

Autor	Dario Hug
Titel	Droit fiscal international / L'imposition de la consommation dans un territoire occupé W(v)at is the question ?
Serie/Reihe	iff - Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht Band/Nr. 118
Buchtitel	Au carrefour des contributions Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard
Jahr	2010
Seiten	447-465
Herausgeber	Ordre romand des experts fiscaux diplômés OREF
ISBN	978-3-7272-2081-4
Verlag	Stämpfli Verlag AG

447

L'imposition de la consommation dans un territoire occupé W(v)at is the question ?

Dario Hug

Dr. en droit, Avocat, Chargé d'enseignement en droit de la consommation à la Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel

448

I. Introduction

Avoir été approché par les éditeurs pour rédiger une contribution¹ en faveur de Pascal Mollard est un grand honneur. À la fin de l'année 2016, le jubilaire était à la source de notre engagement en tant que greffier auprès de la Cour I du Tribunal administratif fédéral. Nous avons eu le privilège de collaborer avec lui en sa qualité, non seulement de juge administratif fédéral, mais également de mentor et de spécialiste incontesté de la TVA. À côté de sa pratique judiciaire, M. Mollard n'a jamais hésité à approfondir et à se consacrer à des sujets parfois plus inédits, mais non moins importants pour la science juridique, et son développement².

Nous souhaitons lui faire honneur avec une thématique hors des sentiers (et des carrefours !) battus, qu'il n'a fort heureusement jamais eu à traiter durant sa carrière : la manière dont le droit international public, singulièrement le droit de l'occupation, en tant que branche du droit international humanitaire (DIH ; *jus in bello*)³, envisage l'imposition de la consommation dans un territoire occupé. Plus précisément, nous exposerons les règles que doit respecter la puissance occupante en relation avec les impôts – en particulier indirects – qu'elle entend maintenir, adopter et prélever dans le territoire occupé. La contribution englobera également le domaine de prédilection du jubilaire : la TVA, en tant qu'impôt à la consommation « par excellence »⁴.

Avant toute chose, il convient de s'intéresser au concept d'occupation et d'en rappeler les enjeux substantiels (II).

1 Nous tenons à remercier M. Aymeric Heche, collaborateur scientifique à l'Université de Neuchâtel et chargé de cours en droit international public à la Haute Ecole de Gestion de Neuchâtel, pour ses suggestions précieuses et la lecture attentive de la contribution.

2 Par ex. Pascal Mollard, Histoire de la TVA : les étapes de la genèse, in : [RDAF 1997 II 1, pp. 1–32](#).

3 Marco Sassoli, Legislation and Maintenance of Public Order and Civil Life by Occupying Powers, in : *The European Journal of International Law*, Vol. 16, n° 4, 2005, pp. 661–694, p. 661.

4 Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 4^e éd., Bâle 2012, § 1 N 21.

II. Occupation

A. Notion

La définition de l'occupation s'insère systématiquement dans la Section III du Règlement concernant les lois et coutumes de la guerre sur terre annexé à la Convention de La Haye du 18 octobre 1907 concernant les lois et coutumes de

449

la guerre sur terre (ci-après : R-CLaH ; RS 0.515.112), traitant de l'autorité militaire sur le territoire de l'État ennemi. Aux termes de l'art. 42 R-CLaH : « *un territoire est considéré comme occupé lorsqu'il se trouve placé de fait sous l'autorité de l'armée ennemie* », étant précisé que « *l'occupation ne s'étend qu'aux territoires où cette autorité est établie et en mesure de s'exercer* ».

L'occupation suppose⁵ :

- (1) la présence d'une force étrangère ;
- (2) la possibilité pour cette force d'exercer une certaine autorité sur le territoire occupé ; et
- (3) l'absence de consentement de l'État dont le territoire, ou une partie de celui-ci, est sujet à la présence de la force étrangère.

Dans la perspective du droit international, l'occupation est le résultat d'un conflit armé entre deux ou plusieurs États⁶. Elle concerne donc en premier lieu les relations entre États (conflit international armé ; cf. art. 2 commun des Conventions de Genève du 12 août 1949 [RS 0.518.12, 0.518.23, 0.518.42 et 0.518.51])⁷. En cas de consentement de l'État « occupé » quant à la présence de forces armées étrangères sur son territoire (par ex. l'envoi de Casques bleus de l'ONU), il n'y a pas d'occupation au sens technique du terme⁸. Il n'y a pas non plus d'occupation lorsque l'intervention est autorisée par le Conseil de Sécurité des Nations Unies agissant, en particulier, en application de l'art. 53 de la Charte de l'ONU (RS 0.120)⁹. Cela étant, il est largement admis que ces situations sollicitent le droit de l'occupation, à tout le moins par analogie¹⁰.

450

Comme exemples où des questions relatives au droit de l'occupation se sont posées – voire se posent toujours – on peut citer, notamment, l'occupation franco-belge de la Ruhr de 1923 à 1925, celle des pays de l'Axe (not. l'Allemagne et le Japon) par les Alliés après 1945, les Territoires palestiniens occupés depuis 1967¹¹, le refus de retrait de l'Afrique du Sud en Namibie après 1966, la Chypre du Nord après 1974, les îles Falkland en 1982, la présence des forces internationales en Somalie en 1992 (situation analogique à l'occupation), l'Iraq de 2003 à 2005¹², l'occupation de la République Démocratique du Congo par l'Ouganda à la fin des années 1990¹³, ou encore le Kosovo (situation analogique à l'occupation) au début des années

5 Hanne Cuyckens, *The Law of Occupation*, in : Wouters/De Man/Verlinden (édit.), *Armed Conflicts and the Law*, Cambridge 2016, pp. 417–444, p. 417 ss ; Daragh Murray, *Practitioners's Guide to Human Rights Law in Armed Conflict*, Oxford 2016, N 10.06 ss ; Philip Spoerri, *The Law Of Occupation*, in : *International Law in Armed Conflict*, Oxford 2014, pp. 182–205, p. 189 ss.

6 Hilaire McCoubrey/Nigel D. White, *International Law and Armed Conflict*, Bodmin, 1992, p. 281 : « [...] *and for the jus in bello itself the emphasis is inevitably upon belligerent occupation arising from military hostilities* ».

7 Hanne Cuyckens (n. 5), p. 417.

8 Comp. Yutaka Arai-Takahashi, *The Law of Occupation – Continuity and Change of International Humanitarian Law, and its Interaction with International Human Rights Law*, Leiden/Boston 2009, p. 172 et 602 qui suggère une application analogique du droit de l'occupation aux cas de gestion « post-conflit armé » par les Nations-Unies (par ex. Cambodge, Slavonie, Namibie, Timor-Est et Kosovo).

9 Geoffrey S. Corn/Victor Hansen/Richard B. Jackson/Chris Jenks/Eric Talbot Jensen/James A. Schoettler, *The Law of Armed Conflict : An Operational Approach*, New York 2012, p. 359.

