

# 25

Le 25<sup>e</sup> anniversaire  
de la nouvelle procédure fiscale

**Comment briser  
la rigidité de la pensée  
du XX<sup>e</sup> siècle**

TX

TUERLINCKX  
TAX LAWYERS



Le 25<sup>e</sup> anniversaire  
de la nouvelle procédure fiscale

# Comment briser la rigidité de la pensée du XX<sup>e</sup> siècle

Réflexion pour une meilleure fiscalité

**Jan Tuerlinckx** - Partner

**Bas Minten** - Senior associate

**Evemie Vits** - Support lawyer

**Baptistin Alaime** - Partner

**Alice Paenhuys** - Support Lawyer

Anvers, le 20 mars 2024

**TX**

TUERLINCKX  
TAX LAWYERS

La numérisation, la relation entre le contribuable et l'administration, le formalisme croissant et la complexité sans cesse croissante font que le règlement des litiges fiscaux a besoin d'une révision fondamentale, en tenant compte de l'importance de tous les acteurs concernés : les citoyens, le gouvernement et le milieu fiscal.

Le 25<sup>e</sup> anniversaire  
de la nouvelle procédure fiscale

## ■ Contenu

<b>En 2024, la « nouvelle » procédure fiscale fêtera ses 25 ans.</b>	7
<b>Lois des 15 et 23 mars 1999 –</b>	
<b>Contexte historique et modifications les plus fondamentales</b>	9
• Contexte historique : phase de recours auprès du directeur régional	9
• Goulets d'étranglement de la procédure de règlement des contentieux pour les Lois des 15 et 23 mars 1999	10
• Aperçu des Lois des 15 et 23 mars 1999 relatives à la réforme de la procédure fiscale	13
Modification des règles concernant le contentieux en matière fiscale	13
Autres modifications procédurales	15
Quelques réserves dans le contexte historique	16
<b>L'impact des Lois des 15 et 23 mars 1999 dans une perspective historique</b>	21
• Évolution de la pensée et des actions juridiques et sociales des citoyens	21
• Évolution du droit administratif et des actions de l'administration en matière de fiscalité	22
• Évolutions de la législation fiscale	24
<b>Goulets d'étranglement de la procédure fiscale en 2024</b>	27
• Le caractère défaillant du rôle de filtre de la procédure de réclamation	27
• L'administration en tant que partie directe	29
• La fin du formalisme dans les affaires fiscales : la cotisation subsidiaire et Antigone	32
• La course de l'administration pour collecter rapidement les impôts : les intérêts du gouvernement l'emportent	35
• Le recrutement d'experts judiciaires dans les affaires fiscales	38

<b>Solutions au manque d’individualisation et à la nécessité d’accorder une plus grande attention à l’humain</b>	41
• Instruments permettant de rendre les procédures fiscales plus équitables et plus efficaces	43
Litiges de prétaxation comme en référé	43
Question posée directement à la Cour de cassation	46
Action en réparation collective dans les affaires fiscales	48
Le contribuable comme défendeur	49
• La conciliation, seule solution à court terme pour parvenir à un modèle coopératif dans les affaires fiscales	50
Conciliation fiscale	50
Raisons pour lesquelles la conciliation fiscale, sous réserve d’une extension légale, reste préférable	53
Goulets d’étranglement de la procédure de conciliation fiscale	55
Application de la conciliation de droit commun dans les procédures fiscales ?	58
<b>Conclusion</b>	61
<b>Bibliographie</b>	63
Législation	63
Jurisprudence	63
Travaux préparatoires	64
Livres	64
Contributions à des ouvrages collectifs	65
Articles de revues	65
Autres sources	66

## En 2024, la « nouvelle » procédure fiscale fêtera ses 25 ans.

Le 27 mars 1999, la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale (ci-après dénommées conjointement « Lois des 15 et 23 mars 1999 ») ont été publiées au Moniteur belge.

Cette vaste réforme fiscale de 1999 a marqué la fin des règles controversées concernant le contentieux en matière fiscale, dans lesquelles le directeur régional (encore appelé ainsi à l'époque) statuait avec une fonction juridictionnelle sur la réclamation introduite par le contribuable, à la suite de quoi le contribuable ne pouvait s'adresser qu'à la Cour d'appel pour contester l'impôt calculé. En outre, dans le cadre de cette procédure d'appel, la Cour se voyait limitée aux moyens déjà invoqués devant le directeur régional, aucun nouveau moyen ne pouvant être soulevé.

Cette position incontestablement contradictoire du directeur régional, qui était lié par les principes généraux de justice (y compris l'impartialité et l'indépendance) mais qui avait en même temps un rôle hiérarchiquement subordonné à l'administration centrale du SPF Finances, a été remplacée par une phase de réclamation administrative. Au cours de cette phase, le directeur régional, en tant qu'autorité administrative, devait statuer sur la réclamation comme une forme de recours administratif. Entre cette phase administrative et la procédure devant la Cour d'appel, le tribunal de première instance a été désigné comme juge du fond pour tous les litiges fiscaux. La saisine de ce tribunal en première instance, puis de la Cour d'appel en deuxième instance, n'était plus limitée au litige soulevé dans la réclamation, mais devenait une procédure contre l'impôt calculé dans laquelle tous les moyens pouvaient être soulevés.

Cette « nouvelle » procédure fiscale visait à répondre à toutes les préoccupations concernant la « double casquette » du directeur régional et constituait une tentative méritoire de garantir les principes fondamentaux de l'État de droit et les principes connexes de la bonne administration de la justice, y compris dans les litiges fiscaux.

Bien que les Lois des 15 et 23 mars 1999 aient amélioré la procédure fiscale en remédiant à bien des égards aux déficiences flagrantes qui caractérisaient la procédure fiscale antérieure, force est de constater aujourd'hui que la procédure fiscale dans sa forme actuelle n'est plus en mesure de garantir les droits et libertés fondamentaux du contribuable. Le manque de personnel au SPF Finances, les KPI imposés aux fonctionnaires de la taxation, les évolutions sociologiques qui caractérisent notre société, l'arriéré judiciaire et le manque de juges fiscaux, les réglementations complexes et la quantité énorme de données qui font aujourd'hui partie du dossier fiscal... ne sont que quelques-uns des goulets d'étranglement qui font que la « nouvelle » procédure fiscale n'est pas à la hauteur aujourd'hui. La réalité juridique et sociale actuelle fait que le contribuable est à nouveau confronté aux mêmes problèmes qu'il y a 25 ans avec « l'ancienne » procédure fiscale.

Cette note a pour but d'aborder ces questions et de plaider en faveur d'un modèle de conflit plus constructif, axé sur le dialogue entre le contribuable et le gouvernement.

## Lois des 15 et 23 mars 1999 – Contexte historique et modifications les plus fondamentales

### Contexte historique : phase de recours auprès du directeur régional

Pour définir la *ratio legis* des Lois des 15 et 23 mars 1999, il convient d'abord d'examiner le contexte historique dans lequel ces Lois ont vu le jour. Ces Lois ont été adoptées en réaction à la procédure fiscale douteuse qui a marqué notre paysage fiscal à la fin du siècle dernier.

Jusqu'à la réforme de la procédure fiscale par les Lois des 15 et 23 mars 1999, il existait une distinction fondamentale entre la procédure de contestation des impôts directs, d'une part, et celle des impôts indirects, d'autre part. En matière d'impôts directs, l'imposition devait être contestée au moyen d'une procédure de réclamation auprès du directeur régional, qui devait statuer sur la réclamation. Le directeur régional était considéré comme un juge à ce stade de la procédure, bien qu'en sa qualité de directeur régional de l'administration fiscale, il appartenait à l'un des ministères de l'exécutif, à savoir le SPF Finances. Compte tenu de la nature juridictionnelle de sa décision, le directeur régional devait respecter les principes généraux de la bonne administration de la justice. Dans le même temps, il devait sauvegarder les droits dont bénéficiait le contribuable en tant que citoyen. Comme tout juge au sein du pouvoir judiciaire, le directeur régional devait agir de manière indépendante et impartiale.<sup>1</sup>

Une fois la procédure de réclamation terminée, un recours pouvait être déposé auprès de la Cour d'appel. Cette étape était caractérisée par une « interdiction de nouveaux griefs », ce qui signifiait que le contribuable ne pouvait formuler de nouveaux griefs que s'ils étaient transmis à la Cour dans les 60 jours suivant le dépôt du dossier administratif.<sup>2</sup> Résultat ? Une procédure qui ne comportait qu'une seule instance judiciaire importante, dans laquelle la Cour ne pouvait généralement examiner que les litiges déjà soumis au directeur régional et ne pouvait prendre en compte que les griefs déposés dans les 60 jours suivant la réception du dossier.

---

<sup>1</sup> V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER et I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 14-19 ; J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gand, Larcier, 2009, 2-7.

<sup>2</sup> V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER et I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 14 et 110.

Pour les impôts indirects, la procédure de règlement des contentieux était moins bien définie et le droit procédural commun s'appliquait. En premier lieu, le contribuable pouvait s'adresser au ministre des Finances en cas de « difficultés » concernant l'impôt, avant de saisir la justice. La phase de contestation était exclusivement menée par le pouvoir judiciaire, le contribuable pouvant, selon le cas, s'adresser dans un premier temps soit au juge de paix, soit au tribunal de première instance. Par la suite, une procédure d'appel était ouverte devant la cour d'appel puis la Cour de cassation.<sup>3</sup>

### Goulets d'étranglement de la procédure de règlement des contentieux pour les Lois des 15 et 23 mars 1999

Cette réglementation présentait une série de goulets d'étranglement, auxquels les Lois des 15 et 23 mars 1999 ont tenté de remédier. La préparation parlementaire de ces Lois examine en détail les lacunes de la procédure de règlement des contentieux en matière fiscale telle qu'elle existait jusqu'alors.<sup>4</sup>

La procédure de réclamation devant le directeur régional qui rendait une décision juridictionnelle était considérée comme le talon d'Achille de la procédure fiscale en vigueur jusqu'alors.<sup>5</sup> En tant que juge de première instance, le directeur régional statuait sur les arguments du contribuable, agissant en tant qu'organe impartial et indépendant pour garantir l'équité et la transparence de l'affaire dont il était saisi.<sup>6</sup> Dans la pratique, il s'est avéré que le directeur régional ne pouvait pas satisfaire à ces exigences, compte tenu de son titre et de sa fonction au sein du pouvoir exécutif.<sup>7</sup>

<sup>3</sup> J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gand, Larcier, 2009, 2.

<sup>4</sup> Projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale et projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, *Doc. parl. Chambre 1997-1998*, n<sup>os</sup> 1341/1 et 1342/1, 2-5.

<sup>5</sup> Projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale et projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, *Doc. parl. Chambre 1997-1998*, n<sup>os</sup> 1341/1 et 1342/1, 2.

<sup>6</sup> V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER et I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 14.

<sup>7</sup> *Ibid.*, 14.

Malgré sa position juridictionnelle, en tant que membre de l'exécutif, le directeur régional était strictement lié par les commentaires et les recommandations de l'administration fiscale. Indépendamment de l'application et de l'interprétation correctes de la loi dans ce cas, le directeur régional était lié par la position adoptée par l'administration fiscale et par les décisions politiques prises par l'administration centrale dans des matières spécifiques. Dans les dossiers BBI, le directeur régional était même tenu de consulter au préalable les fonctionnaires qui traitaient les dossiers concernés.<sup>8</sup>

Le mode de résolution des litiges a soulevé à juste titre des questions sur la séparation des pouvoirs. L'exécution des lois relève de l'exécutif, tandis que le règlement des litiges entre l'exécutif et les citoyens ou entre les citoyens entre eux relève de la compétence du pouvoir judiciaire. Le pouvoir judiciaire vérifie la légalité des actions entreprises par l'exécutif. L'impartialité et l'indépendance de l'organe judiciaire par rapport au pouvoir exécutif sont une exigence fondamentale, qui fait partie de l'essence même de l'État de droit.<sup>9</sup>

En outre, l'indépendance avec laquelle le pouvoir judiciaire doit juger doit être non seulement objective mais aussi subjective. L'organe judiciaire doit fournir des garanties suffisantes dans sa composition et dans l'exercice de ses fonctions pour exclure les doutes d'impartialité, mais le respect effectif de ces garanties n'est pas suffisant. Il ne doit même pas y avoir la moindre apparence que l'organe judiciaire n'est pas indépendant (« *Justice must not only be done, it must also be seen to be done* »).<sup>10</sup>

Si ces principes fondamentaux de l'État de droit sont respectés dans tous les litiges et dans toutes les branches du droit, ils ne peuvent l'être dans le cadre de la résolution des litiges fiscaux, qui est intrinsèquement défectueuse. Comme on pouvait s'y attendre, le directeur régional ne pouvait pas juger avec l'indépendance et l'impartialité nécessaires la décision prise par un autre fonctionnaire, qui faisait également partie de l'exécutif et qui, en outre, travaillait généralement dans le même service. L'exécutif contrôlait ses propres actions, sans même un semblant d'indépendance et d'impartialité. L'administration fiscale était à la fois juge et partie, ce qui constituait une épine dans le pied du législateur qui voulait garantir les droits et libertés fondamentaux de ses citoyens.

<sup>8</sup> *Ibid.*, 16.

<sup>9</sup> *Ibid.*, 16.

<sup>10</sup> CEDH 28 juin 1984, n° 7819/77, Campbell et Fell c. Royaume-Uni, [www.echr.coe.int/fr/](http://www.echr.coe.int/fr/) ; CEDH 22 octobre 1984, n° 8790/79, Sramek c. Autriche, [www.echr.coe.int/fr/](http://www.echr.coe.int/fr/) ; V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER et I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 17.

Outre la position contestée du directeur régional, un autre point délicat du système de règlement des litiges portait sur la restriction de la possibilité de soulever de nouveaux griefs devant la cour d'appel. Dans l'un des premiers projets de loi préparés en amont des Lois des 15 et 23 mars 1999, il était envisagé de maintenir l'interdiction de soulever de nouveaux griefs à l'issue de la phase de réclamation. Le Conseil d'État a toutefois vivement critiqué cette mesure à l'époque. Le Conseil d'État estimait que cette interdiction constituait une restriction du droit d'accès à la justice. Alors qu'auparavant, cela pouvait apparemment encore se justifier d'un point de vue juridico-technique, puisque la réclamation avait un caractère juridictionnel pour le directeur régional, selon le Conseil d'État, cela ne pouvait en aucun cas être maintenu si la procédure de réclamation était transformée en une forme de recours administratif. La justification selon laquelle le juge n'était tenu de statuer que sur le litige tel qu'il avait été introduit par les parties ne constituait pas une justification suffisante en matière de contentieux fiscal pour le Conseil d'État.<sup>11</sup> Les lois fiscales étant d'ordre public, on ne peut justifier qu'aucun moyen nouveau ne puisse être soulevé.

---

<sup>11</sup> CONSEIL D'ÉTAT (C.E.), Avis sur le projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale, 23 juin 1997, *Doc. parl.* Chambre 1997-1998, n<sup>os</sup> 1341/1 et 1342/1, 64-66.

## Aperçu des Lois des 15 et 23 mars 1999 relatives à la réforme de la procédure fiscale

### ■ Modification des règles concernant le contentieux en matière fiscale

Les Lois des 15 et 23 mars 1999 ont fixé les objectifs suivants comme point de départ de la nouvelle procédure fiscale<sup>12</sup> :

- l'introduction et l'amélioration de la distinction entre les phases administrative et juridictionnelle de la résolution des litiges fiscaux ;
- l'application du droit procédural de droit commun dans la phase juridictionnelle de la résolution des litiges fiscaux ;
- la mise en place d'une phase administrative rapide dans la résolution des litiges fiscaux, qui joue un rôle de filtre ;
- l'unification des procédures fiscales des impôts directs et indirects, locaux et fédéraux ;
- la centralisation de tous les litiges fiscaux auprès d'un seul tribunal qui en a la compétence exclusive ;
- une phase juridictionnelle accessible dans le cadre de la résolution des litiges fiscaux, qui peut être initiée par une requête contradictoire ;
- la représentation en justice de l'administration fiscale en première instance par ses propres fonctionnaires.

