

LA PROTECTION INTERNATIONALE DES DROITS DES CONTRIBUABLES*

LE PROJET DE L'ASSOCIATION DE DROIT INTERNATIONAL SUR LE DROIT FISCAL INTERNATIONAL — PHASE 1**

Dr Juliane KOKOTT

Avocat général à la Cour de justice de l'Union européenne, LL.M. (Am. Univ.),
S. J.D. (Harvard)

Dr Pasquale PISTONE

Titulaire de la chaire Jean Monnet *ad personam* de droit et de politique fiscale
européenne à l'Université WU de Vienne, professeur associé à l'Université
de Salerne, président académique de l'IBFD, co-président du groupe d'étude
sur le droit fiscal international de l'International Law Association

Robin MILLER

Membre du cabinet de l'avocat général Juliane Kokott
et membre de ce groupe d'étude

INTRODUCTION — L'INTERNATIONALISATION DU DROIT FISCAL

Ces dernières années, une internationalisation sans précédent du droit
fiscal a eu lieu. Alors qu'il y a un demi-siècle, Klaus Vogel était le seul

* Cet article a été traduit de l'anglais vers le français par le Professeur Edoardo Traversa
(UCLouvain) et par Enguerrand Marique (Maître de conférences invité à l'UCLouvain et
Chargé de cours à Radboud Universiteit)

** Avec les contributions de Philip Baker (Royaume-Uni), Celeste Black (Australie),
Céline Braumann (Autriche), Peter Hongler (Suisse), Irma Mosquera Valderrama
(Colombie), Katerina Perrou (Grèce) et Natalia Vorobyeva (Russie). Les autres membres du
groupe d'étude sont Robert Attard (Malte), Lilian Faulhaber (États-Unis), Johann Hattingh
(Afrique du Sud) et Panos Merkouris (Grèce). Avec des contributions sur des pays spéci-
fiques de Rifat Azam (Israël), Eduardo A. Baistrocchi (Argentine), Jeremiah Coder (États-
Unis d'Amérique), Lucy Cruz (Colombie), Cecilia Delgado Ratto (Pérou), Clara Gomes
Moreira (Brésil), Charles H. Gustafson (États-Unis d'Amérique), Ashrita Prasad Kotha
(Inde), Na Li (Chine), Yuri Matsubara (Japon), Karina Ponomareva (Russie), Luís Eduardo
Schoueri (Brésil), Saki Urushi (Japon), Yuri Varela (Chili) et Attiya Waris (Kenya).

Revue de droit international et de droit comparé, 2021, n° 2



à s'occuper du droit fiscal international, en particulier de la double imposition⁽¹⁾, les juristes fiscalistes sont aujourd'hui connectés au niveau mondial : L'Association fiscale internationale (IFA) existe depuis 1938 ; depuis 2010, des juges du monde entier se réunissent chaque année dans le cadre de l'Association internationale des juges fiscaux (IATJ) ; depuis 2002, l'Université WU de Vienne organise des conférences annuelles sur la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) en matière de fiscalité directe et indirecte, au cours desquelles des experts en droit fiscal du monde entier échangent leurs points de vue ; depuis 1999, des professeurs de droit fiscal européen se réunissent chaque année dans le cadre de l'Association européenne des professeurs de droit fiscal (EATLP)⁽²⁾. L'année 2015 a été particulièrement importante en ce qui concerne les droits des contribuables : la Conférence internationale sur les droits des contribuables a commencé à se tenir chaque année en divers endroits du monde⁽³⁾ et l'Observatoire de l'IBFD sur la protection des droits des contribuables a commencé à documenter l'évolution mondiale des droits des contribuables⁽⁴⁾, sur la base de la norme de protection juridique élaborée dans le cadre de l'IFA⁽⁵⁾. Cette liste n'est pas exhaustive.

I. — IMPORTANCE DES DROITS DES CONTRIBUABLES

Il ne fait donc aucun doute que le droit fiscal international s'est considérablement développé. Toutefois, du point de vue du droit fiscal international, les contribuables sont encore souvent traités comme de simples objets de l'exercice de la souveraineté des États. Il faut que cela change. En droit international, les États sont toujours les premiers sujets du droit international. Cependant, depuis la fin de la Seconde Guerre mondiale, les individus ont rejoint les États en tant que titulaires

(1) Cf. par exemple K. VOGEL (ed.), *Grundfragen des Internationalen Steuerrechts*, 1985.

(2) www.eatlp.org, dernier congrès 2019 sur les « Procédures fiscales » ; voy. aussi P. PISTONE (ed.), *Tax Procedures*, IBFD Publications, 2020.

(3) Organisé par le Center for Taxpayer Rights, <https://taxpayer-rights.org/international-conference/> ; voy. également J. SCHAMELL, *Aktuelles zum Thema Grundrechtsschutz von Steuerpflichtigen — zugleich Konferenzbericht zur « Third International Conference on the Protection of Taxpayer Rights »*, *Internationale Steuer-Rundschau*, 2018, pp. 262 et s.

(4) <https://www.ibfd.org/Academic/Observatory-Protection-Taxpayers-Rights>.

(5) P. BAKER et P. PISTONE, « The Practical Protection of Taxpayers' Rights », in IFA, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 100B, 2015.

de droits en vertu du droit international, notamment en ce qui concerne les droits humains⁽⁶⁾. Le problème est que le droit fiscal international s'est développé de manière déconnectée du droit international depuis que l'IFA s'est séparée de l'Association de droit international (ILA) en 1938. Depuis 2018, notre groupe de recherche à l'ILA cherche à réconcilier les perspectives du droit fiscal et du droit international⁽⁷⁾.

À l'heure actuelle, la lutte contre l'évasion et les abus fiscaux domine le développement du droit fiscal international. Cela nécessite une approche globale de contrepoids du point de vue des contribuables. Nous avons donc commencé à nous pencher sur les droits des contribuables (phase 1). Sur la base d'une étude juridique comparative, nous analysons leurs droits fondamentaux, qui limitent généralement l'exercice de la souveraineté fiscale. La phase 2 portera sur la délimitation de la souveraineté fiscale dans le cadre d'un ordre fiscal international équitable et la phase 3 sur l'application et la mise en œuvre du droit fiscal international.

Dans la phase 1, notre recherche se concentre sur la protection des droits individuels par le biais des droits humains. Cela contraste avec une vision qui invoque les droits humains dans la lutte contre l'injustice fiscale⁽⁸⁾. Les déficits de recettes fiscales « injustes » peuvent conduire à une protection inadéquate des droits humains dans certains États. C'est pourquoi certaines constitutions, notamment africaines, prévoient même une obligation de payer des impôts⁽⁹⁾, et d'autres même une obligation de

(6) Cf. par exemple L. B. SOHN, « The New International Law: Protection des droits des individus plutôt que des États », *Am. U. L. Rev.*, vol. 32, 1982-1983, pp. 1 et s.

(7) Voy. par exemple R. MILLER, Report on the ILA Study Group on International Tax Law Seminar "Public International Law and Taxation" held on 11 October 2019 in Luxembourg, *European Taxation* 2020, pp. 112 et s.

(8) Cf. par exemple le rapport du rapporteur spécial des Nations Unies sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme, 2014, <https://undocs.org/A/HRC/26/28> ; l'Association internationale du barreau, La fiscalité comme question de droits de l'homme, 2016, <https://www.ibanet.org/Article/Detail.aspx?ArticleUid=4d8668cb-473a-44ea-b8be-1327d6d9d977> ; l'Association des citoyens du monde, Approbation globale de la Déclaration des droits de l'homme des contribuables (depuis décembre 2012), <http://www.taxpayerhumanright.org/endorse/index.php> ; Commission interaméricaine des droits de l'homme, *Política Fiscal y Derechos Humanos en las Américas, Movilizar los recursos para garantizar los derechos, Informe preparado con ocasión de la Audiencia Temática sobre Política Fiscal y Derechos Humanos, 156° Periodo de Sesiones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH)*, octobre 2015, https://www.dejusticia.org/wp-content/uploads/2017/04/fi_name_recurso_772.pdf.

(9) Cf. article 64 de la Constitution de l'Algérie ; articles 102 et s. de la Constitution de l'Angola ; article 85(g) de la Constitution du Cap Vert ; principe 23 du préam-



l'État de prélever des impôts et de lutter contre l'évasion et la fraude⁽¹⁰⁾ fiscales. Le « droit collectif » à la justice fiscale est donc effectivement fondamental. Cela est d'autant plus vrai lorsqu'il s'agit d'élaborer une perspective globale qui servira de base à des recommandations. Néanmoins, la protection des intérêts collectifs fondamentaux ne doit pas aller jusqu'à porter atteinte aux droits fondamentaux individuels. Contrairement à ce que disait Machiavel⁽¹¹⁾, l'objectif (à savoir la protection des « droits collectifs ») ne justifie pas toujours les moyens (ici, la violation des droits individuels des contribuables). En outre, la lutte contre l'évasion fiscale et pour une répartition équitable des ressources fiscales entre États est déjà à l'agenda international et, comme nous l'avons déjà mentionné, fera l'objet de la phase 2 de notre projet.

Cependant, surtout maintenant, il faut des normes minimales mondiales pour une protection efficace des droits des contribuables (phase 1). En effet, les autorités fiscales du monde entier collaborent de plus en plus étroitement dans le cadre d'une lutte commune contre l'évasion fiscale. Même si cela n'enfreint pas toujours ouvertement les réglementations fiscales applicables (comme l'évasion ou la fraude fiscale), cela menace néanmoins de porter atteinte à la souveraineté fiscale. Les États se défendent raisonnablement contre cela par une coordination mondiale. Toutefois, le risque de compromettre la protection efficace des contribuables est plus grand. Les droits des contribuables figurent donc dans les priorités mondiales, tout comme la lutte internationale contre l'évasion, la fraude et l'évitement fiscaux dans le cadre du projet BEPS de l'OCDE. Notre projet de recherche dans le cadre de l'ILA y contribuera. Les comités de l'ILA ont pour mandat de produire des résultats concrets et pertinents sur le plan pratique,

bule de la Constitution du Cameroun ; article 20 de la Constitution de la République centrafricaine ; article 58 de la Constitution de la République du Tchad ; article 65 de la Constitution de la République démocratique du Congo ; articles 19 et 20 de la Constitution de la Guinée équatoriale ; article 22(4) de la Constitution de la Guinée ; article 20 de la Constitution de la Mauritanie ; article 45(c) de la Constitution du Mozambique ; article 40 de la Constitution du Niger ; article 10 de la Constitution de la Tunisie.

(10) Article 43 de la Constitution de la Côte d'Ivoire ; voy. également l'article 38, paragraphe 5, de la Constitution de l'Égypte.

(11) N. MACHIAVELLI, *Le Prince*, 1513, Ch. XVIII : « dans les actions de tous les hommes, et surtout des Princes, là où il n'y a pas de jugement à qui se réclamer, on regarde au bout. Un Prince doit donc tenir compte de la vie et du maintien de l'État ; les moyens seront toujours jugés honorables et loués par tous ».

tels que les « *restatements* » des lois⁽¹²⁾ [à l'américaine]⁽¹³⁾, qui servent de lignes directrices aux praticiens du droit, en particulier aux juges et aux avocats. Les comités de l'ILA sont également en charge de rédiger des traités internationaux ou des articles individuels de ceux-ci, des déclarations, des codes de conduite, des recommandations, des lignes directrices ou des avis, qu'ils peuvent soumettre à l'Assemblée générale de l'ILA pour adoption lors de l'une de ses conférences bisannuelles⁽¹⁴⁾. La présente contribution expose les résultats de nos recherches de la phase 1 sur les droits des contribuables, en date de l'été 2020. Le groupe d'étude s'efforce d'inclure le plus grand nombre possible de systèmes juridiques, en particulier en dehors de la région européenne.

Nous commençons par les sources du droit fiscal international (II). Puis nous abordons l'interaction du droit international et du droit national (III). Ensuite, nous discutons les questions générales des droits humains en droit fiscal (IV), avant d'examiner les droits des contribuables [particuliers] sur la base de la catégorisation habituelle en droit fiscal en droits procéduraux (V), droits liés aux sanctions (VI) et droits substantiels (VII). Enfin, nous établissons nos conclusions.

II. — SOURCES DU DROIT FISCAL INTERNATIONAL

L'article 38, paragraphe 1, du statut de la Cour internationale de justice (statut de la CIJ) énumère comme sources juridiques du droit international les accords internationaux, le droit international coutumier, les principes généraux du droit et, comme moyens subsidiaires pour la détermination des règles de droit, les décisions judiciaires et

(12) Ces « *restatements* » jouent un rôle important dans la common law américaine. Ils sont régulièrement publiés par le très réputé American Law Institute, qui a été fondé en 1923. Sur les « *restatements* », voy. U. KRIEBAUM, « Restatements », *Berichte der Deutschen Gesellschaft für Völkerrecht*, vol. 47, 2015, pp. 295 et s.

(13) Les passages entre [...] sont des notes du traducteur.

(14) Voy. les commissions ILA : Règles et lignes directrices, section 3.2, 25 avril 2015, https://www.ila-hq.org/images/ILA/docs/committee_rules_and_guidelines_2015_as_adopted_by_ec_25_april_2015_-_web_version.pdf : Les comités « sont conçus pour produire un résultat concret sous une forme pratique, comme une réaffirmation de la loi, un projet de traité ou de convention, des projets d'articles, une déclaration, un projet de code de conduite, des recommandations, des lignes directrices ou des déclarations, qui peuvent être présentés pour adoption par la plénière de la conférence lors d'une conférence biennale ».

les enseignements des publicistes les plus qualifiés des différentes nations. En outre, il existe ce que l'on appelle la *soft law*, qui prend de plus en plus d'importance, notamment dans le domaine de la fiscalité internationale.

§ 1. — *Accords internationaux*

a) *Le bilatéralisme coordonné*

Le droit fiscal international s'est développé au cours du siècle dernier principalement sur la base de traités. Les conventions contre la double imposition (CDI) ont été sa source de droit la plus importante et le point central des recherches de Klaus Vogel, le doyen du droit fiscal international. Les CDI sont principalement de nature coordinatrice. Elles attribuent le droit d'imposer les revenus transfrontaliers à l'un des deux États contractants, qui, en l'absence d'accord, pourraient tous deux exercer des compétences fiscales. Cela exposerait les contribuables à une double imposition, ce qui est permis mais non souhaitable⁽¹⁵⁾. Toutefois, la plupart des CDI contiennent également des dispositions relatives à la coopération intergouvernementale (par exemple, l'échange d'informations) ou créent — bien que de façon limitée — des droits substantiels ou procéduraux pour les contribuables. Plus de 3 000 CDI sont actuellement en vigueur. Elles sont principalement basées sur deux modèles de convention, à savoir le modèle de convention de l'OCDE visant à éviter la double imposition⁽¹⁶⁾ et le modèle de convention des Nations Unies visant à éviter la double imposition entre pays industrialisés et pays en voie de développement⁽¹⁷⁾. Les conventions fiscales individuelles sont donc des instruments bilatéraux. Toutefois, ce bilatéralisme est coordonné. Cela est confirmé par les nombreuses dispositions identiques ou très similaires des conventions fiscales individuelles existantes⁽¹⁸⁾. Dans certains cas, la coordination fiscale internationale prend également la forme d'accords multilatéraux de double imposition, comme la

(15) Voy. J. KOKOTT, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, pp. 72 et s., § 2, paragraphes 175 et s.

(16) <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/>.

(17) https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf.

(18) Cf. E. BAISTROCCHI (ed.), *A Global Analysis of Tax Treaty Dispute*, 2017.

convention fiscale nordique⁽¹⁹⁾ ou l'accord multilatéral de double imposition CARICOM⁽²⁰⁾.

b) *Tendance aux conventions fiscales multinationales*

Par ailleurs, les projets de transparence fiscale et d'érosion de l'assiette et de déplacement des bénéfices (BEPS) initiés sous les auspices de l'OCDE et le mandat politique du G20 sont des exemples actuels de la volonté croissante des États d'unir leurs forces lorsqu'il s'agit de phénomènes fiscaux d'importance mondiale. La mise en œuvre du projet de transparence fiscale a accru l'importance des accords multilatéraux et de l'assistance administrative internationale entre les autorités fiscales du monde entier⁽²¹⁾. Dans le cas de la mise en œuvre du projet BEPS, les pays ont largement accepté de compléter leur réseau existant de CDI par un accord multilatéral (l'« instrument multilatéral BEPS »), à appliquer parallèlement à leurs CDI afin de les orienter vers la convergence et le respect des normes et des règles du projet BEPS⁽²²⁾.

L'instrument multilatéral BEPS est donc un moyen efficace d'intégrer progressivement les conventions bilatérales existantes dans un système multilatéral sans qu'une renégociation bilatérale soit nécessaire. Il a incité plusieurs pays à conclure des accords supplémentaires qui mettent davantage en œuvre la coordination fiscale internationale et favorisent la création d'un cadre mondial pour la transparence fiscale. Citons par exemple les accords internationaux d'échange de renseignements fiscaux (TIEA)⁽²³⁾, conclus avec les (anciens) paradis fiscaux (appelés *juridic-*

(19) Convention nordique de 1983 concernant les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

(20) Accord entre les gouvernements des États membres de la Communauté des Caraïbes en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, les bénéfices ou les plus-values et d'encourager le commerce et l'investissement régionaux, 1994.

(21) Conseil de l'Europe et OCDE, Convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, signée en 1988, telle qu'amendée par le Protocole de 2010.

(22) La Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures liées aux conventions fiscales visant à prévenir l'érosion des bases et le déplacement des bénéfices (MLI), signée à Paris le 7 juin 2017, est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2018, signée par plus de 90 États à partir de juillet 2020.

