

**Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation : "Les MARC en matière fiscale"**

**Auteur :** Verfaillie, Zoé

**Promoteur(s) :** Honhon, Nicolas

**Faculté :** Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

**Diplôme :** Master de spécialisation en droit fiscal

**Année académique :** 2024-2025

**URI/URL :** <http://hdl.handle.net/2268.2/23928>

---

*Avertissement à l'attention des usagers :*

*Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.*

*Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.*

---

## Les MARC en matière fiscale

**Zoé VERFAILLIE**

Travail de fin d'études : Dissertation (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

*Année académique 2024-2025*

**Coordination :**

Marc BOURGEOIS  
Sabine GARROY

**Promoteur :**

Nicolas HONHON

**Lecteur :**

Marc LEVAUX



*Je remercie particulièrement mon promoteur, Monsieur Nicolas Honhon, pour sa disponibilité, ses conseils avisés et son accompagnement tout au long de la rédaction de ce travail.*

*Mes remerciements vont également à Madame Isabelle Geudvert pour sa relecture attentive et ses suggestions précieuses.*

*Je remercie également Me. Bernard Maquet, Me. Marc Levaux et Monsieur le juge Hervé Louveaux d'avoir pris le temps de répondre à mes questions et de partager leur expertise, sans oublier Me. Cécile Meert pour son intérêt marqué pour mon sujet, sa disponibilité et la qualité de ses conseils.*

*Enfin, un dernier mot pour ma famille, dont le soutien m'a été essentiel. Merci à Max et à ma maman pour leur aide précieuse dans la relecture de ce travail*

## Table des matières

<b>I.</b>	<b>Introduction .....</b>	<b>6</b>
<b>II.</b>	<b>La conciliation et la médiation – aspects théoriques.....</b>	<b>7</b>
1.	La conciliation et la médiation au sein de l'administration .....	7
1.1.	Le Service de Conciliation fiscale .....	7
1.2.	Le Médiateur fédéral – de federale Ombudsman .....	10
1.3.	Comparaison entre ces deux mécanismes .....	11
2.	La conciliation judiciaire et la médiation judiciaire en matière fiscale .....	12
2.1.	La conciliation judiciaire.....	12
2.2.	La médiation judiciaire .....	13
<b>III.</b>	<b>Limites et enjeux du SCF .....</b>	<b>15</b>
1.	Problème de traduction .....	15
2.	La personne tierce indépendante .....	16
2.1.	Au sein du SCF.....	16
2.2.	Le Médiateur fédéral.....	17
2.3.	Le médiateur.....	17
2.4.	Le conciliateur .....	18
2.5.	Le conciliateur au sein des CRA .....	18
3.	La confidentialité.....	19
3.1.	La confidentialité et les MARC .....	19
3.2.	La confidentialité et l'obligation de transparence administrative.....	21
3.3.	Conclusion pour le SCF .....	22
4.	Le moment auquel intervient la conciliation.....	23
5.	La limite de l'ordre public.....	23
6.	L'issue du MARC.....	25
6.1.	Le Service de Conciliation fiscale .....	25
6.2.	Le Médiateur fédéral.....	25
6.3.	La médiation judiciaire .....	25
6.3.	La conciliation .....	26
7.	Le succès des MARC en matière fiscale.....	26
7.1.	La réticence des juges à propos de la médiation judiciaire .....	26
7.2.	Qu'en pensent les avocats ?.....	27

<b>IV.</b>	<b>Les MARC en matière fiscale en France.....</b>	<b>31</b>
<b>V.</b>	<b>Conclusion.....</b>	<b>33</b>
<b>VI.</b>	<b>Bibliographie.....</b>	<b>34</b>

## I. Introduction

Dans le contexte actuel de complexification du droit fiscal et d'engorgement croissant des juridictions, les modes alternatifs de règlement des conflits (ci-après « MARC ») apparaissent comme des instruments essentiels pour favoriser une justice fiscale plus rapide, plus accessible et plus apaisée. En Belgique, plusieurs dispositifs ont été mis en place pour répondre à cet objectif, parmi lesquels le Service de Conciliation fiscale (ci-après « SCF ») et les Chambres de règlement amiable (ci-après « CRA »). Ces mécanismes reposent sur la recherche d'un accord entre les parties, dans un cadre moins formel que celui du contentieux judiciaire, et mobilisent l'intervention d'un tiers neutre et indépendant.

Malgré leur utilité avérée, les MARC en matière fiscale restent encore largement méconnus, tant du grand public que des praticiens du droit. Cette méconnaissance, conjuguée à des obstacles juridiques et institutionnels, limite leur efficacité et leur attractivité. Le présent travail vise à dresser un état des lieux critique de ces dispositifs, à en analyser les forces et les faiblesses, et à formuler des pistes d'amélioration concrètes.

L'étude s'articule en quatre parties. La première partie est consacrée à la présentation des principaux MARC applicables aux litiges fiscaux, tant au sein de l'administration que dans le cadre judiciaire. Nous analysons le SCF, le Médiateur fédéral, la conciliation judiciaire et la médiation judiciaire. La deuxième partie s'attache à analyser les difficultés rencontrées par les MARC, et plus spécifiquement par le SCF. Y sont examinés la question linguistique en néerlandais, le rôle de la tierce personne indépendante agissant comme conciliateur, la confidentialité, le moment d'intervention de la conciliation, les exigences d'ordre public ainsi que l'issue des procédures de MARC. La troisième partie évoque l'efficacité pratique des MARC à travers l'expérience des acteurs de terrain, notamment les avocats et les magistrats. Enfin, une quatrième partie propose une ouverture comparative vers les dispositifs similaires en France.

Ce travail ambitionne ainsi de contribuer à une meilleure compréhension des MARC en matière fiscale, et d'en promouvoir une utilisation plus systématique et plus stratégique dans la résolution des litiges entre les contribuables et l'administration.

Les MARC présentent de nombreux avantages : ils permettent d'éviter un contentieux judiciaire long, coûteux et éprouvant, en privilégiant un processus plus rapide, plus accessible et plus humain. Ils favorisent en outre l'émergence de solutions durables, acceptées et soutenues par les parties, dans la mesure où elles procèdent directement de leur volonté commune<sup>1</sup>.

D'après l'accord de gouvernement 2025<sup>2</sup>, à la fin de l'année 2023, 16 878 litiges fiscaux étaient pendants devant les juridictions belges. Cette situation rend urgente la mise en œuvre de modes alternatifs de règlement des différends, afin d'alléger la charge des juridictions fiscales et de garantir aux contribuables un traitement de leurs dossiers dans un délai raisonnable.

---

<sup>1</sup> R., ROSOUX, « Le Service de Conciliation fiscale : un service autonome – encore bien souvent méconnu – au sein du Service Public Fédéral Finances... », RGCF, 2017, n° 2017/1, p. 18.

<sup>2</sup> Accord de coalition fédérale 2025-2029, p. 45, disponible sur <https://www.belgium.be>.

## II. La conciliation et la médiation – aspects théoriques

Dans ce chapitre, nous analysons la médiation et la conciliation au sein de l'administration, en nous intéressant au Service de Conciliation fiscale et au Médiateur fédéral, avant d'en effectuer une comparaison. Nous les examinerons également dans le cadre judiciaire, en abordant la Chambre de règlement amiable des litiges fiscaux et la médiation judiciaire.

### 1. La conciliation et la médiation au sein de l'administration

#### 1.1. Le Service de Conciliation fiscale

##### 1.1.1. Présentation

Le Service de Conciliation fiscale, créé par la loi du 25 avril 2007<sup>3</sup> et opérationnel depuis le 1<sup>er</sup> mai 2010, est un service autonome au sein du Service Public Fédéral (ci-après « SPF ») Finances. Le fonctionnement du SCF est organisé par un arrêté royal du 9 mai 2007<sup>4</sup>. Il est subdivisé en deux sections, la section « conciliation fiscale » et, depuis 2018<sup>5</sup>, la cellule des sanctions administratives (CSA)<sup>6</sup>. Ce travail porte sur la section relative à la conciliation fiscale, la CSA n'y sera pas abordée.

Le SCF est constitué de fonctionnaires relevant du SPF Finances. Il est placé sous la direction d'un collège, qui doit compter au minimum 3 membres et au maximum 5 membres nommés pour un mandat de cinq ans renouvelable. Actuellement, le collège est composé de cinq conciliateurs, deux francophones, deux néerlandophones et un président, asexué linguistiquement<sup>7</sup>. Ces derniers sont choisis pour leur expertise dans le domaine fiscal mais ils se doivent également d'avoir certaines qualités telles que la neutralité et l'indépendance, la clairvoyance ou encore être un bon communicateur<sup>8</sup>.

##### 1.1.2. Les missions du SCF

Le Service de Conciliation fiscale exerce une double mission visant, d'une part, à contribuer au désengorgement des juridictions en matière fiscale et, d'autre part, à promouvoir un recouvrement des créances fiscales plus rapide et plus efficace<sup>9</sup>.

Premièrement, il examine les demandes de conciliation, s'efforce de rapprocher les positions des parties et leur transmet un rapport à l'issue de la procédure. Cette fonction est la plus importante, c'est d'ailleurs pour cette dernière qu'il a été créé. Le conciliateur endosse également le rôle de « pédagogue » auprès des contribuables afin de combler le déséquilibre

---

<sup>3</sup> Loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 8 mai 2007, articles 116 à 131.

<sup>4</sup> Arrêté royal du 9 mai 2007 portant exécution du Chapitre 5 du Titre VII de la loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 24 mai 2007.

<sup>5</sup> Loi du 29 mars 2018 visant à élargir les missions et à renforcer le rôle du Service de Conciliation fiscale, *M.B.*, 13 avril 2018.

<sup>6</sup> Service Public Fédéral Finances, *Service de Conciliation Fiscale – Rapport annuel 2024*, p. 7.

<sup>7</sup> Article 1<sup>er</sup>, A.R. du 9 mai 2007, M., PETIT, « Le Service de conciliation fiscale : des litiges fiscaux aux créances non fiscales et au droit de grâce fiscale », *RGFCP*, 2019, n° 2019/2, p. 5. ; Service Public Fédéral Finances, *Service de Conciliation Fiscale – Rapport annuel 2024*, p. 7.

<sup>8</sup> R., ROSOUX, « Le Service de Conciliation fiscale : un service autonome – encore bien souvent méconnu – au sein du Service Public Fédéral Finances... », *op. cit.*, p. 18.

<sup>9</sup> R., ROSOUX, *Ibid.*, p. 17 ; Projet de loi portant des dispositions diverses (IV), exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2006-2007, n° 51-2873/001, p. 87.

des connaissances en matière fiscale des deux parties à la conciliation, c'est-à-dire l'administration et le contribuable<sup>10</sup>. Il doit aussi faire preuve de créativité pour amener les parties à parvenir à un accord mutuellement acceptable<sup>11</sup>.

Le Service de Conciliation fiscale assure une mission d'information et d'explication des procédures administratives ainsi que de l'application du droit fiscal, contribuant ainsi à une meilleure compréhension des normes fiscales par les citoyens. En 2024, dans 13 % des dossiers traités, le conciliateur est parvenu à amener le contribuable à reconnaître le bien-fondé de la position de l'administration. Le conciliateur occupe une fonction centrale dans le processus de conciliation : il ne saurait y avoir d'adhésion éclairée à une norme juridique sans une compréhension préalable de celle-ci<sup>12</sup>.

Deuxièmement, le SCF formule des recommandations à l'attention du Président du SPF Finances, sur la base des constats tirés de sa pratique<sup>13</sup>. Cette mission s'inscrit dans une logique d'amélioration continue du fonctionnement de l'administration fiscale. Ces recommandations peuvent porter tant sur des questions techniques fiscales que sur des aspects organisationnels.

En 2024, le SCF a émis trois recommandations majeures<sup>14</sup>. La première porte sur les impositions d'office fondées sur les bases forfaitaires d'imposition prévues à l'article 342, §3 du Code des impôts sur les revenus (CIR 92). Le SCF a dénoncé l'application automatique de cette disposition, souvent déclenchée sur la seule base du maintien d'un numéro d'entreprise actif, sans vérification préalable de l'existence d'une activité économique réelle.

La deuxième recommandation concerne les revenus de droits d'auteur. Face à une requalification hétérogène de ces revenus en rémunérations professionnelles, le SCF a recommandé une harmonisation des pratiques et une meilleure concertation entre services.

Enfin, la troisième recommandation porte sur le traitement fiscal du précompte professionnel appliqué aux rémunérations des dirigeants d'entreprise. Le SCF a soulevé des incertitudes quant au traitement fiscal des remboursements de précompte non retenu, appelant à une clarification doctrinale.

Ces interventions ont eu un impact concret : elles ont conduit à des modifications de procédures, à une meilleure information des contribuables, et à une réduction des litiges potentiels. Elles illustrent la capacité du SCF à jouer un rôle d'interface entre les contribuables et l'administration, en identifiant les zones de friction, en proposant des solutions concrètes et en contribuant à une fiscalité plus juste, plus transparente et plus respectueuse des droits fondamentaux.

<sup>10</sup> R., ROSOUX, *Ibid.*, p. 20.

<sup>11</sup> K., MARCHAND et N., HONHON, « Concilier avec l'administration fiscale, c'est possible », *Act. fisc.*, 2024, n° 2024/20 ; R., ROSOUX, *ibid.*, p. 19.

