

## EDITORIAL

### PLAIDOYER POUR UNE MAGISTRATURE FISCALE PLUS EFFICIENTE

Par François STEVENART MEEÛS  
Conseiller à la cour d'appel de Mons  
Maître de conférences invité à l'U.C.L.

A l'aube de réformes essentielles au sein du pouvoir judiciaire, je souhaiterais partager avec nos fidèles lecteurs quelques réflexions personnelles divisées en cinq points sur les conditions d'exercice de la profession de juge fiscal dans notre pays.

#### 1.- Une extension inachevée du cadre des tribunaux de première instance chargé du contentieux fiscal en Belgique

Il y a quelque temps, nous avons fêté le dixième anniversaire de la promulgation des lois de 1999 portant réforme de la procédure fiscale contentieuse<sup>1</sup>.

Selon l'exposé des motifs<sup>2</sup>, une des raisons traditionnellement émises pour ne pas confier le contentieux fiscal au pouvoir judiciaire était l'absence de spécialisation du juge civil en matière fiscale.

Les auteurs de la réforme du contentieux fiscal étaient manifestement animés par la volonté louable de garantir la compétence des juges dans les matières fiscales.

---

<sup>1</sup> Lois des 15 et 23 mars 1999 relatives respectivement au contentieux fiscal et à l'organisation judiciaire en matière fiscale

<sup>2</sup> Exposé des motifs, Doc.parl., Ch. repr., sess.ord., 1997 – 1998, n° 1341/1 et 1342/1

Le projet de loi originaire envisageait donc de ne pas confier les litiges en matière fiscale à tous les juges qui statuent en première instance en matière civile, mais de centraliser le traitement de ce contentieux, sur le plan de la compétence territoriale, au sein des cinq tribunaux de première instance siégeant au siège de la cour d'appel (Anvers, Bruxelles, Gand, Liège et Mons).

Dans le texte définitif de la loi, après de longues et virulentes discussions parlementaires<sup>3</sup>, notamment au sein de la Commission des finances de la Chambre des Représentants, on sait que le nombre de tribunaux de première instance amenés à être saisis des litiges fiscaux, sera porté à douze, des chambres fiscales étant aussi ouvertes au sein des tribunaux de première instance siégeant dans les chefs-lieux de province<sup>4</sup>.

Les auteurs du projet de loi du 23 mars 1999 sur l'organisation judiciaire en matière fiscale avaient logiquement prévu que l'effectif du personnel serait étendu de respectivement 28 juges et de 14 greffiers<sup>5</sup>.

Sur la base d'un calcul habituel du nombre d'affaires traitées par chaque juge du tribunal de première instance, le rapport fait le 25 février 1999 à la Chambre au nom de la Commission des finances et du budget mentionnait une moyenne de 180 jugements annuels par magistrat<sup>6</sup>, ce que la plupart des magistrats fiscaux du pays considèrent aujourd'hui comme le résultat bien mesuré d'une charge de travail exercée à temps plein.

---

<sup>3</sup> Sur ces discussions, J. Thilmany, « Le nouveau droit de la procédure fiscale », Kluwer, 1999, p. 215 à 217

<sup>4</sup> Voir l'article 632 du Code judiciaire et l'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 25 mars 1999 : Arlon, pour la province du Luxembourg, Bruges pour la province de Flandre occidentale, Hasselt pour la province de Limbourg, Louvain pour la province du Brabant flamand, Namur pour la province de Namur, Nivelles pour la province du Brabant wallon, sans oublier Eupen, lorsque la procédure est en langue allemande

<sup>5</sup> Rapp. Ch., n° 1341/17, Discussion des articles, page 111

<sup>6</sup> Ch. des Rep., Session ordinaire, 1998 – 1999, n° 1341/23-97/98, p. 19

Les juges spécialisés en matière fiscale ont certes été nommés, mais ont été imputés sur les cadres des tribunaux de première instance tels qu'ils avaient été élargis par une loi du 20 juillet 1998, dont l'adoption avait pour objectif essentiel d'augmenter le nombre de magistrats auprès de certaines juridictions en vue de faire face à l'arriéré judiciaire<sup>7</sup> et qui, partant, ne prenait pas en compte la future charge de travail supplémentaire imposée à certains tribunaux de première instance en vertu de l'article 569, 32° du Code judiciaire, à savoir les contestations relatives à une loi d'impôt<sup>8</sup>.

