

# L'appel des décisions des tribunaux arbitraux en matière fiscale

Cláudia Sofia Melo Figueiras<sup>1</sup>

## **Résumé :**

L'arbitrage est un moyen alternatif de résolution des différends. En matière fiscale, au Portugal, l'arbitrage existe effectivement depuis juillet de 2011. En effet, nous avons un Régime Juridique de l'Arbitrage Fiscal qui a été approuvé par le décret-loi n °10/2011, du 20 janvier. Ce Régime permet l'appel des sentences du Tribunal Arbitral pour le Tribunal d'État que dans des situations très limitées. Nous pensons que ces limitations à la possibilité d'appeler des décisions peuvent remettre en question le droit fondamental d'accès au droit et aux tribunaux qui ne sont pas uniquement les tribunaux étatiques, mais aussi les tribunaux arbitraux.

## **Mots-clés:**

MARL, Arbitrage, Appel

## **1. Introduction**

### **1.1. La notion de MARL (Moyens Alternatifs de Résolution des Litiges)**

L'expression *Alternative Dispute Resolution (ADR)* est née en 1976 aux États-Unis. Dans notre système juridique, le *big-bang* des *Alternative Dispute Resolution* est un peu plus récent. MARIANA GOUVEIA divise le mouvement des MARL en quatre moments principaux. Un premier moment fut la création de centres d'arbitrage pour la consommation; un deuxième moment avec la création et le développement des tribunaux de paix; un troisième moment, avec l'apparition des systèmes de médiation; et, enfin, un quatrième moment où la nouvelle loi d'arbitrage (2011) et la loi sur la médiation (2013) ont été approuvées.

Les MARL sont des moyens de résoudre des litiges qui sont des alternatives au système traditionnel, c'est-à-dire au système judiciaire. On peut définir MARL comme tout le moyen qui permet la résolution d'un différend sans recours à la justice traditionnelle, avec l'intervention d'un tiers, impartial, dont le rôle et le degré

---

<sup>1</sup> Professeur de l'Université du Minho/Université Portucalense et Membre du *JusGov* – Centre de recherche sur la Justice et la Gouvernance.

d'intervention, dans la production du résultat final, diffère selon le moyen de règlement des différends adoptés par les parties. Dans cette définition, on peut rencontrer la médiation, la conciliation et l'arbitrage<sup>2</sup>.

Bien que l'utilisation du terme alternatif soit discutable, puisqu'il est préférable d'utiliser d'autres comme complémentaires ou adéquats, la vérité est que l'expression MARL est enracinée dans le discours juridique, raison pour laquelle elle est adoptée par nous. Il est vrai, cependant, que même s'il en est ainsi, parler en «alternance» ne doit pas être synonyme d'infériorité. Ces moyens, dictons alternatifs, ne sont pas moins dignes que la justice traditionnelle qui nous est offerte par les tribunaux d'Etat. Ils doivent être conçus comme un choix de dignité égale pour les individus, car ils contribuent également à la réalisation du droit fondamental d'accès au droit et aux tribunaux qui est consacré à l'article 20 de la Constitution de la République Portugaise (CRP).

## **1.2. L'exigence constitutionnelle des MARL en matière fiscale: en particulier, le droit fondamental d'accès au droit et aux tribunaux**

Le droit fondamental d'accès au droit et aux tribunaux est consacré par l'article 20 de notre CRP. Selon l'article 20, paragraphe 1, de notre CRP «tout le monde a l'accès garanti au droit et aux tribunaux pour défendre leurs droits et intérêts légalement protégés, et la justice ne peut être refusée par manque de moyens économique». À cause de l'importance de ce droit fondamental dans la construction d'un État de Droit, ce qui est prévu à l'article 2 de la CRP, est réaffirmé, en matière de justice administrative et fiscale, au paragraphe 4 de l'article 268 de la CRP. Dans cette article on peut lire que «les administrés ont la garantie d'une protection juridictionnelle effective de leurs droits et intérêts légalement protégés, comme la reconnaissance de ces droits et intérêts, la possibilité de contestation de tout acte administratif leur causant préjudice, indépendamment de sa forme, la possibilité d'exiger la pratique des actes administratifs légalement dus et l'adoption de mesures conservatoires appropriées».

---

<sup>2</sup> Pour le moment, cependant, il n'est plus très consensuel que l'arbitrage soit ramené à un vrai MARL. En effet, certains auteurs comprennent, maintenant, que l'arbitrage est un véritable processus de litige, ayant les arbitres une véritable fonction juridictionnelle, comme la fonction juridictionnelle de juge de l'État. Dans ce sens, entre autres, voir J. Reis, *Representação Forense E Arbitragem* (Coimbra: Coimbra Editora, 2001), p. 123. Dans notre texte, cependant, nous étudions l'arbitrage comme un MARL, puisque traditionnellement et à l'origine, le concept d'arbitrage a toujours été associé à cette expression.