(23) Voy. pour les aspects généraux : <https://www.oecd.org/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/>.

tions *offshore*) pour améliorer la transparence fiscale⁽²⁴⁾, ainsi que les accords sur l'échange automatique de renseignements entre pays, en particulier l'accord multilatéral entre autorités compétentes sur l'échange de rapports pays par pays⁽²⁵⁾.

D'autres accords internationaux sont le résultat de mesures unilatérales prises par certains pays en matière de fiscalité internationale. L'exemple le plus important est le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) adopté par les États-Unis⁽²⁶⁾. Il oblige les banques et les institutions financières à fournir à l'administration fiscale fédérale américaine (IRS) des informations sur les comptes détenus par des citoyens américains. Par la suite, d'autres accords intergouvernementaux (AIG)⁽²⁷⁾ ont créé la base de l'obligation pour ces institutions de communiquer ces informations aux autorités fiscales de leur propre pays. Ces dernières les transmettent ensuite aux États-Unis. Les obligations des intermédiaires sont mises en œuvre par le biais d'une législation nationale élaborée⁽²⁸⁾. Cela illustre l'impact de ces accords sur les droits des contribuables.

(24) Bien que les États-Unis aient conclu leurs premiers AERF dans les années 1980 (avec la Barbade en 1984, la Jamaïque et Grenade en 1986, la Dominique, les Samoa américaines et St. Lucie en 1987, les Bermudes en 1988, le Costa Rica, la République dominicaine, Guam, Porto Rico et Trinidad et Tobago en 1989, le Honduras et le Pérou en 1990, les îles Marshall en 1991, le Guyana en 1992, Antigua, Barbuda, les îles Caïmans et la Colombie en 2001), plusieurs pays n'ont commencé à conclure des AERF qu'après la publication par l'OCDE de son modèle d'AERF en 2002 (voy. également OCDE, *Modèle sur l'échange de renseignements en matière fiscale*, 2002). La pratique consistant à conclure des AERF a contribué à accroître la transparence, même entre les pays qui ne justifient pas d'un accord complet de double imposition ou lorsque l'un des pays concernés n'est pas disposé à signer un tel accord. De tels cas se produisent souvent en relation avec les paradis fiscaux. Voy. D.M. RING, art. 26 : *Exchange of information — Global Tax Treaty Commentaries*, *Global Topics* IBFD, paragraphes 1.2.5.2. et 3.2.

(25) Les rapports contiennent des informations spécifiques sur les groupes multinationaux et les fonds d'investissement (chiffre d'affaires, impôts sur le revenu payés et à payer, etc.). Cf. *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting BEPS Action 13*, mis à jour en décembre 2019, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf>.

(26) La FATCA a été approuvée le 18 mars 2010 et est entrée en vigueur en tant que partie V de la loi sur les incitations à l'embauche pour rétablir l'emploi (HIRE).

(27) Cf. L. PARADA, « Intergovernmental Agreements and the Implementation of FATCA in Europe », *World Tax Journal*, vol. 7, 2015, n° 2.

(28) Cf. par exemple pour l'Allemagne : loi relative à l'accord du 31 mai 2013 entre la République fédérale d'Allemagne et les États-Unis d'Amérique visant à améliorer le respect des règles fiscales internationales et concernant les dispositions des États-Unis en matière d'information et de déclaration, communément appelée Foreign Account Tax Compliance

c) *Importance des autres accords internationaux*

Les accords internationaux non spécifiques en matière fiscale, par exemple les conventions (régionales) sur les droits de l'homme⁽²⁹⁾, influencent également le statut juridique des contribuables dans les systèmes fiscaux internationaux et, plus encore, nationaux. En outre, les conventions de Vienne sur les relations diplomatiques et consulaires contiennent des règles relatives à l'imposition des membres des missions consulaires et diplomatiques⁽³⁰⁾, qui peuvent être considérées comme une expression du droit international coutumier⁽³¹⁾. En outre, la Convention de Vienne sur le droit des traités (CVDT) est d'une grande importance pour l'interprétation des CDI, notamment par les tribunaux nationaux⁽³²⁾. Enfin, les obligations de droit commercial et

Act, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Verein_Staaten/2013-10-15-USA-Abkommen-FATCA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=3 ; article 117, paragraphe 5, du Code fiscal allemand, https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0989, et, sur cette base, règlement d'application des obligations découlant de l'accord entre la République fédérale d'Allemagne et les États-Unis d'Amérique en vue d'améliorer le respect des dispositions fiscales internationales et des dispositions américaines en matière d'information et de déclaration communément appelées Foreign Account Tax Compliance Act, *Bundesgesetzblatt*, partie I, n° 35 du 28 juillet 2014.

(29) Cf. Convention européenne des droits de l'homme (Cour EDH), signée à Rome le 4 novembre 1950 et entrée en vigueur le 3 septembre 1953 ; Convention américaine des droits de l'homme, signée à San José (Costa Rica) le 22 novembre 1969 et entrée en vigueur le 18 juillet 1978 ; Charte africaine des droits de l'homme et des peuples, signée à Nairobi le 28 juin 1981 et entrée en vigueur le 21 octobre 1986 ; Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, proclamée à Nice le 7 décembre 2000 et entrée en vigueur le 1^{er} décembre 2009.

(30) Voy. par exemple l'article 34 de la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques de 1961.

(31) Cf. par exemple l'Annuaire de la Commission du droit international 1991, vol. II, partie 1, II, Immunités fiscales et exonérations des droits de douane, p. 116 ; B. BOCZEK, *Droit international: A Dictionary*, 2005, p. 50 ; CIJ, ordonnance du 15 décembre 1979, *Otages de Téhéran : Mesures provisoires*, Rapports de la CIJ, 1979, p. 3, 19, 20.

(32) Pour la jurisprudence des tribunaux fiscaux en matière de VCLT, voy. par exemple : Cour fédérale des finances allemande, arrêt du 1^{er} février 1989 — I R 74/86, paragraphes 14 et s. — *CDI Allemagne-Italie 1925*, et arrêt du 16 janvier 2014 — I R 30/12, paragraphe 19 — *CDI Allemagne-États-Unis 1989* ; Tribunal fédéral suisse, arrêt du 17 mars 2017 — 2C 1000/2015, paragraphes 6.2. et s. — *HSBC Hervé Falciani*, du 26 juillet 2019 — 2C_653/2018, paragraphes 5.3.1. et s., et 7.1. — *CDI Suisse-France* ; du 12 septembre 2016 — 2C_276/2016, paragraphes 5.2.1. et s. — *UBS : demandes groupées*, du 9 juillet 2019 — 2C_616/2018 — *CDI Suisse-Pays-Bas*, du 2 août 2018

les traités bilatéraux d'investissement sont importants pour une compréhension globale du régime fiscal international dans le cadre du droit international. Tout cela confirme à quel point le système fiscal international est en interaction constante avec d'autres domaines du droit international.

§ 2. — *Droit international coutumier et droits des contribuables*

Ces dernières années, le droit international coutumier a pris une importance croissante dans le droit fiscal international⁽³³⁾. Cependant, la littérature se concentre principalement sur l'application du droit fiscal dans les procédures internationales⁽³⁴⁾ et examine à peine les droits des contribuables. Toutefois, les conventions relatives aux droits de l'homme, les CDI et d'autres accords contiennent des droits des contribuables. Ceux-ci, ainsi que les modèles de conventions fiscales et le réseau dense de traités commerciaux internationaux, ont peut-être contribué à la formation du droit coutumier international.

Le droit international coutumier exige une pratique ou une pratique d'État (*consuetudo*) acceptée comme loi (*opinio iuris*). La pondération mutuelle de ces deux composantes nécessaires du droit international coutumier n'est pas tout à fait claire.⁽³⁵⁾ La Commission du droit international

— 2C_819/2017, paragraphes 3.2.1. et s. — *CDI Suisse-Inde* et du 24 septembre 2015 — 2C_963/2014, paragraphe 4.1 — *CDI Suisse-Pays-Bas*. Voy. égal. M. LANG *et al.* (eds), *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, 2012, pp. 352, 426, 470, 502, 600, 797, 822, 918, 1027, 1059, 1108, 1150, et CJUE, arrêt du 12 septembre 2017, *Autriche contre Allemagne*, C-648/15, ECLI:EU:C:2017:664, paragraphes 39 et s.

(33) Voy. par exemple R. AVI-YONAH, *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, 2007 ; P. HONGLER, *Justice in International Tax Law*, 2019, pp. 139 et s.

(34) Cf. par exemple J. AZZI, « Tackling Tax Treaty Tensions: Time to Think About an International Tax Court », *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 52, 1998, pp. 344 et s. ; M. ALBERT, « DTA Arbitration — Problems and Proposals for Improvement », *IFSt Journal*, n° 457, 2009 ; LANG/OWENS (eds), *International Arbitration in Tax Matters*, 2016 ; L. MAKLOUF, *Resolving International Tax Disputes through Arbitration*, *Arbitration International*, vol. 4, 2014, pp. 32 et s. ; R. ISMER/P. PIOTROWSKI, *International dispute resolution in tax matters and domestic constitutional law: on to judicial procedures*, *International Tax Law*, 2019, pp. 845 et s.

(35) K. WOLFKE, « Some Persistent Controversies regarding Customary International Law », *NYIL*, 1993, pp. 2, 24 : « en droit international coutumier, presque tout reste controversé ».

des Nations Unies (Com.Dr.Int.) considère que les deux éléments constitutifs du droit international coutumier sont d'égale importance⁽³⁶⁾. Toutefois, dans un rapport de 2000, la Com.Dr.Int. avait suggéré que la pratique des États pourrait être plus importante pour la détermination du droit international coutumier⁽³⁷⁾. En tout état de cause, les deux éléments doivent être déterminés séparément et dans chaque cas particulier⁽³⁸⁾.

Les conclusions de la Com.Dr.Int. confirment que les « comportements relatifs aux traités » constituent la pratique des États et que les traités peuvent codifier, cristalliser ou conduire à des règles de droit international coutumier⁽³⁹⁾. Toutefois, les modèles de conventions fiscales ne sont pas des traités au sens strict, mais plutôt des décisions d'organisations internationales. Alors que la Com.Dr.Int. a noté que les organisations internationales peuvent servir « d'arènes ou de catalyseurs » pour la pratique des États⁽⁴⁰⁾ et que les résolutions des organisations internationales (et des conférences intergouvernementales) peuvent fournir la preuve de l'existence ou du contenu du droit international coutumier, elles ne peuvent pas *en soi* créer un droit international coutumier qui soit contraignant pour les États⁽⁴¹⁾. Néanmoins, le comportement des États au sein des organisations internationales (telles que l'OCDE) ou des conférences intergouvernementales peut fournir des preuves importantes pour la pratique des États et l'*opinio iuris*⁽⁴²⁾.

La simple répétition d'une disposition dans le cadre du réseau de CDI très similaires n'indique cependant pas « nécessairement... qu'une règle de droit international coutumier est exprimée dans de telles

(36) Com.Dr.Int., Conclusions sur l'identification du droit international coutumier, avec commentaires, A/CN.4/L.908, UN Doc II, Annuaire de la CDI, 2018, conclusion 3.2 et commentaire général 3.

(37) ILA, Comité pour la formation du droit international coutumier (général), Rapport final, Déclaration de principe applicable à la formation du droit international coutumier général, 2000.

(38) Com.Dr.Int., Conclusions sur l'identification du droit international coutumier, préc., conclusion 3.2 et commentaire général 3.

(39) Com.Dr.Int., Conclusions sur l'identification du droit international coutumier, préc., conclusion 11.1.

(40) Com.Dr.Int., Conclusions sur l'identification du droit international coutumier, préc., commentaire sur la conclusion 4.2 de la Com.Dr.Int., paragraphe 4.

(41) Com.Dr.Int., Conclusions sur l'identification du droit international coutumier, préc., conclusion 12.2 ; voy. aussi J. ODERMATT, « The Development of Customary International Law by International Organizations », *ICL Q*, vol. 66, 2017, pp. 491 et s.

(42) Com.Dr.Int., Conclusions sur l'identification du droit international coutumier, préc., conclusion 4 et le commentaire correspondant.

dispositions »⁽⁴³⁾. En fait, le paradoxe dit de *Baxter*⁽⁴⁴⁾ pourrait rendre plus difficile la détermination du droit international coutumier dans le domaine de la fiscalité internationale : plus les États sont liés par des CDI dont le libellé est similaire ou identique, plus il devient difficile d'observer la pratique des États qui n'est pas simplement le résultat du principe *pacta sunt servanda* (selon lequel on est lié par ses traités). Pour la même raison, il est particulièrement difficile de trouver des preuves d'*opinio iuris* en ce qui concerne la pratique des États, qui est conforme aux clauses commerciales internationales. Les preuves provenant de domaines non réglementés par les CDI sont particulièrement importantes pour évaluer si les droits des contribuables au titre des CDI existent également en tant que droit international coutumier. En outre, seules les dispositions contractuelles ayant un « caractère fondamentalement normatif »⁽⁴⁵⁾ peuvent refléter le droit international coutumier⁽⁴⁶⁾.

Outre les accords internationaux, le droit national et les chartes non contraignantes des droits des contribuables⁽⁴⁷⁾ peuvent contribuer à la

(43) Com.Dr.Int., Conclusions sur l'identification du droit international coutumier, préc., conclusion 11.2.

(44) D'après R. BAXTER, *Treaties and Custom*, Recueil des Cours, 1970, pp. 81, 129.

(45) CIJ, arrêt du 20 février 1969 — *Affaires du plateau continental de la mer du Nord (Allemagne/Danemark, Allemagne/Pays-Bas)* — Rapport de la CIJ, 1969, pp. 3 et s. ; du 27 juin 1986 — *Activités militaires et paramilitaires au Nicaragua et contre celui-ci* — Rapports de la CIJ, 1986, pp. 14 et s. ; BILDER/SCHACHTER/CHARNEY/MENDELSON, « Disentangling Treaty and Customary International Law », *Proceedings of the American Society of International Law*, 1987, pp. 157 et s., 161 et s.

(46) C. BRAUMANN, « Imposition des douanes sur les impôts: On the Value of Double Tax Treaties as Evidence for Customary International Law », *Journal of International Economic Law*, 2020.

(47) E.G. Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, France ; *Taxpayer's Charter*, Hong Kong ; *Taxpayer Bill of Rights*, Canada ; *Taxpayers' Charter*, Malte ; *Carta de Derechos del Contribuyente*, Mexique ; *Taxpayers' Charter*, Pakistan ; *Carta de Derechos del Contribuyente*, Pérou ; *Your Charter*, Royaume-Uni ; *Taxpayers' Bill of Rights*, États-Unis ; *Carta de Derechos de los Contribuyentes*, région espagnole de Catalogne ; *projet de charte des contribuables*, Inde ; voy. également *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario* (ILADT) ; *Confédération fiscale européenne*, Towards greater fairness in taxation, A Model Tax Payer Charter, Presentation to the Members of the Platform for Tax Good Governance, 2014 ; Australian Government, Inspector-General of Taxation, Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections, 2016 ; M. CADESKY, I. HAYES & D. RUSSELL, *Towards greater fairness in taxation: A Model Taxpayer Charter*, 2016 ; et <http://www.taxpayercharter.com/>.

formation du droit international coutumier⁽⁴⁸⁾. Ces deux sources sont encore plus utiles que les CDI pour déterminer les droits des contribuables en vertu du droit international coutumier. En effet, la pratique des États découlant du respect d'un droit national identique ou de chartes non contraignantes n'incarne pas seulement le respect du droit international des contrats (*pacta sunt servanda*) contrairement aux CDI décrites ci-dessus.

Dans l'ensemble, il reste cependant difficile de trouver des preuves suffisamment claires que les États respectent le droit des contribuables qui permettent de prouver leur *opinio iuris*. Après tout, il reste de nombreuses autres raisons pour lesquelles les États peuvent accorder des droits aux contribuables, comme pour maintenir leur réputation internationale ou pour attirer les investissements étrangers.

§ 3. — *Principes généraux du droit et droits des contribuables*

Par rapport aux deux autres sources traditionnelles de droit international, le rôle des principes généraux du droit dans le contexte de la fiscalité internationale a reçu peu d'attention dans la littérature⁽⁴⁹⁾. Cela n'est pas surprenant. Même la Cour internationale de justice (CIJ) s'appuie rarement sur les principes généraux du droit⁽⁵⁰⁾. Ils jouent un rôle plutôt subordonné dans le droit international. Dans le droit de l'Union européenne, cependant, les principes généraux de droit jouent un rôle important : la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a développé les droits de l'homme à partir des traditions constitutionnelles des États membres et tels qu'ils sont énoncés dans la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH) en tant que principes généraux du droit de l'Union⁽⁵¹⁾. Les principes généraux du droit peuvent donc être tirés des systèmes juridiques

(48) Com.Dr.Int., Conclusions sur l'identification du droit international coutumier, préc., conclusion 5 avec commentaires 3 et 4 : « la pratique pertinente des États n'est pas limitée au comportement à l'égard d'autres États ou d'autres sujets de droit international. Le comportement au sein de l'État, tel que le traitement réservé par un État à ses propres ressortissants, peut également concerner des questions de droit international ». Les autres États doivent être conscients de cette pratique.

(49) Une exception pourrait être un principe anti-abus non écrit ; voy. P. HONGLER, *Justice in International Tax Law*, op. cit., pp. 189 et s.

(50) Voy. égal. G. GAJA, « General Principles in the Jurisprudence of the ICJ », in ANDENANS/FITZMAURICE *et al.* (eds), *General Principles and the Coherence of International Law*, 2019, pp. 35-43.