L'exposé des motifs du projet ayant abouti au vote de la loi du 20 juillet 1998 modifiant notamment la loi du 2 juillet 1975 déterminant le cadre du personnel des tribunaux de première instance, laissait pourtant clairement apparaître que cette extension des cadres de 54 juges supplémentaires, envisagée par arrondissement judiciaire, était justifiée par une augmentation du nombre de dossiers à traiter par les magistrats, notamment en matière civile et pénale, par une inoccupation régulière des cadres existants en fonction de circonstances particulières (congés de maladie, décès, promotion, affectation d'un ou plusieurs juge(s) durant plusieurs mois au traitement d'un dossier spécifique.... ) et la perpétuelle inflation législative, sans toutefois tenir compte des moyens humains nécessités par la future réforme de la procédure fiscale en cours.

En l'absence de mandat spécial des juges fiscaux, des présidents des tribunaux de première instance, s'inscrivant dans une logique « managériale » et ignorant même parfois l'origine de l'extension de leur cadre dans le contexte précité, ont affecté les juges nommés dans le cadre de la réforme du contentieux fiscal au traitement d'autres dossiers de nature civile voire correctionnelle, pour faire face à l'afflux d'affaires dans ces matières.

---

<sup>7</sup> Voir l'avis du Conseil d'Etat, Doc. Parl., Sénat, session de 1997-1998, 15 avril 1998, projet 1-953/1

<sup>8</sup> Tel que modifié par l'article 4 de la loi du 23 mars 1999. Notre collègue Baudouin HUBAUX, juge spécialisé en matière fiscale au tribunal de première instance de Namur, a développé de manière très complète les origines de ces « abus d'imputation » et des dangers d'une « affectation mixte » des juges fiscaux dans une note circonstanciée adressée le 8 janvier 2006 à Madame Laurette ONKELINCX, alors ministre de la Justice et à Monsieur Didier REYNDEERS, ministre des Finances. Nous le remercions de nous l'avoir communiquée. Notre contribution est partiellement inspirée de ces réflexions critiques.

Or, les données statistiques disponibles démontrent cependant que le nombre de juges fiscaux par tribunaux, pour autant que ceux-ci soient exclusivement affectés au traitement du contentieux fiscal, a été correctement évalué par le législateur et que, dès lors, afin de ne pas hypothéquer le bon fonctionnement des chambres fiscales au sein de leur juridiction, les présidents des tribunaux de première instance doivent prendre conscience qu'ils disposent, en règle générale, d'une marge de manœuvre limitée en terme d'affectation de leurs « juges fiscaux » à d'autres chambres ; en outre, d'aucun estime qu'au vu de la nécessaire spécialisation de ces juges, une telle politique ne mènerait pas à de réelles économies procédurales<sup>9</sup>.

## 2. Un recrutement de magistrats spécialisés en matière fiscale

La volonté du législateur était de nommer des juges parmi les fiscalistes expérimentés, a fortiori dans la phase de démarrage au cours de laquelle seraient instaurées des chambres fiscales auprès des tribunaux de première instance.