Ces préoccupations concernant l'ancienne procédure de résolution des litiges fiscaux ont été résolues, d'une part, en considérant la phase de réclamation comme une phase administrative à part entière et, d'autre part, en créant une instance juridictionnelle supplémentaire dans les affaires fiscales. Ainsi, depuis 1999, la procédure fiscale se déroule en trois étapes : il faut d'abord passer par la procédure de réclamation administrative, avant de pouvoir intenter une action devant le tribunal de première instance et, enfin, de pouvoir s'adresser à la Cour d'appel.<sup>13</sup>

<sup>12</sup> Projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale et projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, *Doc. parl. Chambre 1997-1998*, n<sup>os</sup> 1341/1 et 1342/1, 2-5 ; J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gand, Larcier, 2009, 2.

<sup>13</sup> J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gand, Larcier, 2009, 10.

Pour jouer un rôle de filtre, la phase administrative a été maintenue : la phase de réclamation doit permettre à l'administration de résoudre elle-même la majorité des litiges de manière rapide et efficace, à la satisfaction du contribuable. Compte tenu de la nature administrative de cette procédure de réclamation, elle n'exige pas le respect des principes de la bonne administration de la justice. Ce sont plutôt les principes de bonne administration qui s'appliquent à la procédure de réclamation. Il s'agit notamment du droit d'être entendu et des principes de sécurité juridique, de confiance légitime et de fair-play. En outre, en première instance, l'administration elle-même doit avoir la possibilité de rectifier ses erreurs sans l'intervention d'un juge de première instance.<sup>14</sup>

Le rôle de filtre de la phase de réclamation avait pour but d'éviter que les tribunaux ne soient submergés d'affaires fiscales. D'une part, cela permet d'éviter une augmentation soudaine et considérable de l'arriéré judiciaire en permettant à une quantité non filtrée de procédures fiscales de passer devant le tribunal de première instance. D'autre part, il n'est pas opportun que certaines affaires soient immédiatement portées devant les tribunaux, par exemple en cas d'erreur matérielle ou de désaccord entre l'administration et le contribuable sur un point de fait.<sup>15</sup>

L'exposé des motifs des Lois des 15 et 23 mars 1999 justifie de la même manière le maintien de la phase de réclamation en tant que recours administratif<sup>16</sup> :

- l'administration semble parvenir à résoudre elle-même la majorité des litiges dans cette phase. Le fait de considérer cette phase comme une véritable phase administrative, ce qui signifie que les garanties juridictionnelles ne doivent pas être respectées, permettra à cette procédure de se dérouler rapidement et efficacement ;
- l'administration doit avoir la possibilité de rectifier elle-même ses erreurs, afin d'éviter d'encombrer le pouvoir judiciaire de demandes qui peuvent être résolues par une nouvelle analyse de l'enquête administrative ou qui sont manifestement infondées de la part du contribuable.

---

<sup>14</sup> *Ibid.*, 13.

<sup>15</sup> J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gand, Larcier, 2009, 13-20.

<sup>16</sup> Projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale et projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, *Doc. parl.* Chambre 1997-1998, n<sup>os</sup> 1341/1 et 1342/1, 2-5.

Pour qu'une requête soit recevable devant le tribunal de première instance, une procédure administrative doit être opportune, efficace et régulière. Il suffit dans ce cas d'introduire le recours administratif dans les conditions requises à cet effet.<sup>17</sup> Toutefois, la réclamation est réputée ne pas avoir été introduite si elle n'a pas été motivée. Cette condition de recevabilité formelle s'applique tant aux impôts fédéraux directs qu'aux impôts locaux ou régionaux.

La phase judiciaire, avec la possibilité d'une première instance et d'une phase d'appel, est régie par les règles du Code judiciaire.<sup>18</sup> Les règles de procédure de droit commun s'appliquent, sous réserve de certaines exceptions ou particularités découlant de la nature spécifique d'un litige fiscal. L'indépendance et l'impartialité des juges sont des principes généraux du droit, qui sont garantis à ce stade de la procédure. L'interdiction de déposer de nouveaux griefs au stade juridictionnel a été supprimée. Depuis 1999, un contribuable peut, dans le cadre de la procédure administrative, soulever des griefs de manière illimitée, et ce, même s'ils n'ont pas été soulevés auparavant. Cela s'applique désormais tant aux griefs factuels qu'aux points de droit.<sup>19</sup>

#### ■ **Autres modifications procédurales**

Pour le reste, les changements introduits par les Lois des 15 et 23 mars 1999 sont restés limités à la procédure fiscale.

Les possibilités de réévaluation de l'administration fiscale en cas de rejet de l'imposition ont été revues et le concept de cotisation subsidiaire a été introduit. L'objectif ? Limiter et préciser le champ d'application de la technique de réévaluation.<sup>20</sup> La cotisation subsidiaire peut être utilisée lorsqu'un contribuable introduit un recours contre la décision d'un directeur et que le juge prononce la nullité totale ou partielle de l'imposition dans la phase judiciaire suivante.<sup>21</sup> La nullité peut être prononcée pour n'importe quel motif,

<sup>17</sup> V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER et I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 87.

<sup>18</sup> Projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale et projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, *Doc. parl. Chambre 1997-1998*, nos 1341/1 et 1342/1, 2 ; V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER et I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 20.

<sup>19</sup> J. ROSELETH et J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelastingen*, Malines, Wolters Kluwer, 2023, 336 ; P. THION, « *Nieuwe grieven in de fiscale procedure* », *TRF* 2003/2, n° 234, 76-80.

<sup>20</sup> V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER et I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 121-122.

<sup>21</sup> Art. 356 CIR92.

à l'exception de la prescription, afin que l'administration puisse recourir à la taxation subsidiaire.<sup>22</sup>

L'administration peut ainsi soumettre une nouvelle cotisation à l'approbation de l'autorité judiciaire qui a prononcé la nullité de la première cotisation. La cotisation subsidiaire doit s'appliquer au même contribuable, et sur la base de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la première cotisation. En tant que principe de base établi, l'administration n'est pas tenue de rétablir l'illégalité (qui a donné lieu à l'annulation de la première cotisation). Par conséquent, en cas de vices de procédure ou de vices de forme dans l'établissement de la cotisation, l'administration peut toujours établir une nouvelle cotisation dans la phase judiciaire. Le juge statuera alors sur la validité et la recouvrabilité de la nouvelle cotisation, et le recouvrement ne sera possible qu'en exécution de la décision du juge. L'administration peut soumettre une proposition de cotisation subsidiaire au juge, tant en première instance qu'en appel.<sup>23</sup>

#### ■ Quelques réserves dans le contexte historique

Indépendamment des réserves que nous formulerons ci-après sur la procédure fiscale telle que modifiée en 1999 dans le contexte social et juridique actuel, il convient d'ores et déjà de formuler ici quelques réserves critiques à l'égard des Lois des 15 et 23 mars 1999.

D'une part, nous devons reconnaître que les Lois des 15 et 23 mars 1999 ont permis d'améliorer et de rendre plus équitable la résolution des litiges fiscaux, en réponse aux principales faiblesses de la procédure précédente. D'autre part, il est quelque peu curieux que la partialité et la dépendance du fonctionnaire chargé de traiter la réclamation aient été si largement tolérées et normalisées lors de l'introduction de la nouvelle procédure.

Il est évident qu'en tant que membre de l'exécutif, le directeur régional ne pouvait pas respecter les principes de la bonne administration de la justice, ne serait-ce que parce qu'il travaille pour le compte de l'exécutif. Dans cette perspective, la mise en place d'un véritable système de résolution des litiges juridictionnels devant le tribunal de première instance, puis la Cour d'appel, était donc nécessaire pour sauvegarder les droits

<sup>22</sup> S. VANCOLEN et S. VANDORPE, « *De subsidiaire aanslag, de Antigoon van de fiscale procedure?* », *TRF* 2022/11, n° 623, 552-559.

<sup>23</sup> C. Cass. 13 février 2015, R.G. n° F.13.0150.N, *Arr. Cass. 2015*, vol. 2, 412-421 ; S. VANCOLEN et S. VANDORPE, « *De subsidiaire aanslag, de Antigoon van de fiscale procedure?* », *TRF* 2022/11, n° 623, 552-559.

et libertés fondamentaux des citoyens. Cependant, c'est ignorer le fait que, en tant que membre de l'exécutif et instance de recours administratif, le fonctionnaire chargé de traiter la réclamation doit également tenir compte de certains principes protecteurs fondamentaux, à savoir les principes de bonne administration.

Le principe d'indépendance est interprété de manière beaucoup moins extensive dans le cadre des principes généraux de bonne administration que dans celui des principes généraux de la bonne administration de la justice, car, en règle générale, l'organe de recours décisif est subordonné, sur le plan organisationnel et hiérarchique, aux responsables politiques.<sup>24</sup> Néanmoins, le Conseil d'État a déjà précisé que l'indépendance minimale devait être interprétée comme suit : « *L'autorité autorisée à prendre une certaine décision doit prendre cette décision elle-même, sans pression extérieure induite.* »<sup>25</sup>

En outre, l'administration fiscale, en tant qu'autorité publique, est également tenue d'être impartiale, ce qui doit constituer un critère à la fois subjectif et structurel. Lorsqu'il prend une décision, un fonctionnaire ne doit pas avoir d'intérêt personnel et direct dans le processus décisionnel.<sup>26</sup> En outre, cette impartialité doit également être garantie au niveau de l'organisation et de la composition de l'organe de décision. Concrètement, cela signifie, par exemple, qu'une même personne ne peut pas participer deux fois à la prise de décision – sur deux niveaux.<sup>27</sup>

Le législateur a mis fin à la position conflictuelle du directeur régional en tant que fonctionnaire chargé de traiter la réclamation tout en ayant une fonction juridictionnelle, mais n'a pas suffisamment insisté sur le fait que le directeur régional se doit d'être impartial comme tout autre fonctionnaire de l'exécutif. Or, comme nous l'expliquons ci-dessous, l'administration fiscale se révèle incapable de garantir cette impartialité administrative.

Il est courant que, lorsqu'un fonctionnaire des services de contrôle souhaite calculer un impôt supplémentaire, il consulte au préalable un fonctionnaire du service des réclamations (aujourd'hui généralement appelé « Team Expertise »). Ce dernier doit alors

<sup>24</sup> I. OPDEBEEK et S. DE SOMER, *Algemeen bestuursrecht – Grondslagen en beginselen*, Intersentia, 2017, 377.

<sup>25</sup> C.E. 24 novembre 2009, n° 198.176, De Keye ; I. OPDEBEEK et S. DE SOMER, *Algemeen bestuursrecht – Grondslagen en beginselen*, Intersentia, 2017, 377.

<sup>26</sup> C.E. 16 novembre 2010, n° 208.927, Vandendriessche ; C.E. 24 février 2016, n° 233.913, Seys ; I. OPDEBEEK et S. DE SOMER, *Algemeen bestuursrecht – Grondslagen en beginselen*, Intersentia, 2017, 378.

<sup>27</sup> en matière disciplinaire : C.E. 12 juin 1995, n° 53.652, Schurmans.

prendre position sur la taxation et estimer dans quelle mesure celle-ci peut être défendue devant un tribunal. Des suggestions sont même faites pour rendre la position plus défendable. Par la suite, lorsqu'une cotisation est fixée avec l'approbation du service des réclamations et que le contribuable fait appel de cette cotisation par le biais d'une réclamation, le dossier est le plus souvent attribué au fonctionnaire qui a déjà statué sur le dossier, en raison d'un manque de personnel. La raison en est que le fonctionnaire en question a déjà connaissance du dossier et qu'il aura donc besoin de moins de temps pour l'étudier. Dans cette situation, il y a déjà un biais à la fois subjectif et structurel (le dossier est structurellement attribué à un fonctionnaire chargé de traiter les réclamations qui a déjà pris position, et le fonctionnaire en question a intérêt à confirmer sa propre position dans la phase de taxation afin de ne pas perdre la face).

Bien que la violation susmentionnée des principes généraux de bonne administration soit souvent considérée comme moins pertinente dans le traitement d'un dossier concret, puisque le contribuable dispose de toute façon de deux recours devant les cours et tribunaux belges, la dépendance et la partialité du service des réclamations ont un impact négatif durable sur le fonctionnement de l'ensemble de la procédure de résolution des litiges fiscaux :

- Tout d'abord, le rôle de « filtre » auquel le législateur aspirait en introduisant la phase de réclamation en tant que procédure administrative ne se concrétise pas, ou seulement partiellement. Le dossier n'est ni réexaminé ni reconsidéré ;
- En outre, il en résulte un grand sentiment d'injustice de la part du contribuable. Il doit introduire une réclamation pour informer l'administration fiscale de ses griefs, mais il est ensuite confronté à un fonctionnaire qui a déjà forgé son opinion et qui n'est pas disposé à la reconsidérer. Cela crée une polarisation entre les parties au litige ;
- La phase de réclamation et les discussions qui ont lieu dans ce contexte constituent le forum idéal pour parvenir à un accord entre les parties. Si le fonctionnaire chargé de traiter la réclamation peut examiner la situation objectivement et accorder des concessions au contribuable lorsque c'est possible, il est alors possible d'éviter une longue procédure judiciaire. Toutefois, en raison de la partialité du fonctionnaire chargé de traiter la réclamation, cela se révèle souvent impossible dans la pratique.

En raison de ces éléments, le rôle de « filtre » de la phase de réclamation s'affaiblit de plus en plus et devient un mal nécessaire auquel le contribuable doit faire face. Bien que le législateur ait à juste titre supprimé la position juridictionnelle du directeur régional et conservé la phase de réclamation dans une bonne intention (pouvoir résoudre rapidement les problèmes fiscaux), il apparaît dans la pratique que la partialité du fonctionnaire chargé de traiter les réclamations constitue un problème persistant. Ne serait-ce que parce qu'elle exacerbe le conflit et la polarisation entre les citoyens et l'administration fiscale.



## L'impact des Lois des 15 et 23 mars 1999 dans une perspective historique

L'impact des Lois des 15 et 23 mars 1999 ne doit pas être sous-estimé. La réforme concernant la résolution des litiges fiscaux et l'extension de l'intervention du pouvoir judiciaire dans la phase juridictionnelle ont rendu la procédure fiscale digne d'un État de droit. Depuis lors, comme dans les autres branches du droit, les citoyens ont librement accès aux cours et tribunaux belges pour soumettre un litige fiscal à l'appréciation impartiale et indépendante d'un juge belge. Seul le pouvoir judiciaire, totalement indépendant du pouvoir exécutif, peut garantir la pleine application de ce principe de base.

Cependant, on peut dire que les Lois des 15 et 23 mars 1999 ne répondent pas entièrement aux attentes du législateur de 2024. En effet, toute une série d'évolutions ont eu lieu au cours des dernières décennies, tant sur le plan juridique que socioculturel, qui ont eu pour effet de faire ressortir un grand nombre de goulets d'étranglement dans la procédure fiscale.

### Évolution de la pensée et des actions juridiques et sociales des citoyens

Notre société actuelle est marquée par une évolution fulgurante dans de nombreux domaines. De même, la relation entre les citoyens et le gouvernement en 2024 a considérablement évolué par rapport à la façon dont ils interagissaient il y a quelques décennies. La tendance générale qui caractérise notre société est le passage d'une société hiérarchique à une société plus horizontale. La nécessité d'une interaction basée sur la dépendance mutuelle cède la place à une interaction basée sur l'attraction mutuelle, à la fois entre les citoyens et entre les citoyens et le gouvernement. Les citoyens ont acquis une grande indépendance et possèdent une quantité substantielle d'informations, de mobilité et de capital. Ils peuvent donc laisser l'attrait l'emporter sur la dépendance et choisir de s'engager dans une interaction commerciale tant qu'elle est intéressante ou attrayante pour eux. Si ce n'est pas (plus) le cas, ils chercheront alors une nouvelle contrepartie plus attrayante.<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> A. BOOIJ, J. KUIPER et J. VERSTEGE, *Mediation in belastingzaken*, La Haye, Sdu Uitgevers, 2013, 25.