<sup>12</sup> P., GALLOY, « Un litige avec le fisc ? Demandez un conciliation fiscale », *L'Echo*, 2 août 2025, p. 30.

<sup>13</sup> *Ibidem* ; L., VANHEESWIJCK, « Gerechtelijke bemiddeling in fiscale zaken », *b-Arbitra*, 2021, liv. 1, p. 238.

<sup>14</sup> Service Public Fédéral Finances, *Service de Conciliation Fiscale – Rapport annuel 2024*, p. 39 à 42.

### 1.1.3. L'introduction de la demande et ses effets

Le SCF intervient à la demande du contribuable, dans le cadre d'un litige persistant relatif à la taxation<sup>15</sup>. Le SPF Finances ne peut être lui-même à l'initiative de la conciliation. La procédure de conciliation débute donc sur une base volontaire unilatérale du contribuable, elle s'impose à l'administration fiscale<sup>16</sup>. Il convient de relever la volonté manifeste de rendre la procédure de conciliation accessible. Le recours au Service de Conciliation fiscale est gratuit et ne requiert aucune condition de forme particulière, la demande pouvant être introduite par voie électronique, par courrier ou encore oralement<sup>17</sup>.

Le SCF opère lorsqu'un différend persiste, et seulement dans ce cas. Si le demandeur n'a pas entrepris de démarche préalable auprès du service concerné pour tenter de résoudre le conflit, sa demande auprès du SCF sera irrecevable<sup>18</sup>. Un recours administratif doit donc avoir été introduit pour que la demande de conciliation soit recevable, mais aucune décision ne doit avoir été rendue à ce propos<sup>19</sup>. Autrement dit, le contribuable doit avoir déposé une réclamation ou une demande de dégrèvement d'office auprès des services compétents, ce qui déclenche la phase administrative durant laquelle le SCF peut intervenir.

Lorsqu'un contribuable introduit une demande de conciliation fiscale auprès du SCF, et que celle-ci est déclarée recevable, cette demande produit un effet suspensif sur la prise de décision dans la procédure administrative relative au litige fiscal concerné.

Depuis la loi du 10 juillet 2017<sup>20</sup>, une demande de conciliation déclarée recevable produit un effet suspensif<sup>21</sup> sur le pouvoir de décision de l'administration fiscale. Concrètement, cela signifie que dès que la demande est jugée recevable, l'administration ne peut plus statuer sur la réclamation ou le recours administratif concerné. Cette suspension dure jusqu'à l'un des événements suivants : l'approbation du rapport de conciliation, un désistement du recours, un accord préalable entre les parties, ou au plus tard un mois avant l'expiration du délai prévu à l'article 1385undecies, alinéa 4 du Code judiciaire<sup>22</sup>.

Ce mécanisme a été mis en place pour éviter que l'administration fiscale ne prenne une décision précipitée avant que le service de conciliation ait pu mener à bien sa mission. Il garantit ainsi une réelle opportunité de dialogue entre les parties. Toutefois, l'effet suspensif ne s'applique pas si les droits du Trésor sont en péril.

L'effet suspensif a également un impact sur les droits procéduraux du contribuable. En effet, le délai d'attente avant de pouvoir saisir le juge est prolongé de quatre mois si une demande de

<sup>15</sup> Doc., Ch., n° 51-2873/001, *op.cit.*, p. 89.

<sup>16</sup> E., VAN DE VELDE, « Alternatieve fiscale conflictbenadering: op de grens tussen conflictvermijding, -oplossing, -voortzetting of -opstart ? », *Grenzen aan de buitengerechtelijke afhandeling van geschillen*, A., Van Oevelen, J., Rozie et S., Rutten (dir.), 1<sup>e</sup> ed., Bruxelles, Intersentia, 2019, p. 184. ; M., PETIT, *op. cit.*, p. 6.

<sup>17</sup> K., MARCHAND et N., HONHON, *op. cit.*

<sup>18</sup> L., VANHEESWIJCK, « Fiscale bemiddeling in België », *TMD*, 2020/1, p. 35.

<sup>19</sup> *Ibid.*, p. 36.

<sup>20</sup> Loi du 10 juillet 2017 renforçant le rôle du service de conciliation fiscale, *M.B.*, 20 juillet 2017.

<sup>21</sup> Art. 116, § 1/1 et § 1/2, de la loi du 25 avril 2007, tel qu'introduit par la loi du 10 juillet 2017 ; Circulaire 2018/C/85 concernant les nouvelles dispositions relatives au service de conciliation fiscale du 29 juin 2018.

<sup>22</sup> T., LAUWERS, « Het schorsend effect van de aanvraag tot bemiddeling bij de fiscale bemiddelingsdienst », *BN*, 2018/3, p. 150.

conciliation est introduite dans les délais. Ainsi, le délai initial de six mois (ou neuf mois en cas d'imposition d'office) devient dix ou treize mois. Ce prolongement permet au service de conciliation de disposer de suffisamment de temps pour examiner le dossier et formuler une proposition<sup>23</sup>.

#### **1.1.4. La fin du processus de conciliation**

Le SCF doit respecter certains délais détaillés aux articles 10 et 11 de l'arrêté royal du 9 mai 2007 quand il reçoit la demande de conciliation. Lorsqu'il a examiné la demande, le SCF peut déclarer la demande recevable, irrecevable ou encore être dessaisi<sup>24</sup>. Au terme du processus, le conciliateur établit un rapport de conciliation reprenant de manière synthétique l'ensemble de l'intervention du Service de Conciliation fiscale et constate ainsi l'accord ou le désaccord des parties. La conciliation se clôture soit par l'écoulement du temps et la fin du délai suspensif susmentionné, soit par un accord préalable des parties ou par une approbation du rapport de conciliation.

Le rapport de conciliation n'est valable qu'entre les parties et n'est pas contraignant<sup>25</sup>. La solution émane conjointement des parties, dans un cadre moins conflictuel, en dehors des tribunaux. Ce contexte favorise une meilleure adhésion à l'accord et une application effective, que l'on espère durable, de celui-ci.

#### **1.1.5. La compétence matérielle**

La compétence matérielle du SCF s'étend à l'ensemble des impôts pour lesquels le SPF Finances réglemente le service des impôts, notamment les impôts sur les revenus, la TVA, les droits de douane et accises. À propos des droits d'enregistrement et de succession, le SCF est compétent pour la Région wallonne et celle de Bruxelles-Capitale mais pas pour la Région flamande qui a repris à son compte le service de ses impôts régionaux<sup>26</sup>.

### **1.2. Le Médiateur fédéral – de federale Ombudsman**

La loi du 22 mars 1995<sup>27</sup> a institué deux médiateurs fédéraux, un francophone et un néerlandophone, lesquels exercent leur mission collégialement. Ces médiateurs ont trois missions.

Premièrement, ils traitent les plaintes des citoyens à l'encontre des administrations fédérales et recherche des solutions par le dialogue<sup>28</sup>. Ces plaintes doivent porter sur une décision ou sur le fonctionnement des administrations fédérales pour relever de la compétence du Médiateur fédéral<sup>29</sup>. Ce dernier n'est compétent que dans les cas où ces administrations ne disposent pas

<sup>23</sup> C., LEMAIRE, « Les effets de la conciliation fiscale sur les délais de procédure contentieuse en matière d'impôts sur les revenus », *Act. Fisc.*, 2018/33, p. 2 et 3.

<sup>24</sup> K., MARCHAND et N., HONHON, *op. cit.*

<sup>25</sup> J., VANDEN BRANDEN, « Een alternatieve geschillen-beslechting : de Fiscale Bemiddelingsdienst », *Fisc. act.*, 2010, n° 28, p. 3.

<sup>26</sup> M., PETIT, *op. cit.*, p. 8 et 9 ; MAUS, M. et VAN DOOREN, E., « Hoofdstuk 2. Fiscale bemiddeling », *De fiscale procedure*, E., van Dooren, et al., Bruxelles, Die Keure/La Charte, 2016, p. 515.

<sup>27</sup> Loi du 22 mars 1995 instaurant les médiateurs fédéraux, *M.B.*, 7 avril 1995.

<sup>28</sup> D., BAELE, « De federale ombudsman : ombudsnormen in de fiscaliteit », *Leerstoel Ethische fiscaliteit: een ruimer perspectief dan enkel rechtvaardigheid*, J., Badisco et al., *A.F.T.*, 2023/2, p. 24.

<sup>29</sup> Rapport d'activités 2024 du Médiateur fédéral, p. 14.

d'un service de médiation propre (tels que ceux existants au SPF Pension ou encore au SPF économie).

Deuxièmement, ils mènent des enquêtes, à la demande de la Chambre des représentants, sur le fonctionnement de ces administrations.

Troisièmement, ils formulent des recommandations. Les médiateurs rédigent également un rapport annuel faisant état des domaines dans lesquels leur intervention a été sollicitée<sup>30</sup>.

En 2024, parmi les 9112 dossiers traités par le Médiateur fédéral, 5845 avaient trait à des plaintes, tandis que 3267 portaient sur des demandes de renseignements. Dans 78 % des cas, les plaintes ont donné lieu à une issue favorable<sup>31</sup>. Les plaintes que le Médiateur analyse relèvent de matières diverses telles que la migration, les affaires sociales la mobilité ou la défense, le domaine fiscal n'est qu'une matière parmi d'autres. Pour que la plainte soit déclarée recevable, il est nécessaire que le citoyen se soit d'abord adressé à l'administration concernée pour obtenir satisfaction<sup>32</sup>. En 2024, 647 plaintes ont été enregistrées à l'encontre du SPF Finances, ce qui en fait le deuxième service public fédéral le plus visé par des plaintes, après le SPF Intérieur.

Les demandes de renseignements ont connu une progression constante au cours des dernières années, reflet des difficultés croissantes auxquelles les citoyens sont confrontés face à des législations et des structures administratives de plus en plus complexes, dans un contexte de digitalisation continue des services publics. Le Médiateur fédéral reste « un trait d'union crucial entre les citoyens et l'administration »<sup>33</sup>. En 2024, la priorité a été mise sur la clarté de l'information, l'approche empathique et le respect des droits fondamentaux.

### 1.3. Comparaison entre ces deux mécanismes<sup>34</sup>

Deux instances distinctes peuvent donc être sollicitées par les citoyens en cas de litige ou de difficulté dans leurs relations avec l'administration fiscale : le Médiateur fédéral et le SCF du SPF Finances. Bien que leurs missions puissent sembler proches à première vue, elles répondent à des finalités, des modalités d'intervention et des champs de compétences différents.

Le Médiateur fédéral intervient dans le cadre de plaintes introduites par les citoyens à l'encontre d'un service public fédéral, dont l'administration fiscale. Sa mission principale consiste à examiner si une autorité administrative a agi de manière conforme aux principes de bonne administration. Il s'agit donc d'un contrôle de la régularité, de la transparence, ou encore du respect des droits fondamentaux du citoyen dans le cadre des relations avec l'administration. En matière fiscale, le Médiateur fédéral peut être saisi par toute personne qui estime avoir été

---

<sup>30</sup> Loi du 22 mars 1995., article 1<sup>er</sup>; P., LEWALLE, et L., DONNAY, « Section 2 - Les médiateurs fédéraux », *Contentieux administratifs*, 3<sup>e</sup> ed., Bruxelles, Larcier, 2008, p. 247 à 251.

<sup>31</sup> Rapport d'activités 2024 du Médiateur fédéral, p. 11 et 16.

<sup>32</sup> *Ibidem*, p. 14 et 15.

<sup>33</sup> *Ibidem*, p. 4.

<sup>34</sup> Ce titre a été rédigé sur base des rapports du SCF de 2014, 2018, 2021, 2024 et les rapports annuels du Médiateur fédéral de 2023 et 2024 ainsi que ce qui a été rédigé aux points 1.1. et 1.2.

lésée par une décision ou une attitude de l'administration fiscale<sup>35</sup>, y compris par le SCF<sup>36</sup>. Le Service de Conciliation fiscale, quant à lui, a une vocation plus ciblée et intervient lorsqu'un contribuable est en litige avec un service de l'administration fiscale.

En comparaison, les deux institutions poursuivent des objectifs similaires de pacification des relations entre l'administration et les citoyens, mais leur cadre d'intervention et leurs prérogatives divergent. Le Médiateur fédéral est une institution indépendante du SPF Finances, avec une compétence transversale sur l'ensemble des services publics fédéraux, tandis que le Service de conciliation est intégré à l'administration fiscale elle-même et agit dans un cadre procédural spécifique lié aux litiges fiscaux en phase administrative. Le Médiateur fédéral peut intervenir après la clôture d'une procédure ou dans des situations générales de dysfonctionnement administratif, tandis que le Service de conciliation intervient pendant la procédure contentieuse, avant toute décision définitive.

Un autre élément distinctif réside dans la finalité de l'intervention : le Médiateur vise à faire respecter les principes de bonne administration et à restaurer la confiance entre les citoyens et l'État, tandis que le conciliateur fiscal cherche une solution concrète à un litige fiscal précis, dans un cadre formel, mais sans recours judiciaire direct.