10 Robert Kolb, *Ius in bello – Le droit international des conflits armés*, 2^e éd., Bâle 2009, p. 378 qui mentionne l'occupation dite de paix par consentement du souverain légitime (par ex. occupation de la rive occidentale du Rhin en 1919) ou par invitation d'un gouvernement (par ex. les États-Unis au Viêt-Nam du Sud en 1955).

11 Voir à ce sujet, Adam Roberts, *Prolonged Military Occupation : The Israeli-Occupied Territories Since 1976*, in : *The American Journal of International Law*, Vol. 84, n° 1, 1990, pp. 44–103.

12 Pour des approfondissements, Andrea Carcano, *The Transformation of Occupied Territory in International Law*, in : Stahn/van den Herik/Schrijver (édit.), *Leiden Studies on the Frontiers of International Law*, Leiden/Boston 2015, p. 109 ss.

13 Voir à ce sujet, l'arrêt du 19 décembre 2005 de la Cour Internationale de Justice dans l'affaire des activités armées

2000¹⁴. La thématique de l'occupation aurait même récemment connu un regain d'intérêt dans la doctrine et la pratique internationales, ce en raison de la multiplication d'interventions militaires extraterritoriales¹⁵. À ce titre, l'occupation de l'Iraq est un précédent récent et significatif¹⁶.

Il est à noter que le modèle traditionnel – temporaire – de l'occupation serait en passe d'être progressivement remplacé par un modèle fondé sur une occupation durable, pouvant parfois même durer plusieurs décennies¹⁷.

B. Principes

On identifie trois principes du point de vue de la gestion économique d'un territoire occupé par la puissance occupante¹⁸ :

451

- (1) l'exploitation de l'économie du territoire occupé est interdite aux fins d'enrichissement de l'économie de l'occupant ou pour porter préjudice à l'économie locale et à la population ;
- (2) l'occupant ne peut pas imposer des obligations pécuniaires sous la forme d'une punition collective ; et
- (3) l'occupant doit assurer une bonne gestion économique et financière du territoire occupé, s'agissant notamment des tarifs douaniers appliqués.

Ces principes concrétisent le postulat classique du droit de l'occupation ; elle n'est qu'une situation de fait temporaire, sans transfert d'un titre de souveraineté, toute annexion par l'occupant étant par ailleurs proscrite (cf. Résolution 2625 [Déclaration relative aux principes du droit international touchant les relations amicales et la coopération entre les États conformément à la Charte des Nations Unies] et Résolution 3314 [Définition de l'agression] de l'Assemblée générale de l'ONU)¹⁹. Aussi, la souveraineté de l'occupant sur le territoire de l'État occupé fait-elle défaut²⁰, la puissance occupante ne possédant qu'un pouvoir *de facto* sur le territoire occupé²¹. Plus récemment, cependant, on constate une tendance à admettre l'exercice d'une « souveraineté » partielle (ou déléguée) dans le contexte de l'occupation, c'est-à-dire temporairement « partagée » entre l'État légitime et l'occupant²². Cette tendance semble renforcée par la (longue) durée de l'occupation, comme en témoignent certaines situations pratiques.

Un enjeu fondamental de l'occupation est de déterminer quel État est en mesure d'exercer les attributs de la *souveraineté*, et dans quelle mesure. En tant que telle, la souveraineté demeure pleinement en mains de l'occupé²³. Une implication substantielle, source de tensions face au souverain légitime, est l'imposition des

sur le territoire du Congo (République démocratique du Congo c. Ouganda).

¹⁴ Hanne Cuyckens (n. 5), p. 441 ss ; Hilaire McCoubrey/Nigel D. White (n. 6), p. 280 s. ; Robert Kolb (n. 10), p. 59 et 378 s. ; Adam Roberts (n. 11), p. 48 ss ; Marco Sassoli (n. 3), p. 661 s. ; Philip Spoerri (n. 5), p. 182. Pour un aperçu historique détaillé de cas d'occupation, Andrea Carcano (n. 12) et Yoram Dinstein, *The International Law of Belligerent Occupation*, Cambridge 2019, p. 8 ss.

¹⁵ Philip Spoerri (n. 5), p. 183.

¹⁶ Critique, Andrea Carcano (n. 12), p. 429 ss.

¹⁷ Hanne Cuyckens (n. 5), p. 441 : « *Indeed contemporary forms of occupation seem to have strongly moved away from the traditional model of occupation and challenge the law of occupation at its core. Firstly, occupation was never foreseen to linger on for a long time* ». L'occupation de la Palestine par Israël remonte par ex. à 1967, Yoram Dinstein (n. 14), p. 128.

¹⁸ Yutaka Arai-Takahashi (n. 8), p. 167 s.

¹⁹ Hanne Cuyckens (n. 5), p. 434 ss. ; Robert Kolb (n. 10), p. 376 s. et 405. Marco Sassoli (n. 3), p. 673. En lien avec la durée de l'occupation, l'arrêt Abu Aita (*infra* IV, B, 2) retient tout de même que le droit international ne prescrit aucune limite à la durée de l'occupation, Adam Roberts (n. 11), p. 92.

²⁰ Iain Scobbie, *International Law and the prolonged occupation of Palestine*, United Nations Roundtable on Legal Aspects of the Question of Palestine, The Hague 2015, p. 1.

²¹ Arrêt de la Cour d'appel de Liège du 19 février 1921, Mathot c. Longué, cité in : Yutaka Arai-Takahashi, *Preoccupied with occupation : critical examinations of the historical development of the law of occupation*, in : *International Revue of the Red Cross*, Vol. 94, n° 885, 2012, pp. 51–80, p. 63.

²² Guglielmo Maisto, *The Exercice of Legislative Taxing Powers in Occupied Territories*, in *Tax Polymath – A life in international taxation, Essays in honour of John F. Avery Jones*, Amsterdam 2010, pp. 315–336, p. 316 s. et 325 s.

²³ Robert Kolb (n. 10), p. 377 : « *Les compétences de l'occupant sur le territoire en cause découlent d'une attribution spécifique par des normes de droit international (non de sa souveraineté) et sont en conséquence limitées* ». L'auteur se réfère également au principe d'autodétermination des peuples.

administrés – y compris celle de la consommation (en Suisse, cf. art. 130 à 134 [Cst.](#) pour la compétence de la Confédération en ma-

452

tière d'imposition indirecte)²⁴ – de même que le prélèvement des impôts²⁵. La doctrine classique du droit de l'occupation considère, généralement, que l'occupant ne peut pas légitimement créer de nouveaux impôts ou augmenter ceux existants faute de disposer, précisément, d'un droit de souveraineté²⁶. Il doit au contraire se limiter à percevoir les contributions directes ou indirectes existantes au sein du territoire occupé et adoptées par l'État envahi²⁷. Cela dit, si l'approche moderne paraît certes moins restrictive²⁸, elle insiste tout de même, d'une part, sur l'absence d'un transfert de la souveraineté et, d'autre part, sur l'obligation de maintenir un (certain) *statu quo* chez l'occupé²⁹.

C'est le lieu de présenter la compétence de légiférer de la puissance occupante³⁰ (III).