Ces mêmes citoyens deviennent également plus autonomes. La conscience de leurs propres intérêts devient ainsi le principal moteur de leurs actions. Les citoyens ne se contentent plus de subir ce qu'on leur impose. Ils défendent leurs propres intérêts.<sup>29</sup>

Si le gouvernement veut affirmer son autorité dans cette société en évolution, il doit se comporter comme un interlocuteur attrayant. En outre, l'administration doit également prendre conscience de sa propre importance, et il est bon qu'elle le fasse de manière explicite. Il en va de même pour les citoyens qui tentent d'influencer le pouvoir exécutif.<sup>30</sup>

En 2024, ces tendances sont une source de conflit entre les citoyens et le gouvernement, qui est conçu comme une bureaucratie axée sur l'objectivité et la massivité. Lorsque le gouvernement va à l'encontre des opinions communes des citoyens, le taux de réussite de ses politiques diminue considérablement.

### Évolution du droit administratif et des actions de l'administration en matière de fiscalité

Au XX<sup>e</sup> siècle, le droit se caractérisait par un haut degré d'objectivité neutre, avec des conditions limites à l'intérieur desquelles les citoyens façonnaient leurs besoins. L'organisation bureaucratique du gouvernement servait alors de cadre politique adéquat pour une application objective et massive du droit. Sa taille, son expertise, son orientation opérationnelle et le traitement rapide et systématique des règles et des instructions ont permis une mise en œuvre rapide des nouvelles règles et instructions.<sup>31</sup>

Cette mise en œuvre rapide a exigé une grande capacité d'adaptation de la part des citoyens. Toutefois, au cours des dernières décennies, cette capacité d'adaptation a cédé la place à l'autonomisation et à une résistance ouverte au gouvernement, comme nous l'avons mentionné plus haut.

En outre, cette grande structure gouvernementale implique que les tâches et les compétences ont été clairement définies et délimitées au cours des dernières décennies, en particulier dans l'administration fiscale. Un même fonctionnaire exécute plusieurs fois la même tâche, chaque fois pour un contribuable différent. Ainsi, le même fonctionnaire traite des centaines de déclarations, tandis qu'un autre fonctionnaire traite

---

<sup>29</sup> *Ibid.*

<sup>30</sup> *Ibid.*

<sup>31</sup> A. BOOIJ, J. KUIPER et J. VERSTEGE, *Mediation in belastingzaken*, La Haye, Sdu Uitgevers, 2013, 22.

des centaines de réclamations. Le fonctionnaire des impôts développe un modèle fixe pour traiter ses dossiers rapidement, et maintient une certaine distance émotionnelle vis-à-vis des dossiers qu'il traite. Pour le contribuable, cependant, la situation est différente. Il n'entre souvent en conflit avec l'administration qu'une seule fois, ou tout au plus quelques fois. Il n'est pas rare qu'un tel conflit crée des tensions et un sentiment de malaise. Cette interaction est ce que l'on appelle la rencontre entre le « *repeat player* » et le « *one shotter* ». <sup>32</sup>

L'inconvénient de cette administration massive et objective de la justice est que l'individu est de plus en plus relégué au second plan. L'individualisation est mise à mal et a été remplacée par le travail à la chaîne. Les formalités sont nombreuses et le droit fiscal formel se développe de plus en plus, ce qui lui permet de prendre le dessus sur l'examen du contenu et le traitement d'un dossier fiscal. La pénurie de personnel dans l'administration et le manque de temps dans le traitement des dossiers fiscaux y contribuent. Le déficit budgétaire croissant est à l'origine de l'énorme pression qui pèse sur les fonctionnaires des impôts. Il y a plus de travail, mais en même temps moins de budget pour recruter de nouveaux fonctionnaires. Cela augmente donc considérablement la charge de travail. En outre, l'administration fournit toute une série de « *Key Performance Indicators* » (ci-après : KPI) que chaque fonctionnaire des impôts et, en particulier, les fonctionnaires de l'Inspection Spéciale des Impôts (« ISI ») doivent atteindre. Ils doivent atteindre des objectifs difficiles à atteindre, quelle que soit la réalité qui sous-tend leurs dossiers.

Tous ces éléments font dérailler le dialogue entre le contribuable et l'administration, et le contribuable se sent plus que jamais injustement traité. Les deux parties sont émotionnellement impliquées dans la problématique à des degrés divers, ce qui entraîne une divergence totale dans leurs attentes.

Les principes généraux de bonne administration tentent d'y apporter une réponse, en cherchant à objectiver les relations entre le gouvernement et les citoyens. Il ne s'agit cependant pas d'une solution définitive aux conflits qui surgissent de plus en plus souvent entre le contribuable et l'administration. En raison de l'absence de codification et d'un cadre d'application spécifique, l'invocation de ces principes reste une voie d'action incertaine pour tenter de faire valoir les droits du contribuable. Ce point a été évoqué plus haut comme l'une des lacunes générales des Lois des 15 et 23 mars 1999. Le rôle du fonctionnaire chargé de traiter les réclamations devient moins important, mais sa

---

<sup>32</sup> *Ibid.* 22-25.

partialité n'est pas abordée. Cela favorise le modèle de conflit dans lequel se trouvent aujourd'hui le citoyen et l'administration fiscale.

*“A focus on rules, tends to narrow the range of legally relevant facts, thereby detaching legal thought from social reality. The result is legalism, a disposition to rely on legal authority, to the detriment of practical problem solving. The application of rules ceases to be informed by a regard for purposes, needs and consequences.”*<sup>33</sup>

## Évolutions de la législation fiscale

Parallèlement à ces évolutions sociales, le droit fiscal se caractérise par une complexité croissante. Le législateur lui-même s'inscrit dans cette tendance, puisqu'en 2022, les délais d'examen et d'imposition ont été modifiés et portés à 10 ans pour les cas de fraude fiscale, notamment en raison de la « complexité » de la législation fiscale<sup>34</sup>.

La législation fiscale est constamment étendue et élargie, de nouvelles règles et exceptions sont ajoutées au cadre juridique, sans qu'aucune réglementation complémentaire ne soit prévue.<sup>35</sup> Parmi les exemples de réglementations trop complexes, citons l'exonération du précompte professionnel pour les travaux immobiliers (cette réglementation est contenue dans le Code des impôts sur les revenus, mais repose sur la définition des « travaux immobiliers » telle qu'elle est connue dans la législation sur la TVA, où la définition n'est pas adaptée au nouveau droit des biens) ou la déduction pour innovation (où le Code des impôts sur les revenus suit en principe le code de droit économique, mais la pratique montre que l'administration fiscale ne le suit pas). En matière d'impôt des personnes physiques, la fiscalité automobile constamment actualisée est l'un des sujets les plus complexes.

<sup>33</sup> P. NONET et P. SELZNICK, *Law and society in transition: toward responsive law*, New York, Harper and Row, 1978, 122 p.

<sup>34</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, *Parl. parl.* Chambre 2021-22, n° 55-2899/1, 69.

<sup>35</sup> Voir la citation de J.L.M. Gribnau et S.M.J. Dusarduin dans B. Peeters, « *Woord vooraf bij editie 2022-2023* », dans A. TIBERGHIE, *Tiberghien – Handboek voor Fiscaal Recht 2022/2023*, Malines, Wolters Kluwer, 2022, avant-propos.

La réglementation devient tellement complexe qu'il est difficile, voire quasi impossible, pour le contribuable et l'administration fiscale de l'appliquer correctement. Cela ne fait qu'exacerber la situation conflictuelle décrite ci-dessus. Le contribuable investit pour s'adapter à l'évolution de la législation et s'efforce d'appliquer au mieux la réglementation applicable, en y apportant le soutien administratif nécessaire. Ce faisant, il tend à interpréter la réglementation à son avantage et à trouver un équilibre entre la faisabilité opérationnelle et l'administration parfaite. L'administration fiscale, quant à elle, est confrontée à la même complexité, mais par manque de temps (voir ci-dessus), elle optera plutôt pour une interprétation restrictive. Elle considérera donc souvent que les preuves fournies ne sont pas suffisantes pour prouver l'exactitude de la déclaration. Il va sans dire que ce qui précède conduit à des situations conflictuelles dans lesquelles les deux parties, au nom de leurs intérêts financiers, s'en tiennent à des positions extrêmes et opposées, alors qu'il est en fait possible de trouver un terrain d'entente sur la base des éléments de preuve fournis.



## Goulets d'étranglement de la procédure fiscale en 2024

Les tendances et évolutions mentionnées ci-dessus se manifestent dans différents domaines de notre droit fiscal. Le législateur et la jurisprudence contribuent également à multiplier les sources de conflits dans l'interaction entre l'administration et le contribuable. Certains conflits concrets et goulets d'étranglement clairement observables dans la pratique quotidienne constituent des exemples frappants de la distorsion au sein de la résolution des litiges fiscaux, qui met sous pression l'ensemble du système de résolution des litiges introduit par les Lois des 15 et 23 mars 1999.

### Le caractère défaillant du rôle de filtre de la procédure de réclamation

En maintenant la phase de réclamation comme phase administrative entre le contrôle et la phase juridictionnelle devant le tribunal, les Lois des 15 et 23 mars 1999 ont poursuivi un objectif clair : permettre à l'administration fiscale de filtrer les dossiers de manière à ce que la pression sur les cours et tribunaux belges reste gérable. Ce rôle de filtre constitue le premier goulet d'étranglement important. Dans la pratique, la procédure de réclamation n'a que rarement l'effet filtrant que lui attribue le législateur.

Comme nous l'avons décrit en détail ci-dessus, l'une des conséquences du manque persistant de personnel dans l'administration fiscale est que le fonctionnaire chargé de traiter le dossier de réclamation est souvent impliqué dans le contrôle fiscal dès le début. Le fonctionnaire chargé du contrôle demandera déjà au fonctionnaire chargé de traiter la réclamation d'émettre un avis sur la taxation proposée et le fonctionnaire chargé de traiter la réclamation formulera ses remarques par le biais de la communication interne.

Outre le fait que cela est tout à fait contraire à l'impartialité personnelle et structurelle à laquelle l'administration fiscale est tenue, cela restreint le rôle de filtre de la réclamation. Conformément à la volonté du législateur, tout fonctionnaire chargé de traiter les réclamations devrait réexaminer le dossier avec l'objectivité et le recul nécessaires, afin de rectifier les éventuelles erreurs commises par le fonctionnaire chargé du contrôle lors du calcul de la cotisation. En réalité, un fonctionnaire chargé de traiter les réclamations est souvent déjà intervenu lors de la phase de contrôle et a pris position avec le contrôleur des impôts. Dans une telle situation, le dossier est rarement repris avec l'objectivité nécessaire lors de la phase de réclamation, ne serait-ce que parce que le fonctionnaire chargé de traiter la réclamation risquerait de perdre la face.

En outre, les situations dans lesquelles la réclamation ne peut être considérée comme un recours administratif à part entière ne se limitent pas à ces situations. Même lorsque le fonctionnaire chargé de traiter la réclamation peut en principe agir de manière impartiale, une concertation avec le fonctionnaire chargé du contrôle a généralement lieu. Souvent, le fonctionnaire chargé de traiter la réclamation rejoint l'analyse du fonctionnaire chargé de la taxation afin de ne pas affaiblir le dossier et d'augmenter les chances de succès d'une éventuelle procédure judiciaire. Ceci est d'autant plus vrai dans les dossiers complexes couvrant plusieurs exercices d'imposition, où les délais sont très courts. Dans ce cas, l'impact financier et procédural est trop important et le fonctionnaire chargé de traiter la réclamation se rangera toujours *de facto* du côté du fonctionnaire chargé du contrôle.

Résultat ? La violation manifeste des principes généraux de bonne administration, mais aussi l'élimination de la raison d'être de la phase de réclamation : le filtrage des dossiers et, si possible, un accord avec le contribuable. Le contribuable ressent le manque de sérieux de la phase de réclamation – à juste titre d'ailleurs – comme une injustice. Il se sentira lui-même davantage incité, indépendamment de la décision rendue à l'issue de la phase de réclamation, à intenter une action en justice. Il espère ainsi y trouver la justice qui fait défaut lors de la phase de réclamation.

Dans ce contexte, nous faisons référence au fameux « processus 110 ». Celui-ci portait sur une directive administrative non publiée, émise par l'administration centrale du SPF Finances, qui laissait entendre que les fonctionnaires chargés du traitement des réclamations n'étaient autorisés à traiter et à examiner une réclamation en matière d'impôts sur les revenus que si le contribuable soulevait de nouveaux moyens dans sa réclamation par rapport aux arguments figurant dans sa réponse à l'avis de modification qui précédait la taxation proprement dite.<sup>36</sup> Le ministre des Finances a confirmé l'existence de cette instruction interne dans une réponse à une question parlementaire en 2018.<sup>37</sup>

Bien qu'il ne soit pas certain que le « processus 110 » soit encore appliqué aujourd'hui, tout ce qui précède reste le premier goulet d'étranglement du système actuel de résolution des litiges fiscaux : un nombre inutilement élevé de dossiers ne sont pas traités de manière approfondie et avec l'objectivité nécessaire en matière de réclamation, ce qui entraîne un nombre sans cesse croissant de litiges portés devant les tribunaux. L'arriéré

<sup>36</sup> F. LEDAIN, « Processus 110 : la fin du retour des griefs nouveaux ? », [www.taxwin.be](http://www.taxwin.be).

<sup>37</sup> Rapport intégral de la Commission des Finances et du Budget, 24 janvier 2018, n° 54 COM 803, p. 24.

judiciaire entraîne un délai de plusieurs années avant que le contribuable n'obtienne une sécurité juridique dans un litige concret. Il ne s'agit pas d'un mode de fonctionnement durable, et c'est d'ailleurs un mode de fonctionnement que le législateur n'avait pas envisagé lors de l'introduction des Lois des 15 et 23 mars 1999.

### L'administration en tant que partie directe

La réforme de la procédure fiscale a introduit une mesure supplémentaire permettant au fonctionnaire des impôts lui-même de représenter l'administration fiscale devant les tribunaux.<sup>38</sup> Ceci constitue une exception substantielle au monopole de plaidoirie.

Cette mesure est née de l'idée d'impliquer le fonctionnaire chargé de la taxation lui-même dans la contestation en justice et de le responsabiliser dans la prise de décision en matière de taxation. Il représente l'administration non seulement dans la rédaction des avis de modification, entre autres, mais aussi dans le traitement du dossier devant les tribunaux.<sup>39</sup> En outre, le fait que le fonctionnaire chargé de la taxation puisse agir lui-même en justice grâce à sa connaissance concrète du dossier et à sa compréhension pratique des faits a été considéré comme un avantage. Il était en effet inutile de faire appel à un avocat pour défendre les positions de l'administration au tribunal sans avoir la perception factuelle nécessaire du dossier. Lorsque la procédure devant la cour d'appel portait sur une question factuelle, il était pratiquement impossible, avant l'introduction de cette mesure, de refléter correctement les expériences concrètes, les décisions et les impressions de l'agent chargé de la taxation.<sup>40</sup>

Il existe depuis longtemps une exception importante au droit de plaidoirie de l'avocat : l'avocat ne plaide pas *pro domo*, il ne plaide jamais pour lui-même, sa famille ou ses proches. Cette exception est essentielle au bon déroulement d'une procédure judiciaire, car la personne qui plaide devant le juge doit conserver l'indépendance et le recul nécessaires par rapport à la partie qu'elle représente. Cela permet à l'avocat d'apporter un éclairage objectif au juge. L'avantage de l'intervention d'un avocat dans une procédure judiciaire est complètement perdu par la possibilité qu'a le fonctionnaire chargé de la taxation de plaider lui-même son dossier. Les intérêts de l'administration ne sont plus

<sup>38</sup> Art. 379 CIR92.

<sup>39</sup> J. ROSELETH et J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Malines, Wolters Kluwer, 2023, 338.