Enfin, la loi du 25 avril 2007, dans son article 116, §4, prévoit que le SCF exerce ses missions sans préjudice des compétences des médiateurs fédéraux<sup>37</sup>. Le 13 décembre 2013, le SCF et le Médiateur fédéral ont signé un protocole de collaboration. L'idée qui sous-tend les accords conclus est de permettre au SCF d'assumer pleinement son rôle de service de première ligne en matière fiscale, afin que le recours au Médiateur fédéral, en tant que service de seconde ligne, soit réservé aux situations dans lesquelles le SCF n'a pas été en mesure d'apporter une solution<sup>38</sup>.

## 2. La conciliation judiciaire et la médiation judiciaire en matière fiscale

### 2.1. La conciliation judiciaire

La conciliation peut se définir comme étant « un processus de concertation grâce auquel les parties entre lesquelles il existe un différend s'entendent, soit directement, soit par l'entremise d'un tiers, pour y mettre un terme, en principe par le biais de concessions réciproques »<sup>39</sup>.

Il existe deux types de conciliation, la conciliation de droit commun et la conciliation en chambre de règlement amiable. La conciliation de droit commun est régie par les articles 731 à 734 du Code judiciaire et les chambres de règlement amiable par les articles 734/1 à 734/4 du même code.

<sup>35</sup> Notamment en cas de retard, de mauvaise communication, d'erreur administrative ou de refus injustifié de prise en compte d'une demande

<sup>36</sup> K., MARCHAND et N., HONHON, *op. cit.*

<sup>37</sup> Service Public Fédéral Finances, *Service de Conciliation Fiscale – Rapport annuel 2024*, p. 16.

<sup>38</sup> Service Public Fédéral Finances, *Service de Conciliation Fiscale – Rapport annuel 2018*, p. 6 et 7.

<sup>39</sup> P.-P. RENSON, « Initiation aux principaux modes alternatifs de règlement des conflits : découvrir ou approfondir sans confondre », *Les alternatives au(x) procès classique(s)*, C., Devillers et M., Marinx (dir.), Limal, Anthémis, 2021, p. 17.

Les règles de la conciliation de droit commun, dans laquelle le juge du tribunal endosse le rôle de conciliateur, constituent le fondement de toute conciliation judiciaire et s'appliquent donc aux chambres de règlement amiable, excepté si les dispositions spécifiques à ces chambres y dérogent<sup>40</sup>.

La loi du 19 décembre 2023<sup>41</sup> comporte une vingtaine de dispositions destinées à promouvoir le recours aux modes alternatifs de règlement des litiges, notamment par la création et la généralisation de chambres de règlement amiable au sein des cours et tribunaux compétents en matière civile, sociale et commerciale<sup>42</sup>, excepté la justice de paix et la Cour de cassation. En principe, pour le 1<sup>er</sup> septembre 2025, 43 CRA devraient avoir vu le jour. Ce chiffre correspond au nombre de juridictions qui sont soumises à l'obligation de création d'une CRA, en outre, plusieurs CRA peuvent être créées au sein d'une même juridiction<sup>43</sup>.

En septembre 2023, le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles a mis en place une chambre de règlement amiable fiscale. Les avantages de cette chambre sont les suivants : la confidentialité du processus (inscrite à l'article 734/4, § 1<sup>er</sup> C. jud.), la présence d'un magistrat spécialisé en la matière et la fixation plus rapide de l'affaire<sup>44</sup>.

En cas d'échec de la procédure, les parties peuvent introduire une procédure ordinaire<sup>45</sup>, si elles le souhaitent, il ne s'agit pas d'une fin en soi. Dans ce cas, le juge conciliateur a l'obligation de se déporter, ce qui assure la neutralité de la suite du processus<sup>46</sup>. En plus de leur expertise en la matière du tribunal concerné, les juges conciliateurs de ces chambres ont l'obligation de suivre une formation spécifique de l'Institut de formation judiciaire en conciliation et en renvoi de médiation<sup>47</sup>. Nous verrons ces points plus en détails dans la deuxième partie de ce travail.

## 2.2. La médiation judiciaire

L'article 1723/1 du C. jud. définit la médiation comme étant « 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 une solution ». La médiation judiciaire a été introduite dans le Code judiciaire en 2005<sup>48</sup>. Ce sont les articles 1723/1 à 1737 du C. jud. qui la régissent.

---

<sup>40</sup> Projet de loi portant dispositions diverses en matière civile et judiciaire, 13 septembre 2023, *Doc.*, Ch., 2022-2023, n° 55-3552/01, commentaire des articles, p. 48 ; B., INGHELS et A., DEJOLLIER, « Conciliation judiciaire et généralisation des chambres de règlement à l'amiable : une utopie devenue réalité ! », *J.T.*, 2024, n° 6973, p. 142.

<sup>41</sup> Loi du 19 décembre 2023 portant dispositions diverses en matière civile et judiciaire, *M.B.*, 27 décembre 2023.

<sup>42</sup> *Doc.*, Ch., n° 55-3552/01, *op. cit.*, exposé des motifs, p. 16 et 17 ; B., INGHELS et A., DEJOLLIER, *op. cit.*, p. 141.

<sup>43</sup> C., VERBRUGGEN et A.-M., WITTERS, « Judicial conciliation in Belgium : the Act of 19 December 2023 and the generalisation of the Chambers for Amicable Settlement (CAS) », *b-Arbitra*, 2025/1, p. 297 et 300.

<sup>44</sup> P., De VOS et A., SCHEYVAERTS, « La conciliation fiscale et les autres modes alternatifs de résolution des conflits avec l'administration fiscale », conférence de l'UPF du 21 janvier 2025.

<sup>45</sup> Article 734/3, §1<sup>er</sup>, alinéa 2, C. jud.

<sup>46</sup> Article 734/4, §4 C. jud.

<sup>47</sup> *Doc.*, Ch., n° 55-3552/01, *op. cit.*, commentaire des articles, p. 41.

<sup>48</sup> Loi du 21 février 2005 modifiant le Code judiciaire en ce qui concerne la médiation, *M.B.*, 22 mars 2005.

La médiation judiciaire peut être ordonnée par le juge, soit d'initiative propre - avec l'accord des parties - soit à la demande des parties, et ce à tout stade de la procédure, pour autant que l'affaire n'ait pas encore été prise en délibéré<sup>49</sup>.

Le juge désigne un médiateur et fixe les modalités de la médiation. Il conserve un rôle durant la médiation, il reste saisi de l'affaire et peut mettre fin au processus anticipativement, à la demande des parties et/ou du médiateur<sup>50</sup>. Le médiateur, spécialement formé, doit démontrer des garanties de neutralité, d'indépendance et d'impartialité<sup>51</sup>.

La médiation « garantit un cadre strictement confidentiel, propice à des échanges ouverts et constructifs »<sup>52</sup>. La confidentialité est prévue à l'article 1728 du C. jud.

Si les parties trouvent un terrain d'entente, le médiateur rédige un accord de médiation. Cet accord a le statut de convention entre les parties, mais celles-ci peuvent demander au juge de l'homologuer. L'ordonnance d'homologation bénéficie des effets d'un jugement<sup>53</sup>.

La loi du 18 juin 2018 portant dispositions diverses en matière de droit civil et des dispositions en vue de promouvoir des formes alternatives de résolution des litiges<sup>54</sup> a modifié l'article 1724 du C. jud. pour étendre le champ de la médiation aux personnes morales de droit public. Le SPF Finances peut dès lors être partie à une médiation.

Tous les litiges fiscaux ne sont pas éligibles à la procédure de médiation. Celle-ci s'applique principalement aux situations dans lesquelles l'administration fiscale dispose d'un pouvoir d'appréciation, c'est-à-dire lorsqu'elle peut interpréter ou adapter sa position en fonction des circonstances. Ces cas, où une marge de négociation existe, constituent des exemples typiques de litiges pouvant faire l'objet d'une médiation.<sup>55</sup>.

<sup>49</sup> M., GONDA, *Droit et pratique de la médiation*, 2<sup>e</sup> ed., Bruxelles, Larcier, 2021, p. 68.

<sup>50</sup> Ibidem., p. 71.

<sup>51</sup> P.-P., RENSON, « La médiation : comment remettre l'ouvrage vingt fois sur le métier », *Modes alternatifs de règlement des conflits*, C., Caprasse (dir.), Limal, Anthémis, 2017, p. 21 et 22.

<sup>52</sup> Service Public Fédéral Finances, *Service de Conciliation Fiscale – Rapport annuel 2024*, p. 19.

<sup>53</sup> M., GONDA, *op. cit.*, p. 67.

<sup>54</sup> Loi du 18 juin 2018 portant dispositions diverses en matière de droit civil et des dispositions en vue de promouvoir des formes alternatives de résolution des litiges, *M.B.*, 2 juillet 2018.

<sup>55</sup> F., HANS, C., MEERT, et S., TURINE, « L'obligation de transparence administrative est-elle compatible avec l'obligation de confidentialité des MARC's ? », *J.M.A.*, 2024, n°2024/3, p. 228.

### III. Limites et enjeux du SCF

Dans cette section, nous mettons en évidence les difficultés rencontrées par les MARC, et plus particulièrement par le SCF. L'objectif est d'examiner les solutions envisageables en s'appuyant sur les pratiques existantes en matière de conciliation et de médiation.

#### 1. Problème de traduction

Dans notre contexte institutionnel belge, marqué par le bilinguisme officiel, la traduction juridique entre le français et le néerlandais (et inversement) pose régulièrement des difficultés en raison des particularités linguistiques de chacune des langues. Ce qui nous préoccupe dans notre travail, c'est la traduction des mots « médiation » et « conciliation » qui sont, en français, deux mots bien distincts, alors qu'en néerlandais, un seul et même mot est utilisé pour désigner ces deux MARC : « *bemiddeling* ».

Le sens des mots utilisés a une importance, comme nous le verrons dans les points suivants, notamment en ce qui concerne le rôle de la personne qui va mener les échanges, la finalité de ces différents MARC ou encore les règles du Code judiciaire applicables.

Lorsque l'on consulte un dictionnaire français-néerlandais<sup>56</sup> et que l'on recherche le mot « conciliation », le mot *médiation* apparaît et est traduit « de *bemiddeling* » suivi d'une seconde traduction « de *verzoening* ». Le conciliateur, tout comme le médiateur, est traduit par « *bemiddelaar* ». En sens inverse, du néerlandais vers le français, « *door bemiddeling van* » est traduit « par l'entremise de » alors que *verzoening* est traduit comme « réconciliation ». Nous relevons que, bien que les deux termes existent en néerlandais, un seul est généralement employé pour désigner deux procédures distinctes.

Ainsi, le terme "fiscale bemiddelingsdienst", utilisé officiellement en néerlandais pour traduire le "Service de Conciliation fiscale", prête à confusion. En pratique, les contribuables néerlandophones peuvent être induits en erreur croyant que le SCF agit comme un médiateur, soumis aux règles et obligations du Code judiciaire (dont la confidentialité) alors qu'il est un agent du SPF Finances.

Les documents bilingues tels que les projets de loi entretiennent cette confusion. Le terme "fiscale bemiddeling" est employé pour désigner une conciliation fiscale alors que la procédure ne répond pas aux critères de la médiation judiciaire définie aux articles 1723/1 à 1737 C. jud. En guise d'exemple, nous pouvons citer le projet de loi du 29 janvier 2007 portant dispositions diverses précité<sup>57</sup>, le titre du chapitre 5 de l'exposé des motifs « *Conciliation en matière fiscale* » est traduit par « *invoering van bemiddeling op fiscaal gebied* » dans la version néerlandaise. Dans la première ligne du texte qui suit, « L'efficacité de la *médiation* (...) » est également traduit par « De doeltreffendheid van de *bemiddeling* (...) ».

Le respect du principe de sécurité juridique impose que les normes soient formulées de manière claire, précise et prévisible, en particulier lorsqu'elles s'adressent aux contribuables. Or, une

<sup>56</sup> En l'espèce, Van Dale - Le Robert, *Dictionnaire français-néerlandais et néerlandais-français*, 5<sup>e</sup> ed., Utrecht / Paris, 2017.

<sup>57</sup> Doc., Ch., n° 51-2873/001, *op.cit.*, p. 87.

confusion peut apparaître lorsque le même terme est employé pour désigner deux procédures de règlement amiable distinctes, tant par leur régime juridique que par leurs conditions d'application.

## 2. La personne tierce indépendante

Une personne tierce et indépendante peut intervenir pour aider les parties à régler leur différend. Dans ce titre, nous analysons les caractéristiques communes et divergentes de cette personne qui exerce ce rôle pour les différents MARC analysés dans ce travail.

### 2.1. Au sein du SCF

La loi créatrice du SCF précise que les conciliateurs examinent les demandes « de manière objective, impartiale et indépendante »<sup>58</sup>. Cependant, comme nous l'avons vu dans le premier titre, ces conciliateurs sont des fonctionnaires recrutés au sein du SPF Finances. Le citoyen se trouve donc face à un conciliateur qui appartient à l'administration avec laquelle il est en conflit<sup>59</sup>. Plusieurs dispositifs ont été mis en place pour assurer cette indépendance.