III. Pouvoir de légiférer de la puissance occupante

A. Fondements

1. Convention de La Haye de 1907 sur les lois et coutumes de la guerre sur terre

Le R-CLaH contient des prescriptions relatives au pouvoir de légiférer de la puissance occupante. En particulier, la teneur de l'art. 43 R-CLaH est la suivante : « *L'autorité du pouvoir légal ayant passé de fait entre les mains de l'occupant, celui-ci prendra toutes les mesures qui dépendent de lui en vue de rétablir et d'assurer, autant qu'il est possible, l'ordre et la vie publics en respectant, sauf empêchement absolu, les lois en vigueur dans le pays* ». Par une interprétation historique en rapport avec la Déclaration de Bruxelles de 1874, dont il reprend l'essence, l'art. 43 R-CLaH concerne l'ensemble de la législa-

453

tion (i.e les normes générales et abstraites), donc y compris la constitution, les décrets et les ordonnances³¹. Cette disposition, pleinement valable pour les règles fiscales, cristallise ainsi le principe et les modalités de l'exercice du pouvoir législatif de la puissance occupante sur le territoire occupé³².

L'art. 43 R-CLaH, qui consacre une obligation de moyens et non de résultat³³, ne permet pas expressément une modification du droit de l'occupé et l'adoption de nouvelles lois. L'occupant doit néanmoins être autorisé à le faire, si nécessaire (sur le critère de la nécessité, *infra* III, B), afin de rétablir et d'assurer, autant que possible, l'ordre et la vie publics³⁴. En règle générale, la puissance occupante doit alors respecter les lois en vigueur chez l'occupé, sauf en cas d'empêchement absolu³⁵.

²⁴ Comp. Yutaka Arai-Takahashi (n. 8), p. 176 et sa réf. à Charles Cheney Hyde, *International Law – Chiefly as Interpreted and Applied by the United States*, 2^e version, 1947, Vol. III.

²⁵ Guglielmo Maisto (n. 22), p. 328.

²⁶ Guglielmo Maisto (n. 22), p. 317.

²⁷ Paul Fauchille, *Traité de Droit International Public*, 1921, Vol. II, § 1189 cité in : Yutaka Arai-Takahashi (n. 8), p. 175.

²⁸ Pour un aperçu de la controverse, Yutaka Arai-Takahashi (n. 8), p. 175 ss. Cf. ég. Guglielmo Maisto (n. 22).

²⁹ Robert Kolb (n. 10), p. 389 ss.

³⁰ Nous ne traiterons pas de la Déclaration de Bruxelles de 1874 – restée au stade de projet – laquelle, sur plusieurs points, constitue le point de départ des réflexions concrétisées par la suite aux Conférences de la Haye de 1899 et 1907, cf. Edmund H. Schwenk, *Legislative Power of The Military Occupant Under Article 43, Hague Regulations*, in *Yale Law Journal*, Vol. 54, 1945, pp. 393–416, p. 396 s.

³¹ Marco Sassoli (n. 3), p. 668 ; Edmund H. Schwenk (n. 30), p. 393 et 395 ss.

³² Guglielmo Maisto (n. 22), p. 316.

³³ Drazan Djukic, *Legislation in Occupied Territory*, in : Djukic/Pons (édit.), *The Companion to International Humanitarian Law*, Leiden/Boston 2018, p. 467 ; Marco Sassoli (n. 3), p. 662 s. et 664 et les réf. citées. Comp. Yoram Dinstein, *Taxation under Belligerent Occupation*, in : Jekewitz/Klein/Kühne/Petersmann/Wolfrum (édit.), *Das Menschen Recht zwischen Freiheit und Verantwortung*, FS Partsch, Berlin 1989, pp. 115–123, p. 115.

³⁴ Geoffrey S. Corn/Victor Hansen/Richard B. Jackson/Chris Jenks/Eric Talbot Jensen/James A. Schoettler (n. 9), p. 373.

³⁵ Yoram Dinstein (n. 14), p. 120.

2. Convention de Genève de 1949 relative à la protection des personnes civiles en temps de guerre

La Convention de Genève du 12 août 1949 relative à la protection des personnes civiles en temps de guerre (ci-après : CG-IV ; RS 0.518.51) contient également des règles traitant de la compétence législative de la puissance occupante. L'art. 64 CG-IV complète l'art. 43 R-CLaH en l'amplifiant et en le clarifiant, mais pas en le révisant. Sa teneur est la suivante : « *La législation pénale du territoire occupé demeurera en vigueur, sauf dans la mesure où elle pourra être abrogée ou suspendue par la Puissance occupante si cette législation constitue une menace pour la sécurité de cette Puissance ou un obstacle à l'application de la présente Convention. Sous réserve de cette dernière considération et de la nécessité d'assurer l'administration effective de la justice, les tribunaux du territoire occupé continueront à fonctionner pour toutes les infractions prévues par cette législation* » (par. 1) et « *La Puissance occupante pourra toutefois soumettre la population du territoire occupé à des dispositions qui sont indispensables pour lui permettre de remplir ses obligations découlant de la présente Convention, et d'assurer l'administration régulière du territoire ainsi que la sécurité soit de la Puissance occupante, soit des membres et des*

454

biens des forces ou de l'administration d'occupation ainsi que des établissements et des lignes de communication utilisés par elle » (par. 2).

D'un point de vue strictement littéral, l'art. 64 par. 1 CG-IV pose le principe que la législation pénale du territoire occupé doit demeurer en vigueur, sauf si ladite législation constitue une menace pour ladite puissance ou un obstacle à l'application de la Convention. Bien que l'art. 64 par. 1 CG-IV ne se réfère expressément qu'à la législation pénale, il est admis que l'art. 64 par. 2 CG-IV n'en confère pas moins à l'occupant une compétence législative générale³⁶.

L'art. 64 CG-IV donne par ailleurs la priorité aux droits et au bien-être de la population vivant sous le régime d'une occupation³⁷. Un but important des dispositions des Conventions de Genève consécutives à la Seconde Guerre mondiale est, en effet, de veiller à ce que l'occupant traite d'une manière humaine les populations civiles vivant sous son joug³⁸.

En rapport avec le pouvoir de légiférer de la puissance occupante, le paradigme reste quoi qu'il en soit celui de la *pérennité des lois* (et de l'organisation judiciaire³⁹ ; cf. art. 54 CG-IV) de l'occupé⁴⁰ ; cela est conçu comme une obligation négative à la charge de l'occupant. Aussi, le droit de l'occupation n'autorise-t-il pas qu'une force étrangère impose des changements fondamentaux dans les structures légales, politiques, institutionnelles et économiques existantes chez l'occupé⁴¹.

455

B. Critère de la nécessité

1. Exception à la limitation au pouvoir de légiférer

Le pouvoir de légiférer de l'occupant à l'art. 43 R-CLaH est de nature exceptionnelle (« *sauf empêchement absolu* »). La disposition doit être interprétée en ce sens que la puissance occupante est habilitée à introduire une nouvelle législation, à la condition qu'elle respecte le critère de nécessité⁴². Cette dernière

³⁶ Yoram Dinstein (n. 14), p. 121 s. ; Iain Scobbie (n. 20), p. 13 et les réf. citées.