On peut dire que le droit fondamental d'accès au droit et aux tribunaux a deux dimensions fondamentales. La première est le droit d'accès au droit et la deuxième est le droit d'accès aux tribunaux. Évaluer l'obligation constitutionnelle d'utiliser d'autres moyens de règlement des disputes en matière fiscale implique que nous prenons en compte ces deux dimensions de ce droit fondamental consacré sur la Constitution Portugaise.

La première dimension de ce droit fondamental, c'est-à-dire l'accès au droit, inclut tous les moyens d'accès, ou de la pratique du droit, qui ne sont pas juridictionnels. Nous estimons que l'article 20 de la CRP ne peut être interprété comme consacrant un État totalement judiciaire, c'est-à-dire un État dans lequel le droit n'est réalisée que par l'accès aux tribunaux. En fait, l'accès au droit va beaucoup plus loin que cela. La garantie d'accès au droit peut, et à notre avis, doit être faite de plusieurs façons.

Nous comprenons qu'une interprétation actuelle de cette dimension du droit fondamental d'accès au droit et aux Tribunaux doit être faite. Sur la base de cette interprétation actuelle, on peut dire que dans le contenu matériel d'accès au droit, on trouve tous les instruments pour régler les différends qui n'entraînent pas nécessairement une décision judiciaire comme par exemple la médiation et la conciliation. En effet, à la fois, la médiation et la conciliation garantissent la justice et le droit, mais sans nécessiter le recours à une décision judiciaire au sein d'une Cour, incorporant et assurant, ainsi, la réalisation de cette dimension fondamentale du droit fondamental d'accès au droit et aux tribunaux.

Ainsi, à notre avis, on peut dire que d'une interprétation actuelle de la dimension d'accès au droit de ce droit fondamental, demande la consécration des moyens de résolution des disputes, tels que la médiation et la conciliation, parce que' ils garantissent sa réalisation. En fait, de tels instruments de règlement des différends peuvent, dans les cas où un consensus entre les autorités fiscales et le contribuable est possible, constituer des moyens plus appropriés de régler le différend entre eux que le recours aux tribunaux. Ce dernier prend toujours plus de temps et est économiquement et psychologiquement plus épuisant pour les parties. L'utilisation de tels moyens de résolution des disputes peut même empêcher l'existence de litiges futurs car elle contribue à rapprocher les parties - l'administration fiscale et le contribuable.

Dans l'essence du droit d'accès aux tribunaux réside une idée de protection avec un *due process* qui, en plus de notre Constitution, est aussi consacré dans l'article 6 (1) de la Convention Européenne des Droits de l'Homme (CEDH) et dans l'article 47 de la

Charte des Droits Fondamentaux de l'Union Européenne (CDFUE). JOSÉ GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA nous disent que le droit d'accès aux tribunaux comporte quatre sous-catégories ou garanties, à savoir: (1) le droit d'action ou l'accès aux tribunaux; (2) le droit d'être entendu devant les tribunaux; (3) le droit de faire juger l'affaire par les tribunaux; 4) et le droit d'exécuter les jugements des tribunaux»<sup>3</sup>. Le droit d'accès aux tribunaux pour assurer la réalisation de ces sous-droits doit être un droit effectif. Cette efficacité est étroitement liée au droit à une décision dans un délai raisonnable, ce qui suppose naturellement une procédure opportune et, en ce sens, le règlement des disputes dans un délai raisonnable.

Les tribunaux arbitraux fournissent, de manière directe et indirecte, une justice, en règle générale, plus rapide. En fait, les tribunaux arbitraux assurent généralement un processus plus rapide que les tribunaux d'État. En outre, les tribunaux arbitraux existants permettent de réduire le nombre de litiges dans les tribunaux d'État, car ils accueillent un grand nombre d'actions qui, en l'absence d'une justice alternative, devraient être reçues ces tribunaux, augmentant, ainsi, le nombre d'affaires pendantes et réduisant, comme ça, les chances d'une résolution plus rapide du différend. De cette manière, les tribunaux arbitraux, à notre avis, intègrent le droit d'accès aux tribunaux, assurant, dans une certaine mesure, la réalisation de cette dimension du droit fondamental d'accès au droit et aux tribunaux<sup>4</sup>. On peut également conclure que, comme la médiation et la conciliation, la consécration de l'arbitrage vient également d'une véritable exigence constitutionnelle.

En bref, admettre que la justice fiscale est intégré par le droit fondamental d'accès au droit et aux tribunaux implique qu'elle offre une protection complète, efficace et opportune. Il en sera ainsi, si nous avons des tribunaux indépendants – de l'État ou non –

---

<sup>3</sup> Cit. J. Canotilho and V. Moreira, *Constituição Da República Portuguesa Anotada - Volume I*, 4.<sup>a</sup> (Coimbra: Coimbra Editora, 2014), p. 414.