(51) Voy. égal. l'article 6 du traité sur l'Union européenne.

nationaux. Il n'est pas clair combien de systèmes nationaux doivent avoir un principe pour qu'il devienne un principe juridique général contraignant du droit international. En tout état de cause, les systèmes nationaux doivent refléter une majorité d'États et comprendre les systèmes juridiques les plus importants. Par conséquent, la méthode classique d'identification des principes généraux consiste en une étude approfondie de droit comparé impliquant le plus grand nombre possible de systèmes juridiques nationaux⁽⁵²⁾. Cette approche sous-tend également la jurisprudence de la CJUE sur les principes généraux du droit de l'Union⁽⁵³⁾. Pour identifier une pratique des États membres, la CJUE est assistée par son service scientifique (Direction de la Recherche et Documentation). Toutefois, plusieurs principes généraux du droit de l'Union relatifs à la protection des droits des contribuables sont désormais codifiés dans la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (Charte de l'UE)⁽⁵⁴⁾. Tout comme le processus d'identification des principes juridiques généraux dans le droit de l'Union, la science juridique devrait être utilisée pour identifier les droits des contribuables en tant que principes juridiques généraux du droit international. Traditionnellement, la Com.Dr.Int., l'ILA et l'Institut de droit international jouent un rôle essentiel dans ce processus.

Toutefois, des principes généraux de droit peuvent également être établis dans le cadre du système juridique international⁽⁵⁵⁾. Des concepts tels que la bonne foi, l'abus de droit ou les attentes légitimes ont été invoqués et appliqués à maintes reprises par les tribunaux internationaux en tant que principes généraux du droit⁽⁵⁶⁾. Ces principes généraux, qui sont également largement reconnus dans la littérature⁽⁵⁷⁾, sont pertinents

(52) Voy. par exemple *Total c. Argentine*, CIRDI, affaire n° ARB/04/01, décision sur la responsabilité, 27.12.2010, n° 111 ; *Toto Costruzioni c. Liban*, CIRDI, affaire n° ARB/07/12, sentence, 7 juin 2012, n° 166 ; voy. toutefois P. HONGLER, *Justice in International Tax Law*, op. cit., pp. 191 et s.

(53) Voy. par exemple CJUE, arrêt du 17 décembre 1970, *Internationale Handelsgesellschaft*, 11/70, ECLI:EU:C:1980, paragraphe 4.

(54) Voy. CJUE, arrêt du 16 mai 2017, *Fonds d'investissement Berlioz*, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373, paragraphe 54.

(55) ILC, M. Vázquez Bermúdez, Rapporteur spécial, Premier rapport sur les principes généraux du droit, Doc. N.U. A/CN.4/732, 5 avril 2019, paragraphes 231 et s. ; M. C. BASSIOUNI, « A Functional Approach to “General Principles of International Law” », *Michigan Journal of International Law*, vol. 11, 1990, pp. 768 et s.

(56) Pour un excellent résumé, voy. ILC, M. Vázquez-Bermúdez, Premier rapport sur les principes généraux du droit, préc.

(57) Cf. par exemple F. RANIERI, « Die “bona fides” und die richterliche Kontrolle der Rechtsausübung », in R. RANIERI, *Europäisches Obligationenrecht*, 2009, pp. 1801-1898 ;

pour les droits des contribuables. Il semble raisonnable de supposer que les principes généraux devraient également être appliqués dans le contexte fiscal lorsqu'ils ont déjà trouvé une acceptation suffisante dans le droit de la protection des investissements. Toutefois, il est nécessaire d'examiner plus en détail dans quelle mesure ces transferts sont réellement convaincants.

§ 4. — *Soft law*

a) *Le fonctionnement de la soft law*

Comme expliqué ci-dessus, le système fiscal international est principalement basé sur des conventions (préventives de la double imposition). Toutefois, l'importance des normes juridiques non contraignantes (*soft law*) au sein de ce système ne doit pas être sous-estimée. La *soft law* est composée d'accords, de déclarations d'intention ou de lignes directrices non juridiquement contraignants. Néanmoins, elle s'impose de manière obligatoire dans certains cas. Mais ce n'est pas la seule raison de l'impact considérable des normes douces, notamment en matière de droit fiscal international⁽⁵⁸⁾. La *soft law* peut compléter et influencer le droit « dur » de plusieurs façons : en tant qu'inspiration pour les tribunaux dans l'interprétation du droit international contraignant et du droit national, pour faciliter la négociation de futures conventions et comme point de départ possible du droit international coutumier en consolidant la pratique des États.

En règle générale, plus un domaine est technique, plus il y a de détails dans des règles de *soft law*⁽⁵⁹⁾. La fiscalité est un domaine très technique.

H. KRELLER, « Die Theorie des Missbrauchs der Rechte in der römischen Rechtslehre/La théorie de l'abus des droits dans la doctrine romaine », in E. HEYMANN (ed.), *Deutsche Landesreferate zum II. Internationalen Kongress für Rechtsvergleichung im Haag 1937*, Sonderheft des eleften Jahrgangs der Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht, 1937 ; D. BARAK-EREZ, « The Doctrine of Legitimate Expectations and the Distinction between the Reliance and Expectation Interests », *European Public Law*, 2005, pp. 583 et s.

(58) En général, les résolutions de l'Assemblée générale des Nations Unies, bien qu'elles ne soient pas juridiquement contraignantes, ont également un effet considérable en tant que « *soft law* ». Pour la définition et l'effet des normes douces internationales, voy. C. CHINKIN, « The Challenge of Soft Law: Development and Change in International Law », *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 38, 1989, pp. 850 et s.

(59) Voy. par exemple OCDE/G 20, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, 2014 ; voy. également J. KOKOTT, « Soft Law

Par conséquent, de nombreux instruments juridiques en matière de fiscalité internationale sont exprimés dans de la *soft law*, qui a donc un impact particulièrement considérable sur le droit fiscal international. L'influence des conventions modèles dans le contexte du bilatéralisme coordonné a déjà été décrite⁽⁶⁰⁾. En outre, tant le modèle de convention fiscale de l'OCDE que celui des Nations Unies sont complétés par des commentaires. Ceux-ci aident les tribunaux nationaux, supranationaux et internationaux à appliquer les CDI qui sont basées sur une convention modèle⁽⁶¹⁾. Leur importance repose principalement sur l'hypothèse que les négociateurs des CDI ont pu se fonder sur ces commentaires lorsqu'ils ont reproduit le libellé des clauses des modèles de convention dans les CDI. Toutefois, tout comme les conventions types elles-mêmes, les commentaires ne constituent pas un droit contraignant en tant que tel. Ils ne constituent pas non plus des *travaux préparatoires* (classiques) au sens de l'article 32 de la Convention de Vienne sur le droit des contrats pour les parties aux CDI. Malgré leur grande autorité dans la pratique, ils restent des instruments juridiques non contraignants (*soft law*). En outre, il existe les lignes directrices internationales en matière de TVA/TGV⁽⁶²⁾ adoptées par le Conseil de l'OCDE en 2016.

b) *Les organisations internationales et la soft law en matière de fiscalité*

Les acteurs non étatiques, en particulier les organisations internationales, ont une influence considérable sur l'émergence des normes juridiques non

Standards under Public International Law », in P. NOBEL/C. ANDERFUHREN (eds), *International Standards and the Law*, 2005.

(60) Voy. ci-dessus au point III.1.a).

(61) Voy. par exemple CJUE, arrêts du 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, préc., paragraphe 67, du 26 février 2019, *N Luxembourg 1*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134, paragraphes 90 et s., et *T Danmark*, C-116/16 et C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135, paragraphes 48 et s. avec les conclusions de l'avocat général Kokott du 1^{er} mars 2018 (ECLI:EU:C:2018:143 à 148), points 48 et s. ; Tribunal fédéral suisse, arrêt du 13 février 2017 — 2C_411bis 418/2016, points 3.3.1. et s. — pertinence prévisible pour l'assistance administrative ; Tribunal fiscal fédéral allemand, arrêts du 27 février 2019 — I R 73/16, point 27, et I R 51/17, point 15 — tous deux concernant les corrections de revenus conformément à l'article 1, paragraphe 1, de la loi allemande sur les relations fiscales extérieures (*Außensteuergesetz*) ; Espagne, *Tribunal Supremo*, ordonnance du 28 novembre 2018, 5448/2018, points 5.2. et s. — référence dynamique à l'« établissement stable ».

(62) [Taxe sur la Valeur Ajoutée/Taxe générale sur les ventes].

contraignantes⁽⁶³⁾. Cependant, ils ne peuvent pas créer un droit contraignant pour les États. Leurs décisions ne constituent pas des traités et leur conduite ne crée ni n'exprime le droit international coutumier (les organisations internationales peuvent cependant créer leur propre droit international coutumier qui ne fait que réglementer leur conduite)⁽⁶⁴⁾.

L'OCDE et les Nations Unies sont des organisations internationales particulièrement influentes à cet égard. Elles sont les auteurs des deux modèles de conventions et sont les foras les plus actifs pour les discussions à l'échelon international et pour faire avancer le processus de recherche de consensus en matière de droit fiscal. En outre, le Fonds monétaire international, l'OCDE, les Nations Unies et le groupe de la Banque mondiale ont mis en place des plateformes de coopération fiscale⁽⁶⁵⁾. Le G20 est le forum intergouvernemental le plus actif dans le domaine de la fiscalité internationale. Enfin, sur le plan non gouvernemental, l'IFA et l'ILA peuvent contribuer non seulement à la détermination du droit applicable (*de lege lata*), mais aussi au développement futur (*de lege ferenda*) du droit fiscal international, y compris les droits des contribuables.

III. — DROIT INTERNATIONAL ET NATIONAL

La fiscalité est un attribut essentiel de la souveraineté des États⁽⁶⁶⁾. Les impôts sont prélevés par les autorités nationales ou locales sur la base des lois nationales. Par conséquent, l'interaction entre le droit international et le droit national est cruciale pour déterminer le statut juridique des contribuables. Les différentes approches des États concernant l'application interne du droit international (systèmes monistes par opposition aux systèmes dualistes) sont une question sensible dans le domaine du droit fiscal. Tant les traités internationaux que le droit international coutumier peuvent, sans autre transposition en droit interne, établir des

(63) Vgl. J. ODERMATT, « The Development of Customary International Law by International Organizations », *op. cit.*, pp. 491 et s.

(64) Com.Dr.Int., Conclusions sur l'identification du droit international coutumier, préc., p. 132, n° 8.

(65) Plate-forme de collaboration en matière fiscale, <http://www.oecd.org/ctp/platform-for-collaboration-on-tax.htm>.

(66) *Burlington Resources c. Équateur*, affaire CIRDI n° ARB/08/5, décision sur la responsabilité, 14 décembre 2012, paragraphe 391 ; voy. également *Meerapfel Söhne c. République centrafricaine*, affaire CIRDI n° ARB/07/10, extraits de sentence, 12 mai 2012, paragraphe 319.

droits et obligations individuels pour les personnes physiques et morales, à condition qu'ils soient suffisamment précis⁽⁶⁷⁾. Toutefois, la question de savoir si les contribuables peuvent fonder leurs demandes devant les autorités administratives ou les tribunaux nationaux directement sur une disposition d'un traité, et s'il peut être dérogé à ces dispositions par le droit interne ultérieur (« dérogation au traité »)⁽⁶⁸⁾, dépend en outre de leur applicabilité directe et de leur statut en droit interne⁽⁶⁹⁾. Il s'agit là de questions de droit constitutionnel interne⁽⁷⁰⁾.

Dans l'Union européenne, le conflit entre le droit national et le droit international est particulièrement complexe. Bien que les impôts directs ne soient pas harmonisés, le droit primaire et le droit dérivé de l'Union ont une influence considérable sur les systèmes fiscaux des États membres de l'UE. Bien que ces derniers aient le droit d'exercer leur souveraineté par le biais du droit national et des conventions fiscales internationales, ils doivent se conformer au droit de l'Union européenne⁽⁷¹⁾.

(67) Cf. par exemple, CIJ, arrêt du 27 juin 2001 — *La Grand (Allemagne/États-Unis)* — *CIJ Recueil*, 2001, p. 466, n° 42 ; Cour interaméricaine des droits de l'homme, avis consultatif du 1^{er} octobre 1999 — Oc-16/99, n°s 82 et s. ; CJUE, arrêt du 5 février 1963, *Van Gend en Loos*, 26/62, ECLI:EU:C:1963:1, p. 27 et dispositif 1.

(68) C'est le cas en Allemagne, Cour constitutionnelle fédérale allemande, arrêt du 15 décembre 2015 — 2 BvL 1/12, p. II. 2 (concernant la lutte contre les abus). Klaus Vogel s'est battu toute sa vie contre la violation des traités. La Cour fiscale fédérale allemande a partagé son point de vue et a considéré que la dérogation au traité était inconstitutionnelle, ordonnances du 11 décembre 2013 — I R 4/13 et du 10 janvier 2012 — I R 66/09 ; voy. K. VOGEL, in K. VOGEL/M. LEHNER (eds), *Doppelbesteuerungsabkommen*, 5^e éd., 2008, p. 174, *Einleitung des OECD-MA*, paragraphe 205 ; sur le débat dans la littérature M. LEHNER, in K. VOGEL/M. LEHNER (eds), *Doppelbesteuerungsabkommen*, 6^e éd., 2015, *Einleitung des OECD-MA*, paragraphes 197 et s. ; sur l'inconstitutionnalité également P. VÖNIKY, « Verfassungsrecht und internationale Verträge », in ISENSEE/KIRCHHOF (eds), *Handbuch des Staatsrechts*, 3^e éd., vol. XI, Internationale Bezüge, 2013, § 236, paragraphe 33, et A. RUST/E. REIMER, « Treaty Override im deutschen Internationalen Steuerrecht », *Internationales Steuerrecht*, 2005, pp. 843 et s.

(69) Cf. par exemple K. KAISER, « Treaties, Direct Applicability », in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, 2013, paragraphes 14 à 18, 20 ; L. HENRY, « When is a Treaty Self-Executing », *Michigan Law Review*, vol. 27, 1929, pp. 776 et s. ; Cour suprême des États-Unis, arrêt du 25 mars 2008 — 128 S. Ct. 1436 (2008), *sub c in fine*, dissidence de *Breyer et al* — *Medellin du Texas*.

(70) Pour l'Allemagne, voy. les articles 24, 25 et 59, paragraphe 2, de la Loi fondamentale allemande ; voy. également M. WILL, « Völkerrecht und nationales Recht », *Juristische Ausbildung*, 2015, pp. 1164 et s.

(71) CJUE, jurisprudence constante ; arrêt de principe du 14 février 1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, paragraphe 21 ; plus récemment, par exemple, arrêt du 3 mars 2020, *Google Ireland*, C-482/18, ECLI:EU:C:2020:141, paragraphe 37.

IV. — CLASSIFICATION DES DROITS HUMAINS DANS LE DROIT FISCAL

En droit fiscal, les droits humains sont généralement classés en fonction des droits procéduraux, des droits liés aux sanctions et des droits substantiels. Cette classification tient compte des différents degrés auxquels l'exercice de ces droits et leur contrôle judiciaire affectent la souveraineté fiscale.

En ce qui concerne les droits procéduraux, les tribunaux peuvent systématiquement faire appliquer ce contrôle sans remettre en cause les considérations politiques et les priorités législatives qui sous-tendent le système fiscal national spécifique. Par conséquent, le contrôle des droits procéduraux en matière fiscale peut généralement être plus strict que le contrôle relatif aux droits substantiels tels que les droits fondamentaux à l'égalité ou à la propriété.

Les droits liés à l'imposition de sanctions, y compris les pénalités, présentent certaines similitudes avec les droits procéduraux. Néanmoins, ils justifient la création d'une catégorie distincte. La proportionnalité des sanctions par rapport aux objectifs législatifs revêt une importance particulière. En matière fiscale, l'État est plus enclin à imposer des sanctions sévères ayant un effet dissuasif afin de prévenir de futures violations des règles fiscales. Toutefois, celles-ci peuvent avoir un impact disproportionné sur l'exercice des droits humains. Un juste équilibre doit donc être trouvé entre l'efficacité de ces mesures et leur impact sur les individus.

Dans le cas des droits substantiels, un contrôle judiciaire strict des décisions politiques qui peuvent sous-tendre les lois fiscales n'est généralement pas possible. Il appartient en premier lieu au législateur de déterminer comment exercer la souveraineté fiscale. Toutefois, cela ne devrait pas empêcher les tribunaux d'évaluer si l'État a exercé ce pouvoir discrétionnaire conformément au principe de l'État de droit et aux limites externes imposées à l'exercice de la souveraineté fiscale par la protection des droits humains.

V. — DROITS PROCÉDURAUX

§ 1. — *Introduction*

Les droits procéduraux donnent effet aux droits substantiels. Ils ne se rapportent pas à l'impôt dû et ne sont pas directement liés à celui-ci, mais plutôt à la procédure d'évaluation et de recouvrement de celui-ci. Les droits procéduraux s'appliquent à tous les stades de la procédure fiscale. Ils comprennent les règles relatives à l'enregistrement et à l'identification des contribuables, à la présentation des déclarations fiscales, à la conduite des contrôles fiscaux, à l'établissement et au recouvrement des impôts et aux sanctions, y compris les pénalités. Nous traitons toutefois ces dernières comme une catégorie distincte. Sont également incluses les procédures administratives visant à résoudre les litiges entre les contribuables et les autorités fiscales, ainsi que les recours judiciaires qui garantissent l'exercice effectif des pouvoirs d'imposition conformément à l'État de droit⁽⁷²⁾.

Le principe général de l'État de droit s'applique à la fois à la procédure fiscale et aux aspects matériels de l'imposition (en particulier l'interdiction de l'arbitraire). L'expression procédurale la plus importante de l'État de droit est le droit à une protection juridictionnelle efficace, qui comprend plusieurs sous-principes spécifiques, tels que l'accès à la justice (*ubi ius, ubi remedium*), l'égalité des armes, l'absence d'auto-incrimination (*nemo tenetur*), l'interdiction de la double incrimination (*ne bis in idem*) et le droit d'être entendu (*audi alteram partem*). Ces droits sont compris dans le droit à un procès équitable. Trois aspects principaux sont particulièrement importants dans les procédures fiscales, à savoir le droit d'accès du contribuable aux documents (*habeas data*), le droit d'être entendu et le droit à la protection juridictionnelle.