³⁷ Jose Alejandro Carballo Leyda, *The Laws of Occupation and Commercial Law Reform in Occupied Territories : A Rejoinder to Eyal Benvenisti*, *The European Journal of International Law*, Vol. 23, n° 1, 2012, pp. 211–214, p. 212 ; Yutaka Arai-Takahashi (n. 21), p. 67 (« *bill of rights* »).

³⁸ Geoffrey S. Corn/Victor Hansen/Richard B. Jackson/Chris Jenks/Eric Talbot Jensen/James A. Schoettler (n. 34), p. 374.

³⁹ Edmund H. Schwenk (n. 30), p. 405 reconnaît que, dans certaines situations, des tribunaux spéciaux puissent être établis par l'occupant, respectivement que des tribunaux de l'occupé en rapport étroit avec un système politique constituant une menace pour la sécurité de l'armée occupante, puissent être rendus inefficaces (par ex. des tribunaux infligeant des peines sévères pour certains crimes politiques). Cf. ég. US Department of Defense : *Law of War Manual*, 2016, p. 823.

⁴⁰ Dražan Djuki (n. 33), p. 467 ; Marco Sassoli (n. 3), p. 668.

⁴¹ Philip Spoerri, *The Law Of Occupation*, in : *International Law in Armed Conflict*, Oxford 2014, pp. 182–205, p. 192 et 195.

⁴² Yoram Dinstein (n. 14), p. 120 ; Philip Spoerri (n. 41), p. 194 s.

peut résulter de considérations militaires de l'occupant ou relatives aux intérêts de la population civile vivant sous le régime de l'occupation⁴³. Elle est également à mettre en lien avec l'obligation de la puissance occupante de prendre toutes les mesures en son pouvoir afin de restaurer et d'assurer l'ordre et la vie publics⁴⁴.

L'art. 64 par. 1 CG-IV exprimerait de manière plus précise et plus détaillée la formulation négative « *sauf empêchement absolu* » figurant à l'art. 43 R-CLaH (*supra* III, A, 1)⁴⁵ ; il conférerait par ailleurs à l'occupant une plus grande liberté s'agissant de son pouvoir de légiférer⁴⁶. L'art. 64 par. 2 CG-IV explicite et détaille – tout en les circonscrivant⁴⁷ – les conditions de l'art. 43 R-CLaH permettant exceptionnellement⁴⁸ à la puissance occupante de légiférer pour le territoire occupé.⁴⁹ Précisément, tel est uniquement le cas si les nouvelles mesures sont nécessaires⁵⁰ (comp. art. 43 R-CLaH et art. 3 Projet d'une Déclaration internationale concernant les lois et coutumes de la guerre de Bruxelles du 27 août 1874). Aux termes de l'art. 64 par. 2 CG-IV, cette nécessité est donnée par rapport (i) au respect des obligations découlant de la CG-IV (ii) à l'administration régulière du territoire ou (iii) à la sécurité de la puissance occupante (nécessité

456

militaire)⁵¹. Il convient d'y ajouter l'hypothèse où le respect des droits humains exige que la puissance occupante prenne des mesures complémentaires⁵².

L'admissibilité, pour l'occupant, de ne pas respecter la législation existante de l'occupé suppose dès lors une pesée des intérêts entre le caractère généralement temporaire de l'occupation et les causes qui justifient de s'écarter de ladite législation⁵³. Dans ce contexte, le pouvoir de légiférer de l'occupant reste limité par le caractère – présumé – temporaire de l'occupation, de même que par le besoin d'éviter une annexion par le truchement d'une application du régime légal et de la structure administrative de l'occupant⁵⁴. Aussi, le critère de la nécessité – en soi vague et par conséquent « flexible » – ne saurait-il être détourné à des fins d'abus et d'oppression⁵⁵ au détriment de la population occupée, ni en faveur des intérêts exclusifs de l'occupant et/ou de compagnies multinationales cherchant à investir dans l'économie de l'occupé, ou encore en lien avec l'exploitation des ressources naturelles chez ce dernier⁵⁶. En revanche, des lois oppressives, en particulier racistes, peuvent être abrogées par l'occupant⁵⁷.

Il résulte de ce qui précède que ce n'est qu'en cas de *nécessité objective* que la puissance occupante est en droit de suspendre ou de modifier le système légal existant chez l'occupé⁵⁸. La compétence normative de l'occupant est à cet égard seulement fonctionnelle, à savoir exercée en sa qualité de « souverain » *de facto* se substituant temporairement au souverain légitime⁵⁹.

⁴³ Hilaire McCoubrey/Nigel D. White (n. 6), p. 283. Comp. Geoffrey S. Corn/Victor Hansen/Richard B. Jackson/Chris Jenks/Eric Talbot Jensen/James A. Schoettler (n. 9), p. 379.

⁴⁴ Pour ce rapprochement, Philip Spoerri (n. 5), p. 194 : « [...] *insofar as the first part of Article 43 of the Hague Regulations helps identify the subject matters on which the Occupying Power could legislate under the provision's second part* ».

⁴⁵ Yoram Dinstein (n. 14), p. 121.

⁴⁶ Marco Sassoli (n. 3), p. 669 ss et les réf. citées.

⁴⁷ Philip Spoerri (n. 5), p. 195 : « *In other words, Article 64, paragraph 2 of GC IV posits some clear limits to the general rule on the occupier's legislative powers set forth in Article 43 of the Hague Regulations* ».

⁴⁸ Yutaka Arai-Takahashi (n. 21), p. 53 s.

⁴⁹ Daragh Murray (n. 5), N 10.21.

⁵⁰ Yutaka Arai-Takahashi (n. 21), p. 54, 59 et 71 s. évoque l'interaction entre le principe conservateur et le concept de nécessité. Comp. Yutaka Arai-Takahashi (n. 8), p. 178.

⁵¹ Robert Kolb (n. 10), p. 390 ; Dražan Djukić (n. 33), p. 468 ; Iain Scobbie (n. 20), p. 13 et 15 s. ; Marco Sassoli (n. 3), p. 674 s.

⁵² Robert Kolb (n. 10), p. 390 ; Daragh Murray (n. 5), N 10.18 ss.

⁵³ Dražan Djukić (n. 5), p. 468.

⁵⁴ Hilaire McCoubrey/Nigel D. White (n. 6), p. 283 ; Robert Kolb (n. 10), p. 406 : « *Les solutions praticables requièrent non rarement un équilibre entre les exigences de protection (rigidité) et d'adéquation aux besoins nouveaux (flexibilité). La question fondamentale consiste à savoir comment cet équilibre pourra être trouvé entre les intérêts divergents et la sensibilité souvent exacerbée des acteurs* ».

⁵⁵ Andrea Carcano (n. 12), p. 70.

⁵⁶ Yutaka Arai-Takahashi (n. 8), p. 182.