L'indépendance des conciliateurs est garantie notamment en raison du fait que le SCF est un service autonome<sup>60</sup>. Les conciliateurs ne reçoivent d'instruction d'aucune autre administration, en particulier, du SPF Finances. Leur mission est exercée à temps plein, ils ne travaillent plus au sein du service auquel ils appartenaient avant d'entrer au SCF<sup>61</sup>. Ils ne peuvent être déchus de leur fonction qu'en raison d'une faute grave ou à leur demande<sup>62</sup>.

Le fait que le conciliateur soit un agent du SPF Finances peut même être un avantage, il est expert en la matière et peut donc participer activement et proposer des solutions adéquates à la situation<sup>63</sup>. Sa connaissance approfondie du droit fiscal le rend d'autant plus performant sur les aspects légaux et techniques du litige. Le conciliateur a également un réseau, des connaissances dans les différentes administrations du SPF Finances, il peut ainsi bénéficier des informations transversales<sup>64</sup>. Il a accès aux bases de données du SPF Finances, ce qui lui permet d'avoir une vue d'ensemble du dossier et une image objective du conflit pour mieux aborder le processus de conciliation<sup>65</sup>.

Le conciliateur du SCF, à l'inverse du médiateur ou du magistrat conciliateur, ne doit pas suivre de formation<sup>66</sup>. Aussi, aucune supervision n'est organisée, le SCF étant un service autonome du SPF Finances, l'administration peut décider d'effectuer ce contrôle elle-même. Il n'existe pas non plus de code de déontologie pour ceux-ci. Il ressort de ces éléments que le contribuable ne peut pas avoir de garantie qu'un contrôle effectif et efficace sera effectué<sup>67</sup>.

---

<sup>58</sup> Loi du 25 avril 2007, *op. cit.*, article 116, §1<sup>er</sup>.

<sup>59</sup> W. HENSEN., « Fiscale bemiddeling in België : een curiosum ? », *TMD*, 2014/3, p. 30.

<sup>60</sup> M. PETIT., *op. cit.*, p. 5.

<sup>61</sup> L., VANHEESWIJCK, « Fiscale bemiddeling in België », *op. cit.*, p. 38.

<sup>62</sup> Arrêté royal du 9 mai 2007, *op. cit.*, article 6.

<sup>63</sup> L., VANHEESWIJCK, « Fiscale bemiddeling in België », *op. cit.*, p. 43.

<sup>64</sup> ROSOUX, R., « Le Service de Conciliation fiscale : un service autonome – encore bien souvent méconnu – au sein du Service Public Fédéral Finances... », *op. cit.*, p. 19.

<sup>65</sup> Service Public Fédéral Finances, *Service de Conciliation Fiscale – Rapport annuel 2018*, p. 8.

<sup>66</sup> L., VANHEESWIJCK, « Fiscale bemiddeling in België », *op. cit.*, p. 43.

<sup>67</sup> W. HENSEN., *op. cit.*, p. 27.

L'annexe de l'arrêté royal du 9 mai 2007 précité expose les différentes qualités requises en matière de compétences fiscales, professionnelles et personnelles telles que : « une expérience approfondie dans le traitement juridique et pratique de dossiers complexes au niveau fiscal », « avoir de l'impact, être capable de mener un processus de conciliation », « très bon sens de l'écoute » ou encore « faire preuve de pensée novatrice, créative et flexible ». Le conciliateur fiscal est tenu de respecter les dispositions légales et réglementaires en matière fiscale, tout en veillant à l'application des principes de bonne administration dans le traitement des dossiers qui lui sont soumis<sup>68</sup>.

Le conciliateur a un rôle de modérateur dans les discussions entre les parties, il pose une structure et un cadre aux négociations. Il dirige les parties vers une solution durable, en les amenant à formuler elles-mêmes des solutions mais à l'inverse de la médiation, il est plus qu'un simple facilitateur, il joue un rôle actif, il peut proposer des solutions<sup>69</sup>.

De plus, dans son rapport annuel de 2018, le SCF précise que lors de l'entretien « il est vérifié que le conciliateur fiscal soit capable de se détacher de son administration d'origine, de se libérer de toute influence à ce niveau, soit en mesure de garantir l'éthique nécessaire en tant que conciliateur fiscal et soit motivé à agir en équité. Le conciliateur fiscal ne doit pas être “neutre” en raison de son origine, mais bien “neutre” dans la mesure où il est objectif et libre de toute influence, tant vis-à-vis du demandeur que de l'autorité, qui en définitive le rémunère »<sup>70</sup>.

Roland Rossoux propose comme solution à ce risque de manque d'indépendance de recruter un conciliateur externe, spécialiste en la matière comme des conseillers fiscaux, des experts comptables ou des avocats spécialisés en fiscal<sup>71</sup>. Cependant, des garde-fous semblent avoir été mises en place pour assurer l'indépendance et l'impartialité des conciliateurs du SCF.

## 2.2. Le Médiateur fédéral

Les médiateurs fédéraux ne reçoivent d'instructions d'aucune autorité, ils ne sont soumis à aucune forme de hiérarchie ou de tutelle<sup>72</sup>. Leur indépendance est garantie par l'article 5 de la loi de 1995 qui précise les incompatibilités entre le mandat de médiateur fédéral et diverses fonctions dans les secteurs public et privé. Enfin, tout comme les conciliateurs du SCF, ils ne peuvent être déchus de leur fonction en raison d'actes qu'ils accomplissent dans l'exercice de leur fonction<sup>73</sup>.

## 2.3. Le médiateur

Pour vulgariser le rôle du médiateur, Maitre Gosset utilise la comparaison avec le rôle du chef d'orchestre qui fait en sorte que les violons s'accordent et que la mélodie soit harmonieuse,

---

<sup>68</sup> ROSOUX, R., « Le Service de Conciliation fiscale : un service autonome – encore bien souvent méconnu – au sein du Service Public Fédéral Finances... », *op. cit.*, p. 20.

<sup>69</sup> E., VAN DE VELDE, *op. cit.*, p. 176.

<sup>70</sup> Service Public Fédéral Finances, *Service de Conciliation Fiscale – Rapport annuel 2018*, p. 7.

<sup>71</sup> W., HENSEN, *op. cit.*, p. 30.

<sup>72</sup> Loi du 22 mars 1995, *op. cit.*, article 7.

<sup>73</sup> P., LEWALLE, et L., DONNAY, *op. cit.*, p. 253.

sans jouer lui-même d'un instrument<sup>74</sup>. Le médiateur n'est pas là pour prendre une décision et trouver une solution à la place des parties. Son rôle consiste à encadrer rigoureusement les négociations, cet encadrement strict offrant aux parties un cadre propice à un échange constructif<sup>75</sup>.

Le médiateur doit suivre une formation spécifique pour obtenir ce titre et doit également être agréé par la Commission fédérale de médiation (C.F.M.). L'article 1726, §1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 3°, C. jud. énonce que le médiateur doit « présenter des garanties d'indépendance, de neutralité et d'impartialité ». La neutralité signifie que le médiateur ne peut donner son avis sur les arguments des parties, l'indépendance qu'il ne peut être soumis à aucune influence ou pression, ne pas avoir d'intérêt quant à l'issue de l'accord et l'impartialité que le médiateur ne peut prendre position pour l'une ou l'autre partie<sup>76</sup>.

#### 2.4. Le conciliateur

Dans le cadre de la conciliation de droit commun, c'est le juge qui exerce la mission de conciliateur. Cette mission est expressément prévue à l'article 731 du C. jud. Le juge ne doit pas suivre de formation spécifique pour endosser sa casquette de conciliateur mais doit répondre à des conditions d'impartialité et d'indépendance. En l'absence d'accord et en cas de basculement vers une phase contentieuse, le juge conciliateur reprend alors pleinement son rôle juridictionnel afin de statuer sur le litige<sup>77</sup>.

#### 2.5. Le conciliateur au sein des CRA

Quant aux conciliateurs et les conseillers qui siègent au sein des CRA, ils doivent suivre la formation en conciliation et renvoi en médiation dispensée par l'Institut de formation judiciaire<sup>78</sup> (IFJ). Dans son plan de gestion 2023-2028, l'IFJ s'engage davantage à renforcer ou à étendre l'offre de formation relatif aux méthodes alternatives de règlement de conflits<sup>79</sup>. Une formation spécifique aux magistrats siégeant dans les CRA devrait voir le jour.

À l'inverse de la conciliation judiciaire de droit commun, lorsque la conciliation n'aboutit pas à un accord, le juge conciliateur doit se déporter. Un magistrat ne peut connaître du même litige en CRA et ensuite en phase judiciaire<sup>80</sup>.

Tant dans la conciliation commune que dans la conciliation dans une CRA, le juge conciliateur, par sa fonction, bénéficie d'une autorité naturelle. Il rapproche les points de vue des parties et, au contraire du médiateur mais tout comme le conciliateur du SCF, peut proposer des solutions aux parties. Il n'est pas soumis à l'obligation de neutralité, exigée pour le médiateur<sup>81</sup>.

---

<sup>74</sup> A., GOSSET, « La neutralité du médiateur : entrave à l'application d'une médiation évaluative en Belgique ? », *J.M.A.*, 2023, n° 3, p. 205.

<sup>75</sup> M., GONDA, *op. cit.*, p. 247.

<sup>76</sup> P-P., RENSON, « Initiation aux principaux modes alternatifs de règlement des conflits : découvrir ou approfondir sans confondre », *op. cit.*, p. 21 à 23.

<sup>77</sup> *Ibid.*, p. 14 à 16.

<sup>78</sup> Doc., Ch., n° 55-3552/01, *op. cit.*, commentaire des articles, p. 41.

<sup>79</sup> Plan de gestion 2023-2028 de l'institut de formation judiciaire, p. 4 et 15.

<sup>80</sup> Article 734/4, §4 C. jud.

<sup>81</sup> B., INGHELS et A., DEJOLIER, *op. cit.*, p. 151, note de bas de page 122.

### 3. La confidentialité

#### 3.1. La confidentialité et les MARC

Le principe de confidentialité ne s'applique pas de la même manière aux processus de médiation et de conciliation.

##### 3.1.1. La médiation

La confidentialité de la médiation est consacrée au niveau de l'Union européenne, à l'article 7 de la directive du 21 mai 2008<sup>82</sup>. Le principe ne souffre que de deux exceptions : lorsqu'interviennent des motifs d'ordre public ou lorsque l'exécution de l'accord de médiation l'exige<sup>83</sup>. En Belgique, ce principe de confidentialité est inscrit à l'article 1728 du Code judiciaire. Il couvre les documents et les communications échangés ou établis au cours du processus de médiation (judiciaire et extrajudiciaire) ou pour les besoins de celui-ci. Cette disposition est supplétive, elle permet aux parties de lever la confidentialité, par écrit, même sans l'accord du médiateur<sup>84</sup>.

Afin d'assurer le respect de ce principe, le législateur belge a introduit une sanction en cas de non-respect par les parties de la confidentialité au second alinéa de l'article 1728, §1<sup>er</sup>. Si une des parties viole son obligation de secret, les documents confidentiels communiqués seront d'office écartés des débats et le juge se prononce sur d'éventuels dommages et intérêts<sup>85</sup>.

Le médiateur, quant à lui, est soumis au secret professionnel. Il ne peut rendre public les faits dont il prend connaissance durant la procédure de médiation et il ne peut être appelé comme témoin par les parties dans le cadre d'une procédure judiciaire ou administrative. En cas de manquement à ses obligations, le médiateur est soumis à l'article 458 du Code pénal, qui sanctionne la violation du secret professionnel.<sup>86</sup>.

##### 3.1.2. La conciliation

En ce qui concerne la conciliation, il y a lieu d'effectuer à nouveau la distinction de la conciliation judiciaire commune et de la conciliation au sein d'une chambre de règlement amiable.

Dans le cas de la conciliation judiciaire commune, la confidentialité n'est en principe pas exigée<sup>87</sup>. En d'autres termes, en l'absence de disposition légale prévoyant expressément le caractère confidentiel d'une forme spécifique de conciliation, celle-ci demeure dépourvue de confidentialité. Par exemple, l'article 1753ter, §3, al. 6, C. jud. organise expressément le caractère confidentiel de toutes les déclarations orales ou écrites faites lors des audiences de

---

<sup>82</sup> Directive 2008/52/CE du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2008 sur certains aspects de la médiation en matière civile et commerciale, *J.O.U.E.*, 24 mai 2008.

<sup>83</sup> P.-P. RENSON, « La médiation : comment remettre l'ouvrage vingt fois sur le métier », *op.cit.*, p.36.

<sup>84</sup> P.-P. RENSON, « Initiation aux principaux modes alternatifs de règlement des conflits : découvrir ou approfondir sans confondre », *op. cit.*, p. 25 et 26.

<sup>85</sup> M., GONDA, *op. cit.*, p. 77.

<sup>86</sup> Ibidem, p., 79 et 80.

<sup>87</sup> G., CLOSSET-MARCHAL, *Les principes directeurs du droit judiciaire privé*, Bruxelles, Die Keure/La Charte, 2023, p. 166.

règlement amiable au tribunal de la famille<sup>88</sup>. Cependant, les parties peuvent s'accorder sur le caractère confidentiel de la conciliation ainsi que sur la sanction en cas de non-respect de cet accord. Les parties veilleront à conserver la preuve écrite de cet engagement<sup>89</sup>.