<sup>4</sup> À cet égard, selon JORGE MIRANDA/RUI MEDEIROS, dans une annotation à l'article 20 du CRP, la notion de tribunaux, adoptée par cet article, ne se réfère pas uniquement aux tribunaux judiciaires, puisque la protection juridictionnel ne signifie pas uniquement la protection judiciaire (J. Miranda and R. Medeiros, *Constituição Portuguesa Anotada - Tomo I*, 2.<sup>a</sup> (Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 433). Aussi, R. Medeiros, 'Arbitragem Necessária E Constituição', in *Estudos Em Memória Do Conselheiro Artur Maurício* (Coimbra: Coimbra Editora, 2015), p. 1301 a 1330 (p. 1318 e 1319). Dans la jurisprudence de la Cour Constitutionnelle, voir la décision n ° 250/96, affaire n ° 194/92, du 29/02/1996 (disponible sur [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)), où il a été entendu que «le tribunal arbitral, en tant que tribunal d'État, fait partie de la garantie d'accès au droit et aux tribunaux».

un contentieux de compétence illimitée, une application utile et effective des décisions des tribunaux, de la célérité, la possibilité de contester les décisions de l'administration fiscale et une certaine simplification procédurale. Mais pas seulement! La justice fiscale sera incorporé par le droit fondamental d'accès au droit et aux tribunaux si elle permet, également, dans le cadre de la consensualisations, un accord consensuel des litiges, par des moyens de règlement des disputes tels que la médiation et la conciliation, ce qui peut même contribuer à la prévention des disputes.

L'arbitrage est une réalité dans notre système juridique-fiscal. En effet, elle a été mise en œuvre par le décret-loi n °10/2011, du 20 janvier – Régime Juridique de l'Arbitrage Fiscal (RJAF).

Selon le préambule du décret-loi n.° 10/2011, avec la création d'un régime d'arbitrage en matière fiscale, le législateur a visé, essentiellement, trois objectifs principaux: i) imprimer une résolution plus rapide des différends opposant l'administration fiscale et le contribuable; ii) réduire le nombre d'affaires pendantes devant les tribunaux *administratifs* et fiscaux (tribunaux d'État); iii) et, enfin, renforcer le droit fondamental d'accès au droit et aux tribunaux. De l'analyse de ces trois principaux objectifs du régime, on peut déduire immédiatement que notre législateur est conscient de l'exigence constitutionnelle de la consécration de l'arbitrage en matière fiscale.

Mais il est, aussi, nécessaire, que le législateur soit conscient de l'exigence constitutionnelle de la consécration d'autres moyens de résolution des litiges, comme par exemple la médiation et la conciliation, qui peuvent, en fait, contribuer à une bonne résolution des différends, et permettre la prévention des futures litiges. Il convient toutefois de noter que l'exigence constitutionnelle d'établir d'autres moyens de règlement des différends en matière fiscale que nous défendons, ne signifie pas qu'ils peuvent remplacer absolument les tribunaux d'État. En effet, il y a des litiges qui ne peuvent pas être soustraits à la juridiction publique, et l'État sera toujours obligé d'assurer la possibilité de la réalisation de la justice, à travers de ces tribunaux et le *ius puniendi* des juges qui les composent. Nous pensons qu'il ne peut exister un État de Droit sans des tribunaux étatiques, même qu'il est important de penser d'autres forme de résoudre les différends.

Nonobstant l'importance des autres MARL, ce texte n'a pour objet que l'arbitrage fiscal et, en particulier, l'appel des décisions des arbitres.

## **2. L'Arbitrage Fiscal**

### **2.1. Notion et principales caractéristiques de l'arbitrage fiscal**

Les sources (penseurs) du droit fiscale ne présentent pas une définition spécifique pour l'arbitrage fiscal. En effet, les aspects fondamentaux de l'arbitrage dans le droit privé sont les mêmes aspects fondamentaux de l'arbitrage dans le droit fiscal. On peut donc dire que l'arbitrage en matière fiscale est un moyen volontaire, alternatif aux tribunaux d'État, pour la résolution des litiges en matière fiscale. Dans l'arbitrage fiscal il y a l'intervention d'un tiers impartial, ou plus (ils peuvent être trois), désigné arbitre(s), dont la décision a force de chose jugée (la même force qu'une décision d'un juge du tribunal d'État). Comme ça, on peut dire que les caractéristiques essentielles de l'arbitrage en matière fiscale sont, donc, son caractère volontaire, l'alternance et, enfin, la force exécutoire.