⁵⁷ Robert Kolb (n. 10), p. 390.

⁵⁸ Yoram Dinstein (n. 14), p. 120.

⁵⁹ Andrea Carcano (n. 12), p. 71.

Qu'en est-il, plus spécifiquement, du critère de la nécessité en rapport avec les règles fiscales (2) ?

457

2. En rapport avec les règles fiscales

Nonobstant le paradigme de la pérennité des lois de l'occupé (*supra* III, A, 2)⁶⁰, il résulte également de l'obligation positive de l'occupant de résoudre les (éventuels nouveaux) défis résultants de l'occupation en vue de rétablir et de maintenir l'ordre et la vie publics, soit la vie civile (*civil life*)⁶¹, que le système légal de l'occupé ne saurait être immuable⁶² ; cela vaudrait même d'autant plus pour les règles fiscales⁶³. Une Résolution du Conseil de sécurité de l'ONU peut également autoriser l'occupant à modifier les lois fiscales⁶⁴.

En d'autres termes, le principe du maintien des règles fiscales existantes chez l'occupé n'est pas absolu⁶⁵ et l'occupant pourrait imposer de nouvelles taxes, en abolir ou encore modifier celles déjà existantes⁶⁶. Des montants supplémentaires pourraient ainsi être prélevés à titre de contributions, mais uniquement pour les besoins de l'administration du territoire occupé ou pour les dépenses militaires de l'occupant (cf. art. 49 R-CLaH, *infra* IV, A, 2)⁶⁷. Une modification des règles fiscales peut ainsi être justifiée par des considérations pratiques et/ou relatives à l'ordre public et à la sécurité⁶⁸. L'impératif de gestion du territoire occupé implique donc, le cas échéant, le maintien, voire même l'introduction ou l'application effective d'un système fiscal correspondant aux besoins actuels et courants dudit territoire⁶⁹. À titre d'exemple, on

458

peut citer le cas d'une inflation augmentant les frais d'administration du territoire occupé et appelant une augmentation des taux d'imposition⁷⁰.

Suivant les cas, en présence d'une nécessité objective (*supra* III, B), l'occupant peut être habilité à entreprendre : une révision ordinaire des règles fiscales (par ex. en cas d'adoption de nouvelles conventions internationales de double imposition), un changement de la structure du système fiscal (par ex. le choix d'une imposition exclusivement territoriale⁷¹), une abolition (par ex. la suppression d'obstacles douaniers à l'exercice de l'occupation) ou une suspension (par ex. la réorganisation des autorités légitimes de l'occupé) des règles fiscales, une correction de violations de principes généraux du droit (par ex. la correction d'une taxation discriminatoire⁷²) ou encore l'implémentation de recommandations internationales (par ex.

⁶⁰ Ernst H. Feilchenfeld, *The International Economic Law of Belligerent Occupation*, Washington, 1942, § 324 s. : « [...] *new laws can only be supplements to old laws, that they must be sufficiently justified, and that the benefit of doubt belongs to the old, not to the new, laws* ».

⁶¹ Une analyse historique de l'occupation, ainsi que de sa pratique courante, démontreraient que l'art. 43 R-CLaH constitue une règle générale quant au pouvoir de légiférer de l'occupant, Marco Sassoli (n. 3), p. 663.

⁶² Guglielmo Maisto (n. 22), p. 317 ss ; Edmund H. Schwenk (n. 30), p. 399 et 401 et les réf. citées.

⁶³ Durant l'occupation de l'Iraq à partir de 2003, les forces occupantes auraient légiféré pour y introduire un « *système de taxation du revenu efficient et moderne* » (trad. libre), Marco Sassoli (n. 3), p. 679 s. Critique, Andrea Carcano (n. 12), p. 328 s.

⁶⁴ US Department of Defense : *Law of War Manual*, 2016, p. 758 et 827.

⁶⁵ Michael Bothe, *Administration of Occupied Territory*, in : Clapham/Gaeta/Sassoli (édit.), *The 1949 Geneva Conventions – A Commentary*, Oxford 2015, pp. 1456–1484, N 94.

⁶⁶ Citant l'arrêt du Tribunal de Venise du 28 janvier 1952 *Ligabue v. Finanze, Yutaka Arai-Takahashi* (n. 8), p. 178 s. En application de l'art. 48 R-CLaH, ledit arrêt retient l'admissibilité de modifications fiscales d'ordre général, par opposition à des ordres particuliers.

⁶⁷ Hilaire McCoubrey/Nigel D. White (n. 6), p. 289.

⁶⁸ US Department of Defense : *Law of War Manual*, 2016, p. 826.

⁶⁹ Michael Bothe (n. 65), N 94.

⁷⁰ Yoram Dinstein (n. 33), p. 116 ; Yoram Dinstein (n. 14), p. 137.

⁷¹ Sur l'étendue du pouvoir de l'occupant de prélever les impôts, cf. ég. US Department of Defense : *Law of War Manual*, 2016, p. 828.

⁷² Durant l'invasion de l'Allemagne nazie par les Forces alliées en 1944, ces derniers abolirent (en réalité suspendirent), en particulier, des règles discriminatoires raciales, Guglielmo Maisto (n. 22), p. 322.

⁷³ L'hypothèse souligne l'importance d'une interprétation dynamique, à mesure que de telles recommandations n'existaient pas lors de l'adoption du R-CLaH.

⁷⁴ Pour des approfondissements, Guglielmo Maisto (n. 22), p. 319 ss.

l'instauration de recommandations de l'OCDE⁷³)⁷⁴. Il faut encore y ajouter la possibilité d'abolir les impôts adoptés avant l'occupation et destinés à financer l'effort de guerre de l'occupé⁷⁵.

IV. Pouvoir de légiférer de la puissance occupante en rapport avec l'imposition de la consommation

A. Régime fiscal

La thématique de la taxation dans un territoire occupé est tout particulièrement visée par les art. 48 et 49 R-CLaH⁷⁶. Ces dispositions concernent, d'une part, les impôts existants (1) et, d'autre part, les contributions (2). Durant l'occupation, on rappelle que les lois fiscales de l'occupé restent en principe en vigueur, mais qu'elles peuvent être modifiées ou suspendues par l'occupant en cas de nécessité (*supra* III, B, 2)⁷⁷.

459

1. Impôts existants

Tandis que les art. 43 R-CLaH et 64 CG-IV énoncent un principe d'ordre général en rapport avec le pouvoir de légiférer de l'occupant (*supra* III, A), l'art. 48 R-CLaH contient une réglementation visant expressément les « impôts, droits et péages ». Au sens de cette disposition, le terme « impôts » en anglais « taxes ») inclut toutes les contributions obligatoires directes ou indirectes au bénéfice du gouvernement occupé, y compris, notamment, les droits de douane⁷⁸.