Au sein des chambres de règlement amiable, le législateur s'appuyant sur la doctrine et la pratique des chambres de règlement amiables existantes, affirme que la confidentialité « est primordiale pour que la conciliation fonctionne de manière optimale »<sup>90</sup>. Elle est expressément garantie par l'article 734/4, §1, al. 1, C. jud. qui prévoit que ce type de conciliation se déroule en chambre du conseil et non pas en audience publique. Le deuxième alinéa renvoie à ce qui est d'application pour la médiation et donc à l'article 1728 du C. jud. La confidentialité revêt une portée étendue et fait l'objet d'une protection renforcée, dès lors que toute atteinte à celle-ci est susceptible d'entraîner l'application des sanctions prévues à l'article 1728, §4<sup>91</sup>.

### 3.1.3. Le Service de Conciliation fiscale

S'agissant du SCF, ce dernier affirme dans son rapport annuel de 2014, que « le conciliateur traite l'information des deux parties de manière strictement confidentielle. Tout ce qui est discuté dans la conciliation est et reste confidentiel. Ainsi, les parties sont encouragées à s'exprimer plus ouvertement »<sup>92</sup>. Le législateur fiscal n'a cependant pas introduit de principe de confidentialité dans la loi. Dès lors, la confidentialité de cette procédure n'est pas garantie et les parties doivent rester sur leurs gardes quant aux documents qu'elles produisent et à ce qu'elles viendraient à révéler devant le conciliateur<sup>93</sup>.

S'il est vrai que les conciliateurs sont tenus au secret professionnel en vertu de l'article 337 du Code des Impôts sur les Revenus (CIR/92), leur mission ne s'inscrit pas dans un cadre de confidentialité spécifique. Il ne peut donc être exclu que certaines informations recueillies au cours d'un processus de conciliation soient transmises à d'autres services du SPF Finances<sup>94</sup>. Cette transmission constitue même une obligation légale pour les agents du SPF Finances. En effet, ceux-ci ne peuvent conserver des informations pertinentes à la correcte perception de l'impôt.

Il y a lieu de s'interroger sur l'absence d'application du principe de confidentialité à cette procédure, celui-ci étant pourtant reconnu tant par le législateur que par la doctrine comme un principe fondamental des modes alternatifs de règlement des conflits. Le projet de loi portant dispositions diverses en matière civile et judiciaire le législateur affirme, entre autres, que la confidentialité « est primordiale pour que la conciliation fonctionne de manière optimale »<sup>95</sup>. Les parties pourraient avoir tendance à ne pas tout révéler ou à ne pas produire tous les documents qui seraient nécessaires pour trouver un accord. Elles peuvent craindre que les

<sup>88</sup> P.-P. RENSON, « Initiation aux principaux modes alternatifs de règlement des conflits : découvrir ou approfondir sans confondre », *op. cit.*, p. 15.

<sup>89</sup> *Ibidem*.

<sup>90</sup> Doc., Ch., n° 55-3552/01, *op. cit.*, commentaire des articles, p. 54.

<sup>91</sup> B., INGHELS et A., DEJOLLIER, *op. cit.*, p. 150.

<sup>92</sup> Service Public Fédéral Finances, *Service de Conciliation Fiscale – Rapport annuel 2014*, p. 11.

<sup>93</sup> F., HANS, C., MEERT, et S., TURINE, *op. cit.*, p. 229.

<sup>94</sup> L., VANHEESWIJCK, « Fiscale bemiddeling in België », *op. cit.*, p. 43 et 44 ;

<sup>95</sup> Doc., Ch., n° 55-3552/01, *op. cit.*, commentaire des articles, p. 54.

informations qu'elles communiquent soient utilisées lors d'une potentielle phase judiciaire future. Il pourrait être opportun que le législateur consacre explicitement le principe de confidentialité au sein du Service de Conciliation fiscale, afin d'en renforcer l'attractivité auprès des contribuables.

### **3.2. La confidentialité et l'obligation de transparence administrative**

La participation d'une autorité publique à un mode alternatif de règlement des conflits soulève une problématique particulière, le principe de confidentialité peut se heurter à l'obligation de transparence administrative, telle que consacrée à l'article 32 de la Constitution.

Deux types de difficultés peuvent survenir. D'une part, l'agent représentant l'autorité administrative dans le cadre de la médiation est tenu de rendre des comptes à l'organe compétent, ce qui l'amène à divulguer les déclarations de la partie adverse<sup>96</sup>. D'autre part, un tiers au processus de règlement alternatif des litiges peut solliciter l'accès à des documents couverts par le secret prévu à l'article 1728 du Code judiciaire<sup>97</sup>.

Le principe de la publicité des actes administratifs implique l'obligation, pour les services publics fédéraux<sup>98</sup> (mais aussi pour les entités fédérées<sup>99</sup>), de communiquer une copie et de permettre la consultation des actes administratifs. La définition de document administratif est large « toute information, sous quelque forme que ce soit, dont une instance administrative dispose »<sup>100</sup>.

La question se pose de savoir si la confidentialité organisée par l'article 1728 C. jud. peut constituer une exception à l'obligation de transparence administrative ?

Certains auteurs<sup>101</sup>, s'interrogent sur l'application des adages *lex posterior derogat priori* et *lex specialis derogat generali*. Ils se demandent si la loi du 18 juin 2018 précitée qui a étendu le champ d'application de la médiation aux personnes morales de droit public<sup>102</sup> ne serait pas une loi postérieure et plus spécifique à la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, et donc constituerait une exception à cette publicité. Si nous appliquons ce raisonnement, la confidentialité des documents issus de la médiation et rédigés pour les besoins de celle-ci serait appliquée prioritairement à la publicité des documents de l'administration<sup>103</sup>.

---

<sup>96</sup> V., TILMAN et E., JACUBOWITZ, *Médiation et autorités publiques : Manuel pratique*, Herentals, KnopsBooks, 2019, p. 79.

<sup>97</sup> F., HANS, C., MEERT, et S., TURINE, *op. cit.*, p. 223.

<sup>98</sup> Loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, *M.B.*, 30 juin 1994.

<sup>99</sup> Décret du 30 mars 1995 relatif à la publicité de l'Administration, *M.B.*, 28 juin 1995 pour la Région wallonne ; Décret de gouvernance du 7 décembre 2018, *M.B.*, 19 décembre 2018 pour la Région flamande ; Décret et ordonnance conjoints du 16 mai 2019 « relatifs à la publicité de l'administration dans les institutions bruxelloises, *M.B.*, 7 juin 2019 pour la Région Bruxelles-capital, la COCOM et la COCOF ; Décret du 22 décembre 1994 relatif à la publicité de l'administration, *M.B.*, 31 décembre 1994 pour la Communauté française.

<sup>100</sup> Loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, article 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>.

<sup>101</sup> E., JACUBOWITZ et C., CAILLIET, « Actualité du contrôle de l'administration à travers la médiation processuelle », *Actualités du contentieux administratif*, D., Renders (dir.), Limal, Anthemis, 2020, p. 340 ; V., TILMAN et E., JACUBOWITZ, *op. cit.*, p. 79 et 80.

<sup>102</sup> Article 214 de la loi du 18 juin 2018.

<sup>103</sup> E., JACUBOWITZ et C., CAILLIET, *op. cit.*, p. 341.

D'autres<sup>104</sup> pensent que cette hypothèse doit être exclue : d'abord parce l'article 1728 du C. jud. est une loi fédérale et qu'elle ne saurait modifier des législations régionales. Ensuite parce plusieurs législations ont été adoptées postérieurement à la loi de 2018 et aucune d'entre elles n'a prévu une telle exception. Enfin, la loi de 2018 elle-même n'a pas réglé le conflit entre ces deux principes fondamentaux<sup>105</sup>. Nous relevons également que la loi du 19 décembre 2023 portant dispositions diverses en matière civile et judiciaire précitée n'appréhende pas non plus cette problématique.

### 3.3. Conclusion pour le SCF

À la lumière des éléments précédemment analysés, il apparaît que la confidentialité de la procédure de conciliation menée par le SCF ne fait l'objet d'aucune disposition légale explicite. En l'état actuel du droit, cette procédure ne bénéficie donc pas d'un régime de confidentialité comparable à celui prévu pour la médiation judiciaire ou les chambres de règlement amiable. Cette absence de protection pourrait dissuader les parties de s'exprimer librement, par crainte que les informations divulguées dans le cadre de la conciliation soient ultérieurement utilisées dans une procédure contentieuse. Dès lors, il serait opportun que le législateur envisage l'instauration d'un principe de confidentialité applicable à la procédure de conciliation fiscale, afin de renforcer la sécurité juridique des échanges et de favoriser un climat de confiance propice à la résolution amiable des litiges.

Bien que le SCF exerce ses missions en toute indépendance fonctionnelle, il demeure intégré au sein du SPF Finances et, à ce titre, est soumis au principe de transparence administrative. Cette appartenance institutionnelle implique notamment que le rapport de conciliation, en tant qu'acte final de la procédure, constitue un acte administratif<sup>106</sup>. En conséquence, ce rapport peut être communiqué à des tiers dans le cadre d'une demande de consultation fondée sur la législation relative à la publicité de l'administration. Il convient également de souligner que les documents fiscaux ayant servi de fondement à la taxation, tels que l'avertissement-extrait de rôle ou les fiches fiscales, ne sont pas couverts par un quelconque secret lié à la procédure de conciliation, dans la mesure où ils préexistent à celle-ci et conservent leur caractère public dans le cadre du contentieux fiscal<sup>107</sup>.

Le législateur pourrait remédier à cette problématique en consacrant, par voie législative, le principe de confidentialité comme une exception au principe de transparence des actes administratifs. Toutefois, l'absence d'une telle disposition dans les textes précédemment adoptés, comme évoqué ci-dessus, laisse penser que cette question ne figure pas parmi ses priorités actuelles.

<sup>104</sup> F., HANS, C., MEERT, et S., TURINE, *op. cit*, p. 225.

<sup>105</sup> *Ibidem*, p. 225 et 226.

<sup>106</sup> F., HANS, C., MEERT, et S., TURINE, *op. cit*, p. 229.

<sup>107</sup> F., HANS, C., MEERT, et S., TURINE, *op. cit*, p. 228.

#### **4. Le moment auquel intervient la conciliation**

Pour qu'une demande adressée au Service de Conciliation fiscale soit recevable, le contribuable doit avoir, au préalable, entrepris des démarches en vue de résoudre le différend directement avec le service compétent de l'administration. Ce n'est qu'en l'absence d'accord à l'issue de cette démarche que le SCF interviendra<sup>108</sup>.

Le SCF n'a pas de vocation préventive : il intervient uniquement lorsque le litige est déjà né, à la différence du service de ruling fiscal du SPF Finances. Le SCF a un rôle curatif, il ne traite que les conflits en cours entre le citoyen et l'administration fiscale<sup>109</sup>. Comme le souligne Roland Rossoux, le terme « conflit » a une connotation péjorative. Cela est souvent lié à une atmosphère négative et peut être une source de stress. En matière fiscale, les enjeux financiers peuvent être particulièrement importants, ce qui peut engendrer de mauvaises relations interpersonnelles et biaiser l'analyse objective des faits<sup>110</sup>. Un des objectifs du service de Conciliation fiscale étant tout de même de conserver des relations correctes entre les citoyens et le fisc, il est déplorable qu'il ne puisse pas intervenir à un stade antérieur.

Aussi, le SCF, en matière d'impôt des personnes physiques n'intervient qu'à partir du moment où l'impôt a été enrôlé. Cette limitation est regrettable, dans la mesure où un contribuable qui anticipe une régularisation fiscale importante se voit contraint d'attendre la réception de l'avertissement-extrait de rôle avant de pouvoir initier une procédure de conciliation. Pourtant, dans de telles circonstances, le contribuable est déjà conscient de l'existence d'une dette fiscale latente, ce qui peut générer chez lui un stress croissant et alimenter son sentiment de frustration. C'est notamment le cas à l'issue d'un contrôle fiscal : lorsque l'administration communique sa position et annonce une rectification entraînant un montant à payer significatif, le contribuable se trouve dans l'impossibilité d'engager un dialogue constructif avec le SPF Finances à ce stade.

Le SCF regrette lui-même cette intervention tardive, il le souligne dans son rapport annuel de 2024<sup>111</sup>.

Nous pourrions imaginer l'application par analogie du mécanisme de procédure pré contentieuse prévue au sein des CRA, à l'article 734/1, §1<sup>er</sup>, al 1 C. jud<sup>112</sup>. Les parties peuvent saisir un juge avant toute phase contentieuse pour tenter de trouver un accord. Cette démarche est moins lourde et rigide, elle permet d'amorcer le conflit.

#### **5. La limite de l'ordre public**

Une disposition est d'ordre public « lorsqu'elle touche aux intérêts essentiels de l'Etat ou de la collectivité ou fixe les bases juridiques sur lesquelles repose l'ordre économique ou moral de

<sup>108</sup> L., VANHEESWIJCK, « Fiscale bemiddeling in België », *op. cit.*, p. 35.

<sup>109</sup> W., HENSEN, *op. cit.*, p. 178.

<sup>110</sup> R., ROSOUX, « Le Service de conciliation fiscale : un Service autonome – encore bien souvent méconnu – au sein du Service Public Fédéral Finances... », *op. cit.*, p. 17.