La jurisprudence facilement accessible de la CJUE et de la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH) est la pierre angulaire d'une protection efficace des droits procéduraux des contribuables. Elle pourrait également servir de source d'inspiration pour l'élaboration d'une norme mondiale. Elle sera donc présentée plus en détail ci-dessous.

(72) P. PISTONE, in P. PISTONE (eds), *Tax Procedures — General Report*, EATLP Madrid Congress 2019, 2020, pp. 3 et s.

§ 2. — *Accès aux documents (Habeas Data)*

L'accès à tous les documents et informations, qui peuvent concerner les parties à un litige, fait partie intégrante du droit à un procès équitable. C'est une condition essentielle pour l'exercice effectif des droits de la défense dans les procédures fiscales⁽⁷³⁾. Ce droit est donc le premier des droits procéduraux à être mis en œuvre.

Les contribuables doivent avoir accès aux documents pertinents détenus par les autorités fiscales, si nécessaire par le biais d'une procédure de divulgation⁽⁷⁴⁾. Cet accès n'est pas limité aux documents sur lesquels l'autorité fiscale a fondé sa décision à l'encontre du contribuable. Il porte plutôt sur les preuves recueillies par l'autorité fiscale, qui peuvent être avantageuses et prouver que le contribuable a agi légalement⁽⁷⁵⁾. Si l'accès n'est pas correctement assuré, le droit à un procès équitable est violé⁽⁷⁶⁾.

Toutefois, le droit d'accès aux documents n'est pas absolu. Il peut être légitimement limité, notamment dans le cadre de contrôles fiscaux. En outre, les lois nationales protégeant le secret fiscal et professionnel⁽⁷⁷⁾ peuvent, dans certaines circonstances, ne justifier qu'un accès partiel⁽⁷⁸⁾.

§ 3. — *Droit d'être entendu (Audi Alteram Partem)*

Le droit à un procès équitable comprend le droit d'être entendu (*audi alteram partem*) dans les procédures administratives et devant un tribunal. Il oblige les autorités fiscales à donner aux contribuables la possibilité d'exprimer leur point de vue tout au long de la procédure. En principe, l'audition doit avoir lieu avant que les autorités ne prennent des mesures susceptibles d'affecter les contribuables. Elle n'est différente que s'il existe une justification à la décision immédiate et à son

(73) L'article 43 de la Constitution argentine contient une disposition spécifique sur l'accès aux documents dans les procédures fiscales purement internes ; voy. également CJUE, arrêt du 9 novembre 2017, *Ispas*, C-298/16, ECLI:EU:C:2017:843, paragraphe 39.

(74) Voy. par exemple la Cour européenne des droits de l'homme, *McGinley et Egan c. Royaume-Uni*, n° 21825/93 et 23414/94, 9 juin 1998, §§ 86 et 90.

(75) CJUE, arrêt du 16 octobre 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, ECLI:EU:C:2019:861, paragraphe 54.

(76) Cour EDH, 5 avril 2012, *Chambaz c. Suisse*, n° 11663/04, § 63.

(77) CJUE, *Glencore Agriculture Hungary*, préc. paragraphe 55, avec référence à *Ispas*, paragraphe 36.

(78) CJUE, *Glencore Agriculture Hungary*, préc. paragraphes 56 et 57.

exécution ou si une audition préalable n'aurait pas pu aboutir à un résultat différent⁽⁷⁹⁾.

Audi alteram partem comprend non seulement le droit des contribuables d'exprimer leur point de vue⁽⁸⁰⁾, mais aussi l'obligation des autorités fiscales de prendre en compte ces points de vue dans leur motivation. Lors d'un litige fiscal, ce droit n'implique pas nécessairement l'obligation de tenir une audience, mais au moins le droit et la possibilité pour les parties de présenter leur point de vue avant que le tribunal ne se prononce sur l'affaire. Toutefois, les parties ne sont pas tenues de faire usage de cette possibilité.

§ 4. — *Droit à la protection juridictionnelle*

Le droit à un recours effectif et à un tribunal impartial comprend le droit de tout contribuable dont les droits ont été lésés d'avoir accès à un tribunal (*ubi ius, ibi remedium*). Le tribunal doit être indépendant, impartial et préalablement établi par la loi. En particulier dans le cas des juges à temps partiel, des conflits d'intérêts peuvent survenir en raison d'autres activités susceptibles de remettre en cause leur indépendance et leur impartialité. Il en va de même lorsque les tribunaux ne sont pas établis par la loi⁽⁸¹⁾ ou que leurs membres sont soit nommés par les autorités fiscales, soit détachés à bref délai par ces autorités⁽⁸²⁾.

Expression essentielle de l'État de droit, le droit à la protection juridictionnelle permet le contrôle de tous les actes juridiques adoptés par les autorités fiscales au cours d'une procédure fiscale, y compris lorsqu'ils

(79) P. PISTONE, « The EU Charter of Fundamental Rights, General Principles of EU Law and Taxation », in B. TERRA/P. WATTEL, *European Tax Law*, 7^e éd. 2018, pp. 169 et s.

(80) CJUE, arrêt du 3 juillet 2014, *Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 et C-130/13, ECLI:EU:C:2014:2041, paragraphe 73.

(81) Voy. l'article 6, paragraphe 1, de la Cour EDH et l'article 47, paragraphe 2, de la Charte de l'Union européenne.

(82) La CJUE considère les tribunaux d'arbitrage fiscal portugais comme des tribunaux indépendants, arrêt du 12 juin 2014, *Ascendi*, C-377/13, ECLI:EU:C:2014:1754, points 22 à 34 ; voy. également les affaires pendantes C-388/19, *Autoridade Tributária e Aduaneira*, et C-545/19, *Allianzgi-Fonds Aevn* ; voy. toutefois l'arrêt du 21 janvier 2020, *Banco de Santander*, C-274/14, ECLI:EU:C:2020:17, points 53 et s., sur le *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Organe central de contrôle administratif, Espagne), qui n'est pas une juridiction indépendante.

sont liés à l'assistance mutuelle transfrontalière⁽⁸³⁾. Toutefois, l'article 6 de la CEDH ne garantit le droit à un procès équitable que pour les « litiges relatifs à des droits et obligations de caractère civil ou à des accusations en matière pénale »⁽⁸⁴⁾. Cela n'inclut pas les litiges fiscaux⁽⁸⁵⁾. Toutefois, la Cour EDH interprète la notion d'« accusation pénale » au sens large, de sorte que les questions fiscales sont couvertes dans le cadre des sanctions. Le droit à un procès équitable prévu par la Charte de l'Union européenne ne contient pas cette limitation, mais la Charte ne s'applique que dans le cadre du droit de l'Union⁽⁸⁶⁾. En fin de compte, tant la CJUE que la CEDH protègent les droits procéduraux dans de nombreux cas, et la CJUE protège même dans le cadre de contrôles fiscaux purement nationaux, nonobstant la notion de « dans le champ d'application du droit de l'Union »⁽⁸⁷⁾. L'article 8 (droit à un procès équitable) et l'article 25 (droit à la protection juridictionnelle) de la Convention américaine des droits de l'homme s'appliquent également expressément aux questions fiscales⁽⁸⁸⁾.

Diverses mesures fiscales peuvent décourager l'accès à la justice. Il s'agit notamment de l'institution juridique *solve et repete*⁽⁸⁹⁾. Selon le principe *solve et repete*, le contribuable est d'abord tenu de payer la dette fiscale réclamée par l'administration fiscale et n'a le droit de la réclamer qu'une fois que son illégalité a été établie par un tribunal. Cela va

(83) CJUE, *Fonds d'investissement Berlioz*, préc., dispositif 2 et paragraphe 59. Dans les affaires jointes pendantes *État du Grand-duché de Luxembourg*, C-245/19 et 246/19, la question se pose également en relation avec le droit à la protection des données. Dans ses conclusions présentées le 2 juillet 2020, ECLI:EU:C:2020:516, l'avocat général Kokott a invité la Cour à considérer qu'une violation de ce droit et de l'article 47 de la Charte de l'UE se produirait en l'absence d'un recours juridictionnel de la personne intéressée avant l'échange d'informations.

(84) Cf. par exemple la Cour européenne des droits de l'homme, *Ravon et autres c. France*, n° 18497/03, 21 février 2008, § 24.

(85) Cour EDH, 12 juillet 2001, *Ferrazzini c. Italie*, n° 44759/98, §§ 20-31.

(86) Article 51, paragraphe 1, de la Charte de l'Union européenne ; CJUE, arrêt du 26 février 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, ECLI:UE:C:2013:105, paragraphes 16 et s., et conclusions de l'avocat général Kokott du 11 juillet 2019 dans les affaires jointes C-469/18 et C-470/18, *Belgische Staat*, ECLI:EU:C:2019:597, points 30 et s.

(87) Cf. par exemple CJUE, *Ipsas*, préc. et Cour EDH, *Ravon et autres c. France*, préc.

(88) Voy. égal. l'intervention de la Commission interaméricaine des droits de l'homme dans l'affaire *Cantos contre l'Argentine*, http://www.worldcourtp.com/iacthr/eng/decisions/202.11.2028_Cantos_v_Argentina.pdf.

(89) Pour l'incompatibilité de la *solution et de la répétition* avec le droit d'accès à la justice et le principe d'égalité, voy. la Cour constitutionnelle italienne, arrêt n° 21 du 15 mars 1961.

au-delà de la règle en vigueur dans de nombreux États, selon laquelle les recours en droit fiscal n'ont pas d'effet suspensif et n'entravent donc pas le recouvrement des créances fiscales⁽⁹⁰⁾.

Un accès efficace à la justice exige également que les règles d'accès soient claires⁽⁹¹⁾ et qu'une aide juridique soit accordée si nécessaire.

L'égalité des armes est au cœur du droit à un procès équitable. Avec l'*habeas data*⁽⁹²⁾, elle est le fondement du droit à une défense efficace (article 48 de la Charte de l'UE). Elle donne aux parties le droit de produire des preuves en leur faveur. Des délais sont toutefois autorisés et servent l'objectif de sécurité juridique.

Les règles de preuve ne doivent pas avoir pour conséquence de rendre l'exercice du droit pratiquement impossible ou excessivement difficile⁽⁹³⁾. Cela peut être le cas pour les présomptions légales (ou les présomptions résultant de la pratique des autorités fiscales⁽⁹⁴⁾), notamment si elles sont irréfutables⁽⁹⁵⁾, pour les règles de preuve qui renversent la charge de la preuve pour le contribuable sans que des raisons sérieuses le justifient⁽⁹⁶⁾, ou pour l'exclusion de tout type de preuve autre que les preuves documentaires⁽⁹⁷⁾. Toutefois, il n'est pas contesté que, dans le cadre de la libre appréciation judiciaire des preuves, les preuves documentaires peuvent *de facto* avoir un fort pouvoir de persuasion pour les tribunaux.

Le droit de ne pas s'incriminer soi-même (*nemo tenetur*) s'applique également aux infractions fiscales. Il impose aux autorités de prouver les faits incriminés sans avoir recours à des preuves obtenues par la

(90) Cf. G. WALDE, « Solve et Repete », *Finanzarchiv*, 1941, pp. 44 et s.

(91) Cf. Cour EDH, 16 décembre 1992, *de Geouffre de la Pradelle c. France*, n° 12964/87 ; 4 décembre 1995, *Bellet c. France*, n° 23805/94 ; 11 février 2014, *Maširević c. Serbie*, n° 30671/08.

(92) Voy. ci-dessus au point VI.2.

(93) CJUE, arrêt du 9 novembre 1983, *San Giorgio*, C-199/82, ECLI:EU:C:1983:318, paragraphe 14.

(94) CJUE, arrêt du 2 octobre 2003, *Weber's Wine World et autres*, C-147/01, ECLI:EU:C:2003:533, paragraphe 114.

(95) CJUE, arrêt du 18 décembre 1997, *Garage Molenheide et autres contre État belge*, affaires jointes C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, ECLI:EU:C:1997:623, paragraphe 52.

(96) CJUE, arrêts du 8 mars 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, ECLI:EU:C:2017:177, paragraphe 53 ; et *N Luxembourg 1*, préc. paragraphes 142 et s., ainsi que *T Danmark*, préc. paragraphes 142 et s., ainsi que *T Danmark*, préc., sur la charge de la preuve et les présomptions.

(97) CJUE, *San Giorgio*, préc. point 14, et arrêt du 21 septembre 2000, *Michailidis*, affaires jointes C -441/98 et C-442/98, ECLI:EU:C:2000:479, point 36.

contrainte ou, de manière générale, au mépris de la volonté de l'accusé⁽⁹⁸⁾. Le principe *nemo tenetur* est particulièrement important compte tenu des obligations de notification prévues au point 12 de l'action BEPS et, en ce qui concerne l'UE, dans la directive dite DAC 6⁽⁹⁹⁾, si l'obligation de notification est transférée aux contribuables eux-mêmes. Toutefois, la situation du contribuable dans une procédure fiscale diffère sensiblement de celle d'un défendeur dans une procédure pénale⁽¹⁰⁰⁾. Les contribuables et leurs intermédiaires sont, en principe, tenus de coopérer avec les autorités fiscales. Toutefois, des questions peuvent se poser concernant la distinction entre le droit fiscal et le droit pénal, par exemple en ce qui concerne l'utilisation des preuves apportées par le contribuable dans le cadre d'une procédure pénale ultérieure. La violation d'une interdiction de collecte de preuves, telle que le principe *nemo tenetur*, ne signifie pas nécessairement que l'utilisation de ces preuves est également interdite. Au moins en Europe, aucune règle rigide n'est applicable à cet égard. En tout état de cause, la tendance est à l'utilisation de preuves obtenues illégalement pour prouver des crimes graves. Cependant, la gravité de l'infraction commise lors de l'obtention de la preuve a également son importance⁽¹⁰¹⁾. En Allemagne, il existe une interdiction limitée de l'utilisation de preuves obtenues illégalement⁽¹⁰²⁾.

(98) Cour EDH, *J.B. c. Suisse*, non. 31827/96, 3 mai 2001, § 64 ; voy. également R. LUJA, « Accounting Disclosure of Tax Liabilities, Fair Trial and Self-incrimination: Should the European Commission Endorse IFRS in the Light of the European Human Rights », in G. KOFLER, M. P. MADURO and P. PISTONE (eds), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, 2011, p. 263.

(99) Cf. article 8, points a) et a), et annexes de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *J.O.*, 2011, L 64, p. 1, telle que modifiée par la directive 2018/822/UE du Conseil du 25 février 2018, *J.O.*, 2018, L 139, p. 1 (« DAC 6 »).

(100) Cour EDH, 16 juin 2015, *van Weerelt c. Pays-Bas* (déc.), n° 784/14, § 56 ; Cour constitutionnelle allemande, ordonnance du 27 avril 2010 — 2 BvL 13/07, n° 3 — compatibilité de l'article 393, paragraphe 2, du Code fiscal allemand avec l'article 2, paragraphe 1, en liaison avec l'article 1, paragraphe 1, de la loi fondamentale allemande (*nemo tenetur*).

(101) Cf. Cour EDH, *Pélissier et Sassi c. France*, n° 25444/94, 25 mars 1999, § 45 ; CJUE, arrêt du 10 avril 2003, *Steffensen*, C-276/01, ECLI:EU:C:2003:228, paragraphe 75, et opinion Kokott, *État belge*, préc. Voy. égal. J. KOKOTT, « Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren », *Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht*, 2017, pp. 409 et s., et 415 et s. ; J. KOKOTT, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, préc., pp. 203 et s. § 4, paragraphes 64 et s. ; P. PISTONE, *Tax Procedures*, préc., pp. 82 et s.

(102) Article 393, paragraphe 2, du Code fiscal allemand : « Lorsque, au cours d'une procédure pénale, le ministère public ou le tribunal apprend, à partir du dossier fiscal, des

La Cour constitutionnelle allemande a confirmé que les preuves obtenues illégalement peuvent être utilisées dans le cadre d'infractions pour lesquelles il existe un intérêt public prépondérant⁽¹⁰³⁾. Cette interdiction ne s'applique qu'aux infractions fiscales graves.

Le principe *ne bis in idem* s'applique également dans les affaires fiscales de nature pénale, bien que la distinction entre droit pénal et droit administratif ne soit pas toujours facile⁽¹⁰⁴⁾. Sa partie procédurale (*ne bis vexari*) peut concerner aussi bien la phase administrative que la phase judiciaire de la procédure fiscale⁽¹⁰⁵⁾. En droit de l'Union, le principe *ne bis in idem* comporte même l'interdiction de faire l'objet de deux procédures judiciaires dans deux pays différents « au sein de l'Union » (article 50 de la Charte de l'Union européenne). Cette interdiction est fondée sur le principe de la reconnaissance mutuelle au sein de l'Union. En revanche, la Cour européenne des droits de l'homme ne peut appliquer ce principe qu'à l'égard d'un seul et même État⁽¹⁰⁶⁾. Il n'existe pas d'interdiction transfrontalière *ne bis in idem* en droit international général. Aux États-Unis⁽¹⁰⁷⁾, en raison de la double souveraineté, le principe *ne bis in idem* ne s'applique même pas dans les relations entre le gouvernement fédéral et les États⁽¹⁰⁸⁾.

§ 5. — Droits dans les situations transfrontalières

Les droits procéduraux fondamentaux lient également les autorités lorsqu'elles agissent dans le cadre de l'assistance mutuelle européenne

faits ou des preuves que le contribuable, conformément aux obligations qui lui incombent en vertu du droit fiscal, a révélés à l'administration fiscale avant l'ouverture de la procédure pénale ou en ignorant l'ouverture de la procédure pénale, cette connaissance ne peut être utilisée contre lui pour la poursuite d'un acte qui n'est pas un délit fiscal. Cette disposition ne s'applique pas aux crimes pour lesquels il existe un intérêt public impérieux à les poursuivre (article 30, paragraphe 4, point 5) ».