L'art. 48 R-CLaH dicte à l'occupant, dans l'hypothèse où il prélève des impôts, droits et péages *existants* en faveur de l'occupé, de respecter, autant que possible, les règles en vigueur chez ce dernier⁷⁹. Les nouvelles taxes tomberaient en revanche dans le champ d'application de l'art. 49 R-CLaH⁸⁰. La puissance occupante doit par ailleurs utiliser exclusivement les impôts collectés dans un but d'administration du territoire occupé⁸¹ et non pas pour son propre profit⁸². En cela, l'art. 48 R-CLaH se distingue de l'art. 49 R-CLaH, lequel permet également de prélever des contributions pour les besoins de l'armée occupante⁸³.

L'art. 48 R-CLaH ne s'opposerait pas à une augmentation des impôts par l'occupant, en particulier en cas d'occupation prolongée⁸⁴. Toutefois, il n'autoriserait pas expressément l'introduction de nouvelles taxes et droits de douane, de même que l'introduction et l'aggravation – mais pas l'allègement – de pénalités en cas de paiements tardifs⁸⁵, respectivement d'arriérés d'impôts. Cela étant, de telles introductions – déjà constatées – pourraient être justifiées par l'obligation⁸⁶ de rétablir et d'assurer l'ordre et la vie publics, notamment en cas d'occupation prolongée⁸⁷. En pareil cas, il peut s'avérer nécessaire d'adapter

460

⁷⁵ Guglielmo Maisto (n. 22), p. 333.

⁷⁶ Yoram Dinstein (n. 14), p. 136 ; Ellen Nohle/Gilles Giacca Taxation, in : Djukic/Pons (édit.), *The Companion to International Humanitarian Law*, Leiden/Boston, 2018, pp. 678–679, p. 678.

⁷⁷ US Department of Defense : *Law of War Manual*, 2016, p. 825.

⁷⁸ Ellen Nohle/Gilles Giacca (n. 76), p. 678 ; Yoram Dinstein (n. 33), p. 115 ; Yutaka Arai-Takahashi (n. 8), p. 171. L'art. 48 R-CLaH ne concernerait en revanche pas les impôts des subdivisions politiques ou des autorités locales, sauf s'ils sont prélevés pour le compte de l'État occupé, D. Appel Graber, *The Development of the Law of Belligerent Occupation, 1863–1914 : a Historical Survey*, New York 1949, N 154 ; Guglielmo Maisto, (n. 22), p. 333.

⁷⁹ Yoram Dinstein (n. 33), p. 119 ; Guglielmo Maisto (n. 22), p. 331 s.

⁸⁰ Yoram Dinstein (n. 14), p. 137.

⁸¹ *The Manual of The Law Of Armed Conflict – UK Ministry of Defence*, Oxford 2004, N 11.31.

⁸² Michael Bothe (n. 65), N 93 ; Ellen Nohle/Gilles Giacca (n. 76), p. 678.

⁸³ Ellen Nohle/Gilles Giacca (n. 76), p. 678. Comp. Ernst H. Feilchenfeld (n. 60), § 197 : « *Article 48 is clearly distinguished from Article 49 in that it deals exclusively with taxes imposed for the benefit of the occupied state* ».

⁸⁴ Yoram Dinstein (n. 33), p. 116 ; Marco Sassoli (n. 3), p. 679. En réf. au critère de la nécessité, Ellen Nohle/Gilles Giacca (n. 76), p. 678.

⁸⁵ Guglielmo Maisto (n. 22), p. 332.

⁸⁶ Guglielmo Maisto (n. 22), p. 334.

⁸⁷ Critique, Yutaka Arai-Takahashi (n. 8), p. 177 s.



la législation fiscale de l'occupé aux changements économiques ; ne pas le faire risque alors de lui porter préjudice et, partant, de constituer tout autant une atteinte à l'obligation de rétablir et d'assurer l'ordre et la vie publics⁸⁸.

2. Contributions

L'art. 49 CLaH-1907 doit être distingué de l'art. 48 R-CLaH. Alors que ce dernier vise la taxation (imposition) relative à des impôts existants (*supra* IV, A, 1), l'art. 49 R-CLaH concerne les *contributions*, lesquelles peuvent être prélevées en sus des impôts. Le prélèvement de contributions n'est autorisé que pour les besoins de l'armée occupante – et exclusivement à l'intérieur du territoire occupé⁸⁹ – ou pour l'administration du territoire occupé⁹⁰. Les contributions ne sont, le cas échéant, pas transférées de manière définitive à l'occupant (controversé)⁹¹.

Lorsqu'il s'agit d'obtenir de l'argent de la part de l'occupé pour les besoins de l'armée de l'occupant, il y a lieu de prélever des contributions (art. 49 R-CLaH), et non des impôts (art. 48 R-CLaH). L'art. 48 CLaH vise en effet exclusivement le prélèvement d'impôts en faveur de l'Etat, la puissance occupante devant alors respecter, autant que possible, les règles en vigueur chez l'occupé⁹². En revanche, si l'occupant entend introduire une nouvelle taxe, en se tenant strictement à la lettre de la du R-CLaH, pareille introduction devrait être justifiée par les besoins de l'armée occupante ou par l'administration du territoire occupé⁹³.

461

B. Casuistique

1. Impôts indirects en général

On l'a vu, la notion d' « impôts », que l'on retrouve notamment à l'art. 48 R-CLaH, comprend les impôts indirects (*supra* IV, A, 1), à savoir ceux perçus indépendamment de la situation économique des personnes qui en sont redevables, soit les impôts à la consommation⁹⁴. Certains auteurs considèrent qu'une abolition des impôts est largement admissible lorsque les autorités locales précédemment en charge du prélèvement sont rendues inopérantes ; cela s'appliquerait même tout particulièrement aux impôts indirects, qui seraient (plus) grandement tributaires des compétences du personnel civil de l'occupé⁹⁵.

En droit de l'occupation, appliqué directement ou par analogie, il existe des précédents en rapport avec l'imposition – en particulier indirecte – chez l'occupé, qu'il s'agisse de son introduction ou de son développement. Après l'occupation du Rheinland par les forces américaines en 1918, l'armée adopta par exemple des règles relatives, notamment, à la vente et à l'utilisation d'alcool, respectivement à la vente et à la donation de boissons alcoolisées⁹⁶. En Iraq dès 2003, l'Autorité provisoire de la coalition internationale menée par les États-Unis (ci-après : APC) réforma sensiblement le système fiscal local. L'APC suspendit la collection des taxes existantes du 16 avril 2003 jusqu'à la fin de ladite année, tout en maintenant néanmoins en force, notamment, des taxes d'accise sur le pétrole. En outre, l'APC adopta une contribution de

⁸⁸ Ernst H. Feilchenfeld (n. 60), § 201 s.

⁸⁹ Yoram Dinstein (n. 33), p. 116 s.