<sup>111</sup> Service Public Fédéral Finances, *Service de Conciliation Fiscale – Rapport annuel 2024*, p. 57.

<sup>112</sup> B., INGHELS et A., DEJOLLIER, *op. cit.*, p. 149.

la société »<sup>113</sup>. Les dispositions légales en matière fiscale relèvent de l'ordre public<sup>114</sup>. Il en découle que la loi fiscale doit être appliquée de manière stricte et impérative, sans possibilité pour les parties d'y déroger. Le contribuable ne peut se soustraire à ses obligations fiscales, pas plus que l'administration ne peut accorder de faveur ou de traitement dérogatoire en dehors des cas expressément prévus par la loi.

Toutes les dispositions en matière fiscale ne relèvent pas nécessairement de l'ordre public, ce dernier se manifeste dans le droit fiscal matériel, dans les règles relatives à l'établissement, au recouvrement de l'impôt, ainsi qu'aux procédures qui en assurent l'application<sup>115</sup>. Comme l'a déclaré la Cour d'appel de Bruxelles dans un arrêt de 2014<sup>116</sup>, bien que le droit fiscal soit d'ordre public, il convient de nuancer ce principe. Dans cet arrêt, l'administration a décidé d'infliger une amende fiscale à un contribuable suite à une irrégularité dans sa déclaration. L'assujetti a contesté cette amende et le tribunal lui a donné raison en première instance. L'administration a fait appel de cette décision en invoquant un arrêt de la Cour de cassation qui affirme que l'administration ne saurait acquiescer « à une décision concernant une disposition légale d'ordre public »<sup>117</sup>. La TVA relevant de l'ordre public, cette jurisprudence s'applique, selon l'administration, au cas d'espèce<sup>118</sup>. Le redevable ne devait aucun impôt, selon la Cour d'appel de Bruxelles, il ne s'agit donc pas de l'application d'une disposition qui règle les éléments essentiels de la dette fiscale<sup>119</sup>.

En conclusion, bien que des mécanismes comme la conciliation soient encouragés pour fluidifier les rapports entre contribuables et administration, leur portée reste encadrée : ils ne peuvent aboutir à des accords dérogatoires au droit fiscal, précisément parce que celui-ci relève de l'ordre public législatif. Cependant, si nous appliquons le raisonnement de la Cour d'appel de Bruxelles, l'administration et le contribuable pourraient conclure des accords sur certains points de la matière fiscale qui ne relèvent pas de l'ordre public. Nous pensons aux éléments de fait des litiges tel que le montant des frais professionnels.

Le SCF est confronté à cette difficulté, son intervention se limite à expliciter au contribuable la correcte interprétation de la norme applicable, sans pouvoir proposer d'aménagement ou de solution alternative. En effet, le SCF ne dispose d'aucune marge d'appréciation ou de négociation dès lors que l'application d'une disposition qui règle les éléments essentiels de l'impôt est en jeu, ce qui confine son rôle à une fonction pédagogique.

---

<sup>113</sup> THIBERGHIEN, *Manuel de droit fiscal 2023/2024*, Malines, Kluwer, 2024, p. 33 et 34.

<sup>114</sup> Cass., 15 mai 2003, Pas., 2003, n° 298.

<sup>115</sup> A., HENKES, « « Le droit fiscal est d'ordre public ! » So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation », *R.G.C.F.*, 2016/4-5, p. 301.

<sup>116</sup> Bruxelles, 8 janvier 2014, *Fiscologue*, 2014, n° 1382, p. 11.

<sup>117</sup> Cass., 14 janvier 2011, Pas., 2011, p. 172.

<sup>118</sup> C., BUYSSSE, « L'acquiescement est (quelquefois) possible aussi en matière fiscale », *Fiscologue*, 2014, n° 1382, p. 11.

<sup>119</sup> E. VAN DE VELDE, *op. cit.*, p. 192.

## 6. L'issue du MARC

### 6.1. Le Service de Conciliation fiscale

Le SCF n'a qu'un rôle d'avis, le rapport qu'il rend n'étant pas contraignant<sup>120</sup>. L'administration fiscale et le contribuable ne sont pas obligés de suivre les recommandations du SCF. Il est utile de préciser que ce rapport ne peut faire l'objet daucun recours, ni administratif, ni judiciaire<sup>121</sup>.

Le caractère non contraignant du rapport de conciliation va à l'encontre d'un des objectifs poursuivis par le Service de Conciliation fiscale, à savoir le désengorgement des juridictions. En effet, dans l'hypothèse où l'une des parties refuse de se conformer au rapport, le litige demeure irrésolu et peut être porté devant le juge, prolongeant ainsi la procédure dans une phase contentieuse potentiellement longue. Comme le suggère M. Petit dans son article, la conciliation fiscale pourrait constituer un instrument particulièrement efficace pour limiter l'afflux de contentieux fiscaux devant les tribunaux, à condition que le SCF soit habilité à rendre des décisions ayant une force contraignante. Une telle évolution obligerait les parties à respecter l'accord et empêcherait, par conséquent, le litige de se poursuivre en phase judiciaire<sup>122</sup>.

L'Accord de Gouvernement 2025 prévoit de transformer le SCF en un service d'arbitrage fiscal. L'accès à cette procédure ne sera possible qu'une fois la phase administrative entièrement achevée. Des barèmes seront instaurés afin de prévenir les recours dilatoires ainsi que les taxations arbitraires. L'indépendance et l'impartialité des arbitres fiscaux seront garanties, l'arbitre chargé d'examiner la plainte étant distinct de celui qui rendra la décision. Enfin, la partie succombante supportera l'intégralité des frais liés à l'arbitrage<sup>123</sup>. Si l'arbitrage présente divers avantages, notamment le caractère contraignant de ses décisions, il convient toutefois de veiller à ne pas s'éloigner des atouts dont bénéficie actuellement le SCF. On pense en particulier à l'accessibilité de la procédure, aujourd'hui gratuite et sans formalités excessives, ainsi qu'à l'espace de dialogue qu'il offre, permettant aux parties d'échanger sans se percevoir comme étant en conflit.

### 6.2. Le Médiateur fédéral

Le Médiateur fédéral rend des recommandations qui ne sont pas contraignantes. L'administration concernée peut décider d'en tenir compte ou non.

### 6.3. La médiation judiciaire

Dans le cadre d'une médiation judiciaire, les parties sont tenues d'informer le juge de l'issue de la procédure. En cas de conclusion d'un accord, elles peuvent en solliciter l'homologation auprès du magistrat, afin de lui conférer force exécutoire. Cette homologation a les mêmes effets qu'un jugement, elle confère à l'accord une force exécutoire et permet, le cas échéant, son exécution forcée<sup>124</sup>.

<sup>120</sup> K., MARCHAND et N., HONHON, *op. cit.*

<sup>121</sup> M., PETIT, *op. cit.*, p. 7.

<sup>122</sup> *Ibidem*, p. 15.

<sup>123</sup> Accord de coalition fédérale 2025-2029, p. 45, disponible sur <https://www.belgium.be..>

<sup>124</sup> P.-P., RENSON, « La médiation : comment remettre l'ouvrage vingt fois sur le métier », *op. cit.*, 64 et 65.

### 6.3. La conciliation

L'accord issu d'une conciliation judiciaire, constaté soit dans un procès-verbal de conciliation, soit dans un jugement d'accord, est revêtu de la formule exécutoire. L'accord s'impose aux parties, elles peuvent en réclamer son exécution forcée<sup>125</sup>.

Au sein des CRA, si le juge a été saisi en phase précontentieuse, en cas de succès, l'article 734/2, §1<sup>er</sup> énonce que, « les termes de l'accord intervenu sont constatés par la chambre de règlement amiable dans le procès-verbal de comparution en conciliation dont l'expédition est revêtue de la forme exécutoire, sauf si les parties y renoncent ». Lorsqu'un accord, même partiel, intervient en cours de procédure contentieuse, ses termes peuvent être actés « dans un jugement ou un arrêt, conformément à l'article 1043 »<sup>126</sup>. Au sein des CRA, les accords de conciliation bénéficient donc de la force exécutoire.

## 7. Le succès des MARC en matière fiscale

Ce titre examine d'abord la réticence des juges à recourir à la médiation judiciaire en matière fiscale, puis analyse les avis des avocats avant de s'attarder sur le fonctionnement de la CRA et les avantages qu'elle présente. Nous terminons par un examen du nombre de demandes au sein du SCF.

### 7.1. La réticence des juges à propos de la médiation judiciaire

La médiation judiciaire de droit commun, est en pratique peu utilisée en matière fiscale. Le pouvoir judiciaire semble réticent à nommer un médiateur. Nous analysons différents arrêts - souvent critiqués par la doctrine - dans lesquels un juge a refusé de nommer un médiateur.

#### 7.1.1. Gand, 18 février 2025<sup>127</sup>

Dans cet arrêt, le contribuable et l'administration ont eu un différend sur la qualification d'une rémunération. Le contribuable considérait que ses revenus devaient être qualifiés de droits d'auteur alors que l'administration considérait qu'il s'agissait de rémunération de dirigeant d'entreprise. Le contribuable a demandé à la Cour d'appel de Gand de renvoyer le litige à une chambre de règlement amiable, ce que le juge a refusé de faire.

Il a pris cette décision pour deux types de raisons. D'abord pour des raisons pratiques, l'administration fiscale refuse la qualification de la rémunération en droit d'auteur que le contribuable lui donne, aucun accord ne pourra dès lors être trouvé entre les parties. Ceci représenterait une perte de temps, d'argent et d'énergie. Ensuite, le juge a invoqué des raisons de principe, en particulier, l'ordre public. Il a rappelé une jurisprudence de la Cour de cassation<sup>128</sup> dans laquelle la Cour a décidé qu'une transaction contraire au droit fiscal conclue par les parties est nulle.

<sup>125</sup> P.-P., RENSON, « Initiation aux principaux modes alternatifs de règlement des conflits », *op. cit.*, p. 16.

<sup>126</sup> Article 734/2, §2 C. jud.

<sup>127</sup> X., « Peu de place pour la chambre de ‘règlement amiable’ dans un litige fiscal », *Fiscologue*, 2025, n° 1877, p. 1 à 3, qui détaille : Gand, 18 février 2025, 2024/RG/1754 (pas encore publié).

<sup>128</sup> Cass., 7 mai 2020, C.19.0423.N disponible sur <https://juricaf.org>

En conclusion, si le contribuable, en réclamant le règlement amiable du litige, a l'intention de conclure un accord contraire au droit fiscal, et donc à l'ordre public, l'accord n'aura aucune utilité car il sera entaché de nullité absolue.

Cependant, nous avons vu au point 5 que l'ensemble de la matière qui relève du droit fiscal n'est pas d'ordre public. La qualification des revenus du contribuable pourrait faire l'objet de discussions.

### **7.1.2. Trib. Gand, 19 octobre 2020<sup>129</sup>**

Dans cette affaire, les parties, tant le contribuable que l'administration fiscale, avaient introduit une demande conjointe de médiation. Pourtant, le tribunal a refusé de nommer un médiateur, estimant que la médiation n'était pas opportune dans ce contexte.

Le refus du tribunal repose principalement sur l'absence de médiateurs spécialisés en droit fiscal. Les médiateurs proposés étaient reconnus dans le domaine de la médiation civile et commerciale, mais pas dans celui de la médiation avec les autorités publiques. Pourtant, selon l'article 1734, §1/1 du Code judiciaire, le juge est tenu d'accepter une demande conjointe de désignation de médiateur, sauf si celui-ci ne répond pas aux conditions légales. Le tribunal invoque ici le manque de spécialisation fiscale comme motif de rejet, bien qu'il n'existe pas de qualification officielle de "médiateur fiscal". Le deuxième argument du tribunal est qu'il existe suffisamment de possibilités au sein même du SPF Finances pour régler un litige amiablement, faisant notamment référence au SCF.

Il existe d'autres exemples d'arrêts<sup>130</sup> dans lesquels le juge a refusé la demande de médiation pour divers motifs mais nous ne nous étendons pas plus sur ces derniers.

En conclusion, ces jugements mettent en lumière les réticences persistantes à l'égard de la médiation judiciaire dans les litiges fiscaux, malgré un cadre légal favorable et des possibilités concrètes de mise en œuvre.

## **7.2. Qu'en pensent les avocats ?**

Deux entretiens ont été menés auprès d'avocats fiscalistes expérimentés, Maitres Marc Levaux et Bernard Maquet, afin d'analyser les raisons qui les conduisent à recourir, ou non, au SCF ou aux CRA-F pour la résolution des litiges fiscaux de leurs clients. Cette démarche vise à confronter les dispositifs institutionnels aux pratiques professionnelles, en identifiant les critères d'adhésion ou de réticence à ces modes alternatifs de règlement des conflits.

Maître Levaux recourt régulièrement au Service de Conciliation fiscale. Selon lui, cet outil administratif revêt une importance pratique croissante, car les relations avec les fonctionnaires

---

<sup>129</sup> Civ. Flandre orientale (div. Gand) (6e ch.) n° 20/1955/A, 19 octobre 2020, W., MEUWISSEN, « Bemiddeling op het snijpunt van fiscaal recht en gerechtelijk recht: willen maar niet mogen? », *T.F.R.*, 2022/12, p. 634 à 640, L., VANHEESWIJCK, « Gerechtelijke bemiddeling in fiscale zaken », *op. cit.*, p. 237 à 247 ; M. MAUS, « Bemiddelen bij geschillen inzake lokale en regionale belastingen », *Gelaagd Fiscaal Besturen - Liber amicorum Nicole Plets*, KnopsPublishing, 2024, p. 340 et 341.