Premièrement, on peut dire qu'il s'agit d'un moyen volontaire de régler les litiges, puisqu'il appartient aux parties, c'est-à-dire à le contribuable et à l'administration fiscale, choisir soumettre, ou ne pas soumettre, le différend au tribunal arbitral. Cependant, il faut dire que ce caractère volontaire assume, dans ce contexte, des aspects particuliers, soit du point de vue de l'administration fiscale, soit du point de vue du contribuable. Voyons:

- i. Du point de vue de l'administration fiscale: en effet, l'arbitrage est d'abord volontaire, mais en réalité, après elle est une imposition. La soumission de l'administration fiscale au tribunal arbitral dépend d'une ordonnance des membres du gouvernement chargés du domaine de la finance et de la justice, c'est-à-dire d'un acte de volonté du pouvoir exécutif. Mais la soumission volontaire, dans un premier moment, du différend à l'arbitrage par l'administration fiscale peut soulever, à notre avis, un problème sérieux. La question se pose est si la solution adoptée par le législateur dans l'article 4, paragraphe 1, du RJAF<sup>5</sup>, est, ou n'est pas, conforme la loi d'autorisation législative – la loi n.º 3-B / 2010, du 28 avril<sup>6</sup>. Le problème se pose parce qu'il nous semble que la volonté du corps législatif primitif n'était pas que

---

<sup>5</sup> En effet, cet article stipule que "la sujétion de l'administration fiscale à la juridiction des tribunaux arbitraux, constitués en vertu de cette loi, dépend d'un ordre des membres du gouvernement responsables des domaines de la finance et de la justice, qui détermine notamment le type et valeur maximale des litiges couverts».

<sup>6</sup> C'est la loi qui a autorisé le gouvernement à créer un système d'arbitrage en matière fiscale dans notre système juridique.

l'arbitrage soit institué, du côté de l'administration fiscale, comme étant volontaire, mais comme une soumission totale à la volonté des contribuables. Il convient de noter que l'article 124, paragraphe 3, de la loi d'autorisation législative a stipulé expressément que «l'arbitrage fiscal vise à renforcer la protection efficace et effective des droits et intérêts légalement protégés des contribuables et doit être mis en place de manière à constituer un droit potestatif des contribuables». Il s'ensuit que l'arbitrage devrait être institué comme un droit potestatif des contribuables et ne devrait pas être présenté, du point de vue de l'administration fiscale, comme un moyen volontaire de régler les litiges. La soumission de l'administration fiscale au tribunal arbitral ne découle pas directement de l'article 124, de la loi n.º 3-B / 2010, du 28 avril (loi d'autorisation législatif), ou du décret-loi n.º 10/2011 du 20 janvier, qui, comme déjà mentionné, a établi le Régime Juridique de l'Arbitrage Fiscal. En vertu du régime juridique actuel, la soumission de l'administration fiscale à la juridiction arbitrale dépend d'un acte de sa volonté qui est l'ordonnance. Il est certain, toutefois, que le gouvernement, par la loi d'autorisation législative, a été autorisé à instituer l'arbitrage comme un droit potestatif des contribuables. Néanmoins, ce que le législateur a inscrit dans le Régime Juridique de l'Arbitrage Fiscal, a été la possibilité de l'administration fiscale choisir se lier par ordonnance au tribunal arbitral et, plus loin, de définir les termes de sa liaison. En vérité, le droit du contribuable se manifeste seulement à partir du moment que l'administration fiscale se soumet à l'arbitrage et selon les termes définis dans son ordonnance<sup>7</sup>. Ces considérations nous conduisent à considérer une éventuelle illégalité de l'article 4, paragraphe 1, du RJAF, conformément aux dispositions de la loi d'autorisation législative respective<sup>8</sup>. En tout cas, une fois lié et après avoir défini les termes de ce lien, l'administration fiscale ne peut, dans un cas spécifique, refuser de soumettre le différend au tribunal arbitral si tel est la volonté de contribuable. Ce n'est

---

<sup>7</sup> J. Sousa, 'Comentário Ao Regime Jurídico Da Arbitragem Tributária', in *Guia Da Arbitragem Tributária*, ed. by Nuno de Villa-Lobos and Mónica Brito Vieira (Coimbra: Almedina, 2013), p. 95 a 240 (p. 154 e 155).

<sup>8</sup> F. Simões, 'A Arbitrabilidade Dos Actos de Liquidação Por Métodos Indirectos', *Arbitragem Tributária*, n.º 1 (2014), 18 a 21 (p. 18 e 19).

qu'à ce moment que l'on peut parler vraiment de l'existence d'un droit potestatif dans la sphère juridique du contribuable.

