiscale, les règles contenues dans cette disposition légale ont pour objectif ultime de garantir le respect des obligations fondamentales telles que la non-utilisation des informations obtenues pendant la procédure afin d'en retirer avantage, personnel ou pour un tiers, ainsi que l'interdiction faite à l'arbitre de communiquer en privé avec les parties et leurs représentants.

Le souci de garantir l'impartialité et l'adéquation de ce mode de règlement des litiges est également étayé

par la décision de nommer nécessairement un juge à la retraite président du Conseil de déontologie. Cette tâche de nomination retombe sur le Conseil supérieur des tribunaux administratifs et fiscaux, démontrant ainsi aux contribuables et aux administrations fiscales que le système « contrôle et conciliation » a pour objectif la protection de la confiance, l'impartialité, la transparence et la pertinence des procédures fiscales arbitrales.

En effet, nous estimons que cet ensemble de règles de conduite a permis de maintenir la bonne réputation de l'arbitrage fiscal en tant que moyen légitime de régler les différends entre les autorités fiscales et les contribuables, et comme alternative viable et fiable aux contestations judiciaires.

12. Un bilan de huit ans d'arbitrage fiscal

Les informations disponibles sur le site internet du CAAD révèlent que, depuis sa création, le CAAD a reçu environ 3 600 dossiers, ce qui représente plus de 840 millions d'euros de taxes dont la légalité a été mise en cause. De ces 840 millions d'euros, 230 millions d'euros ont été contestés en 2017.

En ce qui concerne les données existantes pour 2018, la CAAD indique que 709 dossiers ont été déposés, auxquels il est aujourd'hui possible d'ajouter les 250 dossiers pour les premiers mois de 2019.

Selon les informations fournies par le CAAD, le premier trimestre de 2019 a connu une augmentation du nombre d'affaires, avec 82 affaires déposées de plus qu'au cours de la même période en 2018 (de janvier à avril de l'année dernière, 177 affaires ont été introduites au CAAD), prévoyant un recours plus fréquent de cette méthode de résolution des litiges entre administration fiscale et contribuables.

Les mêmes données montrent également que dans environ 60 % des cas, les litiges sont résolus (totale-ment ou partiellement) en faveur du contribuable et les 40 % restants en faveur de l'administration fiscale; une répartition similaire, selon l'OCDE, à celle des décisions prises par les tribunaux judiciaires.

En prenant comme référence non seulement les décisions publiées, mais aussi les statistiques périodiques publiées par le Centre d'arbitrage, les chiffres révèlent que l'impôt sur le revenu des sociétés (IRC)

est l'impôt le plus discuté, dans la mesure où les sociétés ont le plus recours à l'arbitrage pour résoudre les litiges qui les opposent à l'administration fiscale.

L'un des principaux objectifs de l'institution de l'arbitrage comme moyen alternatif aux tribunaux fiscaux était l'engagement d'administrer plus rapidement et plus efficacement la justice en matière fiscale.

Cet objectif, en ce qui concerne les processus du CAAD, nous semble avoir été atteint, compte tenu des données fournies par le CAAD, et le fait que le délai moyen de décision à ce jour est de quatre mois et demi. Nous ne croyons toutefois pas que le nombre d'affaires portées devant la CAAD, en comparaison de celles portées devant les tribunaux fiscaux, nous permette de dire que la justice fiscale en général est devenue plus rapide ou que l'arbitrage fiscal réglera certains des problèmes classiques.

D'un point de vue technique, les qualifications hautement spécialisées des arbitres de la CAAD, tant sur le plan académique que pratique, ont contribué à faire de la jurisprudence de la CAAD une référence pour les conseils juridiques et pour les autorités fiscales supérieures.

Il convient toutefois de noter que les voix les plus critiques qui avaient défendu l'impraticabilité du système de ressources mis en place, et qui étaient également incapables de résoudre les contradictions existant dans certaines des sentences arbitrales ayant un objet identique ou similaire, ne sont plus pertinentes en raison du dernier changement législatif, par la loi n° 119/2019, du 18 février 2019.

Il est défendu que, assez souvent, le choix entre le recours à l'arbitrage fiscal et le système juridictionnel ordinaire des tribunaux fiscaux ne repose pas sur les coûts associés, sur la spécialité des arbitres ou sur la rapidité qu'il est prévu de donner au litige, mais sur la sécurité que le système juridictionnel prévoit pour le recours à un double (ou triple) degré de décision.

Puisque nous ne pouvons ni ne voulons ignorer les critiques adressées au processus d'arbitrage, il nous semble qu'il a pu, au cours de ces huit brèves années d'existence, atteindre certains de ses objectifs les plus ambitieux, de célérité, de qualité et d'impartialité, auxquels le régime a aspiré.

Lisbonne, 31 octobre 2019