<sup>130</sup> Trib. Bruges, 21 juin 2021, TFR, n° 615, p. 130, Gand, 22 décembre 2020, n° 2019/AR/1568 disponible sur <https://monkey.wolterskluwer.com>, Anvers, 22 février 2022, n° 2020/AR/1154, disponible sur <https://monkey.wolterskluwer.com>, évoqués par M., MAUS, *op. cit.*, p. 340 à 342.

se sont durcies au fil des années. Les échanges, autrefois plus ouverts, sont désormais limités par un cadre réglementaire plus dense et plus strict qu'auparavant.

Quant à la personne du conciliateur, Maitre Levaux pense que les conciliateurs désignés sont les mieux placés pour discuter avec d'autres fonctionnaires de terrain. L'expérience des conciliateurs en matière fiscale permet d'avoir une vue plus transversale. Maitre Levaux souligne également que le rôle du conciliateur est important pour informer le contribuable, il permet de faire comprendre au citoyen qu'il n'a pas toujours raison en lui expliquant l'application de la loi fiscale. D'un autre côté, le conciliateur peut tenter de faire comprendre au fonctionnaire partie à la médiation qu'il pourrait agir d'une autre manière, tout en respectant la législation fiscale.

Maître Levaux regrette toutefois que le SCF ne dispose que d'une compétence consultative, sans pouvoir décisionnel. Dès lors, la hiérarchie n'étant pas tenue de se conformer à son avis, celui-ci n'est pas toujours suivi.

Cependant, même si la conciliation échoue, cela ne représente pas une perte de temps. Le processus permet de mieux comprendre la problématique et de mieux instruire le dossier. Selon lui, le SCF présente une réelle utilité, mais son efficacité demeure limitée en pratique en raison de l'absence de son pouvoir décisionnel.

À propos des CRA-F, Maitre Levaux est plus mitigé. Il a introduit une demande à Bruxelles, devant la Cour d'appel, mais il attend depuis plusieurs mois la fixation d'une audience. Il est surtout dubitatif de l'intérêt que l'Administration fiscale pourrait trouver à aller devant une chambre de règlement amiable alors qu'elle a eu gain de cause en instance. De plus, le droit fiscal étant une matière d'ordre public, il ne saurait y avoir d'accord sur des questions de principes.

Maitre Maquet, quant à lui, fait rarement appel au SCF. En effet, ce dernier craint que la conciliation fiscale ne permette de résoudre qu'un nombre limité de litiges entre le contribuable et l'administration fiscale et ce, principalement au motif que le droit fiscal relève de l'ordre public. Il estime que le SCF ne peut déroger à la règle fiscale et que si ce dernier considère que celle-ci a été correctement appliquée, il ne bénéficie d'aucune marge de manœuvre. Pour ces raisons, il considère que lorsque le contribuable est accompagné d'un conseil spécialisé en droit fiscal, le recours au SCF est une perte de temps.

Maitre Maquet souligne cependant que le SCF lui a été utile dans le cadre d'un dossier difficile. Un commerçant devait des cotisations à l'IPP pour près d'un million d'euros répartis sur 6 exercices d'imposition. Les réclamations introduites contre ces cotisations étaient pendantes devant le Directeur des contributions d'Arlon. Parallèlement, le contribuable était également redevable de cotisations TVA pour près de 400.000 euros, à Marche-en-Famenne, malgré la contestation du paiement devant la Cour d'appel de Liège. Le contribuable fatigué des procédures qui tirent en longueur souhaitait une solution amiable mais il ne possédait que sa maison d'habitation et l'immeuble commercial ainsi que le fonds de commerce. Ces deux derniers éléments ne suffisaient pas à payer ses dettes fiscales. En revanche, si les cotisations étaient revues à la baisse par les différents services et qu'il bénéficiait du temps nécessaire à la vente de son commerce, alors il aurait eu la capacité de désintéresser le fisc. Le SCF a permis

d'empêcher la vente forcée des immeubles, de suspendre le traitement des réclamations et de coordonner les requêtes en remise des amendes et intérêts au niveau TVA et IPP.

### 7.3. La CRA-F de Bruxelles a-t-elle le succès escompté ?

Selon Monsieur Hervé Louveaux, juge au tribunal de première instance de Bruxelles, la conciliation judiciaire commence à acquérir une véritable expérience après deux années de fonctionnement. Ce dispositif, encore limité dans son déploiement, nécessite du temps pour être pleinement opérationnel.

Actuellement, une audience est organisée chaque mois, soit environ dix par an. Les moyens restants restreints, les magistrats qui siègent dans ces chambres, à l'instar de Monsieur Louveaux, le font en plus de leurs audiences habituelles. L'extension progressive des chambres de règlement amiable devrait permettre d'augmenter le nombre d'audiences et de réduire les délais d'attente.

Malgré ces débuts contraints, la grande majorité des audiences aboutissent à une issue favorable. Ce succès s'explique notamment par le caractère volontaire de la démarche : les deux parties doivent accepter de participer, ce qui favorise la recherche d'un accord. Les dossiers traités sont variés et concernent, entre autres, l'IPP, la TVA, les taxes communales, l'impôt des sociétés ou encore le précompte immobilier.

Monsieur Louveaux souligne que les audiences des CRA ne se limitent pas aux simples questions de fait. Par exemple, un contribuable avait introduit une demande irrecevable. La présence physiquement simultanée du fonctionnaire et du contribuable a permis de constater ensemble cette irrecevabilité. Le contribuable a eu le temps de réfléchir et de comprendre les règles applicables. Il s'est désisté, évitant ainsi des heures de procédure et repartant apaisé.

Un autre cas illustre l'impact de la conciliation sur la relation entre administration et citoyens. En matière de TVA, où les discussions sont souvent très juridiques, des contribuables percevaient initialement une fonctionnaire comme radicale et orientée contre eux. La rencontre, en conciliation, avec deux autres agents leur a permis de comprendre que la première avait simplement défendu la position de l'administration. Bien qu'aucun accord n'ait été trouvé, la situation ne s'y prêtant pas, les citoyens sont partis rassurés.

En conclusion, la conciliation judiciaire constitue un outil précieux pour améliorer les relations entre citoyens et administration, avec des résultats souvent positifs. Le principal défi reste de convaincre les administrations de s'y engager.

Selon Maître Cécile Meert, avocate au barreau de Bruxelles, les délais de traitement des affaires atteignent parfois des proportions surréalistes, au point de méconnaître le principe fondamental du délai raisonnable. Ces lenteurs excessives entraînent souvent un déplacement de l'enjeu principal du litige : les intérêts dus finissent par occuper une place centrale. Ainsi, un différend initialement raisonnable sur le plan économique peut devenir extrêmement coûteux, voire inabordable.

L'impact de ces retards est préjudiciable notamment pour les entreprises, qui se trouvent dans l'incapacité de planifier sereinement leurs investissements ou de développer leurs activités. Cette incertitude, comparable à une épée de Damoclès, fragilise leur position économique et

pose la question de leur viabilité au terme de la procédure. La volatilité du droit accentue encore cette insécurité juridique : un argument solide aujourd’hui peut perdre toute pertinence à la lumière d’une évolution législative ou jurisprudentielle ultérieure.

La problématique des délais déraisonnables constitue ainsi un enjeu majeur du contentieux fiscal contemporain. Elle engendre une incertitude préjudiciable aux contribuables et freine la croissance économique. L’instauration obligatoire des CRA et, plus largement, la promotion des MARC apparaissent dès lors comme des leviers indispensables pour tendre vers un rétablissement de délais procéduraux compatibles avec les exigences du droit à un procès équitable.

Un second élément à relever est l’intérêt de recourir à une telle chambre, en ce qu’une réclamation juridique repose toujours, in fine, sur un élément factuel. Les fiscalistes ont tendance à se focaliser sur les aspects formalistes de la procédure, au détriment de l’examen approfondi de la base factuelle du différend. L’un des atouts majeurs de la CRA réside dans le fait que le magistrat s’informe, prend connaissance de manière approfondie du fond du litige. Le caractère confidentiel de la procédure favorise également un climat de confiance : le contribuable se sent davantage enclin à exposer sa situation de manière complète et transparente.

Par ailleurs, le magistrat appelé à siéger au sein de la CRA maîtrise les règles fiscales, d’ordre public, ainsi que la jurisprudence pertinente, tant celle des cours d’appel que celle de la Cour de cassation. Cette expertise permet d’orienter utilement les parties vers une solution adéquate.

En conclusion, la Chambre de Règlement Amiable recentre le débat sur le fond du dossier, plutôt que sur l’ensemble des règles procédurales encadrant le droit fiscal. Cette modalité de règlement favorise une clarification des enjeux, en réunissant les parties autour d’une même table, dans un cadre interactif et direct, plutôt que par l’intermédiaire d’échanges successifs et parfois proliférants de conclusions écrites.

#### 7.4. Diminution des demandes du SCF

Depuis 2020, le Service de Conciliation fiscale connaît une baisse significative du nombre de demandes, avec une diminution d’environ 30 % entre 2020 et 2024 (passant de 2 416 à 1 644 demandes). Ce recul s’explique en partie par le manque de visibilité du service, encore trop méconnu du grand public et des professionnels du chiffre. Conscient de cet enjeu, le SCF a lancé début 2025 ses premières actions de communication, notamment par le biais de publications dans la presse régionale et locale. Cette campagne vise à sensibiliser les citoyens ainsi que les professionnels du secteur fiscal, notamment à travers l’organisation de séminaires d’information<sup>131</sup>.

Malgré cette faible notoriété, les résultats du SCF sont significatifs. En 2024, 58,51 % des conciliations ont abouti à un accord ou à l’adhésion d’une partie à la position de l’autre. Selon M. Nicolas Honhon, conciliateur fiscal et membre du collège du SCF, ce taux est en réalité supérieur à 60 % si l’on tient compte des désaccords qui, bien qu’ayant subsisté, n’ont pas donné lieu à une action judiciaire. En ce sens, la conciliation permet non seulement d’éviter un

<sup>131</sup> Service Public Fédéral Finances, *Service de Conciliation Fiscale – Rapport annuel 2024*, p. 21 et 22.

contentieux coûteux et chronophage, mais également d'offrir au contribuable des explications claires sur sa situation, contribuant ainsi à un rôle pédagogique essentiel.

#### IV. Les MARC en matière fiscale en France

Il existe deux types de médiation pour régler les litiges fiscaux en France<sup>132</sup>.

Le médiateur des ministères économiques et financiers (aussi appelé Médiateur " de Bercy "), institué en 2002<sup>133</sup>, est compétent pour examiner les réclamations individuelles relatives au fonctionnement des services du ministère de l'Économie et des Finances dans leurs relations avec les usagers<sup>134</sup>. Sa compétence couvre l'ensemble des litiges fiscaux, qu'ils concernent l'assiette ou le recouvrement de l'impôt, sans distinction de la juridiction compétente pour en connaître. La médiation est gratuite, confidentielle et conduite dans des délais raisonnables. Elle suppose une première démarche préalable auprès du service concerné, et se conclut, le cas échéant, par une recommandation du Médiateur, qui n'a pas de caractère contraignant mais qui est généralement suivie par l'administration. Le Médiateur agit en toute indépendance, dans le respect des principes d'impartialité, de neutralité et d'équité, et rend chaque année un rapport public d'activité contenant des propositions de réforme.

La médiation devant le juge administratif, quant à elle, a été introduite par la loi n° 2016-1547 du 18 novembre 2016 relative à la modernisation de la justice du XXIe siècle<sup>135</sup>. Elle peut être engagée soit à l'initiative des parties, soit à celle du juge, et s'applique aux litiges relevant de la compétence de la juridiction administrative, notamment en matière d'assiette de l'impôt ou de contestation du bien-fondé d'un acte de recouvrement. Le médiateur est désigné par le président de la juridiction ou de la formation de jugement, selon le cas, et doit répondre à des exigences strictes de compétence, d'indépendance et de probité. La médiation suspend les délais de recours et de prescription lorsqu'elle est initiée par les parties avant toute procédure juridictionnelle. Elle peut aboutir à un accord amiable, dont les parties peuvent demander l'homologation par le juge afin de lui conférer force exécutoire. En cas d'échec, la procédure contentieuse reprend son cours.

En comparaison, le Médiateur de Bercy intervient principalement en amont du contentieux, dans une logique de prévention des litiges, et peut être saisi pour tout différend fiscal, indépendamment de la juridiction compétente. À l'inverse, la médiation devant le juge administratif ne concerne que les litiges relevant de la compétence de cette juridiction, et s'inscrit dans le cadre ou en marge d'une procédure contentieuse. Tandis que la médiation institutionnelle est gratuite et centralisée, la médiation juridictionnelle peut être rémunérée et est encadrée par des règles procédurales précises. Ces deux dispositifs sont complémentaires et

---

<sup>132</sup> M.-F., PARNAUDEAU-MASSON, « La médiation en matière fiscale », Fasc. 9650 : CTX - PROCÉDURES PARTICULIÈRES, *JurisClasseur Fiscal*, disponible sur <https://www.lexis360intelligence.fr>.