⁹⁰ Yutaka Arai-Takahashi (n. 8), p. 176 ; Ernst H. Feilchenfeld (n. 60), § 166 ss précise que, contrairement aux réquisitions, les contributions n'impliquent aucune compensation. L'auteur fournit des ex. historiques de soupçons de contributions excessives, notamment par l'Allemagne au détriment de la France en 1870–1871 et en 1914–1918. Yoram Dinstein (n. 14), p. 137 : « *Money contributions, in tandem with Regulation 49, may be exacted not only to defray the costs of the administration of the occupied territory (like ordinary taxes), but also to cover the needs of the army of occupation* » ; Ellen Nohle/Gilles Giacca (n. 76), p. 678. Cf. ég. The Manual of The Law Of Armed Conflict – UK Ministry of Defence, Oxford 2004, N 11.31.

⁹¹ Guglielmo Maisto (n. 22), p. 326.

⁹² Durant la Première Guerre mondiale, les autorités allemandes occupantes en Belgique avaient continué à collecter des impôts par le biais de l'administration belge, en application des règles internes applicables. Ernst H. Feilchenfeld (n. 60), § 197 ss rappelle que l'occupant est légitimé à empêcher le gouvernement de l'occupant de prélever des impôts, en particulier si ledit gouvernement est à l'étranger et entend parlà financer l'effort de guerre.

⁹³ Yoram Dinstein (n. 33), p. 116.

⁹⁴ [www.fr.ch/sites/default/files/2019-03/Les impôts indirects 2019.pdf](http://www.fr.ch/sites/default/files/2019-03/Les%20imp%C3%B4ts%20indirects%202019.pdf) (consulté le 30.11.2019).

⁹⁵ Guglielmo Maisto (n. 22), p. 321.

⁹⁶ Edmund H. Schwenk (n. 30), p. 404.

reconstruction (« *Reconstruction Levy* »), équivalent à 5 % de la valeur de tous les biens importés en Iraq depuis tous les pays, ce à partir du 1^{er} janvier 2004⁹⁷.

En rapport avec une situation d'application analogique du droit de l'occupation, on mentionnera également le cas du Kosovo. Le représentant spécial du Secrétaire général de l'ONU y introduisit une taxation indirecte qu'on pourrait qualifier de substantielle⁹⁸, englobant des taxes d'accise⁹⁹, à la vente¹⁰⁰ et sur les services¹⁰¹. Les motifs invoqués à l'appui de ces réglemen-

462

tations étaient la réforme du système kosovar pour les deux premiers, respectivement l'établissement d'une nouvelle taxe sur les services hôteliers, alimentaires et les boissons pour les seconds.

C'est le lieu de systématiser l'imposition de la consommation chez l'occupé sous l'angle de la TVA (2), des droits de douane (3) et des exemptions (4).

2. TVA

L'arrêt Abu Aita¹⁰² concernait, entre autres, la question de savoir si l'imposition d'une nouvelle taxe – en l'occurrence la TVA israélienne dans les Territoires palestiniens occupés – était contraire aux art. 48 et 49 du R-CLaH¹⁰³. Dans cet arrêt, la Cour suprême israélienne retint que les autorités d'occupation de la Cisjordanie et de la Bande de Gaza étaient autorisées à y introduire une taxe sur la valeur ajoutée – contestée par des recourants palestiniens – sur le modèle de la taxe israélienne en vigueur à l'époque¹⁰⁴. Pour justifier ce résultat, ladite Cour se fonda sur le critère de nécessité, figurant à l'art. 43 R-CLaH (*supra* III, B) et appliqué à titre de *lex generalis* dans le contexte de l'introduction d'un nouvel impôt au sein du territoire occupé¹⁰⁵.

Le raisonnement controversé de l'arrêt Abu Aita en rapport avec la référence au critère de nécessité de l'art. 43 R-CLaH en vue de justifier l'introduction d'un nouvel impôt est innovant et ne serait pas forcément incongru¹⁰⁶. Cela étant, l'arrêt consacre un critère potentiellement délicat eu égard au caractère intrinsèquement temporaire – à tout le moins en théorie – d'une occupation. Ledit critère consiste, pour juger de l'admissibilité de la compétence de légiférer de la puissance occupante, à examiner si cette dernière prend les mêmes mesures législatives envers sa population¹⁰⁷. Or, il s'agit-là d'une justification

463

n'étant pas nécessairement congruente avec le bien-être de la population occupée, seul déterminante au regard, en particulier, des dispositions topiques de la CG-IV. L'arrêt Abu Aita tendrait ainsi à permettre l'application du concept controversé d'une occupation dite transformative¹⁰⁸.

⁹⁷ Andrea Carcano (n. 12), p. 328.

⁹⁸ Yutaka Arai-Takahashi (n. 8), p. 171.

⁹⁹ UNMIK Reg. 2000/2 du 22 janvier 2000 sur les taxes d'accise au Kosovo.

¹⁰⁰ UNMIK Reg. 2000/3 du 22 janvier 2000 sur les taxes à la vente au Kosovo.

¹⁰¹ UNMIK Reg. 2000/5 du 1^{er} février 2000 sur l'établissement d'une taxe sur les services hôteliers, alimentaires et les boissons, telle qu'amendée par UNMIK Rég. 2000/5 du 23 mai 2000.

¹⁰² Arrêt de la Cour suprême israélienne HC 69/81 du 5 avril 1983, Abu Aita et al. v. Commander of the Judea and Samaria Region and Staff Officer for Customs and Excise.

¹⁰³ Yoram Dinstein (n. 33), p. 118 ; Adam Roberts (n. 11), p. 92.

¹⁰⁴ Yutaka Arai-Takahashi (n. 8), p. 179.

¹⁰⁵ Yoram Dinstein (n. 33), p. 121.

¹⁰⁶ Ellen Nohle/Gilles Giacca (n. 76), p. 679. Comp. Yoram Dinstein (n. 33), p. 122 s.

¹⁰⁷ Une législation adoptée chez l'occupant n'est pas nécessairement adaptée à la culture et aux mœurs de la société de l'occupé. Aussi, une telle « assimilation » du droit de l'occupé à celui de l'occupant n'est-elle pas congruente avec l'occupation en tant que situation par définition temporaire (*supra* II, B), Adam Roberts (n. 11), p. 92 et 94. Comp. Théo Boutruche/Marco Sassioli, Expert Opinion on the Occupier's Legislative Power over an Occupied Territory Under IHL in Light of Israel's On-Going Occupation, 2017, p. 24.

¹⁰⁸ Hanne Cuyckens (n. 5), p. 442 en rappelle la définition : « *an operation whose main objective is to overhaul the institutionall and political structures of the occupied territory* ». L'auteure souligne que tel était le cas lors de l'occupation de l'Iraq en 2003. Pour des approfondissements, Andrea Carcano (n. 12).

3. Droits de douane

Les droits de douane tombent dans le champ d'application de l'art. 48 R-ClaH¹⁰⁹. L'occupant a le droit de continuer à percevoir les droits de douane existants dans le respect des règles en vigueur. Selon les sources, il serait même autorisé à en exiger de nouveaux sous la forme de contributions perçues contre l'ennemi ou son commerce¹¹⁰. En revanche, la puissance occupante ne serait pas en droit d'abolir la taxation douanière¹¹¹, ni les frontières douanières ; cela reviendrait à assimiler le territoire occupé au territoire étatique, en claire violation du droit de l'occupation¹¹². En rapport avec l'abolition de taxes d'importation, Maisto rappelle, toutefois, qu'une union douanière était intervenue entre les Pays-Bas et l'Allemagne durant la Seconde Guerre mondiale¹¹³.