(103) Cour constitutionnelle allemande, ordonnance du 27 avril 2010 — 2 BvL 13/07.

(104) Voy. ci-après au point VII.

(105) Voy. égal. CJUE, arrêt du 20 mars 2018, *Menci*, C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197, et P. PISTONE, *Tax Procedures*, *op. cit.*, pp. 27, 29 et s, 59 et 110.

(106) L'article 4 du 7^e protocole additionnel à la Cour EDH contient l'approche commune : « procédures pénales d'un même État ».

(107) Voy. les ordonnances de la Cour constitutionnelle allemande du 31 mars 1987 — 2 BvM 2/86, et du 4 décembre 2007 — 2 BvR 38/06, toutes deux avec de nombreuses références.

(108) Cour suprême des États-Unis, arrêt du 17 juin 2019, 587 U.D. (2019) — *Gamble v. United States*.

ou internationale⁽¹⁰⁹⁾. Ceci est important, car les États membres sont actuellement très soucieux de supprimer les obstacles à une coopération efficace, comme la consultation préalable des parties concernées. Toutefois, la CJUE a clairement indiqué que la coopération administrative dans le domaine de la fiscalité ne doit pas porter atteinte à la protection des droits fondamentaux des contribuables. Dans son célèbre arrêt *Berlioz*⁽¹¹⁰⁾, elle a décidé que la personne à laquelle des informations sont demandées dans le cadre de l'assistance administrative internationale doit avoir accès à certains documents du dossier afin de pouvoir contester la légalité de la demande d'informations⁽¹¹¹⁾. Pour ce faire, la personne requise doit au moins avoir connaissance de la personne à laquelle s'applique l'enquête ou l'investigation et de la finalité fiscale pour laquelle les informations sont demandées. En outre, la juridiction nationale doit avoir pleinement accès à la demande de renseignements et à toute information supplémentaire. Si la juridiction nationale l'estime nécessaire, elle peut transmettre ces informations à la personne chargée de les fournir⁽¹¹²⁾. L'affaire est intéressante car, afin de faciliter l'assistance administrative internationale, le Luxembourg venait de supprimer les voies de recours, que la CJUE a ensuite ordonné de réintroduire. Dans ce contexte, la question reste ouverte de savoir si l'abolition des droits de consultation avant l'échange international de données et la coopération administrative transfrontalière, comme cela s'est produit dans le monde entier au cours du BEPS, résistera, à long terme, à l'examen critique des cours et tribunaux⁽¹¹³⁾.

(109) P. PISTONE, « The EU Charter of Fundamental Rights, General Principles of EU Law and Taxation », in B. TERRA/P. WATTEL, *European Tax Law*, op. cit., p. 153.

(110) CJUE, *Fonds d'investissement Berlioz*, préc.

(111) Voy. *ibid.*, paragraphe 100, en référence à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16/UE.

(112) *Ibid.*, points 92 et 100 ; voy. également les affaires pendantes C-245/19 et C-246/19, *État du Grand-duché de Luxembourg* (Droit de recours contre une demande d'information en matière fiscale) et C-437/19, *État du Grand-duché de Luxembourg*. Une approche similaire a été adoptée en Nouvelle-Zélande dans l'affaire *CIR contre Chatfield & Co Ltd* [2019] NZCA 73, concernant une demande d'informations en vertu de l'article 25 de la convention préventive de double imposition entre la Nouvelle-Zélande et la Corée du Sud.

(113) Dans ses conclusions du 2 juillet 2020 dans les affaires jointes C-245/19 et 246/19, *État du Grand-duché du Luxembourg*, préc., n° 147, l'avocat général Kokott a conclu que la personne tenue de fournir des informations, le contribuable et les tiers concernés devraient avoir accès à un recours juridique avant l'échange d'informations.

En outre, la protection des données est particulièrement intense en Europe, bien que moins importante jusqu'à présent dans le domaine du droit fiscal⁽¹¹⁴⁾. Néanmoins, le droit fondamental à la protection des données peut devenir important pour les autorités fiscales dans leur coopération avec les pays tiers où le niveau de protection est nettement inférieur. La CJUE exige généralement « un niveau de protection essentiellement équivalent à celui garanti au sein de l'Union européenne »⁽¹¹⁵⁾.

Des problèmes d'accès à la justice pourraient également se poser dans le cadre du règlement transfrontalier des différends fiscaux, où les procédures amiables et d'arbitrage prévues par les conventions fiscales ou l'instrument multilatéral seraient considérées comme des procédures judiciaires ou quasi judiciaires. Cette question est toutefois controversée⁽¹¹⁶⁾. En tout état de cause, compte tenu du principe du procès équitable, il semble y avoir une tendance à une plus grande participation des contribuables à ces procédures⁽¹¹⁷⁾. Quoi qu'il en soit, l'obligation de motivation s'applique non seulement aux décisions judiciaires mais aussi aux décisions administratives, qui doivent toutefois concerner des particuliers⁽¹¹⁸⁾.

L'objectif de la directive 2017/1852 sur les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'UE⁽¹¹⁹⁾ est d'améliorer et d'accroître l'efficacité des procédures d'accord mutuel et d'arbitrage. Toutefois, du point de vue des contribuables, des préoccupations subsistent, notamment en ce qui concerne les procédures d'arbitrage dans le cadre de la procédure dite de « baseball »⁽¹²⁰⁾. Dans cette procédure, les arbitres se contentent de choisir, sans donner de raisons, entre deux solutions présentées par les parties.

(114) Sur la protection des données, voy. VIII.2.

(115) CJUE, arrêt du 16 juillet 2020, *Facebook Ireland et Schrems*, C-311/18, ECLI:EU:C:2020:559, dispositif 2.

(116) Refusé par exemple par P. PISTONE, *Tax Procedures*, op. cit., pp. 94 et s.

(117) Voy. les propositions dans K. PERROU, *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*, IBFD Doctoral Series, vol. 28, 2014 ; P. BAKER & P. PISTONE, « BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations », 25 *EC Tax Review* 5/6, 2016, pp. 335-345.

(118) Voy. par exemple l'article 41, paragraphe 2, point c), de la Charte de l'Union européenne.

(119) Directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, *J.O.*, 2017, L 265, p. 1.

(120) Article 10, paragraphe 2, de la directive 2017/1852 ; voy. également l'article 23 de l'instrument multilatéral et le point III.1.b).

§ 6. — *Mécanismes de protection alternatifs,
en particulier les médiateurs*

Outre le contrôle administratif et juridictionnel interne, de nombreux pays ont mis en place des mécanismes alternatifs de plainte pour protéger les droits des contribuables. Dans le cadre de ces mécanismes, ils peuvent se défendre contre l'arbitraire ou les abus des autorités fiscales. Il existe parfois des inhibitions à porter de telles accusations devant les tribunaux. En outre, les alternatives extrajudiciaires sont généralement moins coûteuses. Ces mécanismes sont généralement limités aux plaintes relatives aux aspects procéduraux de l'interaction entre le contribuable et l'autorité. Ils servent souvent à protéger les droits inscrits dans la loi ou dans une charte (non juridiquement contraignante) des droits des contribuables⁽¹²¹⁾.

Les contribuables peuvent déposer leurs plaintes directement auprès de l'administration fiscale, qui procède à un examen interne, idéalement par une équipe indépendante. Sinon, une institution gouvernementale indépendante, telle qu'un médiateur, examinera les plaintes. En règle générale, ces services sont gratuits pour le contribuable. Toutefois, les pouvoirs des médiateurs fiscaux se limitent souvent à fournir des recommandations non contraignantes au contribuable et à l'autorité fiscale compétente. De ce fait, ces mécanismes n'excluent généralement pas l'accès des contribuables aux procédures juridictionnelles formelles si les voies informelles ne débouchent pas sur un résultat satisfaisant.

Il existe des médiateurs dont les activités concernent généralement l'action du gouvernement⁽¹²²⁾, et des médiateurs qui sont responsables de domaines spécifiques⁽¹²³⁾. Les médiateurs fiscaux spécialisés, en particulier, ont obtenu des résultats très satisfaisants dans différents pays du monde. Le National Taxpayers' Advocate aux États-Unis en est un exemple⁽¹²⁴⁾. L'autorité mexicaine de défense des droits des contribuables (PRODECON) est également indépendante et dispose

(121) Voy. la note de bas de page 46.

(122) Par exemple en Nouvelle-Zélande ; voy. aussi l'article 43 de la Charte de l'UE concernant le médiateur européen.

(123) Comme le médiateur des services parlementaires et de santé du Royaume-Uni.

(124) En 1979, l'IRS a créé le service de défense des contribuables. Depuis 1997, le Taxpayer Advocate Service fonctionne comme un organisme indépendant au sein de l'IRS. L'institution se bat pour les droits des contribuables et promeut leur confiance dans l'intégrité et la responsabilité de l'IR.

de pouvoirs étendus⁽¹²⁵⁾. D'autres médiateurs fiscaux spécialisés⁽¹²⁶⁾ ont des mandats spécifiques pour enquêter sur les plaintes concernant les droits procéduraux. Comme l'inspecteur général des impôts australien, un médiateur fiscal peut être doté de pouvoirs spéciaux par la loi pour obtenir des informations. Cela favorise l'efficacité de ses enquêtes. Selon la structure de la procédure, les contribuables doivent d'abord épuiser les recours internes à l'autorité avant de faire appel au médiateur fiscal.

Les médiateurs agissent en toute indépendance. Ils n'agissent pas nécessairement en tant qu'avocat du contribuable. Toutefois, comme l'indique souvent leur désignation en tant que « Avocat des contribuables », *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente* (PRODECON) ou « Autorité de défense des droits du contribuable », leur *raison d'être* est néanmoins de défendre les droits du contribuable.

Les procédures informelles du médiateur fiscal peuvent clarifier des questions de procédure pour certains contribuables et améliorer de manière générale les procédures administratives. Dans certaines circonstances, le médiateur fiscal peut prendre d'autres mesures de protection, telles que l'indemnisation des contribuables pour les pertes financières résultant d'erreurs administratives⁽¹²⁷⁾.

VI. — DROITS LIÉS AUX SANCTIONS

Traditionnellement, une distinction est faite entre les sanctions administratives et pénales. Ces dernières sont généralement plus sévères et ont un effet stigmatisant. Les paiements d'impôts supplémentaires — souvent sous forme de surtaxes — dus au simple fait de ne pas payer

(125) Le PRODECON est habilité par la législation fédérale à recevoir et à traiter les plaintes déposées par les contribuables contre tout acte de l'administration fiscale fédérale mexicaine, exerçant ainsi sa fonction de médiateur fiscal pour sauvegarder les droits fondamentaux des contribuables. Les plaintes doivent être résolues par une procédure souple, sans formalisme strict. Toutefois, si le PRODECON n'est pas en mesure de trouver une solution avec l'autorité fiscale, il peut émettre une recommandation publique non contraignante exposant le comportement inapproprié de l'autorité fiscale.

(126) Voy. le médiateur fiscal d'Afrique du Sud, le DEDECON du Chili, le médiateur des contribuables du Canada, le Consejo para la Defensa del Contribuyente d'Espagne, le Médiateur des ministères économiques et financiers de France, les Defensorías del Contribuyente de Colombie et du Pérou, le médiateur fiscal fédéral du Pakistan et l'inspecteur général des impôts d'Australie.

(127) Par exemple, le régime australien d'indemnisation pour les préjudices causés par une administration défectueuse.

l'impôt à temps et dans sa totalité appartiennent à la première catégorie. En revanche, les sanctions pénales exigent une intention [un dol]. En Europe, cependant, la ligne de démarcation entre les sanctions administratives et pénales est floue. Selon la jurisprudence *Engel*⁽¹²⁸⁾ de la Cour européenne des droits de l'homme, la sévérité des sanctions est un facteur décisif. Par exemple, le montant à payer à la suite d'une sanction administrative peut être très élevé et donc remplir les critères d'application de l'article 6 de la CEDH, qui ne s'applique qu'aux droits et obligations de caractère civil ou aux accusations pénales⁽¹²⁹⁾.

Le principe de légalité (*nulla poena sine lege*) s'applique également au droit fiscal pénal. Selon ce principe, le comportement doit constituer une infraction au moment où il a lieu. Cela présuppose que l'auteur de l'infraction soit conscient de l'infraction. Cela justifie l'obligation de supporter les conséquences drastiques liées à l'infraction.

En appliquant le principe *ne bis in idem*, la Cour européenne des droits de l'homme a plus récemment pris en compte les différentes caractéristiques et fonctions des surtaxes et des pénalités fiscales et permet leur combinaison dans certaines circonstances⁽¹³⁰⁾. Toutefois, une combinaison de sanctions administratives et pénales peut également être couverte par l'interdiction⁽¹³¹⁾.

Si différents organes sont chargés de l'évaluation de ces sanctions, les contribuables peuvent avoir à se défendre deux fois, d'abord en ce qui concerne la surtaxe fiscale et ensuite en ce qui concerne la sanction pénale. Cela peut entrer en conflit avec la partie procédurale de l'interdiction de la double incrimination (c'est-à-dire ne pas être poursuivi deux fois pour les mêmes faits — *ne bis vexari*), d'autant plus que les deux types de sanctions fiscales poursuivent souvent un objectif commun.

C'est précisément dans le domaine de la lutte contre la fraude à la TVA qu'un contribuable qui connaissait ou aurait dû connaître une fraude commise en amont ou en aval de sa transaction dans la chaîne d'approvisionnement peut même être confronté à une triple charge (refus de déduction et d'exonération plus pénalité). Tout compte fait, cela pourrait équivaleoir à une sanction sans que le contribuable ne soit soumis

(128) Cour EDH, 8 juin 1976, *Engel et autres c. Pays-Bas*, n°s 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 et 5370/72, § 10.

(129) *Ibid.* ; voy. plus en détail au point VI.4.

(130) Cour EDH, 15 novembre 2016, *A et B c. Norvège*, n°s 24130/11 et 29758/11, §§ 130 et s. ; cf. également CJUE, *Menci*, préc. paragraphe 61.

(131) Cf. CJUE, *Åkerberg Fransson*, préc. paragraphes 34 et s.

à des conditions subjectives suffisantes pour que le système juridique réagisse aussi durement⁽¹³²⁾.

Enfin, la présomption d'innocence (*in dubio pro reo*) implique que la culpabilité de la personne accusée d'une infraction fiscale doit être prouvée (charge de la preuve) au-delà de tout doute raisonnable (norme de preuve)⁽¹³³⁾. Les présomptions en droit fiscal peuvent se heurter à cette exigence.

Enfin, le principe de proportionnalité⁽¹³⁴⁾ fixe des limites aux sanctions. Elles doivent être appropriées, nécessaires et proportionnées. Les sanctions excessives sont interdites. Bien que la prévention soit un objectif légitime, les sanctions qui poursuivent principalement et unilatéralement des objectifs dissuasifs peuvent enfreindre l'interdiction de l'excès. En outre, le principe de proportionnalité exige que le niveau des sanctions soit basé sur un certain nombre de facteurs objectifs et subjectifs, y compris la gravité de l'infraction, la récidive et la situation économique des contrevenants.

VII. — DROITS SUBSTANTIELS

§ 1. — *Le principe d'égalité*

a) *Introduction*

Le principe d'égalité est inscrit dans divers instruments juridiques : constitutions et lois nationales, conventions fiscales bilatérales⁽¹³⁵⁾ et autres accords internationaux⁽¹³⁶⁾. Les contribuables peuvent compter sur tous ces instruments. La protection effective du principe d'égalité est

(132) Voy. au point VI.2.

(133) Sur la charge et les normes de preuve dans une perspective comparative, voy. J. KOKOTT, *Beweislastverteilung und Prognoseentscheidungen bei der Anspruchsnahme von Grund- und Menschenrechten*, 1993, pp. 12 et s., et *The Burden of Proof in Comparative and International Human Rights Law*, 1998.

(134) Sur l'importance du principe de proportionnalité en tant que principe général de droit internationalement reconnu, voy. l'arrêt de la Cour constitutionnelle allemande du 5 mai 2020 — 2 BvR 859/15, 2 BvR 1651/15, 2 BvR 2006/15 et 2 BvR 980/16 — paragraphes 124 et s.

(135) Voy. le principe de non-discrimination dans l'article 24 des conventions fiscales bilatérales basées sur le modèle de convention de l'OCDE.

(136) Par exemple, les articles 20 et 21 de la Charte de l'UE sur l'égalité devant la loi et la non-discrimination, l'article 14 de la Cour EDH et le protocole 12 de la Cour EDH.

normalement garantie par tous les tribunaux, des tribunaux inférieurs aux tribunaux suprêmes et aux cours constitutionnelles. Lorsqu'une loi supranationale ou des accords internationaux existent, des tribunaux supranationaux et/ou internationaux peuvent être ajoutés⁽¹³⁷⁾.

Le principe d'égalité est le fondement du droit fiscal et y trouve de nombreuses manifestations. Premièrement, le principe général d'égalité en tant que tel est de la plus haute importance dans le droit fiscal, car il garantit l'égalité de traitement — y compris l'application égale⁽¹³⁸⁾ des impôts dus par tous les contribuables. Deuxièmement, le principe de la capacité contributive, qui est explicitement reconnu dans certaines constitutions nationales⁽¹³⁹⁾, est une expression spécifique du principe d'égalité. Troisièmement, le principe d'égalité implique la neutralité concurrentielle. Quatrièmement et enfin, il vise l'équité et la justice entre les contribuables.

Dans les paragraphes suivants, ces différentes expressions internationalement reconnues du principe d'égalité sont développées plus en détail.

(137) Par exemple, la CJUE, la Cour EDH et la Cour interaméricaine des droits de l'homme.