<sup>40</sup> J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gand, Larcier, 2009, 176.

représentés par un avocat indépendant, mais par le fonctionnaire chargé de la taxation lui-même qui doit défendre son propre dossier, ses conclusions et ses décisions.<sup>41</sup>

Lorsque le litige avec l'administration est porté devant le tribunal, ce droit de plaidoirie accordé au fonctionnaire chargé de la taxation viole le principe selon lequel il ne faut pas plaider *pro domo*. La perspective de comparaître devant un tribunal incite le fonctionnaire chargé de la taxation à adopter une position forte et défendable devant le tribunal dès le début de l'enquête. Cela se fait au détriment de la recherche d'une solution équitable, tenant compte des faits et des preuves disponibles.<sup>42</sup>

En outre, on peut se demander si un fonctionnaire chargé de la taxation, souvent doté d'une formation juridique limitée, est en mesure de présenter son dossier au juge de manière qualitative. En effet, une formation juridique plus large est nécessaire pour calculer un impôt correct. La complexification du droit fiscal, l'ensemble des règles de preuve et la complexité liée à l'imposition de sanctions par le biais de majorations d'impôts, ainsi que les garanties à respecter à cet égard, signifient que la connaissance de la fiscalité ne suffit plus à mener une enquête qualitative et à calculer des cotisations correctes.

Le contribuable qui se retrouve dans une procédure judiciaire pour un litige fiscal complexe s'entourera toujours de plusieurs conseillers pour l'assister dans la procédure. Ainsi, il fera appel non seulement à un avocat fiscaliste, mais aussi à un avocat spécialisé dans d'autres branches du droit, à des comptables, à des experts en propriété intellectuelle, en informatique ou dans d'autres domaines, en fonction du litige porté devant le tribunal. On ne peut pas s'attendre à ce que le fonctionnaire chargé de la taxation ait une connaissance approfondie de toutes les questions susceptibles d'entrer en ligne de compte dans un litige fiscal. En outre, le fonctionnaire chargé de la taxation ne sera pas en mesure de passer en revue toutes les preuves, qui sont parfois extrêmement volumineuses, et de procéder à une analyse objective sur cette base. Le contribuable est confronté au tribunal à une partie qui, bien qu'étant une autorité publique, adopte une position extrême et souvent injuste qui ne tient pas compte des preuves sous-jacentes, et doit convaincre le tribunal qu'il a quand même appliqué correctement la loi fiscale.

---

<sup>41</sup> J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gand, Larcier, 2009, 176.

<sup>42</sup> J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gand, Larcier, 2009, 176.

Parmi les exemples frappants, citons la déduction des revenus de l'innovation. Pour juger de son bien-fondé, une connaissance approfondie de la réglementation en matière de brevets et du Code de droit économique n'est pas un luxe. Cela montre que le droit fiscal s'appuie sur d'autres branches du droit, telles que le droit économique. Ces questions donnent lieu à d'énormes discussions, souvent en raison de la méconnaissance du fonctionnaire chargé de la taxation en matière de droit économique.

En droit pénal, il en va tout autrement. Dans le cadre d'une enquête pénale, le substitut du procureur du Roi, spécialisé dans les questions fiscales, peut intervenir.<sup>43</sup> Ces substituts comparaissent également eux-mêmes devant les tribunaux pour représenter les intérêts de la société. Toutefois, les conditions de nomination de ces substituts sont lourdes. Tout d'abord, ils doivent remplir les conditions de nomination d'un substitut ordinaire. Ils doivent être docteurs ou licenciés en droit, avoir réussi un examen d'aptitude professionnelle et détenir un certificat attestant qu'ils ont suivi avec succès le stage judiciaire prescrit. En outre, ils doivent être en mesure de faire valoir des titres ou une expérience démontrant leurs connaissances particulières en la matière (art. 194, § 4 C. jud.). Ceux-ci sont examinés par la commission de nomination et de désignation, comme le prévoit l'article 259bis-8 du Code judiciaire.<sup>44</sup> Les conditions pour être nommé à cette fonction sont donc extrêmement strictes. Cela contraste fortement avec les conditions requises pour accéder à la profession de fonctionnaire chargé de la taxation. Une formation en droit n'est même pas exigée.

Néanmoins, tant le fonctionnaire chargé de la taxation que le substitut du procureur du Roi spécialisé dans les questions fiscales peuvent réclamer des sanctions de nature administrative ou pénale, respectivement, bien que le consensus jurisprudentiel considère que même une majoration d'impôt de 10 % est de nature pénale. Par conséquent, tous deux réclament l'application de sanctions pénales (bien que, d'une certaine manière, cette comparaison ne soit pas vraie puisque le fonctionnaire chargé de la taxation peut imposer la sanction en question immédiatement et qu'elle peut être mise en œuvre immédiatement). Le substitut du procureur du Roi doit cependant mener une enquête (dont il porte la responsabilité) à charge et à décharge, conformément à l'art. 28bis du Code d'instruction criminelle.

---

<sup>43</sup> L. HUYBRECHTS, « Art. 147 C. jud. - Art. 153 C. jud. » dans P. DEPUYDT, B. ALLEMEERSCH, B. VAN DEN BERGH et S. RAES (éd.), *Gerechtigd recht. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer, I, Deel II, Boek I, Titel II*, Malines, Wolters Kluwer, vol. 95, (186) 188-189.

<sup>44</sup> *Ibid.*

Le fait que le législateur impose des exigences aussi strictes au substitut du procureur du Roi et réglemente l'enquête en détail indique que la bonne administration de la justice dans les affaires pénales bénéficie de la priorité nécessaire. Le législateur lui-même intègre en quelque sorte des exigences de qualité dans la législation, afin de garantir que chaque enquête pénale (fiscale) soit traitée de manière professionnelle. Il convient de se demander pourquoi le contraste avec le droit fiscal est si grand, surtout lorsqu'il apparaît que les fonctionnaires fiscaux peuvent imposer des sanctions pénales tout aussi lourdes, telles qu'une majoration d'impôt allant de 10 % à 200 %. Le fait que le litige devant le tribunal soit traité par le même fonctionnaire et non par un tiers indépendant (un avocat) ne contribue pas à l'objectivité de la phase judiciaire.

### La fin du formalisme dans les affaires fiscales : la cotisation subsidiaire et Antigone

Le formalisme dans les procédures fiscales et judiciaires, et dans le droit en général, ne cesse de croître. Les lois et les règles de procédure qui leur sont associées sont élaborées et introduites au pied levé. Il en va de même en droit fiscal où, pour la plupart des impôts, un cadre juridique complet est prévu pour le calcul des cotisations, mais aussi pour la vérification et la modification des déclarations.

Cette situation contraste fortement avec l'évolution qui s'est produite depuis 2003 à la suite de la jurisprudence Antigone, qui continue d'éroder le formalisme.<sup>45</sup> Cette jurisprudence, qui concerne l'admission de preuves obtenues illégalement dans les affaires pénales, a été codifiée à l'article 32 du titre préliminaire du Code de procédure pénale. Les preuves obtenues illégalement ne doivent être exclues de la procédure que dans les conditions définies par la loi.

Depuis l'arrêt de la Cour de cassation du 22 mai 2015, la jurisprudence Antigone s'applique également au droit fiscal.<sup>46</sup> La Cour de cassation a statué que les preuves obtenues illégalement devaient être testées au regard des principes de bonne administration et du droit à un procès équitable, et qu'elles ne devaient être écartées que « *lorsqu'elles avaient été obtenues d'une manière si contraire à ce que l'on peut attendre de la part d'un gouvernement agissant correctement que leur utilisation devait être considérée comme irrecevable en toutes circonstances.* » Avec cette jurisprudence, le seuil d'exclusion des

<sup>45</sup> C. Cass. 14 octobre 2003, R.G. n° P.03.0762.N, *Arr. Cass.* 2003, vol. 10, 1862-1868.

<sup>46</sup> C. Cass. 22 mai 2015, n° F.13.0077.N, *Arr. Cass.* 2015, 1349-1363.

preuves obtenues illégalement dans le cadre des procédures fiscales est relativement élevé. Seule une violation caractérisée des principes de bonne administration entraîne l'irrecevabilité des preuves obtenues illégalement.

Dans le même esprit d'érosion des garanties procédurales, nous nous référons également à la cotisation subsidiaire. Cette procédure d'exception est prévue à l'article 356 du Code des impôts sur les revenus. Lorsque la nullité d'une cotisation est prononcée par le juge, l'administration a six mois pour soumettre au juge, par voie de conclusions, une cotisation subsidiaire fondée sur les mêmes éléments (ou une partie d'entre eux) que la première cotisation. Le juge évalue la validité et la recouvrabilité de la cotisation subsidiaire.

La Cour de cassation a confirmé à plusieurs reprises que l'établissement d'une cotisation subsidiaire était possible après l'annulation d'une cotisation, quel qu'en soit le motif, à l'exception de la prescription. Selon un principe de base bien établi, l'administration n'est pas tenue de rétablir l'illégalité qui a donné lieu à l'annulation de la première cotisation pour fixer une cotisation subsidiaire. Ce système est justifié tant que l'administration et le juge continuent à jouer leur rôle. L'administration doit tout mettre en œuvre pour éviter les irrégularités ou les erreurs et respecter les règles fiscales formelles. Lorsque l'administration commet néanmoins une illégalité, le juge doit examiner la légalité et le bien-fondé de la cotisation subsidiaire avec une grande précision et une prudence accrue. Cependant, il y a un risque de retour de balancier et l'administration pourrait abuser de la procédure de cotisation subsidiaire pour commettre des vices de procédure en toute impunité.<sup>47</sup>

Dans la pratique, cela conduit l'administration à bafouer fréquemment les règles de procédure car, sur la base de la doctrine Antigone et de la cotisation subsidiaire, cela reste souvent sans effet. Ce n'est qu'en cas de violation des règles de prescription qu'il est encore possible aujourd'hui d'évaluer avec certitude si le moyen procédural a des chances de réussir, étant donné qu'une cotisation subsidiaire n'est plus possible dans ce cas et que, en ce qui concerne les enquêtes, celles-ci sont prescrites à peine de nullité (le délai d'enquête prolongé en cas de soupçons de fraude fiscale prévu à l'article 333, paragraphe 3, du Code des impôts sur les revenus ne peut être appliqué qu'en cas de notification préalable, à peine de nullité). Dans la pratique, cependant, nous constatons que l'administration fiscale a plus d'une fois tenté de prendre des mesures d'en-

---

<sup>47</sup> S. VANCOLEEN et S. VANDORPE, « *De subsidiaire aanslag, de Antigoon van de fiscale procedure?* », TRF 2022/11, n° 623, 552-559.

quête sur la base du délai d'enquête de sept ans, même sans notification préalable de l'extension de ce délai, et ce, sous le couvert d'une enquête sur la TVA. En vertu de la réglementation sur la TVA, aucun avis préalable ne doit être envoyé, ce qui signifie que l'administration fiscale prend généralement des mesures d'enquête dans le cadre d'une enquête sur la TVA, même s'il s'agit en fait d'une enquête purement liée à l'impôt sur le revenu. Les procès-verbaux dressés sur les mesures d'enquête qui ont été prises font toujours mention des dispositions du Code des impôts sur les revenus et du Code de la TVA. Il est important de noter que l'administration fiscale a été plusieurs fois rappelée à l'ordre sur ce point.<sup>48</sup>

Nous en concluons que de nombreuses règles de procédure restent lettre morte. En outre, dans ce contexte, il est important d'évaluer correctement le rapport de force entre l'administration fiscale, d'une part, et le contribuable, d'autre part. Contrairement à ce qui se passe en droit pénal, l'administration fiscale peut immédiatement imposer des majorations d'impôts considérables à caractère punitif (de 10 % à 200 %) qui sont immédiatement exécutoires. Sans qu'un juge ait à se pencher sur le dossier, le contribuable s'expose à une lourde sanction financière. Si l'on ajoute à cela le fait que les fonctionnaires chargés du contrôle sont incités à taxer même en cas de doute (voir *infra*), force est de constater que le contribuable se trouve dans une position de faiblesse injuste face au bâillonnement financier.

Après que la cotisation ait été établie (et que la réclamation a été rejetée), le contribuable doit se demander s'il souhaite ou non engager un procès pendant des années – avec tous les coûts que cela implique – pour éventuellement diminuer la sanction et l'impôt. Souvent, le contribuable n'a ni le courage ni les ressources nécessaires pour s'engager dans une bataille judiciaire de plusieurs années dont l'issue est loin d'être certaine, ce qui laisse les vices de procédure sans conséquence. Il arrive tout aussi souvent que le contribuable parvienne à un accord à l'amiable avec l'administration fiscale et qu'il doit payer moins que ce qui lui a été réclamé, mais tout de même beaucoup plus que si les règles de procédure n'avaient pas été enfreintes. Dans cette situation, le manque d'uniformité de la législation et de la jurisprudence devient un moyen de pression qui permet à l'administration fiscale de percevoir des impôts plus élevés.

Il va sans dire que cette situation est source d'une grande frustration pour le contribuable et qu'elle empêche toute conversation constructive entre l'administration fiscale

---

<sup>48</sup> T. Namur, 6 avril 2011, Act. fisc. 2011, n° 29, 11 ; T. Louvain, 10 mai 2019, n. de rôle 17/1136/A, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

et le contribuable. Si l'intérêt financier est suffisamment important ou si le contribuable dispose de ressources suffisantes, il entamera une bataille procédurale en cas de vices de procédure. Cela ne profite ni au contribuable, ni à l'administration fiscale, ni aux cours et tribunaux belges.

### La course de l'administration pour collecter rapidement les impôts : les intérêts du gouvernement l'emportent

Au sein de l'administration fiscale, on observe de plus en plus une tendance selon laquelle la rapidité et l'efficacité de la collecte des impôts priment sur l'exactitude. La priorité est donnée à la collecte et à la redistribution des impôts, ce qui permet d'assurer en permanence des rentrées d'argent suffisantes pour les caisses de l'État. Cette tendance s'explique en partie par les KPI imposés au fonctionnaire chargé de la taxation. La seule tâche qui peut être confiée à un fonctionnaire chargé du contrôle dans un système qui fonctionne bien, qui est juste et équitable, est de vérifier si le contribuable a respecté ou non les lois fiscales. À cet égard, il est inconcevable qu'un fonctionnaire chargé du contrôle se voie assigner un certain « objectif » de montant d'impôt à percevoir. Cela soulève à nouveau des questions quant au respect des principes de bonne administration. Imaginons que vous soyez un contribuable contrôlé en décembre et que le fonctionnaire chargé du contrôle n'ait pas encore atteint son objectif ! Dans ce cas, le sens de l'équité et de l'objectivité fond comme neige au soleil.

Les fonctionnaires chargés du contrôle seront donc davantage incités à imposer des cotisations manifestement excessives ou incorrectes. Le contribuable peut obtenir partiellement gain de cause dans le cadre de la procédure de réclamation, mais ce n'est pas une garantie. Même si un allègement est accordé dans le cadre de la procédure de réclamation, il est rare que la taxation soit totalement levée. Cependant, dans de nombreux cas, le contribuable est prêt à payer ce prix (l'impôt retenu) pour éviter le risque d'une procédure judiciaire longue et coûteuse. En outre, les fonctionnaires chargés du contrôle pourraient avoir davantage tendance à obtenir des résultats rapides pour atteindre leurs KPI, plutôt que de mener des enquêtes approfondies dans les affaires de fraude fiscale de grande ampleur. Il est plus rentable à court terme d'attraper les « petits poissons » que d'investir du temps et des ressources dans les vrais fraudeurs.<sup>49</sup>

<sup>49</sup> M. MAUS et M. DELANOTE, « Jachttabellen van de fiscus », *De Tijd* 2018, 31 mars 2018, [www.detijd.be](http://www.detijd.be).