- ii. Du point de vue du contribuable: bien que la soumission d'un litige particulier dépende toujours de sa volonté, la vérité est qu'elle a été auparavant limitée par la volonté de l'administration fiscale. En effet, comme indiqué précédemment, c'est l'organe administratif qui, d'une part, décide de se soumettre, ou non, à la compétence du tribunal arbitral et, s'il décide de le faire, qui précise les termes de ce lien. Ainsi, la volonté du contribuable est préalablement limitée par la volonté de l'administration fiscale. Bref, même si la volonté du contribuable est de se soumettre à l'arbitrage, la vérité est qu'il ne peut le faire que conformément à la volonté préalable de l'administration qui conforme et limite la volonté du contribuable.

Deuxièmement, on peut dire que l'arbitrage fiscal a été établi dans notre système juridique comme un moyen alternatif de règlement des différends fiscal devant les tribunaux traditionnels. Cela peut être déduit du préambule du décret-loi n ° 10/2011, du 20 janvier, qui stipule que «[I] 'introduction dans le système juridique portugais de l'arbitrage en matière fiscale, comme une forme alternative de résolution juridictionnelle des conflits dans le domaine de la fiscalité, a trois objectifs principaux». En effet, le contribuable et, tout d'abord, les autorités fiscales peuvent choisir entre l'accès au tribunal arbitral ou au tribunal de l'Etat. Même qu'il existe certaines différences entre les deux types de tribunaux, dont quelques-unes de ces différences sont inhérentes à un régime propre d'arbitrage, la vérité c'est que la pratique nous a montré que les contribuables peuvent attendre du tribunal arbitral une décision très semblable à celle qu'ils obtiendraient joint d'un tribunal d'État. En bref, le résultat final, c'est-à-dire, la décision arbitrale, a les mêmes effets que la décision d'un tribunal d'État et, assez souvent, les arbitres suivent la jurisprudence de ces tribunaux, ce qui nous montre que les décisions des arbitres ont tendance à être similaires à les décisions des tribunaux traditionnelle<sup>9</sup>.

Nous sommes d'avis que les tribunaux arbitraux ne sont pas un complément dans la justice fiscale, car son but et son objet, contrairement à la médiation et la conciliation,

---

<sup>9</sup> Citant la jurisprudence des tribunaux d'État (tribunaux administratifs), on peut voir la décision arbitrale de la procédure d'arbitrage n ° 6/2011-T CAAD, datée du 02/07/2012; la décision arbitrale de la procédure arbitrale n ° 14/2011-T, datée du 01/01/2013; la décision arbitrale de la procédure arbitrale n ° 323/2014-T, datée du 09/30/2014; et aussi la décision arbitrale de la procédure arbitrale n ° 379/2014-T, datée du 24/11/2014, toutes disponibles sur [www.caad.pt](http://www.caad.pt).



ne sont pas différents de ceux des tribunaux d'État. Nous pensons que les tribunaux arbitraux sont une alternative à la justice traditionnelle. Il convient de noter que l'utilisation du terme «alternative», comme déjà mentionné ci-dessus, ne signifie pas une réduction de l'arbitrage par rapport aux moyens traditionnels. Au contraire, cela signifie seulement qu'en cas de différend entre l'administration fiscale et les contribuables, ceux-ci peuvent choisir résoudre leurs litiges dans un tribunal étatique, ou dans un tribunal arbitral. Il ne s'agit pas d'évaluer si la justice traditionnelle est meilleure, ou pire, que la justice arbitrale, mais de s'assurer qu'il existe des instruments nouveaux et efficaces pour obtenir la justice en matière fiscale. Il convient toutefois de noter que cette alternative n'est pas, et ne pourrait pas, jamais, être entièrement substitutive de la justice traditionnelle. Il est aussi vrai que la structure financière et les ressources financières des tribunaux arbitraux sont beaucoup plus limitées que celles des tribunaux étatiques<sup>10</sup>.

Troisièmement, l'arbitrage en matière fiscale est un moyen exécutoire parce que la décision de l'arbitre, ou des arbitres, produit exactement les mêmes effets que la décision d'un tribunal traditionnel. Le tribunal arbitral est un véritable tribunal et est reconnu comme ça par la Cour de Justice de l'Union Européenne<sup>11</sup>. En effet, il ne fait aucune doute que la fonction des arbitres est une vraie fonction juridictionnelle et que ces tribunaux sont des véritables organes de souveraineté aux côtés des autres tribunaux, et que leurs décisions s'imposent aux parties, comme les décisions du juge qui travaille dans un tribunal étatique.

## **2.2. La décision du tribunal arbitral en matière fiscal**

### **2.2.1. Brève référence aux exigences résultantes de la décision du tribunal arbitral**

La décision du tribunal arbitral est le dernier moment de la procédure d'arbitrage, dans laquelle le différend est résolu. Cette décision doit être rendue dans les six mois

---

<sup>10</sup> N. Villa-Lobos and T. Carvalhais, 'Arbitragem Tributária: Breves Notas', in *A Arbitragem Administrativa E Tributária - Problemas E Desafios*, ed. by Isabel Celeste Monteiro da Fonseca, 2.<sup>a</sup> (Coimbra: Almedina, 2013), p. 375 a 388 (p. 376).