(138) Cour constitutionnelle allemande, arrêts du 27 juin 1991 — 2 BvR 1493/89 —, BVerfGE 84, 239, *Zinsbesteuerung*, paragraphe 109, et du 9 mars 2004 — 2 BvL 17/02 —, BVerfGE 110, 94, *Spekulationssteuer*, points II.1. et s. ; R. ECKHOFF, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen Vollzug des Einkommensteuerrechts*, 1999.

(139) Par exemple, l'article 4, paragraphe 5, de la Constitution de la Grèce : « Les citoyens grecs supportent les charges publiques sans distinction de capacité ». Article 53, paragraphe 1, de la Constitution italienne : « Chacun est tenu de contribuer aux dépenses publiques en proportion de sa capacité fiscale ». Article O de la Constitution de la Hongrie : « Toute personne est responsable d'elle-même et est tenue de contribuer à l'accomplissement des tâches de l'État et de la communauté selon ses capacités et ses possibilités » ; et l'article XXX de la même constitution : « (1) Chacun contribue à la satisfaction des besoins communs en fonction de sa capacité à travailler ou à participer à la vie économique. (2) Le niveau de la contribution à la satisfaction des besoins communs est déterminé, dans le cas des personnes ayant des enfants, en tenant compte des dépenses encourues pour l'éducation des enfants » ; article 31, paragraphe 1, de la Constitution espagnole : « Tous contribuent aux dépenses publiques en fonction de leurs possibilités économiques et au moyen d'un système fiscal équitable fondé sur le principe de l'égalité et de la progression, qui ne doit en aucun cas être confiscatoire » ; article 24, paragraphe 1, de la Constitution de Chypre : « Toute personne est tenue de contribuer, selon ses moyens, à la charge publique » ; voy. également K. TIPKE, « Europäisches Steuerverfassungsrecht, Eine rechtsvergleichende Übersicht », in P. KIRCHHOF/M. LEHNER *et al.* (eds), *Staaten und Steuern, Festschrift Vogel*, 2000, pp. 561 et s., et 567 et s. ; K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, 2000, p. 486 avec d'autres références ; L. OHLENDORF, *Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union*, 2015, pp. 114 et s.

b) *Le principe général d'égalité*

Le principe général d'égalité exige que les contribuables soient égaux devant la loi. En outre, il constitue le principal cadre de référence du législateur. Il oblige le législateur à traiter de manière égale des situations substantiellement égales en termes d'imposition et de manière inégale des situations substantiellement inégales⁽¹⁴⁰⁾. En outre, les autorités fiscales doivent appliquer le droit fiscal de la même manière à tous les contribuables. En même temps, le principe d'égalité implique un traitement cohérent. En conséquence, le droit fondamental à la propriété issu de l'article 1^{er} du 1^{er} protocole à la CEDH (tel qu'interprété par la Cour européenne des droits de l'homme) interdit toute charge individuelle et excessive pour une personne ou un groupe spécifique de contribuables⁽¹⁴¹⁾.

Le principe d'égalité s'applique aux personnes physiques et morales. Il s'applique aux impôts directs (par exemple, l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés) et indirects (notamment la TVA)⁽¹⁴²⁾. Il interdit souvent l'inégalité de traitement fondée sur la nationalité, par exemple au sein de l'UE et dans le cadre de conventions préventives de la double imposition et d'investissement⁽¹⁴³⁾.

c) *Le principe de la capacité contributive*

Selon le principe de la capacité contributive, les contribuables ayant des capacités différentes doivent être imposés différemment. De nombreuses constitutions le prévoient expressément⁽¹⁴⁴⁾. Le principe de la

(140) Cf. par exemple la Cour constitutionnelle allemande, ordonnance du 11 septembre 2008 — VI R 63/04, *Abgeordnetenbesteuerung*.

(141) Cour EDH, 14 novembre 2017, *P. Plaisier BV c. Pays-Bas*, nos 46184/16, 47789/16 et 19958/17, § 82.

(142) J. ENGLISH, in M. LANG/P. MELZ/E. KRISTOFFERSON, *Value Added Tax and Direct Taxation — Similarities and Differences*, 2009, pp. 1 et s., et 20 et s.

(143) Cf. par exemple, Cour fédérale d'Australie, arrêt du 30 octobre 2019, *Addy c. Commissioner of Taxation* [2019], FCA 1768, paragraphes 70 et s. : le désavantage fiscal pour les travailleurs en vacances enfreint l'article 25 de la convention fiscale entre l'Australie et le Royaume-Uni.

(144) Par exemple, article 108, paragraphe 7, de la Constitution de la Bolivie ; article 145, paragraphe 1, de la Constitution du Brésil ; article 4, paragraphe 5, de la Constitution de la Grèce ; article 53, paragraphe 1, de la Constitution de l'Italie ; article 181 de la Constitution du Paraguay ; articles O et XXX de la Constitution de la Hongrie ; article 31, paragraphe 1, de la Constitution de l'Espagne ; article 316 de la Constitution du

capacité contributive s'applique avant tout aux personnes physiques et, dans certains pays, également aux personnes morales⁽¹⁴⁵⁾.

Le principe de la capacité contributive peut jouer en faveur du contribuable en garantissant l'exonération fiscale des dépenses *vitales minimales* et la déduction des dépenses nécessaires de la base d'imposition. Les dépenses nécessaires d'une personne physique comprennent les dépenses personnelles telles que la nourriture, les vêtements, le logement et les dépenses professionnelles, encourues dans le cadre de l'exercice normal de l'activité comme condition préalable à la réalisation de bénéfices. Parfois, l'exigence d'une imposition progressive découle du principe de la capacité contributive. Cependant, l'imposition progressive peut être mieux fondée sur le principe de l'État providence⁽¹⁴⁶⁾. Le principe de la capacité contributive peut donc également justifier une charge fiscale plus élevée⁽¹⁴⁷⁾. En outre, le principe de la capacité contributive peut garantir un délai suffisant entre le fait imposable et le paiement de l'impôt.

De nombreux États membres de l'UE reconnaissent le lien entre le principe d'égalité et le principe de capacité contributive. Au niveau de l'Union, cependant, il ne joue qu'un rôle mineur. Cela est dû aux compétences limitées de l'Union européenne en matière de droit fiscal, notamment d'impôt sur le revenu. Néanmoins, la CJUE a appliqué le principe de la capacité contributive dans le cadre du principe de non-discrimination des libertés fondamentales⁽¹⁴⁸⁾. Ainsi, le principe de la

Venezuela ; article 24, paragraphe 1, de la Constitution de Chypre ; pour des informations détaillées sur le principe de la capacité contributive, voy. J. KOKOTT, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, op. cit., pp. 103 et s., § 3, paragraphes 48 et s.

(145) Par exemple, en Hongrie et en Pologne. La Commission européenne considère la taxation progressive sur le chiffre d'affaires comme une « aide d'État » aux entreprises dont le chiffre d'affaires est plus faible, voy. les affaires en cours C-562/19 P et C-596/19 P, *Commission/Pologne et Hongrie*. Voy. égal. CJUE, arrêt du 12 juin 2018, *Bevola et Jens W. Trock*, C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424 ; voy. également M. VALTA, *Grenzüberschreitende Leistungsfähigkeit multinationaler Unternehmen im EU-Recht, Internationales Steuerrecht*, 2020, pp. 189 et s.

(146) Cf. J. HEY, « Steuersystem und Steuerverfassungsrecht », in TIPKE/M. LANG, *Steuerrecht*, 23^e éd., 2018, pp. 65 et s., et 127, § 3, alinéa 212.

(147) Cf. par exemple la Cour suprême du Brésil, arrêt du 24 février 2016 — n° 6013/14 ; voy. aussi L. C. PESSÔA, « O principio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal », *Revista Direito GV*, 2009, pp. 2317 et s.

(148) CJUE, *Schumacker*, préc., paragraphe 32 ; interprétation extensive : *Bevola et Jens W. Trock*, préc., paragraphe 32 ; interprétation extensive : *Bevola et Jens W. Trock*, préc., paragraphes 39 et 59.

capacité contributive ne s'applique pas en *soi*, mais permet d'identifier les violations des libertés fondamentales⁽¹⁴⁹⁾.

Les taux d'imposition progressifs basés sur le chiffre d'affaires dans le cas des impôts spéciaux sont en principe laissés à la discrétion des États membres de l'Union⁽¹⁵⁰⁾. Par conséquent, les taux d'imposition progressifs, même si le taux le plus élevé affecte principalement les entreprises d'autres États membres, ne sont normalement pas discriminatoires. L'imposition progressive peut plutôt être fondée sur le chiffre d'affaires, puisque, d'une part, le montant du chiffre d'affaires constitue un critère de différenciation neutre et, d'autre part, le chiffre d'affaires constitue un indicateur pertinent de la capacité contributive d'un assujetti⁽¹⁵¹⁾.

On ne sait pas encore si et dans quelle mesure il devrait y avoir une application internationale et transfrontalière du principe de la capacité contributive en matière fiscale. Le principe de la capacité contributive peut être invoqué contre la double imposition, tout comme il est censé justifier l'obligation de prendre en compte les dépenses personnelles⁽¹⁵²⁾ et même les pertes finales des entreprises⁽¹⁵³⁾. Après tout, le fait de taxer plus d'une fois le même événement n'a rien à voir avec la taxation en fonction de la capacité contributive. Elle pèse également sur les contribuables qui exercent leurs activités au-delà des frontières. Cela est contraire au principe de libre marché.

Néanmoins, il reste difficile d'appliquer le principe d'égalité, y compris le principe de la capacité contributive, lorsque plusieurs juridictions (fiscales) sont concernées. En effet, l'élimination de la double imposition nécessite soit la désignation d'un seul État responsable, soit l'obligation pour deux ou plusieurs États de travailler ensemble à l'élimination de la double imposition ou de l'imposition multiple. Les deux sont difficiles à mettre en œuvre pour les tribunaux⁽¹⁵⁴⁾.

(149) Cf. arrêt du 12 mai 1998, *Gilly*, C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, paragraphes 49-51.

(150) CJUE, arrêts du 3 mars 2020, *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140, paragraphe 70, et *Vodafone Magyarország*, C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139, paragraphe 51.

(151) CJUE, *Tesco-Global Áruházak*, points 70 et 74, et *Vodafone Magyarország*, points 49, 51 et 56. Voy. égal. J. MÖSSNER, « Turnover-Based Direct Taxation », *International Tax Law*, 2020, pp. 162 et s., et P. HONGLER, *Justice in International Tax Law*, *op. cit.*, point 4.1.1., pp. 387 et s.

(152) E.G. CJUE, arrêt du 9 février 2017, *X*, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102, paragraphes 30 et s.

(153) CJUE, *Bevola et Jens W. Trock*, préc., paragraphe 59.

(154) Cf. par exemple CJUE, arrêt du 12 février 2009, *Block*, C-67/08, ECLI:EU:C:2009:92, paragraphes 28 et s.

Toutefois, le débat se développe au niveau international sur la question de savoir si l'imposition uniforme est un principe de fond généralement accepté en matière d'imposition. Ce débat est lié à la demande de coordination fiscale internationale, qui a pris un élan considérable dans le cadre du projet BEPS. Le projet BEPS vise à prévenir la double non-imposition involontaire entre les pays en éliminant les disparités fiscales sur la base d'un exercice cohérent des pouvoirs d'imposition entre les pays, c'est-à-dire une imposition unique⁽¹⁵⁵⁾. Par conséquent, le principe de l'imposition unique gagne du terrain dans le cadre des efforts déployés en vue d'une imposition minimale globale (GLoBE)⁽¹⁵⁶⁾. Il est vrai que l'idée sous-jacente d'un engagement des États à taxer est difficilement compatible avec la souveraineté fiscale. Cependant, cette tendance internationale à l'imposition unique peut conduire à une réduction de la double imposition et donc à une imposition qui reflète mieux le principe de la capacité contributive.

d) *Neutralité concurrentielle*

Le principe d'égalité sert à prévenir les distorsions de concurrence dans le droit fiscal ainsi que dans le droit de la concurrence et à maintenir la neutralité fiscale. Les impôts ne doivent pas être un facteur qui influence de manière significative les décisions des entreprises. Les contribuables doivent donc être traités sur un pied d'égalité. Toutefois, cela n'est pas possible au niveau international, car les taux d'imposition des États diffèrent. Néanmoins, des tentatives sont faites dans le cadre du projet BEPS pour harmoniser la fiscalité afin de freiner la concurrence fiscale dommageable⁽¹⁵⁷⁾. En ce sens, la récente proposition GLoBE vise à prévenir une spirale descendante des taux d'imposition et à harmoniser les conditions de concurrence au moyen d'une imposition minimale.

(155) Pour le concept d'imposition unique, voy. R. AVI-YONAH, *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, op. cit., pp. 10 et s. ; voy. également J. WHEELER (ed.), *Single Taxation*, 2018.

(156) OCDE, Programme de travail visant à élaborer une solution consensuelle aux défis fiscaux découlant de la numérisation de l'économie, Cadre inclusif du G 20 de l'OCDE sur le BEPS, 2019, pp. 27 et s. J. ENGLISH & J. BECKER, « International Effective Minimum Taxation — The GLOBE Proposal », 11 *World Tax Journal*, 2019, pp. 483 et s.

(157) Voy. l'action 3 du BEPS introduisant les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (CFC) et l'action 5 empêchant la concurrence fiscale dommageable.

e) *Justice et équité dans le droit fiscal international*

Le principe d'égalité constitue enfin la base des postulats généraux de justice. Il s'agit, comme déjà mentionné, non seulement de la justice fiscale horizontale entre les bénéficiaires d'un même revenu, mais aussi de la justice fiscale verticale entre les bénéficiaires de revenus différents. La question de savoir si et quelles conséquences juridiques il faut en tirer est controversée⁽¹⁵⁸⁾.

La demande actuelle d'imposition minimale internationale ne prescrit pas non plus à un État le niveau d'imposition de ses entreprises. Toutefois, les États dont le taux d'imposition est plus élevé peuvent réagir aux taux d'imposition très faibles d'autres États en imposant une taxation supplémentaire ou en ne déduisant pas les frais d'exploitation. Toutefois, les revenus supplémentaires résultant de cette imposition compensatoire dans l'État d'origine d'un investisseur ne doivent pas nécessairement y rester. Il doit éventuellement être partagé avec d'autres pays, en particulier avec les pays d'où proviennent ces revenus. Toutefois, cela concerne la répartition équitable des ressources fiscales mondiales entre les États⁽¹⁵⁹⁾ (phase 2 du projet ILA) et n'affecte donc qu'indirectement les droits des contribuables, objet du présent document.

§ 2. — *Droit à la protection des données*

Le droit individuel à la protection des données et l'intérêt collectif légitime à la transparence fiscale exigent une approche équilibrée dans le droit fiscal international qui tienne suffisamment compte de ces deux valeurs fondamentales.

(158) Selon McDaniel et Repetti, l'équité horizontale et verticale est un concept unique, qui manque de contenu normatif et n'est lui-même qu'un substitut des théories de la justice distributive et de la morale. Voy. P. R. MCDANIEL et J. REPETTI, « Horizontal and Vertical Equity: The Musgrave/Kaplow exchange », *Florida Tax Review*, vol. 1, 1993, n° 10, pp. 621 et s., et J. REPETTI et D. RING, « Horizontal Equity revisited », *Florida Tax Review*, vol. 13, 2012, n° 3, pp. 155 et s.

(159) Voy. le discours du 8 mai 2019 du ministre fédéral allemand des Finances, M. SCHOLZ, *Mindestbesteuerung bringt Fairness ins internationale Steuerrecht, 150 Jahre DBA — Fit for Purpose ? — Symposium zur Internationalen Steuerpolitik*, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Reden/2019/2019-05-08-150-Jahre-DPA.html> ; K. BROOKS, « Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Policy Objective », in J. G. HEAD and R. E. KREVER (eds), *Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave*, 2009, pp. 487 et s.

a) *Bases juridiques pour la protection de la vie privée et des données*

Le droit à la protection des données s'est progressivement développé comme un droit individuel distinct du droit à la vie privée et à la confidentialité des informations personnelles. Cette évolution est clairement visible dans la région européenne et a été provoquée en partie par la législation et en partie par la jurisprudence⁽¹⁶⁰⁾. Presque toutes les constitutions du monde garantissent le droit à la vie privée, certaines garantissent explicitement un droit à la protection des données⁽¹⁶¹⁾. La Cour suprême indienne tire le droit à la vie privée, y compris la protection des données, des droits fondamentaux à la vie et à la liberté. Selon cette cour, le numéro d'identification fiscale biométrique (« *adhaar* ») est autorisé en raison de l'intérêt légitime de l'État à lutter contre la fraude fiscale⁽¹⁶²⁾. Même si cela n'est pas explicitement mentionné dans la Constitution, presque tous les systèmes juridiques respectent le droit des contribuables à la confidentialité des informations qu'ils partagent avec les autorités fiscales⁽¹⁶³⁾. La protection des informations fiscales peut donc être considérée comme une norme internationale minimale.

Un régime de protection des données particulièrement strict, bien que ne concernant pas particulièrement les questions fiscales, s'est développé en Europe. Les bases juridiques sont l'article 8 de la CEDH sur le droit au respect de la vie privée et familiale et les articles 7 et 8 de la Charte de l'UE. La Cour européenne des droits de l'homme a assuré une protection efficace des données conformément aux exigences du droit au respect de la vie privée, notamment en matière fiscale, également en relation avec les exigences de la liberté d'expression en vertu de l'article 10 de la CEDH⁽¹⁶⁴⁾.

(160) La Cour constitutionnelle allemande a peut-être été la première à développer le concept de protection effective des données en tant qu'instrument de protection du droit à l'autodétermination en matière d'information, voy. l'arrêt du 15 décembre 1983 — 1 BvR 209/83 *et al.*, BVerfGE 61, 1, *Volkszählung*.