Il était prévu initialement de transférer à cette fin des fonctionnaires du Ministère des finances vers le Pouvoir judiciaire, ce qui fut vivement critiqué par le Conseil d'Etat. Le projet évolua et il fut proposé dans l'exposé des motifs que « *le Ministre de la Justice puisse décrire des « vacations spécialisées » pour lesquelles auront priorité des candidats qui non seulement satisfont à toutes les conditions de nomination, mais qui devront en plus faire valoir des titres et expérience particuliers, ce qui n'est pas seulement utile en ce qui concerne les affaires fiscales* »<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Sur ces données statistiques et cette conclusion assez unanime, voir Jan Verstappen, Patrick Vandermotte et Caroline Vanderkerken, « *Statistische gegevens* », p. 151 à p. 172, « *Besluiten en slotbeschouwingen* », pp. 230 et 231 et L. Boyens, « *De eigen aard van het rechtsgeding in fiscale geschillen – bedenkingen van een rechter in de eerste lijn* », contributions publiées dans l'ouvrage collectif « *Tien jaar nieuwe fiscale procedure: een evaluatie voor en vanuit de praktijk* », Brussel, Larcier 2009

<sup>10</sup> Exposé des motifs, Chambre, n° 1341/1, pages 4 et 5

L'article 190, § 2 bis du Code judiciaire, tel que modifié par l'article 3 de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, prévoit désormais qu'en cas de publication d'une vacance auprès d'un tribunal de première instance, le Ministre de la justice peut indiquer que le siège vacant est attribué en priorité à un candidat qui justifie d'une connaissance spécialisée par ses titres ou son expérience. Ces titres et expérience sont examinés par la commission de nomination et de désignation du Conseil supérieur de la justice.

Au cours de chaque année judiciaire, le Conseil supérieur de la justice procède notamment à l'organisation de l'examen d'aptitude professionnelle en vue du recrutement de magistrats et invite les juristes intéressés à mentionner dans leur lettre de candidature la matière choisie (en règle générale, le droit civil, y compris le droit judiciaire, le droit pénal, y compris la procédure pénale ou le droit social, y compris le droit judiciaire) en vue de la rédaction du jugement dans la deuxième épreuve de la partie écrite<sup>11</sup>.

Au cours de l'examen organisé en 1998 - 1999, le Collège de recrutement des magistrats soumit aux candidats la rédaction d'une décision judiciaire en matière fiscale, mais depuis lors, il semble que la matière du droit fiscal n'ait plus jamais été ajoutée à la liste des matières électives pour l'examen d'accès à la magistrature.

Compte tenu de l'attribution prioritaire d'une vacance de juge fiscal dans les conditions visées par l'article 190, § 2 bis du Code judiciaire, ne faudrait-il pas envisager de soumettre plus régulièrement à la sagacité des candidats un dossier complet en vue de la rédaction d'un jugement en matière fiscale ?

En outre, en vue de rendre plus attractive la fonction de juge fiscal, notamment sur le plan financier par rapport aux rémunérations allouées aux fiscalistes dans le secteur privé, ne serait-il pas juste d'allouer à ces magistrats un supplément de traitement comparable à celui accordé aux substituts de procureur du Roi spécialisés en matière fiscale<sup>12</sup>, ce qui fut envisagé dans un premier temps dans les travaux préparatoires ?

---

<sup>11</sup> Arrêté ministériel du 23 septembre 2010 portant ratification des programmes de l'examen d'aptitude professionnelle et du concours d'admission au stage judiciaire, M.B., 29 septembre 2010

<sup>12</sup> article 357, §1er, alinéa 1, 4° et alinéas 2 et 3 du Code judiciaire

Cette majoration de traitement se justifie d'autant plus que leur nomination est aussi subordonnée à une condition supplémentaire, à savoir une expérience préalable en droit fiscal ou la détention d'un diplôme attestant une formation spécialisée en droit fiscal.

### 3. Une formation continue indispensable et exigeante

Plus que d'autres branches du droit, la législation fiscale est en constante mutation et son interprétation donne naissance à de nombreuses controverses doctrinales et jurisprudentielles.

Le juge fiscal ne peut se priver de la consultation régulière de l'une ou l'autre publication spécialisée en matière fiscale et doit compléter cet effort de formation personnelle par l'assistance à des séances de recyclage.