<sup>11</sup> Voir, en ce sens, l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union Européenne, affaire C 377/13 datée du 06/12/2014. Dans cet arrêt, il a été entendu que le Centre d'Arbitrage Administratif (CAAD), ou les tribunaux arbitraux en matière fiscale se forment «fournit tous les éléments nécessaires pour être qualifié de juridiction d'un État membre aux fins de l'article 267 du TFUE».

suivant à compter de la date de constitution du tribunal arbitral<sup>12</sup>, et peut être prolonger pour des périodes successives de deux mois, avec un maximum de six mois. La prolongation et ses raisons doivent être obligatoirement communiquées aux parties<sup>13</sup>.

La décision du tribunal arbitral produit exactement les mêmes effets que la décision d'un juge d'un tribunal d'État. Elle a exactement la même force exécutoire que la décision du tribunal. Ainsi, après la décision finale et sans appel de la décision, elle sera obligatoire pour le contribuable et pour l'administration fiscale qui devra, selon le cas<sup>14</sup>: i) pratiquer l'acte légalement due en remplacement de l'acte objet de la décision du tribunal arbitral; ii) rétablir la situation qui existerait si l'acte objet de la décision du tribunal arbitral n'avait pas été pratiqué, en adoptant les actes et opérations nécessaires à cette finalité; iii) revoir les actes qui sont en relation de préjugé ou de dépendance avec les actes objet de la décision du tribunal arbitral, devant les modifier ou les remplacer, totalement ou partiellement; iv) faire les liquidations d'impôts conformément à la décision du tribunal arbitral ou s'abstenir de les faire; v) procéder au paiement des intérêts, conformément notre «Lei Geral Tributária»<sup>15</sup> et «Código do Procedimento e Processo Tributário»<sup>16-17</sup>.

L'administration fiscale est également empêchée de pratiquer un nouvelle acte de liquidation relative au même contribuable te au même période fiscale, sauf dans les cas où il est fondée sur des faits nouveaux, différents de ceux qui ont motivé la décision du tribunal arbitral<sup>18</sup>.

Le contribuable, à son tour, est empêché de réclamer, de contester dans un tribunal d'État, de demander la révision, ou de provoquer une nouvelle procédure d'arbitrage sur l'acte contesté, ou sur l'acte de liquidation qui en résulte. Néanmoins, si la décision du tribunal arbitral met fin à la procédure arbitral sans connaître la question qui a conduit a la demande du contribuable, les délais pour réclamer, contester, réviser, ou demander la

---

<sup>12</sup> Article 21, paragraphe 1, du RJAF.

<sup>13</sup> Article 21, paragraphe 2, du RJAF.

<sup>14</sup> Article 24, paragraphe 1, du RJAF.

<sup>15</sup> Approuvé par le décret-loi n ° 398/98, datée du 17 décembre.

<sup>16</sup> Approuvé par le décret-loi n ° 433/99, datée du 26 octobre.

<sup>17</sup> Article 24, paragraphe 5, du RJAF.

<sup>18</sup> Article 24, paragraphe 4, du RJAF.

constitution d'un nouvel tribunal arbitral sera comptée à partir de la notification de la sentence arbitrale qui ne décide pas la question demandé par le contribuable<sup>19</sup>.

La décision du tribunal arbitral après avoir été émise, est notifiée aux parties, après le paiement des frais d'arbitrage subséquents, dans les situations où ce dernier paiement est nécessaire. En règle générale, sauf décision contraire d'un arbitre, aucune réunion n'est tenue pour lire la décision, dont la signature fait référence à la date de la décision que a été défini dans la première réunion du tribunal arbitral.

### **2.2.2. L'appel des décisions du tribunal arbitral**

Le contribuable peut mettre la décision arbitrale en crise par deux moyens différents. Les deux schémas de révision que le législateur met à la disposition des contribuables sont un appel pour des raisons liés au contenu matériel de la décision («*recurso*») e un appel pour des raisons liés à la compétence des arbitres, aux aspects procéduraux, formels ou structurels de la décision du tribunal arbitral («*impugnação*»).

Le législateur a stipulé un principe général d'impossibilité d'appel des décisions du tribunal arbitral, particulièrement d'appel pour des raisons liés au contenu matériel de la décision (principe «*da irrecorribilidade*»). En effet, dans le préambule du RJAF le législateur note qu'il stipule «comme règle générale l'impossibilité d'appel des décisions du tribunal arbitral». En fait, la décision arbitrale qui met fin à la procédure, statuant sur le bien-fondé de la demande, ne peut faire l'objet d'un appel pour des raisons liés au contenu matériel de la décision, que devant la Cour Constitutionnelle ou devant la Cour Administrative Suprême («*Supremo Tribunal Administrativo*») dans des cas très limités.