(161) Par exemple, les articles 45 et 46 de la Constitution du Cap-Vert ; l'article 1.6. de la Constitution du Gabon ; l'article 27 de la Constitution des Comores ; l'article 71 de la Constitution du Mozambique ; les articles 31(c) et 35(2) de la Constitution du Kenya.

(162) Cour suprême indienne, ordonnance du 24 août 2017, *K.P. Puttaswamy of Union of India* (2017) 10 SCC 1.

(163) Voy. en général IFA, *The Practical Protection of Taxpayers' Rights*, CDFI, vol. 108B, 2015.

(164) Cour EDH, 27 juin 2017, *Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia Oy c. Finlande*, n° 931/13, § 172.

Dans l'Union européenne, l'article 7 de la Charte de l'UE garantit la protection du droit à la vie privée et l'article 8 de la Charte de l'UE garantit la protection des données. En outre, la protection des données est soumise à des dispositions spécifiques dans le droit dérivé de l'Union, en particulier le règlement général sur la protection des données (RGPD)⁽¹⁶⁵⁾. Contrairement à de nombreux États, il n'existe cependant pas de réglementation spécifique pour la protection des données fiscales, d'autant plus que l'UE n'a pas de compétence fiscale. Au contraire, l'applicabilité du RGPD dans le domaine de la fiscalité est limitée pour plusieurs raisons : l'article 23 de la RGPD autorise expressément des restrictions dans le domaine de la fiscalité. En outre, il est principalement applicable aux données personnelles des personnes physiques. Le RGPD n'offre donc qu'une protection limitée, notamment pour les données fiscales des entreprises.

Dans une série d'arrêts, la Cour européenne des droits de l'homme a précisé les droits des contribuables en ce qui concerne le pouvoir des autorités fiscales d'obtenir des informations. Lorsque les autorités perquisitionnent les locaux des contribuables et saisissent des documents, les procédures doivent être conçues de telle sorte qu'elles ne laissent aucune place aux abus⁽¹⁶⁶⁾. Toutefois, copier le contenu des serveurs n'est pas la même chose qu'une saisie. Par conséquent, la saisie d'une copie de sauvegarde de l'ensemble du serveur n'est pas considérée comme une atteinte à la vie privée du contribuable⁽¹⁶⁷⁾. Même dans le cadre d'une enquête pénale, la surveillance secrète n'est autorisée que si elle est absolument nécessaire, conforme à la loi et poursuit un objectif légitime. En particulier, les règles relatives à la surveillance doivent être claires et contenir des garanties adéquates contre les abus⁽¹⁶⁸⁾.

En général, la CJUE n'autorise déjà le stockage de données que dans des conditions extrêmement strictes⁽¹⁶⁹⁾. Toutefois, cela ne s'applique pas

(165) Règlement (UE) n° 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données et abrogeant la directive 95/46/CE, *J.O.*, 2016, L 119, p. 1.

(166) Cour EDH, 25 février 1993, *Funke c. France*, n° 10828/84, § 56.

(167) Cour EDH, 14 mars 2013, *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, n° 24117/08, § 173.

(168) Cour EDH, 2 novembre 2006, *Volokhy c. Ukraine*, n° 23543/02, §§ 49 et s.

(169) CJUE, arrêt du 8 avril 2014, *Digital Rights Ireland et Seitlinger et autres*, affaires jointes C-293/12 et C-594/12, ECLI:EU:C:2014:238, du 6 octobre 2015, *Schrems*, C-362/14, ECLI:EU:C:2015:650, et du 21 décembre 2016, *Tele2 Sverige*, affaires jointes C-203/15 et C-698/15, ECLI:EU:C:2016:970.

de la même manière dans le domaine de la fiscalité. À l'intérieur d'un État membre, le transfert de données fiscales d'une autorité (assurance maladie) à une autre autorité (fiscale) n'est toutefois pas autorisé sans en informer la personne concernée⁽¹⁷⁰⁾.

b) *Droits dans les situations transfrontalières*

Le droit fondamental à la protection des données et les droits et garanties procédurales qui en découlent s'appliquent également à l'échange de données dans le cadre de la coopération transfrontalière entre autorités fiscales. L'assistance administrative doit être fournie conformément aux dispositions légales⁽¹⁷¹⁾, y compris les droits procéduraux des personnes concernées⁽¹⁷²⁾. Le modèle de convention fiscale signé par 22 États africains dans le cadre du Forum africain d'administration fiscale (ATAF) garantit expressément la confidentialité des données fiscales échangées, selon la norme de l'État destinataire. Elles ne peuvent en principe être utilisées que dans les limites de l'activité fiscale de l'administration⁽¹⁷³⁾. L'échange d'informations sur la base d'accords d'assistance administrative est donc justifié en principe et ne viole pas le droit à la vie privée⁽¹⁷⁴⁾. En outre, dans la région européenne, l'article 8 de la CEDH n'exige pas que toutes les personnes potentiellement concernées soient informées au préalable du transfert de leurs données fiscales vers un autre État⁽¹⁷⁵⁾.

Une norme internationale émergente sera probablement que seules les informations pertinentes prévisibles peuvent être transmises⁽¹⁷⁶⁾. Les

(170) CJUE, arrêt du 1^{er} octobre 2015, *Bara et autres*, C-201/14, ECLI:EU:C:2015:638, paragraphes 28 et s.

(171) Voy. Tribunal fédéral suisse, arrêt du 17 mars 2017 — 2C 1000/2015, points 6.2. et s. — *HSBC Hervé Falciani*.

(172) Cf. CJUE, *Fonds d'investissement Berlioz*, préc., points 43 et s., et 75 et s., ainsi que les points 2 et 5 du dispositif, et arrêt du 22 octobre 2013, *Sabou*, C-276/12, ECLI:EU:C:2013:678, points 37 et s.

(173) Article 27, paragraphe 2, du modèle de convention ATAF.

(174) Cour EDH, 22 décembre 2015, *G.S.B. c. Suisse*, n° 28601/11, §§ 50 et s.

(175) Cour EDH, 16 juin 2015, *Othymia Investments c. Pays-Bas* (déc.), n° 75292/10, § 44. Voy. cependant à ce sujet les conclusions de l'avocat général Kokott dans les affaires jointes C-245/19 et C-246/19, *État du Grand-duché du Luxembourg*, préc., n° 97.

(176) Cf. CJUE, *Fonds d'investissement Berlioz*, préc., points 60 et s., et points 3 et 4 du dispositif. En 2005, la norme du modèle de convention d'entraide judiciaire de l'OCDE est passée de l'information « nécessaire » à l'information « vraisemblablement pertinente ». Cette adaptation a d'abord été réalisée par la jurisprudence, puis par des modifications des lois nationales sur l'assistance mutuelle en matière fiscale. Le Tribunal fédéral suisse a déve-

demandes insuffisamment spécifiées ou les expéditions d'hameçonnage [*fishing*] ne sont pas autorisées⁽¹⁷⁷⁾. Il n'est pas facile de distinguer les demandes collectives de ces dernières⁽¹⁷⁸⁾. En vertu des CDI et du droit national⁽¹⁷⁹⁾, l'assistance administrative n'est normalement autorisée que si l'État requérant fournit les informations nécessaires à l'identification de la ou des personnes impliquées dans l'enquête, notamment leurs noms. Ce n'est pas le cas pour une demande groupée. Elle s'applique plutôt à un groupe de personnes pour lesquelles il y a une probabilité accrue qu'elles n'aient pas rempli leurs obligations fiscales dans l'État requérant. Le commentaire sur le modèle de convention fiscale de

loppé une manière intéressante de s'adapter à la nouvelle norme, qui a également affecté les clauses des accords bilatéraux qui contiennent toujours une référence à la nécessité, voy. les arrêts du 27 janvier 2004, 2A.185/2003, paragraphe 7.1, du 12 avril 2006, 2A.430/2005, paragraphe 6.1, du 29 mars 2018, 2C_598/2017, paragraphe 4.1, du 5 mars 2019, A-2591/2017 et ATF 139 II 451, au point 2.3.3, paragraphe 459 : lier le concept de nécessité à celui de proportionnalité. Pour les différentes approches en Belgique, *Rechtbank van Eerste Aanleg Hasselt*, arrêt du 7 novembre 2012, 11/2968/A ; Italie, *Corte di Cassazione*, ordonnance du 28 avril 2015, n° 8605/2015 ; Luxembourg, *Cour administrative*, arrêt du 20 mars 2012, 29592a, du 24 juillet 2013, 33111C et 33118C ainsi que du 11 avril 2014, 34356C, p. 11 : « La Cour partage de même l'analyse des premiers juges que l'article 22 de la Convention limite l'échange de renseignements à ceux qui sont nécessaires pour l'application des lois internes des États contractants relatifs aux impôts visés par la Convention et que l'échange est partant confiné aux renseignements nécessaires dans le cadre du cas d'imposition tel que circonscrit dans la demande de renseignements de l'État requérant » ; Bermudes, *Cour suprême*, arrêt du 23 mars 2016, 2014 : n° d'ap. 2015 ; Singapour, *High Court*, arrêt du 4 novembre 2015, *AXY et autres* (2015) SGHC 291, et du 23 mai 2012, *Comptroller of Income Tax v AZP* 14 ITLR 1155 (2012) SGHC 112.

(177) Cf. par exemple CJUE, *Fonds d'investissement Berlioz*, préc., paragraphes 72 et 73 ; Tribunal fédéral suisse, arrêt du 12 septembre 2016, paragraphe 6.3 — *UBS* : demande groupée.

(178) Cf. paragraphe 5.2 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ; Tribunal fédéral suisse, arrêt du 12 septembre 2016 — 2C_276/2016, paragraphe 6.3 — *UBS* : demande groupée, du 26 juillet 2019 — 2C_653/2018, paragraphes 5.2.3. et s., et 6.1. — *CDI Suisse-France* ; Cour fédérale du Canada, 2018 FC 622, paragraphe 96 — *Ministre du Revenu national et Hydro-Québec* : « Une certaine forme d'expédition de pêche peut être autorisée, mais une autorisation judiciaire, avec sa discrétion inhérente, existe pour la limiter et la régir ». Voy. à ce sujet l'affaire pendante CJUE, C-437/19, *État du Grand-Duché de Luxembourg*.

(179) Par exemple, la Loi canadienne de l'impôt sur le revenu, R. P. C., 1985, c.1 (5e suppl.) 231.2 (2) : « Personnes non nommées. Le ministre ne peut imposer à quiconque l'obligation... de fournir des informations ou des documents relatifs à une ou plusieurs personnes non désignées, à moins d'obtenir au préalable l'autorisation d'un juge... ». L'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16 exige « au moins... le nom de la personne à laquelle s'applique l'enquête ou l'instruction ».

l'OCDE et la directive DAC 7 de l'UE⁽¹⁸⁰⁾ soulignent que les demandes groupées ne sont pas irrecevables en tant que telles⁽¹⁸¹⁾. Toutefois, cette norme doit être interprétée de telle manière que même dans le cas de demandes groupées, il est possible d'identifier clairement les personnes concernées. Dans le cas contraire, aucune protection juridique efficace ne peut être accordée à ces personnes.

Des questions juridiques complexes se posent dans le cas des contrôles fiscaux conjoints et simultanés, qui sont de plus en plus fréquents⁽¹⁸²⁾. Par exemple, la question se pose de savoir quelle est la loi applicable, la loi du lieu où l'entreprise est située (*ius loci*) ou la loi du pays qui envoie ses fonctionnaires dans un autre pays. Et en vertu de quelle loi et devant quels tribunaux les contribuables peuvent-ils obtenir une protection juridique ? Les recours juridiques doivent être disponibles au moment de l'engagement de ces procédures⁽¹⁸³⁾, pendant l'audit conjoint⁽¹⁸⁴⁾ et enfin en ce qui concerne l'utilisation de données fiscales confidentielles recueillies lors d'audits conjoints ou simultanés⁽¹⁸⁵⁾.

(180) Directive du Conseil 2021/514 du 22 mars 2021, modifiant la directive 2011/16/UE concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal, article 5a.

(181) Sous réserve de la condition de pertinence prévue, les tribunaux autorisent également les demandes groupées de manière similaire. Voy. Pays-Bas, *Gerechtshof den Haag*, jugement du 17 juillet 2018, 17/00901 — *CDI Pays-Bas-Suisse* ; Tribunal fédéral suisse, jugement du 16 septembre 2016, 2C_276/2016 — *CDI Suisse-Pays-Bas*, du 1^{er} février 2019, 2C_625/2018 — *CDI Suisse-France* ; du 7 juin 2019, 2C_764/2018 — *CDI Suisse-Espagne*, et du 22 juillet 2019, 2C_1053/2018 — *CDI Suisse-Suède* ; Tribunal administratif fédéral suisse, jugement du 21 août 2018, A-4154/2017 — *Suisse contre Inde*, et Tribunal fédéral suisse, jugement du 16 septembre 2016 — 2C_276/2016 — *CDI Suisse-Pays-Bas*. Ils voient la pertinence des soupçons en rapport avec les documents de Panama. Voy. égal. Luxembourg, *Cour administrative*, arrêt du 14 novembre 2019, 43406C, 43407C, 43408C, 43409C, 43410C, 43411C, 43412C, 43413C, 43414C et 43415C, tous sur le DTC Luxembourg-Danemark.

(182) Des réglementations détaillées, similaires à la pratique en Europe, se trouvent à l'article 5 de l'Accord sur l'assistance en matière fiscale (AATM) de la Communauté de développement de l'Afrique australe, signé en 2012 ; voy. aussi, plus récemment, l'article 12a de la Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal du 15 juillet 2020, COM(2020) 314 final.

(183) Cf. pour l'Allemagne la Cour des finances de Cologne, arrêts du 20 octobre 2017 — 2 V 1055/17, du 23 février 2018 — 2 V 814/17, du 13 avril 2018 — 2 V 174/18, et du 12 septembre 2018 — 2 K 814/18.

(184) Cf. L. H. HAVERKAMP, « Joint audit: reflections on the legal situation and outlook for the future », *International Tax Law*, 2020, pp. 65 et s.

(185) Cf. la célèbre affaire *Aloe Vera*, US Court of Appeals, 128 F. Supp. 2d 1235 (D. Ariz. 2000), qui impliquait des contrôles simultanés par les autorités fiscales américaines et japonaises.

Lorsque des données sont transférées vers des pays tiers, il peut être examiné si un tel transfert peut avoir lieu, et, dans l'affirmative, si un niveau de protection adéquat y existe. La CJUE l'a confirmé dans les arrêts *Schrems*⁽¹⁸⁶⁾. Il reste cependant à voir dans quelle mesure cette appréciation s'applique également au domaine de la fiscalité. En tout état de cause, les contribuables ne peuvent être laissés sans protection même en période de BEPS.

Il en résulte de nombreuses nouvelles constellations, notamment en matière de coopération transfrontalière, dans lesquelles il est important de trouver un équilibre entre l'intérêt général de la transparence fiscale, d'une part, et la protection des contribuables, d'autre part.

§ 3. — *Droits des intermédiaires (consultants, banques, etc.)*

Le champ d'application matériel des droits fondamentaux dans le domaine de la fiscalité couvre tous les contribuables et toutes les personnes physiques et morales agissant dans le cadre de l'établissement et/ou du recouvrement de l'impôt, telles que les banques et les consultants (les « intermédiaires »). Dans le cas des contribuables, il s'agit uniquement de protéger leurs propres droits fondamentaux, tandis que dans le cas des intermédiaires, il y a deux dimensions : leur propre sphère juridique et celle du contribuable concerné. La protection des droits des professionnels est une extension fonctionnelle des droits du contribuable individuel, mais fait également l'objet d'une protection distincte, notamment le secret professionnel de l'avocat. Toutefois, la protection effective des droits du contribuable et du secret professionnel de l'avocat exige une protection de la confidentialité également en ce qui concerne les autres professions. Dans le cas contraire, il n'est pas possible d'établir une coopération basée sur la confiance entre les contribuables, leurs conseillers et leurs avocats. Les professions ne devraient pas non plus être soumises à une charge inutile et disproportionnée afin de protéger le « droit collectif » de lever des impôts. C'est ce que montre également la jurisprudence des tribunaux européens concernant les perquisitions dans un cabinet d'avocats⁽¹⁸⁷⁾,

(186) CJUE, *Schrems*, préc. et arrêt du 16 juillet 2020, *Facebook Ireland et Schrems*, C-311/18, ECLI:EU:C:2020:559.

(187) Cour EDH, 2 novembre 2006, *Volokhy c. Ukraine*, n° 23543/02, § 53 ; 24 octobre 2008, *André et autres c. France*, n° 18603/03, §§ 46 et 47 ; 14 mars 2013, *Bernh Larsen Holding et autres c. Norvège*, n° 24117/08, § 173.

le siège social d'une personne morale⁽¹⁸⁸⁾, les succursales et autres locaux⁽¹⁸⁹⁾, le secret professionnel des avocats⁽¹⁹⁰⁾ et la saisie de documents bancaires⁽¹⁹¹⁾.

Néanmoins, il reste possible pour une autorité fiscale d'obtenir des informations d'un tiers sans en informer le contribuable, si cela est justifié dans les limites de son pouvoir discrétionnaire, tout en mettant en balance les intérêts de l'individu et l'intérêt public⁽¹⁹²⁾. Toutefois, le CAD 6, en particulier, exige désormais que les intermédiaires (tels que les institutions financières, les banques ou les consultants) signalent les arrangements fiscaux qui pourraient être illégaux. Cela pose non seulement des problèmes de sécurité juridique, mais affecte également les droits à la protection des données des contribuables et des intermédiaires, et met à mal leur liberté professionnelle. Toujours dans le cadre de l'International Compliance Assurance Program (ICAP), les intermédiaires deviennent de plus en plus des « assistants » des autorités fiscales et sont parfois soumis à des obligations de déclaration très lourdes. Cela est dû en partie au FATCA. Les charges (également financières) liées à ces mécanismes ne doivent pas être négligées. Au lieu de laisser au marché le soin de répercuter les coûts de ces services sur les consommateurs, les gouvernements pourraient envisager un système de financement spécial. Cela pourrait également contribuer à réduire les inégalités résultant de l'asymétrie des flux d'information entre les pays.