S'agissant de la suspension des droits de douane, la question demeure également controversée. Au milieu des années 1940, Schwenk considérait que l'occupant ne pouvait suspendre les droits de douane¹¹⁴, tandis que Feilchenfeld se montrait déjà moins affirmatif¹¹⁵. La pratique plus récente démontre que la puissance occupante n'hésite pas à suspendre des droits de douane et des tarifs pour des biens expédiés dans le territoire occupé. De même, une exemption pour certains types de biens, notamment la nourriture

464

et les biens destinés à des fins humanitaires ou de reconstruction, resterait admissible (ég. *infra* IV, B, 4)¹¹⁶. Lors de l'occupation de l'Irak dès 2003, plusieurs ordres émis par l'APC concernaient les droits de douane et les tarifs. Ils permettent d'illustrer les principes évoqués. Un Ordre de l'APC n° 12 du 7 juin 2003 suspendait ainsi jusqu'au 31 décembre 2003 tous les tarifs, droits de douane, taxes d'importation, droits de licences et les surtaxes similaires pour les biens entrant ou sortant d'Irak par voie terrestre, maritime ou aérienne¹¹⁷. L'Ordre de l'APC n° 54 du 4 avril 2004 suspendait, pour sa part, les tarifs et droits douaniers, taxes d'importation et surtaxes similaires, ce jusqu'au transfert de l'autorité de gouverner le territoire à l'administration de transition irakienne¹¹⁸. Parallèlement à de telles suspensions et sans préjudice de celles-ci, la coalition, par un Ordre de l'APC n° 38 du 9 septembre 2003, promulgua également une taxe de reconstruction de 5 % de la valeur imposable des produits (i.e la valeur douanière totale déterminée conformément à la pratique internationale)¹¹⁹.

4. Exemptions

Un certain nombre de biens et de services peuvent être exemptés de toute imposition, singulièrement pour des motifs humanitaires. Ainsi, les envois de secours doivent être exemptés de toutes charges, taxes ou droits de douane, sauf si la perception est nécessaire à l'économie du territoire occupé (cf. art. 61 CG-IV)¹²⁰.

¹⁰⁹ Ernst H. Feilchenfeld (n. 60), § 202 et 306.

¹¹⁰ US Department of Defense : Law of War Manual, 2016, p. 830.

¹¹¹ Guglielmo Maisto (n. 22), p. 321.

¹¹² Ernst H. Feilchenfeld (n. 60), § 307 et 309 rappelle, qu'en 1919, la France avait aboli toutes les lignes douanières avec l'Alsace-Lorraine alors fraîchement reconquise.

¹¹³ Guglielmo Maisto (n. 22), p. 320 s.

¹¹⁴ Edmund H. Schwenk (n. 30), p. 404. en réf. à un décret allemand du 3 janvier 1915.

¹¹⁵ Ernst H. Feilchenfeld (n. 60), § 307 : « *As long as requirements in regard to the exercise of lawmaking powers are met, there would seem to be no reason why an occupant should not be free to suspend the application of existing custom laws* ».

¹¹⁶ US Department of Defense : Law of War Manual, 2016, p. 831 en réf. à l'Ordre de l'APC n° 38 du 19 septembre 2013.

¹¹⁷ <https://govinfo.library.unt.edu/cpa-iraq/regulations/CPAORD12.pdf> (consulté le 30.11.2019).

¹¹⁸ https://govinfo.library.unt.edu/cpa-iraq/regulations/20040404_CPAORD54_Trade_Liberlization_Policy_2004_with_Annex_A.pdf (consulté le 30.11.2019).

¹¹⁹ https://govinfo.library.unt.edu/cpa-iraq/regulations/20040404_CPAORD_38_Reconstruction_Levy.pdf (consulté le 30.11.2019).

¹²⁰ The Manual of The Law Of Armed Conflict – UK Ministry of Defence, Oxford 2004, N 11.48.

V. Conclusion

Le droit public reste affecté plus que d'autres domaines par l'occupation. Il est généralement en conflit avec les intérêts de l'occupant (par ex. les règles rela-

465

tives à la conscription dans l'État occupé ou le droit de porter des armes). En ce sens, il est plus sujet à être suspendu, voire même aboli par l'occupant¹²¹.

La pratique récente du droit de l'occupation démontre également que l'occupant n'hésite pas à intervenir assez largement dans les règles fiscales de l'occupé, en particulier celles relatives à l'imposition de la consommation ; cela semble confirmer que le domaine fiscal ne fait pas rarement l'objet d'un « interventionnisme » marqué de la part de la puissance occupante. Il faut cependant toujours y voir un exercice d'attributs de la souveraineté par l'occupant, la souveraineté faisant inévitablement défaut sur le territoire occupé. Admettre le contraire reviendrait à remettre en question le corpus de règles relatives à l'occupation en tant qu'ensemble normatif régissant – toujours – une situation présumée temporaire et où le maintien du *statu quo* reste le maître-mot. Cette approche nous paraît être en conformité avec l'interdiction de l'annexion prescrite par les Nations-Unies.

Pour autant, il serait faux de croire que l'occupation fige inévitablement la situation légale et, en particulier, le régime fiscal de l'État concerné ; cela vaut a fortiori pour l'imposition de la consommation, proche du quotidien des administrés. Kolb rappelle à juste titre, qu'en cas d'occupation prolongée, des « réformes structurelles » peuvent s'imposer « pour maintenir la vie locale au diapason des transformations économiques, sociales ou politiques », nonobstant le régime de *statu quo* que prescrit le droit de l'occupation¹²². La transition de la conception traditionnelle de cette dernière vers une conception évolutive – ou à tout le moins durable – imposerait dès lors la recherche de solutions originales. L'implication des autorités de la puissance occupée pourrait en être une¹²³, ce qui rendrait absolument licite – et a priori indiscutable – la modification du droit de l'État occupé, à charge pour la puissance occupante de la mettre ensuite en œuvre. Pareille implication serait même d'autant plus intéressante pour les règles fiscales, à mesure que les impôts, en particulier indirects, doivent *in fine* rester consacrés à l'occupé avant, durant et après l'occupation. Dans un contexte évolutif et varié, le droit de l'occupation garde finalement toute sa raison d'être, par sa fonction de garantie minimale mais néanmoins suffisamment flexible de protection pour la population vivant sous un régime d'occupation¹²⁴.

¹²¹ Edmund H. Schwenk (n. 30), p. 404. Comp. Marco Sassoli (n. 3), p. 674.

¹²² Robert Kolb (n. 10), p. 389 ss et 405 s.

¹²³ Robert Kolb (n. 10), p. 405.

¹²⁴ Pour des approfondissements sur la fonction essentielle du droit de l'occupation, Andrea Carcano (n. 12), p. 429 ss.