Activités clés	Indicateurs	Résultat 2021	Valeur cible 2024	Valeur cible intermédiaire 2022	Résultat 2022	Valeur cible intermédiaire 2023
<b>Contribuer à la prévention et à la lutte contre toute forme de fraude, d'évasion et de délit dans nos domaines de compétences</b>	22. Pourcentage de volets clôturés avec résultat (AGISI)	61,65 %	>50 %	>50 %	61,7%	>50%
	23. Pertes fiscales évitées grâce aux actions préventives (AGISI)	€ 264.950.000 <sup>3</sup>	> € 130.000.000	> € 130.000.000	<i>Résultat disponible mi-février 2023</i>	> € 130.000.000
	24. Montants enrôlés par agent de l'AGISI	€ 1.862.791 par semestre	> € 1.500.000 par an	> € 1.500.000 par an	€ 6.140.525 <sup>4</sup>	> € 1.500.000 par an
	25. Montants perçus par agent de l'AGISI	€ 271.894 par semestre	> € 250.000 par an	> € 250.000 par an	€ 611.531 <sup>5</sup>	> € 250.000 par an
	26. Orientation des enquêtes ouvertes dans le cadre des domaines stratégiques de l'AGD&A	90,92 %	80 %	80 %	90,18%	80 %
	27. Pourcentage d'affaires coulées en force de chose jugée pour lesquelles l'ISI a obtenu gain de cause (AGISI)	78,90 %	>80 %	>80 %	75,33%	>80%

<sup>3</sup> Résultats provisoires

<sup>4</sup> Chiffre provisoire sous réserve de validation définitive au 10.03.2023

<sup>5</sup> Chiffre provisoire sous réserve de validation définitive au 10.03.2023

11/33

Les objectifs à atteindre en 2024 par les fonctionnaires chargés du contrôle figurent dans le plan opérationnel 2023 du SPF Finances.<sup>50</sup>

Le montant à percevoir par fonctionnaire chargé du contrôle à l'ISI est supérieur à 1.500.000 €. Le montant à percevoir effectivement par fonctionnaire chargé du contrôle dépasse à peine les 250.000 €. Cet écart a pour effet de reporter les problèmes budgétaires sur l'avenir et incite à procéder à des taxations excessives. On sait que celles-ci ne résisteront pas à la procédure de réclamation administrative ou à la procédure judiciaire.

En outre, il existe de nombreuses autres raisons pour lesquelles les intérêts du gouvernement priment sur ceux de l'individu. Ainsi, le déficit budgétaire persistant incite constamment à lever davantage d'impôts et à imposer des KPI plus élevés aux fonctionnaires. En outre, la charge de travail des fonctionnaires fiscaux est devenue très importante : ils reçoivent davantage de dossiers et chaque dossier doit être traité plus rapidement. Toutefois, cela se fait au détriment du service personnalisé que les fonctionnaires fiscaux devraient offrir à chaque contribuable.

Tous ces éléments contribuent à une perception plus rapide des impôts et à une attitude de plus en plus stricte de la part du fonctionnaire chargé du contrôle. Cela se fait toutefois au détriment de la perception correcte des impôts, en tenant compte des circonstances et des faits spécifiques du dossier, qui devraient idéalement être examinés en détail par le fonctionnaire chargé du contrôle avant de procéder à la taxation. L'approvisionnement des finances publiques, la réalisation des KPI et le traitement d'un grand nombre de dossiers en peu de temps sont prioritaires au détriment du contrôle de l'application correcte de la législation fiscale.

L'application de l'article 50, § 1 CIR92 est un exemple frappant de la primauté des intérêts du gouvernement. Cet article stipule que « *les frais dont le montant n'est pas justifié peuvent être déterminés forfaitairement en accord avec l'administration. À défaut d'un tel accord, l'administration évalue ces frais de manière raisonnable.* » Dans la pratique, cet article est rarement, voire jamais, appliqué. Le contrôleur des impôts est encouragé à taxer le plus possible et donc à rejeter intégralement les frais concernés, même en cas de doute.

## Le recrutement d'experts judiciaires dans les affaires fiscales

Les juges de première instance sont submergés de procédures fiscales, en partie à cause du caractère défaillant du rôle de filtre de la procédure de réclamation. En raison de la combinaison du volume et de la taille des dossiers fiscaux, il est presque impossible pour le juge d'examiner tous les documents et de passer en revue l'ensemble des preuves. Dans certains dossiers, on assiste à un véritable déversement de données, avec une quantité incalculable de données transmises au tribunal.

Dans ce cas, il peut être utile de nommer un expert judiciaire auprès des chambres fiscales afin qu'il puisse aider à évaluer la complexité d'une affaire particulière. Un expert judiciaire peut ainsi être chargé d'analyser certains éléments de preuve et de présenter ses conclusions au juge.

En vertu des règles des articles 962 et suivants du Code judiciaire, il est toujours possible de demander un expert judiciaire. Toutefois, dans les procédures fiscales, cette possibilité n'est que rarement, voire jamais, accordée par le tribunal. Toutefois, chaque partie a toujours la possibilité d'engager son propre expert, ce qui a pour conséquence qu'elle en supporte entièrement le coût et que la partie adverse peut mettre en doute l'impartialité de l'expert.

On est en droit de se demander pourquoi il est régulièrement fait appel à des experts dans d'autres procédures judiciaires, telles que les affaires pénales, alors que les chambres fiscales des tribunaux sont encore réticentes à accorder des expertises. Une analyse comptable, une analyse de la fraude, un audit judiciaire ou un rapport d'estimation préparé par un expert peuvent être des outils utiles pour aider le juge à passer au crible toutes les preuves. En particulier dans les affaires de première instance, où le juge manque souvent de temps et de ressources pour examiner et analyser toutes les preuves en détail, autoriser une expertise améliorerait la qualité de l'administration de la justice.

Une telle analyse donnerait lieu à un débat plus équitable et plus équilibré entre l'administration fiscale et le contribuable. Comme nous l'avons mentionné dans ce document, il est extrêmement difficile pour le contribuable de se défendre contre l'administration fiscale, car celle-ci se limite toujours à une enquête à charge et ne retient de tous les documents que ceux qui semblent incriminants. Compte tenu de la grande quantité de documents et de la difficulté de construire une argumentation à décharge sur la base de ceux-ci, il est souvent difficile de faire référence à tous les documents sous-jacents pertinents dans la conclusion, en expliquant une matière souvent très technique en lan-

gage courant. Le fait qu'un expert se prononce objectivement sur la question de savoir s'il existe, par exemple, un travail immobilier, une œuvre protégée par le droit d'auteur ou le droit de propriété intellectuelle, ou une hausse objectivement observable de la valeur d'un actif, ou sur la question de savoir si les données saisies ont été correctement collectées, contribue incontestablement à un débat plus objectif et plus équitable. En outre, l'intervention d'un expert ne devrait pas se limiter à la phase judiciaire. Si l'administration fiscale y était ouverte, l'intervention d'un tiers objectif lors de la phase de réclamation pourrait déjà considérablement désamorcer le conflit.

Pourtant, la réalité est que le tribunal ne nomme presque jamais d'expert dans les affaires fiscales. En effet, l'administration fiscale s'y oppose toujours, souvent pour des raisons budgétaires. En outre, comme décrit en détail ci-dessus, l'administration fiscale et, en particulier, le fonctionnaire des impôts, ont tout intérêt à ce que le niveau d'objectivité du débat soit le plus faible possible. Raison de plus pour toujours s'opposer à la désignation d'un expert. Lorsque le contribuable désigne un expert de sa propre initiative, les conclusions de cet expert ne sont généralement pas prises en compte, en raison de sa partialité présumée. Le déséquilibre entre les deux parties est ainsi maintenu.



## Solutions au manque d'individualisation et à la nécessité d'accorder une plus grande attention à l'humain

Inutile de dire que la procédure fiscale, telle qu'elle existe aujourd'hui, laisse place à de nombreuses injustices à l'égard du contribuable. Des solutions doivent être apportées aux nombreuses violations des droits des contribuables. La procédure fiscale et l'organisation au sein de l'administration fiscale doivent également se réorienter vers du sur-mesure, pour un traitement humain et plus équitable de chaque dossier. Et ce, afin de non seulement améliorer la situation juridique du contribuable, mais aussi pour limiter l'afflux de litiges fiscaux devant les cours et tribunaux belges.

La politique actuelle du SPF Finances, qui consiste à établir le plus rapidement possible des taxations aussi élevées que possible, sans réellement tenir compte de la situation individuelle de chaque contribuable, crée un sentiment d'injustice. Le contribuable, qui attache aujourd'hui de plus en plus d'importance à une approche personnalisée et individuelle de sa situation, a le sentiment de ne pas être entendu et, qui plus est, d'être traité de façon incorrecte. Comme il est rare qu'il soit entendu par le fonctionnaire chargé de traiter sa réclamation, il n'a essentiellement que deux options : payer l'impôt pour éviter des frais supplémentaires ou engager un procès qui pourrait durer dix ans pour obtenir gain de cause. Le fonctionnaire fiscal, quant à lui, s'en soucie souvent très peu, puisqu'il est principalement incité à taxer plutôt qu'à collecter des impôts qui se justifient objectivement.

Le gouvernement semble conscient des problèmes décrits ci-dessus. L'accord de gouvernement du 30 septembre 2020 stipule explicitement que le gouvernement a l'intention d'élaborer une « charte fiscale » qui servira de code de conduite pour l'administration fiscale. Le gouvernement souhaite rétablir le respect mutuel et le professionnalisme dans les litiges fiscaux et améliorer le dialogue entre les services de contrôle et les entreprises belges.<sup>51</sup>

Dans la doctrine, ce processus de rétablissement de la confiance mutuelle entre le contribuable et l'administration fiscale est appelé « taxification ». La déclaration que le gouvernement a intégrée dans l'accord de gouvernement est critiquée à juste titre,

---

<sup>51</sup> Accord de gouvernement 30 septembre 2020 ; [https://www.belgium.be/sites/default/files/Accord\\_de\\_gouvernement\\_2020.pdf](https://www.belgium.be/sites/default/files/Accord_de_gouvernement_2020.pdf).

principalement parce qu'elle n'a pas été suivie d'effets. Plus de trois ans se sont écoulés, et il n'y a toujours aucune trace d'une charte fiscale ou d'un quelconque code de conduite. De plus, le dialogue entre le contribuable et l'administration fiscale est plus difficile que jamais : les coordonnées des fonctionnaires ne sont plus publiées, de sorte qu'il est impossible d'écrire directement à un fonctionnaire ou de le contacter par téléphone. Les contrôles sont également effectués de préférence par voie électronique, ce qui n'améliore en rien la communication.<sup>52</sup> La déclaration d'intention du gouvernement reste donc sans effet.

En ce qui nous concerne, l'une des solutions à court terme pour sortir de cette impasse est la conciliation. La politique actuelle du SPF Finances crée une polarisation et a pour conséquence que la position de départ de chaque conflit fiscal s'accompagne de positions extrêmes. Or, si l'on regarde le fond du problème, on s'aperçoit que lorsque les parties peuvent et osent se parler, elles sont moins éloignées l'une de l'autre qu'on ne pourrait le penser. Si le contribuable peut prendre conscience des erreurs qu'il a commises et si l'administration fiscale peut tenir compte de la situation concrète dans laquelle se trouvait le contribuable et est disposée à faire preuve d'une certaine proportionnalité, il devrait être possible de résoudre la plupart des litiges par le biais de la conciliation (à l'exception des questions de principe).

Les premiers pas vers un système plus humain ont déjà été faits avec l'introduction de la procédure de conciliation fiscale. Il s'agit d'un pas dans la bonne direction, mais force est de constater qu'il y a aussi des lacunes. Il en va de même pour la médiation judiciaire, qui a le potentiel de résoudre de nombreux litiges, mais n'est jamais utilisée dans la pratique. Nous formulons ci-dessous quelques suggestions susceptibles d'améliorer et de rendre plus efficace l'utilisation de ces procédures de conciliation dans la pratique, afin d'améliorer sensiblement la situation juridique du contribuable.

Avant d'aborder la conciliation dans les affaires fiscales et les lacunes qui caractérisent les procédures de conciliation actuelles, nous examinerons un certain nombre d'instruments alternatifs disponibles dans le cadre du « modèle de conflit » actuel pour rendre la résolution des litiges fiscaux plus efficace et plus équitable. Il a déjà été souligné plus haut que l'exclusion systématique des experts judiciaires est une occasion manquée dans l'objectivation du débat fiscal. Vous trouverez ci-dessous d'autres instruments susceptibles d'améliorer la résolution des litiges. Il est nécessaire d'évoluer vers un

<sup>52</sup> V. VERCAUTEREN, « Goede tijden (voor fiscale proceduriers), slechte tijden (voor belastingplichtigen en accountants)? », *T.F.R.* 2022/6, n° 618, [www.tfrnet.be](http://www.tfrnet.be).

modèle coopératif, mais l'amélioration de la communication et la mise en œuvre d'une pratique de médiation plus élaborée ne suffiront pas à garantir le traitement efficace de chaque dossier. C'est pourquoi il convient également de moderniser le système de résolution des litiges fiscaux en tant que tel.

## Instruments permettant de rendre les procédures fiscales plus équitables et plus efficaces

### ■ Litiges de prétaxation comme en référé

Tout litige relatif à l'application de la loi fiscale peut être porté devant les tribunaux.<sup>53</sup> Il en va de même pour les litiges relatifs aux actes d'instruction ou à une mesure prise par l'administration au cours de l'instruction, avant même que la cotisation ne soit établie. La procédure qui est engagée avant même que la cotisation ne soit établie est connue sous le nom de « litige de prétaxation »

Si le contribuable estime que les mesures d'enquête qui ont été prises par l'administration fiscale sont illégales, il peut introduire un litige de prétaxation.<sup>54</sup> L'administration peut également intenter un litige de prétaxation si le contribuable refuse de coopérer à l'enquête. Le législateur ne prévoit pas de procédure distincte pour les litiges de prétaxation, les soumettant aux règles de droit commun du Code judiciaire.

Comme nous l'avons expliqué précédemment, l'ambiguïté qui existe aujourd'hui en ce qui concerne l'exclusion des preuves dans les affaires fiscales crée une insécurité juridique pour le contribuable. Les fonctionnaires fiscaux sont encouragés à taxer le plus possible et n'hésitent plus à mener des enquêtes irrégulières, sciemment ou non. Cette situation engendre un manque de confiance entre les parties, si bien que les longues batailles judiciaires sont en réalité la seule option possible. Les litiges de prétaxation permettent une certaine désescalade du conflit, puisque le juge peut être appelé à prendre position sur la régularité d'une mesure d'enquête avant même qu'un avis d'imposition ait été établi. La résolution préalable d'un tel litige garantit des conditions de concurrence équitables entre le contribuable et l'administration fiscale.

<sup>53</sup> Art. 569, 32° C. jud.

<sup>54</sup> J. ROSELETH et J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Malines, Wolters Kluwer, 2023, 49-52.

L'idéal est que les litiges de prétaxation soient traités dans les plus brefs délais. Si une mesure d'enquête illégale a été prise et que le contribuable souhaite que le juge en détermine l'invalidité, il est dans l'intérêt de toutes les parties qu'une décision soit rendue à ce sujet dans les plus brefs délais. Ceci peut être illustré par un exemple pratique. Supposons que l'administration fiscale effectue une visite fiscale dans le cadre d'un contrôle de l'impôt des sociétés et qu'elle prenne une copie intégrale des comptes de la société des sept dernières années sans envoyer au préalable une notification de l'extension du délai d'enquête. La visite fiscale est alors au moins partiellement illégale. Le contribuable peut alors introduire un litige de prétaxation pour obtenir une décision de justice à ce sujet, mais si cette décision tarde à venir, le litige de prétaxation manque au moins partiellement son objectif.

Dans l'attente de l'issue du litige de prétaxation, l'administration fiscale utilisera les éléments de preuve recueillis pour constituer son dossier et étendre le contrôle. Au fur et à mesure de l'extension du contrôle, il deviendra de plus en plus difficile de délimiter les éléments de preuve qui peuvent être conservés et ceux qui doivent être exclus. L'administration fiscale prendra des mesures d'enquête supplémentaires et il deviendra pratiquement impossible d'identifier les éléments de preuve à exclure comme étant des « fruits de l'arbre empoisonné ». Il deviendra donc absolument impossible de savoir quelles pièces doivent être exclues, ce qui empêchera une fois de plus la résolution efficace du litige. Pour l'administration fiscale, en revanche, la rapidité de traitement est également importante, car elle devra déployer des fonctionnaires pour suivre le dossier en attendant que le litige de prétaxation soit résolu. Si le tribunal conclut finalement à l'irrégularité de la mesure d'enquête, il y a de fortes chances que l'administration fiscale ait elle aussi investi des ressources inutiles dans le dossier.