Il convient de garder à l'esprit que la protection des droits des professionnels en matière fiscale est étroitement liée à la protection des droits des contribuables. Sans cette protection, il ne peut y avoir de juste équilibre entre l'intérêt public et la protection des droits individuels⁽¹⁹³⁾.

(188) Cour EDH, 20 décembre 2016, *Lindstrand Partners Advokatbyrå c. Suède*, n° 18700/09, § 83.

(189) *Ibid.*

(190) Cour EDH, 27 avril 2017, *Sommer c. Allemagne*, n° 73607/13, § 62.

(191) Cour EDH, 7 juillet 2015, *M.N. et autres c. Saint-Marin*, n° 28005/12, § 83 ; *Sommer c. Allemagne*, préc.

(192) Vgl. Cour EDH, *Othymia Investments BV c. Pays-Bas (déc.)* ; *GSB c. Suisse*, préc. ; *Lindstrand Partners Advokatbyrå c. Suède*, préc., §§ 8 et 97.

(193) Cour EDH, 1^{er} décembre 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, n° 69346/10, §§ 54-55.

§ 4. — *Droits de propriété*

Le droit de l'homme à la propriété joue un rôle plutôt subalterne dans la fiscalité. Certaines constitutions, notamment africaines, stipulent même explicitement que les lois fiscales sont compatibles avec la garantie de la propriété⁽¹⁹⁴⁾. À cet égard, les États disposent d'une grande marge de manœuvre. Elle n'est probablement limitée que par l'interdiction des taxes confiscatoires. L'évitement d'une imposition disproportionnée et éventuellement confiscatoire pose également un problème particulier s'il repose sur une double imposition internationale, c'est-à-dire sur l'interaction de plusieurs juridictions fiscales⁽¹⁹⁵⁾.

a) *Imposition et protection de la propriété dans le cadre de la Convention européenne des droits de l'homme*

D'emblée, il convient toutefois de noter que la Cour européenne des droits de l'homme (contrairement à la Cour interaméricaine des droits de l'homme⁽¹⁹⁶⁾) a rendu de nombreux arrêts sur le droit fondamental à la propriété et à la fiscalité.

La base de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme est l'article 1 du 1^{er} protocole additionnel à la CEDH. Il s'ensuit que les impôts relèvent du droit fondamental à la propriété. Dans le cas contraire, il n'y aurait pas besoin de la clarification de l'article 1(2) du 1^{er} protocole à la CEDH. Selon son paragraphe 1, celui-ci « ne porte pas atteinte au droit d'un État d'appliquer les lois qu'il estime nécessaires pour contrôler l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou autres contributions ou des amendes ». Toutefois, le droit fondamental à la propriété n'est pas protégé dans la CEDH elle-même, mais seulement dans un protocole

(194) Cf. par exemple le chapitre II, article 8, paragraphe 5, de la Constitution du Botswana ; l'article 22, paragraphe 2, point a), de la Constitution de la Gambie ; l'article 44, paragraphe 2, point a), de la Constitution du Nigeria ; voy. également l'article 26, paragraphe 2, point c), de la Constitution des Seychelles ; l'article 21, paragraphe 2, point a), de la Constitution de la Sierra Leone ; l'article 16, paragraphe 2, point a), de la Constitution de la Zambie.

(195) Voy. ci-dessus au point VIII.1.c).

(196) Pour autant que l'on puisse en juger, seul l'arrêt *Cantos/Argentine* du 28 novembre 2002 concerne l'application des lois fiscales sans toutefois faire expressément référence au droit de la personne à la propriété.

additionnel⁽¹⁹⁷⁾. Dans plusieurs pays, les contribuables ne bénéficient donc pas d'une protection même minimale de leurs droits de propriété au titre de la CEDH, car ces pays n'ont pas ratifié le protocole additionnel à la CEDH⁽¹⁹⁸⁾.

Une analyse des 60 dernières années d'activité de la CEDH montre que cette dernière (et précédemment la Commission des droits de l'homme) a rejeté la majorité des plaintes concernant le droit de propriété des contribuables comme étant irrecevables. Un changement dans cette tendance générale s'est produit au début du millénaire. À cette époque, la plupart des plaintes liées à la fiscalité étaient déposées contre des pays de l'ex-Union soviétique (ou ceux qui avaient précédemment connu des régimes socialistes). Ces économies se développaient à cette époque. La Cour européenne des droits de l'homme a donc été appelée à établir des normes pour la conception de pratiques fiscales fondées sur l'État de droit⁽¹⁹⁹⁾. Conformément à ces normes, les violations du droit de la propriété en matière fiscale comprennent notamment :

- (1) l'absence de remboursement ou de déduction de la TVA par les autorités⁽²⁰⁰⁾ ;
- (2) des dispositions légales imprécises ou imprévisibles qui créent une incertitude chez les contribuables⁽²⁰¹⁾ ;
- (3) les mesures fiscales qui imposent une charge financière individuelle et excessive à un contribuable⁽²⁰²⁾ ;
- (4) l'absence de garanties procédurales permettant aux contribuables d'être effectivement représenté dans une procédure nationale⁽²⁰³⁾ ; ou

(197) Cf. F. DEBELVA, *La double imposition internationale et le droit de propriété*, 2019, au point 5.3.3.

(198) Par exemple, la Suisse et Monaco. Voy. Conseil de l'Europe, tableau des signatures et ratifications, https://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/009/signatures?p_auth=mptwtxk9.

(199) À la suite du célèbre arrêt *Intersplav c. Ukraine*, n° 803/02, l'Ukraine a introduit une nouvelle procédure de remboursement de la TVA plus transparente et plus rapide.

(200) Cf. par exemple Cour EDH, 14 juin 2018, *Euromak Metal Doo c. l'ancienne République yougoslave de Macédoine*, n° 68039/14, §§ 43 et s.

(201) Cf. Cour EDH, *Shchokin c. Ukraine*, n°s 23759/03 et 37943/06, 14 octobre 2010, §§ 51 et suivants, *Lopac et autres c. Croatie*, n°s 7834/12, 43801/13, 19327/14 et 63535/16, 10 octobre 2019, §§ 57 et 58.

(202) Cf. par exemple Cour EDH, *Intersplav c. Ukraine*, n° 803/02, 9 janvier 2007, §§ 39-40.

(203) Cf. par exemple Cour EDH, *Rousk c. Suède*, n° 27183/04, 25 juillet 2013, §§ 117 et 118.

(5) une législation fiscale rétroactive⁽²⁰⁴⁾.

La plupart des mesures fiscales sont également soumises au principe de proportionnalité. La CEDH tient compte du large pouvoir discrétionnaire des États, notamment en matière de droit fiscal. Dans la majorité des cas, les mesures résistent à ce test de proportionnalité en vertu de l'article 1^{er} du 1^{er} protocole à la CEDH.

b) *Fiscalité et protection de la propriété dans l'Union européenne*

Le libellé de l'article 17 de la Charte de l'Union européenne est assez semblable à celui de l'article 1^{er} du premier protocole à la CEDH, mais ne contient aucune référence spécifique à la fiscalité. L'article 17 de la Charte de l'Union européenne précise seulement en termes généraux que l'usage d'un bien peut être réglementé par la loi et que sa privation peut être autorisée pour des raisons d'intérêt public si elle est prévue par la loi et moyennant une juste indemnisation. Selon l'article 52, paragraphe 3, de la Charte de l'UE, la protection accordée par la Cour européenne des droits de l'homme en ce qui concerne le droit de propriété est la norme minimale pour l'interprétation de l'article 17 de la Charte de l'UE. Ainsi, la CJUE peut assurer une protection plus étendue du droit de propriété des contribuables. Toutefois, il n'existe pratiquement pas de jurisprudence en la matière⁽²⁰⁵⁾.

c) *Fiscalité confiscatoire*

Soumettre une personne ou une entreprise spécifique à un taux d'imposition de 100 % est probablement considéré comme une confiscation. Cependant, il n'y a pas de consensus au-delà de cela. Un certain nombre de constitutions nationales interdisent les taxes confiscatoires sans fixer un taux ou un niveau d'imposition spécifique⁽²⁰⁶⁾. Dans certains cas,

(204) Cour EDH, 16 mars 2010, *di Belmonte c. Italie*, n° 72638/01, § 42.

(205) Voy. F. DEBELVA, *La double imposition internationale et le droit de propriété*, *op. cit.*, au point 5.4.2. En effet, la Charte s'applique « aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union » (article 51, paragraphe 1, de la Charte de l'UE). L'UE n'est pas compétente en matière de politique fiscale. L'harmonisation des impôts, en particulier des impôts directs, est donc très limitée.

(206) Par exemple, article 150, paragraphe 4, de la Constitution du Brésil ; article 22 de la Constitution du Mexique ; article 74, paragraphe 2, de la Constitution du Pérou ; article 31, paragraphe 1, de la Constitution de l'Espagne : « Tous contribuent aux dépenses

des constitutions⁽²⁰⁷⁾ ou des décisions de la Cour suprême⁽²⁰⁸⁾ interdisent également les sanctions confiscatoires. La détermination du caractère confiscatoire est laissée aux tribunaux. Ils déterminent les taxes confiscatoires sur la base d'une analyse au cas par cas. Ce faisant, ils tiennent compte notamment de la capacité contributive du contribuable, du principe de proportionnalité et de la question de savoir si l'impôt absorbe essentiellement les revenus de l'activité économique grevée. Dans le cadre de ce dernier critère, le taux d'imposition entre à nouveau en jeu⁽²⁰⁹⁾.

La Cour européenne des droits de l'homme n'a pas non plus élaboré de seuil quantitatif pour les taxes confiscatoires. Dans un certain nombre d'affaires concernant la législation hongroise introduisant un taux d'imposition sur le revenu de 98 % sur une certaine partie de l'indemnité de licenciement des fonctionnaires, elle a constaté une violation de l'article 1^{er} du premier protocole à la CEDH⁽²¹⁰⁾. Toutefois, le taux d'imposition extrême en tant que tel n'est pas suffisant. La Cour européenne des droits de l'homme, comme d'autres juridictions⁽²¹¹⁾, a également pris en compte des facteurs supplémentaires, tels que la rétroactivité de la mesure fiscale et le fait que le requérant a été confronté à une

publiques en fonction de leurs possibilités économiques et au moyen d'un système fiscal équitable fondé sur le principe de l'égalité et de la progression, qui ne doit en aucun cas être confiscatoire ».

(207) Par exemple, l'article 40 de la Constitution du Costa Rica et l'article 22 de la Constitution du Mexique.

(208) Par exemple, Inde, Haute Cour de Madras, 6 décembre 1972, *A.M. Sali Maricar And Another/Income-Tax Officer*, 1973 90 ITR 116 Mad.

(209) Cf. par exemple Costa Rica, Corte Suprema, arrêt du 9 novembre 1993 — n° 5749-93, *considerando IV — Ana Virginia Calzada Miranda* ; Cour suprême du Brésil, arrêt du 23 avril 2013, n° 712285/SC). La Cour suprême brésilienne examine si des impôts ne relevant d'aucun niveau de gouvernement sont prélevés en plus de ceux déjà en vigueur (voy. arrêt du 17 septembre 2014, n° 4628/DF) et si une sanction dépasse 100 % du montant de l'impôt (arrêt du 17 juin 1998, 1075/DF et du 10.2.2015, n° 851038/SC). Argentine, Corte Suprema, arrêt du 15 octobre 1991, SAIJ : SUA0015639 ; voy. aussi C.E. PERALTA, « Tributación y derechos fundamentales, los principios constitucionales como límite al poder de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica », *Revista de Ciencias Jurídicas*, 2015, pp. 89 et s., et 120 et s. ; B. BUITRAGO DUARTE, « La no confiscatoriedad como expresión de la capacidad contributiva y garantía en los tributos sobre la propiedad inmueble », *Revista de derecho fiscal*, 2008, pp. 229 et s.

(210) Par exemple, Cour EDH, 14 mai 2013, *N.K.M. c. Hongrie*, n° 66529/11, §§ 32 et s., et 14 mai 2013, *Gáll c. Hongrie*, n° 66529/11, 49570/11, 25 juin 2013, §§ 31 et s.

(211) Costa Rica, Corte Suprema, arrêt du 9 novembre 1993 — n° 5749-93, *considerando IV — Ana Virginia Calzada Miranda*.

réduction significative de ses revenus pendant une période de difficultés personnelles considérables (c'est-à-dire le chômage après la retraite).

En l'absence d'un seuil quantitatif généralement admis pour la définition de l'imposition confiscatoire, ce dernier concept semble reposer sur le principe de la capacité contributive, compte tenu du *minimum vital*⁽²¹²⁾. Si un contribuable reste sans un certain montant de revenu ou de capital après le paiement de l'impôt, cela est souvent considéré comme une imposition confiscatoire.

REMARQUES FINALES

La lutte contre l'évasion fiscale et une répartition équitable et efficace des droits d'imposition ne sont pas les seules préoccupations d'importance internationale. Un régime fiscal international équitable comprend aussi et surtout les droits des personnes physiques, y compris les contribuables et les intermédiaires, tels que les avocats et les consultants. Dans certaines circonstances, les personnes morales peuvent également être porteuses de droits spécifiques. La protection de ces personnes ne doit cependant pas porter atteinte aux préoccupations légitimes de transparence fiscale et de fiscalité mondiale équitable et efficace. Un équilibre doit donc être trouvé entre les intérêts collectifs et les droits individuels. Pour ce faire, il convient toutefois de déterminer au préalable la position juridique des individus en droit international.

Depuis la Seconde Guerre mondiale, on observe une évolution dans le droit international. Son centre d'intérêt s'est déplacé des droits des États vers les droits individuels. Non seulement les États, mais aussi, de plus en plus, les individus sont reconnus comme porteurs de droits dans le droit international. C'est pourquoi les États ne peuvent pas librement faire ce qu'ils souhaitent des contribuables. Ceux-ci ne sont pas seulement des objets d'accords intergouvernementaux, mais des sujets de droit international ayant leurs propres droits. Il semble que cette évolution ne soit pas encore totalement arrivée dans le monde de la fiscalité. Depuis que l'IFA s'est séparée de l'ILA en 1938, les deux communautés scientifiques ont suivi des voies différentes. Cela n'est pas approprié.

(212) *Ibid.* ; cf. également Cour constitutionnelle allemande, ordonnance du 25 septembre 1992 — 2 BvL 5/91 — l'imposition du *minimum vital* viole la Loi fondamentale, sans toutefois faire référence au droit de propriété, mais plutôt au principe d'égalité, de dignité humaine et de protection de la famille.

L'article 38(1) du statut de la CIJ énumère les sources du droit international. En conséquence, les droits des individus peuvent découler de conventions internationales, de la coutume internationale, comme preuve d'une pratique générale acceptée comme loi et de principes généraux de droit. Les conventions internationales en matière de droit fiscal se réfèrent notamment aux conventions préventives de double imposition. Les conventions relatives aux droits de l'homme, mais aussi les conventions d'investissement, peuvent également être importantes. Du droit international coutumier peut découler de ces conventions, complétées par ce que l'on appelle la *soft law* et tenant compte des pratiques nationales, telles qu'elles ont été récemment de plus en plus exprimées dans les chartes des droits des contribuables. La *soft law* sous la forme d'accords types assortis de commentaires de l'OCDE et des Nations Unies joue un rôle extrêmement important, notamment dans le développement du droit fiscal international. Cependant, les principes généraux du droit sont plus difficiles à déterminer. Néanmoins, la CJUE a très efficacement établi les droits de l'homme comme principes généraux de droit en droit de l'Union.

En fonction de leur importance différente pour la souveraineté fiscale, les droits des contribuables sont généralement classés comme suit : droits procéduraux, droits liés aux sanctions et droits substantiels. Les droits procéduraux sont les droits les plus concrets qui peuvent être invoqués et sont soumis à un contrôle juridictionnel parce qu'ils ont le moins d'impact sur la souveraineté fiscale. Ils ne remettent pas en cause les priorités législatives en matière de fiscalité. Dans le cas des droits liés aux sanctions, la question principale est la proportionnalité des mesures prises par l'État pour assurer un recouvrement efficace de l'impôt, et de plus en plus particulièrement la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales. Enfin, c'est dans le domaine des droits fondamentaux substantiels, qui concernent la structure du système fiscal, que les États disposent de la plus grande marge de manœuvre. Le principe d'égalité est d'une importance fondamentale et constitue le fondement de tout système de droit fiscal. Il comprend des sous-principes, notamment la capacité contributive et la neutralité concurrentielle. La protection des données devient de plus en plus importante, notamment dans le cadre de la coopération administrative internationale. Le droit fondamental à la propriété, traditionnellement d'une importance marginale en droit fiscal, fait l'objet de nombreux arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme en matière de fiscalité, qui ont souvent affecté la structure

du droit de la TVA dans les États d'Europe de l'Est membres du Conseil de l'Europe.

L'examen plus approfondi de ces trois catégories de droits des contribuables fait l'objet de la phase 1 du projet de recherche de l'ILA sur le droit fiscal international, qui sera bientôt achevée et qui est présentée ici ; la phase 2 concerne la répartition des droits d'imposition (sur base du *nexus*, la connexion) et la phase 3 l'application du droit fiscal international par le biais de tribunaux et d'autres procédures. Ces trois domaines concernent de véritables questions de droit international public. C'est pourquoi notre groupe de recherche sur le droit fiscal international s'est fixé pour objectif de rapprocher à nouveau le droit fiscal et le droit international.