L'appel devant la Cour Constitutionnelle est recevable lorsque, dans la décision arbitrale, le tribunal arbitral refuse d'appliquer une règle fondée sur l'inconstitutionnalité, ou applique une règle dont l'inconstitutionnalité a été soulevée pendant la procédure<sup>20</sup>. L'appel pour la Cour Constitutionnelle doit être fait pendant les dix jours suivant à la notification de la décision du tribunal arbitral<sup>21</sup>. L'appel doit être accompagnée d'une copie du dossier d'arbitrage<sup>22</sup>. L'appel à la Cour Constitutionnelle interrompt le délai pour

---

<sup>19</sup> Article 24, paragraphe 3, du RJAF.

<sup>20</sup> Article 25, paragraphe 1, du RJAF.

<sup>21</sup> Article 75 (1) de la loi n ° 28/82, du 15 novembre (Loi Organique de la Cour Constitutionnelle).

<sup>22</sup> Article 25, paragraphe 4, du RJAF.

interposer d'autres appels, qui ne peuvent être interposés uniquement qu'après la cessation de l'interruption du délai.<sup>23</sup> L'appel doit être communiqué à l'autre partie.

L'appel devant la Cour Administrative Suprême est recevable lorsque la décision du tribunal arbitral est en opposition, sur la même question fondamentale de droit, avec une décision rendue par le Tribunal Administratif Central («*Tribunal Central Administrativo*») ou par la Cour Administrative Suprême<sup>24</sup>. L'appel doit être déposé dans les 30 jours suivant à la date de notification de la décision du tribunal arbitral<sup>25</sup>. L'appel pour la Cour Administrative Suprême doit être aussi accompagné d'une copie du dossier d'arbitrage et communiqué à l'autre partie. L'appel de la décision arbitrale a un effet suspensif.

Comme on peut le constater, le système d'appel pour des raisons liées au contenu matériel de la décision prévu dans le RJAF, pour des raisons de rapidité, est très limité. Nous avons, cependant, quelques doutes sur la constitutionnalité de la solution adoptée par le législateur. En effet, nous craignons que le législateur a peut-être déterminé une restriction excessive du droit fondamental d'accès au droit et aux tribunaux, particulièrement quand on pense que ce droit fondamental nous garantit un double degré de juridiction. L'absence d'un principe général d'appel des décisions du tribunal arbitral peut être fondée sur la jurisprudence de la Cour Constitutionnelle, selon laquelle le droit d'accès à la justice et aux tribunaux ne justifie pas vraiment un droit subjectif à une double décision<sup>26</sup>.

Cependant, nous sommes d'accord avec JORGE MIRANDA/RUI MEDEIROS<sup>27</sup> quand, en annotation à l'article 20 de la CRP, ils soutiennent que bien que la Constitution n'exige pas la consécration d'un système d'appel sans limites ou *ad infinitum*, la vérité est que le législateur ne peut ignorer le fait que la Constitution se réfère à des plusieurs organes de décision, ce qui demande la garantir d'appel des décisions des tribunaux. Cela signifie que le législateur ordinaire ne peut pas abolir le système d'appel sans une raison

---

<sup>23</sup> Article 75, paragraphe 1, de la Loi Organique de la Cour constitutionnelle.

<sup>24</sup> Article 25, paragraphe 2, du RJAF.

<sup>25</sup> Article 25, paragraphe 3, du RJAF.

<sup>26</sup> Voir les arrêts de la Cour Constitutionnelle n ° 475/94, affaire n ° 443/91, du 28 juin 1994; n ° 489/95, affaire n ° 279/94 du 27/09/1995; 501/96, affaire n ° 701/93, datée du 20/03/1996, tous disponibles sur [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

<sup>27</sup> J. Miranda and R. Medeiros, p. 450 e 451.

parfaitement justifiable. Également ISABEL CELESTE FONSECA<sup>28</sup>, affirme que le droit fondamental d'accès au droit et aux tribunaux comporte, à l'origine, la possibilité de faire appel au moins une fois.

En effet, même s'il est entendu que le législateur a une certaine marge de conformation en matière de discipline d'appel, il ne peut pas la réglementer de façon discriminatoire et il nous semble, d'une certaine manière, discriminatoire et contraire au principe d'égalité que les sujets qui optent pour recourir au tribunal arbitral voient limiter leurs possibilités d'appel, par rapport aux contribuables qui choisissent recourir aux tribunaux étatiques. Comme le souligne JORGE MIRANDA/RUI MEDEIROS, les limitations du droit d'appel sont soumises à des limites constitutionnelles, en particulier aux principes d'égalité et de proportionnalité.