Par conséquent, bien que les deux parties aient intérêt, pour des raisons d'économie procédurale, à ce que le litige de prétaxation soit résolu le plus rapidement possible, dans la pratique, le juge des référés déclare généralement la demande du contribuable non fondée en raison du manque d'urgence. L'intervention du juge des référés se limite à prendre des mesures provisoires si le demandeur démontre l'urgence.<sup>55</sup> Le demandeur doit démontrer que l'absence de décision pourrait lui causer un préjudice grave. Lorsqu'un litige de prétaxation est engagé en référé, le juge estime généralement qu'il n'est pas nécessaire de prendre des mesures provisoires, étant donné que les actes de l'administration fiscale seront toujours soumis au Conseiller général et, le cas échéant,

au juge du fond, et que, par conséquent, ils ne causeront pas de préjudice définitif.<sup>56</sup> Le fait que l'incertitude concernant la validité de la mesure d'enquête ait un impact durable sur le règlement du dossier (voir *supra*) est insuffisant à cet égard. Il en résulte qu'un litige de prétaxation doit toujours être porté devant le tribunal de première instance territorialement compétent et que la procédure normale doit être suivie. En conséquence, il faut actuellement un à deux ans avant qu'un jugement ne soit rendu sur la régularité d'une mesure d'enquête. Cela rend en réalité le litige de prétaxation inutile, puisque l'objectif recherché (obtenir des précisions à court terme sur l'utilité des éléments de preuve recueillis) est presque impossible à atteindre. Souvent, le mal est déjà fait.

Cette situation contraste fortement avec les possibilités d'action dont dispose l'administration fiscale depuis la fin de l'année 2022 lorsque le contribuable s'oppose à la mise en œuvre de certaines mesures d'enquête. Depuis la loi du 20 novembre 2022<sup>57</sup>, l'administration peut engager une procédure « comme en référé » lorsqu'un contribuable refuse illégalement de coopérer à l'enquête, sans avoir à prouver l'urgence.<sup>58</sup> L'article 381 du Code des impôts sur les revenus permet à l'administration fiscale d'engager une procédure devant le tribunal territorialement compétent pour contraindre le contribuable à coopérer aux mesures d'enquête envisagées, sous peine d'astreinte. Cette procédure se déroule « comme en référé ».

Contrairement à la procédure en référé, qui se déroule devant le Président du tribunal de première instance, la procédure « comme en référé » concerne la procédure au fond dans laquelle un jugement définitif est rendu sur le fond. Pour les procédures « comme en référé », l'urgence est présumée sans avoir à être prouvée par le demandeur. Dans le cas contraire, la procédure suit la procédure accélérée qui s'applique aux procédures en référé.

<sup>56</sup> Cela manque quelque peu de nuance en ce sens que le juge des référés a déjà pris des mesures provisoires dans certains dossiers. Il s'agissait de procédures dans lesquelles le contribuable demandait au Président du tribunal de désigner un séquestre pour filtrer les dossiers copiés par l'administration fiscale pour la correspondance confidentielle (H. NEVE et A. SCHROYEN, « Kan de rechter aan een weerspannige belastingplichtige een dwangsom opleggen? Fiscus vangt bot in kortgeding », *Fisc. Koer.* 2023, vol. 17, (428) 431). Dans d'autres cas, cependant, il s'avère difficile de convaincre le juge des référés.

<sup>57</sup> Loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses (1), *M.B.* 30 novembre 2022.

<sup>58</sup> J. ROSELETH et J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Malines, Wolters Kluwer, 2023, 49-52 ; H. NEVE et A. SCHROYEN, « Kan de rechter aan een weerspannige belastingplichtige een dwangsom opleggen? Fiscus vangt bot in kortgeding », *Fisc. Koer.* 2023, vol. 17, 428-433.

Il convient de prévoir une procédure similaire à la procédure « comme en référé » pour les litiges de prétaxation. Comme le montre la présente note, dans certains cas, tant le contribuable que l'administration fiscale ont intérêt à ce que la validité d'une mesure d'enquête soit préalablement vérifiée. L'ambiguïté qui existe aujourd'hui en ce qui concerne le rejet des preuves dans les affaires fiscales crée un déséquilibre entre les parties au litige et encourage l'escalade du conflit. Si la validité des mesures d'enquête contestées pouvait être examinée dans un délai particulièrement court, la sécurité juridique du contribuable s'en trouverait améliorée et le dialogue entre les parties facilité. En outre, des vérifications et des procédures supplémentaires peuvent accessoirement nuire aux deux parties à long terme.

Un gouvernement quelque peu pragmatique reconnaîtrait que cela ne profite à personne et envisagerait la possibilité de porter devant les tribunaux, dans un délai très court, de telles questions de principe concernant des vices de procédure.

#### ■ Question posée directement à la Cour de cassation

En Belgique, il n'existe pas encore de possibilité de poser des questions préjudicielles à la Cour de cassation. Cette procédure est toutefois ouverte à la Cour constitutionnelle, à laquelle tout juge peut poser une question préjudicielle concernant la constitutionnalité d'une loi particulière au cours d'une procédure judiciaire.

Toutefois, l'efficacité de la phase judiciaire de la procédure de résolution des litiges fiscaux s'en trouverait améliorée si les juridictions inférieures avaient la possibilité de poser leurs questions directement à la Cour de cassation en ce qui concerne l'interprétation ou l'application de la législation fiscale. L'introduction de cette possibilité en tant qu'acte de procédure éliminerait la nécessité de plaider en première instance et en appel avant de pouvoir s'adresser à la Cour de cassation pour obtenir une décision sur des questions de droit complexes. Cet accès direct à la Cour de cassation pourrait garantir une résolution rapide des questions de principe et éviter la nécessité d'engager des procédures jusqu'au niveau de la Cour de cassation, après quoi l'une des autres Cours d'appel devrait réexaminer la question. Cela réduirait considérablement le nombre de procédures d'appel et de cassation, ce qui permettrait de résorber l'arriéré judiciaire dans les affaires fiscales.

Dans ce contexte, il convient également de se référer aux évolutions qui ont eu lieu dans le droit néerlandais. Depuis 2012 déjà, les Pays-Bas prévoient la possibilité de poser des questions préjudicielles directement à la Cour suprême des Pays-Bas. Cette possibilité a été introduite progressivement à partir de 2012 en vue d'accélérer le processus judiciaire et,<sup>59</sup> depuis 2016, il est également possible de poser des questions préjudicielles à la Cour suprême des Pays-Bas dans les affaires fiscales. Toutes les questions juridiques ne peuvent pas être soumises à la Cour suprême des Pays-Bas dans le cadre d'une procédure judiciaire normale. Pour qu'une question préjudicielle puisse être posée, elle doit notamment satisfaire au critère de l'« intérêt commun », ce qui implique que la question de droit soit potentiellement pertinente dans un grand nombre d'affaires similaires.<sup>60</sup>

Dans un souci d'exhaustivité, il convient de souligner que la possibilité de poser directement des questions préjudicielles ne remporte pas un franc succès dans les affaires fiscales aux Pays-Bas. Le nombre de questions préjudicielles posées dans les affaires fiscales s'est limité à 22 pour la période allant de 2016 à 2023. Cela s'explique notamment par le fait que l'ouverture de la procédure préliminaire devant la Cour suprême des Pays-Bas a encore un effet retardateur sur l'ensemble de la procédure. Le délai de traitement des procédures préjudicielles devant la Cour suprême des Pays-Bas, à savoir six mois, est certes raisonnable. Le problème réside plutôt dans la durée totale de la procédure devant le juge du fond. En effet, étant donné qu'il est d'usage, comme en Belgique, de convenir des délais de conclusion dès le début de la procédure et de fixer un délai légal de deux ans, la demande portant sur le fait de poser une question préjudicielle à la Cour suprême des Pays-Bas n'est souvent soumise au juge qu'au moment où l'affaire doit être plaidée. Dans ce contexte, de nombreux juges semblent réticents à formuler une demande de question préjudicielle, ce qui retarderait à nouveau considérablement la procédure. Une solution simple à ce problème pourrait être que les questions préliminaires soient déjà posées lors de l'audience d'introduction.<sup>61</sup>

<sup>59</sup> A.J.C. PERDAEMS, « 22. Vragen staat vrij: prejudiciële vragen aan de Hoge Raad », *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2020, n° 5, 4-9.

<sup>60</sup> S.P.M. VAN DEN MAAGDENBERG et A.J.C. PERDAEMS, « 1. Prejudiciële vragen aan de belastingkamer van de Hoge Raad: valt de fiscale procedure in het niet bij de succesvolle civiel procedure? », *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2023, n° 1, 4-14.

<sup>61</sup> S.P.M. VAN DEN MAAGDENBERG et A.J.C. PERDAEMS, « 1. Prejudiciële vragen aan de belastingkamer van de Hoge Raad: valt de fiscale procedure in het niet bij de succesvolle civiel procedure? », *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2023, n° 1, 4-14.

L'introduction d'une procédure préjudicielle en Belgique peut certainement être une option. Si le temps de traitement de la procédure effective de question préjudicielle devant la Cour de cassation peut être réduit, comme aux Pays-Bas, et si, en outre, il est prévu, par exemple, que les questions préjudicielles dans les affaires fiscales puissent être soulevées *in limine litis* dans l'acte introductif d'instance ou lors de l'audience d'introduction, la procédure de question préjudicielle pourrait avoir un impact positif sur l'arriéré judiciaire. En outre, cela améliorera de manière tangible la situation juridique du contribuable, étant donné que les décisions définitives sur les points de droit en cause dans son dossier sont déjà rendues à court terme.

#### ■ Action en réparation collective dans les affaires fiscales

Enfin, l'action en réparation collective peut encore être présentée comme un moyen d'action possible pour résoudre les litiges entre le contribuable et l'administration fiscale de manière plus rapide et plus efficace, avec des garanties appropriées pour les droits du contribuable.

L'action en réparation collective a été introduite en 2014 pour les litiges de consommation.<sup>62</sup> En substance, il s'agit d'une procédure au cours de laquelle un représentant du groupe agit au nom d'un groupe de justiciables, qui ont tous subi un préjudice du fait de la violation d'obligations contractuelles ou légales, sans que les individus du groupe n'agissent eux-mêmes en tant que parties au litige. Le législateur est parti du constat que les consommateurs ne saisissent que rarement les tribunaux, puisque les avantages ne contrebalancent pas le coût de la procédure. L'autorisation d'une action en réparation collective facilite l'accès à la justice dans les affaires de consommation. En outre, les travaux préparatoires soulignent également les avantages procéduraux et économiques d'une action en réparation collective.

Les considérations formulées dans les travaux préparatoires au sujet des litiges de consommation peuvent être étendues intégralement aux litiges fiscaux. Les contribuables se trouvent souvent dans une situation où, à l'issue de la procédure de réclamation, ils ne sont plus disposés à supporter les coûts d'une procédure judiciaire et se résignent alors à la cotisation. Introduire la possibilité d'une action en réparation collective dans les litiges fiscaux permettrait aux contribuables d'intenter une action en

<sup>62</sup> Loi du 28 mars 2014 portant insertion d'une action en réparation collective, *M.B.* 29 avril 2014

justice, même dans les litiges où l'intérêt pécuniaire est plutôt limité. En outre, l'élargissement du champ d'application de l'action en réparation collective aux litiges fiscaux n'entraînerait pas une augmentation du nombre de procédures judiciaires, mais plutôt une diminution.

Le champ d'application de la loi du 28 mars 2014 a déjà été considérablement élargi en 2017. Depuis lors, non seulement les consommateurs, mais aussi les petites et moyennes entreprises (PME) peuvent engager une action en réparation collective.<sup>63</sup> Toutefois, le champ d'application matériel du dispositif reste strictement limité aux actions en réparation collective des préjudices résultant de l'inexécution contractuelle d'une entreprise ou de la violation par cette entreprise de toute une série de réglementations européennes et belges énumérées à l'article XVII.37 du Code de droit économique.<sup>64</sup>

Le fait de permettre aux particuliers et aux PME de se regrouper de cette manière, même en cas de litige fiscal, et d'engager conjointement des procédures contre l'administration fiscale, favorisera l'équité et l'efficacité de la procédure de résolution des litiges. Le nombre de litiges portés devant les tribunaux pourra être quelque peu réduit puisque plusieurs procédures pourront être regroupées. En outre, cela entraînera une fiscalité plus équitable, car les contribuables disposant de ressources financières limitées auront également la possibilité de s'opposer à la taxation établie en leur chef.

#### ■ **Le contribuable comme défendeur**

Pour améliorer l'équilibre entre l'administration fiscale et le contribuable dans les procédures judiciaires, il semble approprié que le contribuable ne soit plus considéré comme le demandeur, mais plutôt comme le défendeur.

Il appartient au contribuable de s'opposer à une imposition et d'engager une procédure devant le tribunal de première instance. Il est ainsi considéré comme le demandeur au sens du droit judiciaire, avec toutes les conséquences procédurales et économiques que cela implique (le contribuable, en tant que demandeur, ne sera généralement pas autorisé à conclure en premier ou en dernier). Toutefois, la logique économique et

<sup>63</sup> Art. XVII.38 C.D.E. ; G. DE BUYZER, « Class actions in de toekomst ook mogelijk voor KMO's en zelfstandigen », 18 octobre 2017, [www.schoups.be](http://www.schoups.be).

<sup>64</sup> G. DE BUYZER, « Class actions in de toekomst ook mogelijk voor KMO's en zelfstandigen », 18 octobre 2017, [www.schoups.be](http://www.schoups.be).

procédurale sur laquelle repose ce processus n'est pas respectée. L'administration fiscale fixe une cotisation complémentaire, créant ainsi son propre titre exécutoire sans avoir besoin de l'intervention d'un juge. C'est le contribuable qui tente de s'en défendre. En réalité, le contribuable joue le rôle de défendeur.

Le fait de reconnaître le contribuable en tant que tel et de le considérer comme défendeur en première instance peut également avoir un impact positif sur les distorsions qui se produisent aujourd'hui. Comme indiqué ci-dessus, l'administration fiscale adopte souvent une position extrême qui ne tient pas suffisamment compte de la situation réelle dans laquelle se trouve le contribuable, afin d'augmenter ses propres chances de réussite dans le cadre de la procédure. En qualifiant le contribuable de défendeur, on lui donne au moins la possibilité d'être la dernière partie à conclure dans une procédure judiciaire et on lui permet de conclure plus largement sur les preuves à décharge.

### La conciliation, seule solution à court terme pour parvenir à un modèle coopératif dans les affaires fiscales

#### ■ Conciliation fiscale

La conciliation fiscale a été introduite par la loi du 25 avril 2007<sup>65</sup> et est opérationnelle depuis le 23 décembre 2009. Le service de conciliation fiscale se compose de minimum trois et maximum cinq membres, et traite les demandes de conciliation qui lui sont soumises. Il le fait conformément au texte de la loi, en toute objectivité, impartialité et indépendance.<sup>66</sup> Il cherche à concilier les positions des parties. Il peut intervenir dans presque tous les litiges relatifs aux impôts fédéraux.<sup>67</sup>

Contrairement à ce qui se passe dans la procédure de réclamation, avec la conciliation fiscale, l'enquête est menée sans interférence d'autres services et sans instructions de l'administration. Les conciliateurs ne reçoivent aucune instruction du gouvernement et ils ne peuvent pas être démis de leurs fonctions en raison des actions qu'ils ont commises dans le cadre de leur fonction de conciliateur fiscal.

<sup>65</sup> Loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV), M.B. 8 mai 2007.

<sup>66</sup> Art. 116 loi du 25 avril 2007.

<sup>67</sup> J. ROSELETH, et J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Malines, Wolters Kluwer, 2023, 313.

Le service de conciliation peut prendre un certain nombre de mesures d'enquête. Il peut ainsi recueillir toutes les informations qu'il juge nécessaires, entendre toutes les personnes impliquées et prendre toutes les décisions sur place. Malheureusement, dans la pratique, cela ne se produit pas assez souvent. En outre, le service de conciliation fiscale peut également assister aux audiences organisées dans le cadre du litige pour lequel la demande de conciliation lui a été soumise. Des informations sont également obtenues auprès de l'administration compétente pendant la période de conciliation.