On ne peut à cet égard que saluer l'initiative de l'Institut de formation judiciaire d'organiser chaque année un cycle de formation approfondie, destiné notamment aux magistrats du siège et du ministère public spécialisés en droit fiscal, ayant comme objectif de rappeler, avec des orateurs de qualité, un certain nombre de principes de base fondamentaux, d'actualiser les connaissances existantes des participants et d'apporter des solutions à des problèmes techniques et pratiques.

Il appartiendra aux autorités chargées de proposer au Roi un instrument de mesure de la charge de travail (Conférence permanente des cours et tribunaux, Commission de modernisation de l'Ordre judiciaire), en référence à l'article 352 bis du Code judiciaire, de tenir aussi compte des exigences particulières de formation imposées aux juges fiscaux qui sont plus lourdes que dans d'autres branches du droit.

En outre, compte tenu de l'existence d'une jurisprudence foisonnante en matière fiscale, le recours à des banques de données électroniques à caractère général (Jura, Jurisquare ou Strada) et spécifiquement fiscales (gratuites, comme [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be) ou accessibles moyennant finance comme [www.dofiscum.be](http://www.dofiscum.be) ou [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be) ) est devenu quasiment indispensable pour tout fiscaliste, juge fiscal compris.

Si les juges ne peuvent se prévaloir de droits intellectuels sur les décisions judiciaires rendues, ne pourrait-on pas concevoir que l'autorité publique chargée du financement de l'Ordre judiciaire, qui autorise souvent la délivrance sans frais ni droits de décisions fiscales à des éditeurs privés à des fins scientifiques ( moyennant l'obtention d'un numéro d'agrément du ministère de la Justice), exige, à titre de juste compensation de ce service, la mise à la disposition gratuite de la publication juridique ou de la banque de données qui pourrait ainsi être consultée par les membres de la juridiction dont les décisions sont publiées ?

#### 4. L'assistance d'un référendaire ou d'un juriste fiscaliste contractuel

Le travail de recherche et d'analyse de multiples sources documentaires imposé au juge fiscal reste considérable.

Les publications en matière fiscale sur support papier sont légion (au plus grand bonheur des éditeurs), sans parler de la consultation des banques de données juridiques précitées.

Dans ces conditions, l'assistance d'un référendaire ou d'un juriste contractuel affecté - au moins à mi-temps - aux chambres fiscales d'un tribunal de première instance ou d'une cour d'appel est- elle une revendication superflue?

Rares sont les référendaires ou les juristes contractuels engagés ces dernières années par l'autorité publique qui ont une formation spécialisée en matière fiscale ou manifestent un intérêt particulier pour le droit fiscal.

Selon des données statistiques recueillies en 2009 en Flandre par mes collègues Jan VERSTAPPEN, Patrick VANDERMOTTEN et Caroline VANDERKERKEN, tous conseillers à la cour d'appel de Bruxelles, les juges fiscaux des tribunaux de première instance de Louvain, Anvers, Hasselt, Gand et Bruges ne peuvent pas compter sur l'assistance d'un référendaire ou d'un juriste. Dans le section fiscale du tribunal de première instance de Bruxelles, un juriste est employé.

La situation ne semble pas meilleure dans les chambres fiscales de nos cours d'appels : à Gand, les conseillers siégeant dans une chambre fiscale n'ont pas de référendaire, les conseillers de la chambre fiscale à Anvers et à Mons peuvent compter (sur demande ponctuelle) sur l'assistance d'un référendaire (la plupart du temps affecté à d'autres fonctions) et la chambre fiscale de la cour d'appel de Bruxelles est assistée pour ses audiences néerlandophones à mi-temps par un référendaire<sup>13</sup>.

##### 5. L'avis du ministère public

Avant son abrogation par le loi du 3 août 1992, l'article 764, alinéa 1, 10° du Code judiciaire disposait que les demandes en matière d'impôt étaient, à peine de nullité de la décision judiciaire, communiquées au ministère public. Un officier du ministère public était donc toujours présent à l'audience de la cour d'appel où l'affaire était appelée et rendait son avis oralement sur – le - champ à l'audience ou par écrit.