Nous sommes conscients, cependant, que préconiser un principe général de libre appel des décisions des tribunaux arbitraux impose certains risques, notamment au niveau de la célérité normalement associée à l'arbitrage. Une utilisation induite d'appel peut être faite avec un but purement dilatoire. Il est donc nécessaire de concilier, d'une part, la garantie de la réalisation du droit fondamental d'accès au droit et aux tribunaux, en garantissant l'accès à un double degré de juridiction, et, d'autre part, la garantie de la rapidité requise à les tribunaux arbitraux. Selon nous, cette conciliation sera parfaitement possible si le législateur vient permettre la création d'un tribunal arbitral d'appel<sup>29</sup>.

De l'autre côté, l'appel pour des raisons liées à la compétence des arbitres, aux aspects procéduraux, formels ou structurels de la décision du tribunal arbitral peut se fonder sur l'absence de précision des motifs factuels et juridiques justifiant la décision; l'opposition de la motivation à la décision; prononcé incorrect ou omission de prononcé; et la violation du principe d'égalité des parties et de la contradiction<sup>30</sup>.

Il est compétent pour connaître de cette voie de recours le Tribunal administratif Central. L'appel doit être accompagné d'une copie du dossier d'arbitrage. Pour faire l'appel, le contribuable a 15 jours à compter de la notification de la décision du tribunal

---

<sup>28</sup> I. Fonseca, 'A Arbitragem Administrativa: Uma Realidade Com Futuro?' in *A Arbitragem Administrativa (E Tributária): Problemas E Desafios*, in *A Arbitragem Administrativa E Tributária: Problemas E Desafios*, 2.<sup>a</sup> (Coimbra: Almedina, 2013), p. 159 a 178 (p. 176).

<sup>29</sup> Sur la possibilité de créer un tribunal arbitral d'appel, voir P. Silva, 'Anulação E Recursos Da Decisão Arbitral', *Revista Da Ordem Dos Advogados*, Vol. III (1992), 893 a 1018 (p. 1010 e 1011).

<sup>30</sup> Article 28, paragraphe 1, du RJAF.

arbitral<sup>31</sup>. Les effets sont les mêmes que ceux qui sont prévus pour la voie d'appel parler antérieurement<sup>32</sup>. Contrairement à l'appel parler antérieurement, en ce cas, il ne nous semble que cette voie d'appel devra toujours être garantie devant un tribunal étatique. En effet, il appartient au tribunal étatique, en dernière instance, de surveiller, d'un point de vue formel, le fonctionnement des tribunaux arbitraux. Nier la possibilité de cette voie de recours des décisions du tribunal arbitral mettrait en cause le droit fondamental d'accès aux tribunaux d'État, qui sont les principaux responsables pour la réalisation de la justice.

En termes pratiques, des situations peuvent survenir où les contribuables veulent mettre en question, en même temps, des aspects matériels de la décision et ses aspects de compétence, procéduraux, formels et structurels. Dans ces situations, la question qui se pose est savoir comment concilier les deux voies d'appel.

Lorsqu'un appel est interjeté auprès de la Cour Constitutionnelle, il ne fait aucun doute que le délai de recours devant la Cour Administrative Suprême et le délai pour contester devant la Cour Administrative Centrale, conformément à l'article 75, paragraphe 1, de la loi n 28/82, du 15 novembre, sont interrompues.

Une plus grande difficulté de comptabilisation se produit lorsqu'il s'agit seulement de faire appel devant la Cour Administrative Suprême et, en même temps, devant le Tribunal Administratif Central. JORGE LOPES DE SOUSA<sup>33</sup> dit qu'il n'y a pas d'obstacle juridique au traitement simultané de deux voies d'appel, cependant, étant donné la priorité logique des questions sur les aspects de compétence, procéduraux, formels et structurels il serait plus logique que la Cour Administrative Suprême suspende l'appel jusqu'à la décision d'appel du Tribunal Administratif Central. Il n'y a pas d'empêchement légal au traitement simultané de ces deux voies d'appel, mais cette solution nous semble inadéquate du point de vue logique. En effet, si la décision arbitrale est annulée pour des raisons formelles, par exemple, elle sera renvoyée au tribunal arbitral pour être corrigée. Uniquement après la correction de la question formelle aura du sens que la Cour Administrative Suprême décide les questions matérielles<sup>34</sup>.

---

<sup>31</sup> Article 27, paragraphe 1, du RJAF.

<sup>32</sup> Article 28, paragraphe 2, du RJAF.

<sup>33</sup> J. Sousa, p. 238 e 239.

<sup>34</sup> En ce sens, voir le jugement du Tribunal Administratif Central du Sud, affaire n ° 06952/13, en date du 30/01/2014, disponible sur [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) et aussi l'affaire n ° 07088/13, du 27/02/2014, également disponible sur [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).