La demande de conciliation n'est soumise à aucune condition de forme et peut être faite par écrit, par e-mail ou même oralement. À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2025, les demandes de conciliation devront être introduites par le biais d'une plateforme électronique sécurisée.<sup>68</sup>

La demande de conciliation est refusée si elle est manifestement infondée ou si le contribuable n'a manifestement pas entrepris de démarches auprès de l'administration fiscale compétente pour parvenir à une conciliation. Si la demande est approuvée, le service de conciliation fiscale et l'administration fiscale fixent alors un délai raisonnable pour le traitement de la demande. La décision de déclarer une demande de conciliation recevable ou non doit être communiquée au contribuable concerné dans un délai de 15 jours ouvrables à compter de la réception de la demande. Cette décision n'est susceptible d'aucun recours administratif ou judiciaire.<sup>69</sup> Il est important de noter qu'une demande de conciliation en matière d'impôt sur le revenu n'est recevable qu'après l'établissement d'une cotisation et l'introduction d'une réclamation par le contribuable.

Depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2017, la demande de conciliation a un effet suspensif, ce qui en fait un outil attractif pour les contribuables. Pendant la procédure de conciliation, l'administration ne peut prendre aucune décision dans le dossier soumis à la conciliation. Toutefois, l'effet suspensif est fortement limité dans la plupart des cas. Ainsi, la période de suspension pour les litiges en matière de recouvrement est limitée à un mois maximum. Dans le cadre de la procédure de réclamation en matière d'impôt sur le revenu, la période de suspension est limitée à quatre mois.<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> J. ROSELETH, et J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Malines, Wolters Kluwer, 2023, 314.

<sup>69</sup> J. ROSELETH, « De fiscale bemiddelingsdienst » dans H. BREACKMANS, *De BV in de praktijk*, Malines, Wolters Kluwer, F.M., II.27 - 172k.

<sup>70</sup> J. ROSELETH, et J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Malines, Wolters Kluwer, 2023, 316.

Le service de conciliation recherchera une solution à l'amiable, réunissant les intérêts des deux parties. Cependant, le service ne peut pas conseiller *contra legem*, car la législation fiscale est dans une large mesure d'ordre public et touche donc aux « intérêts essentiels de l'État ou de la communauté » (art. 1.3, alinéa 4 C. civ.). C'est pourquoi un accord entre administrations conclu dans le cadre d'une conciliation devra s'inscrire dans le cadre légal.<sup>71</sup> Ceci est similaire à la pratique de l'administration fiscale en matière de ruling, où aucun ruling ne peut être émis *contra legem*. En outre, en ce qui concerne le contribuable concerné par la procédure de conciliation, l'administration ne peut s'écarter d'une position de principe adoptée systématiquement dans des affaires fiscales similaires.<sup>72</sup>

Le service de conciliation ne peut pas proposer de solutions impliquant une exonération ou une réduction d'impôt. Un rapport de conciliation ne permet pas non plus d'établir un impôt supplémentaire. Le conciliateur fiscal n'est pas un juge et ne peut pas statuer sur le litige qui lui est soumis. Il ne peut que guider et faciliter le dialogue, qui peut déboucher sur une proposition non contraignante. Cette proposition est versée au dossier administratif.<sup>73</sup>

Cependant, il existe de nombreuses situations où le dialogue entre le contribuable et l'administration s'enlise au-delà de l'analyse juridique de fond. Comme nous l'avons évoqué à plusieurs reprises, le droit fiscal se greffe sur d'autres branches du droit, où une analyse autre que fiscale est nécessaire. La conciliation est donc la formule idéale pour que les parties examinent ensemble la situation de manière objective. La plupart des affaires fiscales portent sur les éléments de preuve ou les aspects factuels du dossier plutôt que sur l'application de principe du droit fiscal. Dans de telles situations, la conciliation est un moyen efficace de réunir les parties pour tenter de trouver une solution, tout en donnant aux deux parties le sentiment d'être respectées et entendues.

---

<sup>71</sup> L. KETELS, « Is fiscale bemiddeling een hype? », *Trends* 2022, 29 mars 2022, [www.trends.be](http://www.trends.be) J. ROSELETH, et J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Malines, Wolters Kluwer, 2023, 313.

<sup>72</sup> C. JANSSENS, « De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken. Van alternatieve naar aanbevolen fiscale geschillenregeling », *TFR* 2022/3, 107-110.

<sup>73</sup> J. ROSELETH, et J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Malines, Wolters Kluwer, 2023, 314.

L'excès de formalisation entraîne un grand formalisme qui peut donner lieu à des différends entre l'administration et le contribuable. La surformalisation entraîne une grande possibilité de recouvrement pour l'administration fiscale. Ces aspects relevant du droit de la procédure pourraient également être abordés dans le cadre d'une conciliation et faire l'objet d'un consensus entre les parties, ce qui serait bénéfique pour chacune d'entre elles.

Le protocole de coopération entre le service de conciliation fiscale et l'administration fiscale prévoit que l'administration ne peut s'écarter du rapport de conciliation que de manière justifiée.<sup>74</sup> Le rapport reste joint au dossier administratif, de sorte qu'il peut encore avoir un impact significatif sur la procédure judiciaire si l'administration souhaite s'en écarter.

En 2022, le service de conciliation fiscale était menacé de fermeture. Le Conseil d'État a annulé un arrêté royal du 8 juillet 2019 qui nommait provisoirement deux collaborateurs francophones du Service de Conciliation fiscale comme membres du Collège des dirigeants du Service de Conciliation fiscale. Dès lors, le Collège n'était plus dûment constitué et aucun rapport de conciliation ne pouvait être approuvé. Conséquence ? Le nombre de projets de rapports de conciliation en attente d'approbation s'élevait à 1.270.<sup>75</sup> Entre-temps, un arrêté royal a été introduit pour résoudre les annulations répétées des nominations par le Conseil d'État.

- **Raisons pour lesquelles la conciliation fiscale, sous réserve d'une extension légale, reste préférable**

D'un point de vue procédural et économique, la conciliation est toujours préférable à une longue procédure. Compte tenu de la phase judiciaire en Belgique, il faut en moyenne deux à trois ans – et parfois beaucoup plus – avant que l'audience de plaidoiries puisse avoir lieu en première instance. Pour les procédures fiscales devant la Cour d'appel de Bruxelles, la date d'audience peut être fixée si loin dans le temps que l'ensemble de la procédure peut durer plus de dix ans !

<sup>74</sup> SPF Finances, Service de conciliation fiscale – rapport annuel 2018, [https://finances.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag/2018/Rapport%20annuel%20Conciliation%20fiscale\\_FR\\_2018.pdf](https://finances.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag/2018/Rapport%20annuel%20Conciliation%20fiscale_FR_2018.pdf), 32.

<sup>75</sup> Q.R. Chambre 2021-22, 28 décembre 2021 (Q. n° 084 Vermeersch).

Bien qu'il n'y ait pas encore eu suffisamment d'études en Belgique (la conciliation étant rarement utilisée), les chiffres aux Pays-Bas indiquent que la conciliation fiscale aboutit dans 70 à 80 % des cas.<sup>76</sup> Nous pouvons donc en conclure que la conciliation est une méthode appropriée pour résoudre les litiges fiscaux plus rapidement et plus efficacement. En cas d'échec de la conciliation, une requête peut toujours être introduite auprès du tribunal de première instance. Étant donné que la conciliation s'avère souvent fructueuse sur la base des premières indications, cela pourrait réduire le nombre de procédures fiscales devant le tribunal de première instance, avec toutes les conséquences positives que cela implique pour l'arriéré judiciaire.

Dans le processus de conciliation, il y a également du temps et de l'espace pour que l'administration effectue une inspection sur place, ce qui peut apporter beaucoup d'éclaircissements. Actuellement, l'administration rechigne à effectuer des inspections sur place par manque de temps et d'incitation à parvenir à une résolution équitable. Cette situation s'explique en partie par un manque de personnel et par l'obligation pour les fonctionnaires d'atteindre leurs KPI annuels. Si l'effet suspensif de la procédure fiscale était prolongé, cela permettrait à l'administration de mieux comprendre les faits. La conciliation fiscale pourrait être un moyen pour les parties de se rapprocher l'une de l'autre et finalement de se rencontrer.

Toutefois, les aspects de droit formel du litige fiscal ne semblent pas pouvoir faire l'objet d'une conciliation. Ainsi, il ne semble pas y avoir de désaccord sur la question de savoir si une déclaration à l'impôt des sociétés a été déposée dans les délais. Cela semble être une exigence simple, qui peut ou non être satisfaite. Cependant, le droit fiscal formel peut également faire partie de la conciliation. Si les parties souhaitent que ces questions soient abordées dans le cadre de la conciliation, elles doivent s'écarter de la position formelle du droit de la preuve et de la question de savoir à qui incombe la charge de la preuve pour démontrer que les exigences ont été respectées. Les parties procèdent à un examen des faits, et toutes deux doivent s'intéresser aux faits sous-jacents, indépendamment de la question de savoir qui a l'obligation de fournir des preuves formelles.

---

<sup>76</sup> A. BOOIJ, J. KUIPER et J. VERSTEGE, *Mediation in belastingzaken*, La Haye, Sdu Uitgevers, 2013, 20.

### ■ Goulets d'étranglement de la procédure de conciliation fiscale

La conciliation fiscale telle qu'elle existe aujourd'hui en Belgique soulève cependant encore des questions dans de nombreux domaines, tant pour le contribuable que pour de nombreux experts. Le service de conciliation fiscale en Belgique n'est pas toujours l'organe objectif qui tente de tenir la barque entre le contribuable et l'administration fiscale, malgré l'inscription de ce principe dans le texte législatif. Il est et reste un service du Service public fédéral Finances. Il est parfois partial, mais il arrive souvent que les fonctionnaires ne parviennent pas à joindre les fonctionnaires qui évaluent le bien-fondé du dossier. Le manque de temps (la suspension découlant de la conciliation est seulement de quatre mois) y est pour beaucoup, les fonctionnaires considérant souvent la conciliation fiscale comme un mal temporaire et nécessaire auquel ils doivent se soumettre avant de prendre une décision définitive.

La conciliation fiscale ne répond pas, d'un point de vue conceptuel, à la définition de droit commun de la médiation, telle que décrite à l'article 1723/1 du Code judiciaire : « *La médiation est un processus confidentiel et structuré de concertation volontaire entre parties en conflit qui se déroule avec le concours d'un tiers indépendant, neutre et impartial qui facilite la communication et tente de conduire les parties à élaborer elles-mêmes les solutions.* » Dans la conciliation fiscale, les parties ne sont pas assistées par un tiers indépendant, neutre et impartial, puisque le service de conciliation est un service du SPF Finances et que les membres du service de conciliation sont nommés au sein du SPF Finances. Ce faisant, le conciliateur fiscal, en sa qualité de fonctionnaire fiscal, est tenu par l'obligation d'obéissance hiérarchique. Il ne peut donc que suivre les positions administratives ou la jurisprudence positive.<sup>77</sup>

L'administration est à la fois conciliateur et partie, malgré les exigences formelles selon lesquelles le fonctionnaire chargé de la conciliation doit être indépendant et ne peut recevoir d'instructions de l'administration fiscale. Il y aura toujours une certaine collégialité et, comme indiqué précédemment, non seulement l'exigence objective d'indépendance et d'impartialité est importante, mais toute apparence de partialité doit être dissipée.<sup>78</sup> « *Justice must not only be done, it must also be seen to be done* » (« La justice ne doit pas seulement être dite, elle doit également donner le sentiment qu'elle

<sup>77</sup> C. JANSSENS, « De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken. Van alternatieve naar aanbevolen fiscale geschillenregeling », *TFR* 2022/3, 107-110.

<sup>78</sup> L. KETELS, « Is fiscale bemiddeling een hype? », *Trends* 2022, 29 mars 2022, [www.trends.be](http://www.trends.be). Voir aussi : SPF Finances, Service de conciliation fiscale – Rapport annuel 2018, [https://finances.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag/2018/Rapport%20annuel%20Conciliation%20fiscale\\_FR\\_2018.pdf](https://finances.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag/2018/Rapport%20annuel%20Conciliation%20fiscale_FR_2018.pdf), 10.

a été bien rendue »). Les exigences d'indépendance et d'impartialité ne peuvent pas être simplement imposées aux conciliateurs. Elles doivent indéniablement découler de l'organisation de la conciliation, mais aussi du statut et de la personne du conciliateur.

Le raisonnement du législateur lors des travaux préparatoires de la loi du 25 avril 2007, qui a instauré la procédure de conciliation fiscale, est d'autant plus alarmant. L'exposé des motifs indique que « [...] la création d'un service de conciliation fiscale qui intervient en cas de difficultés relatives à l'application des lois fiscales [...] répond à la complexité sans cesse croissante de la législation fiscale et à la nécessité d'obtenir l'adhésion des contribuables aux prélèvements dont ils font l'objet. »<sup>79</sup> Sur cette base, on peut affirmer que la conciliation fiscale ne répond pas, d'un point de vue conceptuel, aux exigences de droit commun en matière de conciliation, et que sa neutralité et son impartialité peuvent être remises en question.

En outre, on ne peut pas compter sur la même confidentialité dans la conciliation fiscale que dans la conciliation de droit commun. Conformément à l'article 1728, § 1, alinéa 1er du Code judiciaire, les documents et les communications faites au cours du processus de médiation sont confidentiels et ne peuvent être utilisés comme preuve dans aucune procédure judiciaire, même comme aveu extrajudiciaire. En revanche, dans le cadre de la conciliation fiscale, le rapport de conciliation est même versé au dossier administratif, en vue de son utilisation dans le cadre d'une éventuelle procédure ultérieure.<sup>80</sup>

En dépit de l'analyse théorique qui précède, il convient de noter que, dans la pratique, les conciliateurs fiscaux tentent souvent de jouer un rôle de médiateur et d'intervenir de manière conciliante. Le problème est toutefois que les fonctionnaires chargés de traiter les réclamations ne se sentent généralement pas obligés de participer activement à cette procédure de conciliation, en particulier parce qu'elle est limitée dans le temps. En principe, le fonctionnaire chargé de traiter la réclamation ne doit attendre que quatre mois avant de prendre une décision et peut ensuite prendre une décision même si la procédure de conciliation n'est pas terminée.

<sup>79</sup> Projet de loi du 29 janvier 2007 portant des dispositions diverses (IV), *Doc. parl.* Chambre 2006-07, n° 2873/001, 87.

<sup>80</sup> C. JANSSENS, « De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken. Van alternatieve naar aanbevolen fiscale geschillenregeling », *TFR* 2022/3, 107-110.

Un autre obstacle majeur est le manque de pouvoir que les conciliateurs fiscaux peuvent exercer sur les autres fonctionnaires. Comme ils sont également membres du SPF Finances et que l'administration centrale du SPF Finances elle-même accorde peu d'importance au service de conciliation, les fonctionnaires ne se sentent pas obligés d'accorder beaucoup d'importance à la procédure de conciliation. En outre, les fonctionnaires chargés de la taxation ne veulent pas perdre la face en cédant dans le cadre d'une conciliation fiscale, alors qu'ils estiment que leurs chances de victoire dans le cadre d'une procédure judiciaire sont réelles, sur la base d'une enquête qui, toutefois, a souvent été menée de manière très unilatérale et subjective.<sup>81</sup>

L'absence d'un cadre juridique clair pour la conciliation fiscale a un impact majeur sur son efficacité. L'absence de confidentialité empêche les parties d'exprimer leur point de vue sur les limites d'un accord acceptable. Il est donc pratiquement impossible d'identifier ce que l'on appelle la « zone d'accord possible ». En outre, la durée limitée de la conciliation et le manque de résultats de la conciliation fiscale incitent l'administration fiscale à ne pas investir trop de temps dans la conciliation. Une réforme de la conciliation fiscale garantissant une plus grande confidentialité, donnant plus de temps au service de conciliation pour faire la différence et le responsabilisant davantage (par exemple, en donnant plus d'effets juridiques au rapport que doit rédiger le service de conciliation) pourrait faire passer le service de conciliation d'un rôle de facilitateur à celui d'un véritable médiateur. Aujourd'hui, il facilite le dialogue, mais il n'est pas suffisamment efficace en tant que conciliateur. Si le législateur est disposé à développer davantage le service de conciliation et à le rendre plus performant, il pourrait s'agir d'un premier pas vers la réalisation du modèle de concertation dans le cadre de la résolution des litiges fiscaux.