L'article 29 de la loi du 3 août 1992 a remplacé par une nouvelle disposition l'article 764 du Code judiciaire . Les demandes en matière d'impôts ne sont plus reprises dans les affaires communicables.

Les motifs invoqués dans les travaux préparatoires pour justifier cette suppression ne manquent pas d'étonner : d'une part, les intérêts du Trésor sont suffisamment défendus par les avocats de l'administration et par l'administration elle-même<sup>14</sup> ; d'autre part, les affaires fiscales, qui étaient évidemment le plus souvent portées directement devant les cours d'appel, ne pouvaient que peu contribuer à la formation et à l'expérience des magistrats du ministère public<sup>15</sup>. Priorité fut par conséquent donné aux activités pénales des parquets

---

<sup>13</sup> Jan VERSTAPPEN, Patrick VANDERMOTTE et Caroline VANDERKERKEN , “Tien jaar nieuwe fiscale procedure: een evaluatie voor en vanuit de praktijk”, Brussel, Larcier 2009, pages 167 et 168

<sup>14</sup> Comme le note judicieusement le professeur Paul Lemmens de la K.U.L. , faut-il déduire de cette justification que jusqu'ici, la tâche du ministère public était de « défendre » les intérêts du pouvoir taxateur en cause à l'encontre de ceux du contribuable ? (P. Lemmens, « *L'organisation judiciaire* » in « *Le droit judiciaire rénové : premier commentaire de la loi du 3 août 1992 modifiant le code judiciaire* », centre interuniversitaire de droit judiciaire, Kluwer, 1992, p. 62

<sup>15</sup> Exposé des motifs, pages 34-35



Ces justifications ne sont pourtant pas convaincantes et procèdent même partiellement d'une méconnaissance de rôle du ministère public dans ses fonctions non pénales, notamment dans son intervention par voie d'avis (article 138 bis, § 1er du Code judiciaire).

L'intervention du ministère public dans les matières civiles consiste à fournir à la juridiction un avis en toute indépendance<sup>16</sup>. Le procureur général Jean du Jardin a écrit que « *son avis, dans lequel il approfondit une question juridique ou décante une controverse, n'est que l'expression d'une opinion juridique non partisane, qui, parce que purement consultative, ne lie pas le juge, celui-ci ne devant même pas en rencontrer les éléments dans son jugement, ni dans ses motifs, ni dans son dispositif, même si, comme le prescrit l'article 780, 4° du Code judiciaire, il est tenu d'en faire mention* »<sup>17</sup>.

Même si leur création s'inscrivait, dans l'esprit de la loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales (« la Charte du contribuable »), dans le traitement des enquêtes et d'éventuelles poursuites en matière de droit pénal fiscal, pourquoi faudrait-il limiter le rôle des substituts du procureur du Roi spécialisés en matière fiscale à des fonctions purement pénales, alors que ceux-ci ont été nommés en raison de leur expérience générale en matière fiscale ou sont porteurs d'un diplôme attestant une formation tout aussi générale dans cette branche du droit ?

Dans une matière largement dominée par des dispositions d'ordre public, le juge fiscal, appelé le plus souvent à statuer seul comme juge unique en première instance ou conseiller unique en degré d'appel, de surcroît le plus souvent sans l'assistance d'un référendaire ou d'un juriste contractuel, ne devrait-il pas penser occasionnellement à ordonner d'office, en application de l'article 764, alinéa 2 du Code judiciaire, la communication des causes soulevant des questions juridiques très controversées ou pouvant élever un débat d'intérêt général, dépassant par là même les intérêts particuliers d'un contribuable?

\*

\*

\*

<sup>16</sup> Trib. Trav. Mons, (réf.), 9 juillet 2008, J.L.M.B., 2008, p. 1.671

<sup>17</sup> J. du Jardin, « Le ministère public dans ses fonctions non pénales », J.T., 2004, p. 727