---

<sup>81</sup> L. KETELS, « Is fiscale bemiddeling een hype? », *Trends* 2022, 29 mars 2022, [www.trends.be](http://www.trends.be).

■ **Application de la conciliation de droit commun dans les procédures fiscales ?**

Se pose alors la question de savoir si le juge peut appliquer – voire imposer – la conciliation de droit commun dans le cadre d’un litige fiscal. Une question controversée, à laquelle la jurisprudence a répondu par la négative.<sup>82</sup> La doctrine, en revanche, ne trouve aucun argument dans les travaux préparatoires et dans le texte législatif du Code judiciaire pour prendre cette position. En outre, une partie de la doctrine estime que ce point de vue va à l’encontre de la volonté du législateur au moment de l’introduction de la conciliation de droit commun, étant donné que les affaires fiscales ne sont nullement exclues du champ d’application.<sup>83</sup>

Contrairement à la conciliation fiscale, la conciliation judiciaire offre les garanties nécessaires inhérentes à une procédure de conciliation. Toutefois, le problème est que l’administration fiscale s’oppose fermement à toute conciliation judiciaire, craignant d’être en partie responsable du paiement des coûts d’un conciliateur. Le SPF Finances ne prévoit pas de budget à cet effet. Comme dans le cadre de la désignation d’experts judiciaires, cela aboutit généralement à un rejet de la demande de conciliation par le juge. En effet, le juge ne peut imposer une médiation que s’il estime qu’il existe une chance réaliste de conciliation. Comme l’administration fiscale s’y oppose systématiquement et invoque invariablement le caractère d’ordre public de la législation fiscale pour justifier l’impossibilité d’une conciliation judiciaire, cette demande est généralement rejetée.

Souvent, le juge tient également compte du fait qu’une conciliation fiscale a déjà eu lieu pendant la phase de réclamation. L’administration fiscale s’en sert alors devant le tribunal pour démontrer que la conciliation judiciaire n’aboutira pas à grand-chose : après tout, les parties ont déjà tenté de trouver un accord. Compte tenu de ce que nous avons décrit ci-dessus, cet argument reste évidemment sans fondement puisque la conciliation fiscale est rarement utilisée à bon escient.

<sup>82</sup> T. Flandre orientale (div. Gand) (6<sup>e</sup> ch.) 19 octobre 2020, n° 20/1955/A, [www.jura.be](http://www.jura.be) ; T. Flandre occidentale (div. Bruges) 21 juin 2021, n° 21/838/A, [www.jura.be](http://www.jura.be) ; C. JANSSENS, « De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken. Van alternatieve naar aanbevolen fiscale geschillenregeling », *TFR* 2022/3, 107-110.

<sup>83</sup> C. JANSSENS, « De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken. Van alternatieve naar aanbevolen fiscale geschillenregeling », *TFR* 2022/3, 107-110.

L'argument selon lequel l'administration fiscale ne dispose pas du budget nécessaire pour engager un conciliateur n'est pas très convaincant. En revanche, il s'agit – en particulier dans les grandes affaires à forte incidence financière – d'un argument vide de sens, purement lié à l'organisation interne du SPF Finances. En effet, l'administration fiscale peut, elle aussi, bénéficier de la conciliation judiciaire et en ressortir gagnante sur le plan financier. Elle aussi doit s'engager dans une bataille procédurale pendant des années et employer du personnel pour ce faire, alors que l'issue du litige est également incertaine pour elle. Le rejet systématique de la conciliation au seul motif qu'elle est difficile d'un point de vue budgétaire témoigne d'une politique financière à courte vue et unilatérale de ce point de vue. En outre, les contribuables seront le plus souvent disposés à supporter les coûts du conciliateur si cela signifie qu'un tiers examinera le dossier avec un regard objectif et sensibilisera les fonctionnaires.

Nous préconisons donc un recours plus intensif à la procédure de conciliation dans la phase judiciaire, d'autant plus que la conciliation peut très bien se dérouler dans l'attente de la date de plaidoirie, souvent éloignée dans le temps. Pour que la conciliation soit efficace dans la résolution des litiges fiscaux, il est également important qu'il y ait suffisamment de conciliateurs agréés ayant des connaissances en droit fiscal. Aujourd'hui, le nombre de conciliateurs agréés ayant une formation fiscale est extrêmement limité. Pour rendre l'application de la conciliation judiciaire plus efficace dans la pratique, il faut investir dans ce domaine. L'ITAA (« Institute for Tax Advisors & Accountants ») est l'interlocuteur idéal à cet égard. En concertation avec la Commission fédérale de médiation, l'ITAA pourrait proposer des formations fiscales pour les conciliateurs agréés ou une formation de base à la conciliation pour les profils fiscaux et financiers. Cela nous rapprocherait au moins un peu plus du modèle de concertation vers lequel la résolution des litiges fiscaux doit évoluer.



## Conclusion

Cela fait maintenant plus de trois ans que le gouvernement belge a inscrit dans son accord de gouvernement sa volonté de restaurer la confiance entre le citoyen et l'administration fiscale, et de procéder à une « taxification » par le biais d'une charte fiscale qui pourrait servir de code de conduite tant pour le fonctionnaire fiscal et pour le contribuable. Toutefois, il convient de noter que le rétablissement de la confiance mutuelle n'est pas possible. C'est même tout le contraire.

Depuis quelques années, les tensions entre le contribuable et l'administration fiscale n'ont jamais été aussi vives. La législation devient de plus en plus complexe, les dossiers de plus en plus volumineux et le contribuable est de plus en plus souvent confronté à l'insécurité juridique. Parallèlement, les fonctionnaires fiscaux sont soumis à une charge de travail de plus en plus importante et à des attentes particulièrement élevées (KPI), qui les incitent à taxer d'abord, puis à éventuellement reconsidérer le dossier. La réalité quotidienne est que les principes généraux de bonne administration s'en trouvent bafoués.

En conséquence, le travail fourni par l'administration fiscale devient de plus en plus un travail à la chaîne, tandis que le sentiment croissant d'indépendance et d'équité du contribuable justifie le besoin d'individualisation. L'absence d'analyse objective de la situation spécifique du contribuable alimente la polarisation et l'escalade du litige fiscal. Le modèle de coopération qu'il convient de rechercher apparaît comme une utopie.

Outre les modifications qui pourraient être apportées à la procédure judiciaire actuelle pour la rendre plus efficace et plus équitable (litiges de prétaxation comme en référé, questions préjudicielles à la Cour de cassation, intervention d'experts judiciaires, etc.), un changement de mentalité en matière de coopération est nécessaire. S'il y a une plus grande volonté de parvenir effectivement à un accord et si l'administration fiscale y est davantage sensibilisée, les modèles de coopération existants, tels que la conciliation fiscale et la conciliation judiciaire, pourraient être utilisés plus efficacement.

Le seul objectif de cette note était d'exposer les principaux goulets d'étranglement du système actuel de résolution des litiges fiscaux. Les suggestions formulées en termes de changements politiques et législatifs ne sont qu'une première ébauche de ce à quoi pourrait ressembler un système de résolution des litiges fiscaux modernisé et collaboratif. Néanmoins, l'absence d'un système de résolution des litiges fiscaux équitable et efficace est préoccupante. Il semble donc opportun que tous les acteurs mentionnés dans cette note, de même que le Conseil Supérieur des Finances et le Conseil supérieur de la Justice, se concertent et examinent ensemble la manière dont le système de résolution des litiges fiscaux peut être réformé. Il n'y a que comme cela qu'il sera possible de rendre la procédure fiscale à nouveau « digne de l'État de droit ».

# Bibliographie

## ■ Législation

- Wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, *BS* 27 maart 1999.
- Wet van 23 maart 1999 betreffende de gerechtelijke inrichting in fiscale zaken, *BS* 27 maart 1999.
- Wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV), *BS* 8 mei 2007.
- Wet van 28 maart 2014 tot invoeging van de rechtsvordering tot collectief herstel, *BS* 29 april 2014.

## ■ Jurisprudence

- EHRM 22 oktober 1984, nr. 8790/79, Sramek/ Oostenrijk, [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int).
- EHRM 28 juni 1984, nr. 7819/77, Campbell and Fell /The United Kingdom, [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int).
  
- Cass. 14 oktober 2003, AR P.03.0762.N, *Arr.Cass.* 2003, afl. 10, 1862-1868.
- Cass. 13 februari 2015, AR F.13.0150.N, *Arr.Cass.* 2015, Afl. 2, 412-421.
- Cass. 22 mei 2015, nr. F.13.0077.N, *Arr.Cass.* 2015, 1349-1363.
  
- Antwerpen 26 oktober 2021, nr. 2020/AR/684, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).
- Antwerpen 4 oktober 2022, <http://www.fiscoloog.be/>.
- Brussel 28 februari 2023, [www.monkey.be](http://www.monkey.be)
- Antwerpen 26 oktober 2021, nr. 2020/AR/684, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).
  
- Rb. Namen 6 april 2011, *Fisc. Act.* 2011, nr. 29, 11.
- Rb. Leuven 10 mei 2019, rolnr. 17/1136/A, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).
- Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 19 oktober 2020, nr. 20/1955/A, [www.jura.be](http://www.jura.be).
- Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 21 juni 2021, nr. 21/838/A, [www.jura.be](http://www.jura.be).
  
- RvS 12 juni 1995, nr. 53.652, Schurmans.
- RvS 24 november 2009, nr. 198.176, De Keye.
- RvS 16 november 2010, nr. 208.927, Vandendriessche.
- RvS 24 februari 2016, nr. 233.913, Seys.

## ■ Travaux préparatoires

- Wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen en wetsontwerp betreffende de gerechtelijke inrichting in fiscale zaken, *Parl. St. Kamer* 1997-98, nr. 1341/1 en 1342/1.
- RAAD VAN STATE (RvS), Advies over het ontwerp van wet betreffende de beslechting van fiscale geschillen, 23 juni 1997, *Parl. St. Kamer* 1997-98, nr. 1341/1 en 1342/1, 60-76.
- Wetsontwerp van 29 januari 2007 houdende diverse bepalingen (IV), *Parl. St. Kamer* 2006-07, nr. 2873/1.
- Wetsontwerp houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, *Parl. St. Kamer* 2021-22, nr. 55-2899/1.
- *Vr. en Antw. Kamer* 2021-22, 28 december 2021 (Vr. Nr. 084 Vermeersch).
- Regeerakkoord 30 september 2020, [https://www.belgium.be/sites/default/files/Regeerakkoord\\_2020.pdf](https://www.belgium.be/sites/default/files/Regeerakkoord_2020.pdf)

## ■ Livres

- BOOIJ, A., KUIPER, J. en VERSTEGE, J., *Mediation in belastingzaken*, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2013, 250 p.
- DAUGINET, V., SPAGNOLI, K., HUBER, W. en BOLLINGH, I., *De nieuwe fiscale procedure: Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 172 p.
- NONET, P. en SELZNICK, P., *Law and society in transition: toward responsive law*, New York, Harper and Row, 1978, 122 p.
- OPDEBEEK, I. en DE SOMER, S., *Algemeen bestuursrecht – Grondslagen en beginselen*, Intersentia, 2017, 732 p.
- ROSELETH, J. en VANDEN BRANDEN J., *Fiscale procedure inkomstenbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 382 p.
- VERSTAPPEN, J., VANDERMOTTEN, P., en VANDERKERKEN, C., *Tien jaar nieuwe fiscale procedure*, Gent, Larcier, 2009, 244 p.

## ■ Contributions à des ouvrages collectifs

- HUYBRECHTS, L., “Art. 147 Ger.W. - Art. 153 Ger.W.” in DEPUYDT, P., ALLEMEERSCH, B., VAN DEN BERGH, B., en RAES, S., (eds), *Gerechtig recht. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer, I, Deel II, Boek I, Titel II*, Mechelen, Wolters Kluwer, afl. 95, 186-193.
- PEETERS, B. “Woord vooraf bij editie 2022-2023”, in A. TIBERGHIE, *Tiberghien – Handboek voor Fiscaal Recht 2022/2023*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2022, voorwoord.
- ROSELETH, J., “De fiscale bemiddelingsdienst” in H. BREACKMANS, *De BV in de praktijk*, Mechelen, Wolters Kluwer, losbl. II.2.7 - 172c -172k.

## ■ Articles de revues

- PERDAEMS, A.J.C., “22. Vragen staat vrij: prejudiciële vragen aan de Hoge Raad”, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2020, nr. 5, 4-9.
- VAN DEN MAAGDENBERG, S.P.M. en PERDAEMS, A.J.C., “1. Prejudiciële vragen aan de belastingkamer van de Hoge Raad: valt de fiscale procedure in het niet bij de succesvolle civiel procedure?”, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2023, nr. 1, 4-14
- THION, P., “Nieuwe grieven in de fiscale procedure”, *TRF* 2003/2, nr. 234, 76-80.
- JANSSENS, C., “De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken. Van alternatieve naar aanbevolen fiscale geschillenregeling”, *TFR* 2022/3, 107-110.
- VANCOLEN, S. en VANDORPE, S., “De subsidiaire aanslag, de Antigoon van de fiscale procedure?”, *TRF* 2022/11, nr 623, 552-559.
- MAUS, M. en DELANOTE, M., “Jachttabellen van de fiscus”, *De Tijd* 2018, 31 maart 2018, [www.detijd.be](http://www.detijd.be).
- KETELS, L., “Is fiscale bemiddeling een hype?”, *Trends* 2022, [www.trends.be](http://www.trends.be).
- VERCAUTEREN, V., “Goede tijden (voor fiscale proceduriers), slechte tijden (voor belastingplichtigen en accountants)?”, *T.F.R.* 2022/6, nr. 618, [www.tfrnet.be](http://www.tfrnet.be);
- NEVE, H. en SCHROYEN, A., “Kan de rechter aan een weerspannige belastingplichtige een dwangsom opleggen? Fiscus vangt bot in kortgeding”, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 17, 428-433

- **Autres sources**
  - DE BUYZER, G., “Class actions in de toekomst ook mogelijk voor KMO’s en zelfstandigen”, 18 oktober 2017, [www.schoups.be](http://www.schoups.be).
  - LEDAIN, F., “Proces 110: het einde van de terugkeer van nieuwe grieven?”, [www.taxwin.be](http://www.taxwin.be).
  - FOD Financiën, Operationeel plan 2023, [https://finance.belgium.be/sites/default/files/Strategie/BP2023\\_Tekst\\_NL\\_vDirCom\\_20230127.pdf](https://finance.belgium.be/sites/default/files/Strategie/BP2023_Tekst_NL_vDirCom_20230127.pdf), 11.
  - FOD financiën, Fiscale bemiddelingsdienst – Jaarverslag 2018, [https://financien.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag/2018/Jaarverslag%20Fiscale%20Bemiddienst\\_NL\\_2018.pdf](https://financien.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag/2018/Jaarverslag%20Fiscale%20Bemiddienst_NL_2018.pdf), 10.
  - Integraal verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting, 24 januari 2018, nr. 54 COM 803, p. 24.

© 2024

Tuerlinckx Tax Lawyers

**Jan Tuerlinckx – Partner**

Jan.tuerlinckx@tuerlinckx.eu

**Bas Minten – Senior associate**

Bas.minten@tuerlinckx.eu

**Evemie Vits, Support lawyer**

Evemie.vits@tuerlinckx.eu

**Baptistin Alaime, Partner**

Baptistin.alaime@tuerlinckx.eu

**Alice.Paenhuys, Support Lawyer**

Alice.paenhuys@tuerlinckx.eu

Téléchargez la version numérique



tuerlinckx.eu

Linkedin:





TUERLINCKX  
TAX LAWYERS

**Antwerpen**

Van Putlei 14  
B-2018 Antwerpen  
T. +32 3 206 21 10

**Charleroi**

Avenue Général Michel 3  
B-6000 Charleroi  
T +32 7 118 37 24

**Hasselt**

Eikenenweg 73  
B-3520 Zonhoven  
T. +32 3 206 21 10