<sup>133</sup> Décret n°2002-612 du 26 avril 2002 instituant un médiateur du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, Journal Officiel du 28 avril 2002.

<sup>134</sup> F., REVERCHON, « Conciliation fiscale - Le rôle du conciliateur fiscal départemental et du médiateur des ministères économiques et financiers », *Revue de droit fiscal*, n° 17–18, 25 avril 2024, p. 236 et s.

<sup>135</sup> Loi n° 2016-1547 du 18 novembre 2016 de modernisation de la justice du XXIe siècle, journal officiel, 19 novembre 2016.

peuvent, dans certains cas, interagir, notamment lorsque le Médiateur de Bercy est sollicité par une juridiction administrative pour contribuer à une médiation ordonnée par le juge.

Il existe également deux autres acteurs en matière de conciliation fiscale en France.

Le conciliateur fiscal départemental<sup>136</sup> est une autorité administrative individuelle, désignée au sein de chaque direction départementale des finances publiques. C'est un agent de l'administration fiscale qui intervient dans le cadre d'un recours gracieux ou contentieux, lorsque le contribuable conteste une décision de l'administration fiscale, notamment en matière d'assiette ou de recouvrement de l'impôt. Sa mission consiste à faciliter le dialogue entre l'usager et l'administration, en vue de parvenir à une solution amiable, dans le respect du droit fiscal. Il agit hors du cadre juridictionnel, et son intervention est souple, informelle et gratuite. Il ne peut toutefois être saisi qu'après une première réponse négative de l'administration, et son champ d'action exclut les litiges liés aux contrôles fiscaux externes ou à la publicité foncière.

La commission départementale de conciliation<sup>137</sup>, quant à elle, est un organisme collégial à caractère consultatif, institué par le Code général des impôts. Elle est compétente pour émettre un avis technique sur la valeur vénale de biens (immeubles, fonds de commerce, biens meubles, etc.) dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire, lorsque persiste un désaccord entre le contribuable et l'administration. Sa composition est pluraliste : elle réunit des représentants de l'administration, des contribuables, un notaire, et est présidée par un magistrat. Son intervention est formalisée, encadrée par des délais et des conditions strictes, et son avis, bien que non contraignant, constitue une garantie procédurale substantielle, dont l'absence ou l'insuffisance de motivation peut entacher la régularité de l'imposition.

Ainsi, le conciliateur fiscal incarne une logique de gestion amiable individualisée, tandis que la commission de conciliation s'inscrit dans une procédure contradictoire structurée, avec une vocation technique et collective. Tous deux participent à l'effort de pacification du contentieux fiscal, mais selon des modalités et des temporalités distinctes, complémentaires dans l'architecture du règlement des différends entre l'administration fiscale et les contribuables.

---

<sup>136</sup> F., REVERCHON, *op. cit.*, p. 236.

<sup>137</sup> F., BOUCHET, « Commission départementale de conciliation », Fasc. 9341 : CF - ORGANISMES CONSULTATIFS, *JurisClasseur Fiscal*, disponible sur <https://www.lexis360intelligence.fr>.

## V. Conclusion

Cette étude démontre que, malgré un cadre juridique désormais favorable, les modes alternatifs de règlement des conflits en matière fiscale demeurent encore sous-exploités. Le Service de Conciliation fiscale, le Médiateur fédéral et les Chambres de règlement amiable ont prouvé leur utilité : ils désamorcent les tensions, réduisent les délais et rapprochent les positions, tout en évitant le coût humain et économique d'un contentieux prolongé. Pourtant, leur potentiel reste limité par des obstacles structurels, absence de force contraignante des accords au sein du SCF, garanties de confidentialité insuffisantes et marges de manœuvre restreintes en raison du caractère d'ordre public de la matière fiscale.

L'analyse des modes alternatifs de règlement des conflits en matière fiscale révèle une tension entre leur potentiel théorique et leur application pratique. Bien que le législateur ait progressivement renforcé leur encadrement juridique, leur usage demeure limité, en raison, entre autres, de la méconnaissance<sup>138</sup> persistante des MARC par les praticiens, les contribuables et parfois même les agents de l'administration.

Ce travail met également en lumière les divergences de perception entre les acteurs du terrain. Si certains avocats saluent l'utilité du SCF comme outil pédagogique et de coordination, son manque de pouvoir décisionnel et de marge de manœuvre en raison de l'ordre public restreignent sa portée et réduisent son efficacité. De même, la réticence de certains magistrats à recourir à la médiation judiciaire témoigne d'une prudence institutionnelle face à un modèle encore en construction.

Pour que les MARC atteignent leur plein potentiel en matière fiscale, plusieurs pistes d'amélioration peuvent être envisagées : consacrer légalement le principe de confidentialité au sein du SCF, élargir son champ d'intervention à des phases plus précoces du litige, et envisager un pouvoir décisionnel en son chef. Une réflexion plus large sur la place du dialogue dans la relation fiscale s'impose, dans un contexte où la complexité croissante du droit et la digitalisation des services publics rendent plus nécessaire que jamais une approche humaine, transparente et équitable<sup>139</sup>.

En définitive, les MARC ne doivent pas être perçus comme des mécanismes accessoires ou secondaires, mais comme des leviers essentiels d'une justice fiscale moderne, accessible et apaisée.

---

<sup>138</sup> P., GALLOY, « Les Belges font trop peu appel à la conciliation fiscale », *l'Echo*, 29 juillet 2025.

<sup>139</sup> Service Public Fédéral Finances, *Service de Conciliation Fiscale – Rapport annuel 2024*, p. 2024.

## VI. Bibliographie

### LEGISTALTION

#### Législation belge

Code judiciaire

Code pénal, article 458

Code des Impôts sur le Revenu

Loi du 19 décembre 2023 portant dispositions diverses en matière civile et judiciaire, *M.B.*, 27 décembre 2023.

Loi du 29 mars 2018 visant à élargir les missions et à renforcer le rôle du Service de Conciliation fiscale, *M.B.*, 13 avril 2018.

Loi du 18 juin 2018 portant dispositions diverses en matière de droit civil et des dispositions en vue de promouvoir des formes alternatives de résolution des litiges, *M.B.*, 2 juillet 2018.

Loi du 10 juillet 2017 renforçant le rôle du Service de Conciliation fiscale, *M.B.*, 20 juillet 2017.

Loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 8 mai 2007.

Loi du 22 mars 1995 instaurant les médiateurs fédéraux, *M.B.*, 7 avril 1995.

Arrêté royal du 9 mai 2007 portant exécution du Chapitre 5 du Titre VII de la loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 24 mai 2007.

Loi du 21 février 2005 modifiant le Code judiciaire en ce qui concerne la médiation, *M.B.*, 22 mars 2005.

Loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, *M.B.*, 30 juin 1994, article 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>.

Projet de loi portant dispositions diverses en matière civile et judiciaire, 13 septembre 2023, *Doc.*, Ch., 2022-2023, n° 55-3552/01.

Projet de loi portant des dispositions diverses (IV), exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2006-2007, n° 51-2873/001, p. 87 à 96.

Décret du 22 décembre 1994 relatif à la publicité de l'administration, *M.B.*, 31 décembre 1994.

Décret du 30 mars 1995 relatif à la publicité de l'Administration, *M.B.*, 28 juin 1995.

Décret de gouvernance du 7 décembre 2018, *M.B.*, 19 décembre 2018.

Décret et ordonnance conjoints du 16 mai 2019 « relatifs à la publicité de l'administration dans les institutions bruxelloises, *M.B.*, 7 juin 2019.

Circulaire 2018/C/85 concernant les nouvelles dispositions relatives au Service de Conciliation fiscale du 29 juin 2018.

### Législation étrangère

Décret n°2002-612 du 26 avril 2002 instituant un médiateur du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, Journal Officiel du 28 avril 2002.

### Législation européenne

Loi n° 2016-1547 du 18 novembre 2016 de modernisation de la justice du XXIe siècle, journal officiel, 19 novembre 2016.

Directive 2008/52/CE du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2008 sur certains aspects de la médiation en matière civile et commerciale, *J.O.U.E.*, 24 mai 2008, article 7.

## DOCTRINE

### Ouvrages

CLOSSET-MARCHAL, G., *Les principes directeurs du droit judiciaire privé*, Bruxelles, Die Keure/La Charte, 2023, p. 147 à 187.

GONDA, M., *Droit et pratique de la médiation*, 2<sup>e</sup> ed., Bruxelles, Larcier, 2021.

LEWALLE, P. et DONNAY, L., « Section 2 - Les médiateurs fédéraux », *Contentieux administratifs*, 3<sup>e</sup> ed., Bruxelles, Larcier, 2008, p. 246-259.

THIBERGHIEN, *Manuel de droit fiscal 2023/2024*, Malines, Kluwer, 2024, p. 33 et 34.

TILMAN, V. et JACUBOWITZ, E., *Médiation et autorités publiques, Manuel pratique*, Herentals, KnopsBooks, 2019, p. 79 à 82.

### Contributions à un ouvrage collectif

BADISCO, J. et VAN DE VELDE, E., « Fiscaliteit en deugdethiek: de ombuds- en fiscale bemiddelingsdienst als facilitator? », *Gelaagd Fiscaal Besturen - Liber amicorum Nicole Plets*, KnopsPublishing, 2024, p. 21 à 46.

JACUBOWITZ, E. et CAILLIET, C., « Actualité du contrôle de l'administration à travers la médiation processuelle », *Actualités du contentieux administratif*, D., Renders (dir.), Limal, Anthemis, 2020, p. 340 et s.

MAUS, M., « Bemiddelen bij geschillen inzake lokale en regionale belastingen », *Gelaagd Fiscaal Besturen - Liber amicorum Nicole Plets*, KnopsPublishing, 2024, p. 325 à 356.

MAUS, M. et VAN DOOREN, E., « Hoofdstuk 2. Fiscale bemiddeling », *De fiscale procedure*, E., van Dooren, M., De Jonckheere, M., Delanote, M., Maus et E., De Jonghe, Bruxelles, Die Keure/La Charte, 2016, p. 514 à 518.

RENON, P.-P., « Initiation aux principaux modes alternatifs de règlement des conflits : découvrir ou approfondir sans confondre », *Les alternatives au(x) procès classique(s)*, C., Devillers et M., Marinx (dir.), Limal, Anthémis, 2021, p. 7 à 35.

RENNON, P.-P., « La médiation : comment remettre l'ouvrage vingt fois sur le métier », *Modes alternatifs de règlement des conflits*, C., Caprasse (dir.), Limal, Anthémis, 2017, p. 9 à 74.

VAN DE VELDE, E., « Alternatieve fiscale conflictbenadering: op de grens tussen conflictvermijding, -oplossing, -voortzetting of -opstart ? », *Grenzen aan de buitengerechtelijke afhandeling van geschillen*, A., Van Oevelen, J., Rozie et S., Rutten (dir.), Bruxelles, Intersentia, 2019, p. 169 à 202.

### Articles de revues

BAELE, D., « De federale ombudsman : ombudsnormen in de fiscaliteit », *Leerstoel Ethische fiscaliteit: een ruimer perspectief dan enkel rechtvaardigheid*, J., Badisco et al., A.F.T., 2023/2, p. 21 à 24.

BUYSSE, C., « L'acquiescement est (quelquefois) possible aussi en matière fiscale », *Fiscologue*, 2014, n° 1382, p. 11.

CALLAERT, G., « Fiscale bemiddelingsdienst krijgt er belangrijke bevoegdheid bij. Na 187 jaar kan de Wetstraat geen fiscale gratie meer verlenen », *Fisc. Act.*, 2018/15, p. 1 à 7.

GOSET, A., « La neutralité du médiateur entrave à l'application d'une médiation évaluative en Belgique ? », *JMA*., 2023, n° 3, p. 204 à 215.

HANS, F., MEERT, C. et TURINE, S., « L'obligation de transparence administrative est-elle compatible avec l'obligation de confidentialité des MARC's ? », *JMA*, 2024, n°2024/3, p. 222 à 231.

HENKES, A., « « Le droit fiscal est d'ordre public ! » So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation », *R.G.C.F.*, 2016/4-5, p. 281 à 369.

HENSEN, W., « Fiscale bemiddeling in België: een curiosum ? », *TMD*, 2014, n° 2014/3, p. 21 à 46.

INGHELS, B. et DEJOLLIER, A., « Conciliation judiciaire et généralisation des chambres de règlement à l'amiable : une utopie devenue réalité ! », *J.T.*, 2024, n° 6973, p. 141 à 154.

LAUWERS, T., « Het schorsend effect van de aanvraag tot bemiddeling bij de fiscale bemiddelingsdienst », *BN*, 2018/3, p. 150.

LEMAIRE, C., « Les effets de la conciliation fiscale sur les délais de procédure contentieuse en matière d'impôts sur les revenus », *Act. Fisc.*, 2018/33, p. 1 à 5.

MARCHAND, K. et HONHON, N., « Concilier avec l'administration fiscale, c'est possible », *Act. fisc.*, 2024, n° 2024/20.

MEUWISSEN, W., « Bemiddeling op het snijpunt van fiscaal recht en gerechtelijk recht: willen maar niet mogen? », *T.F.R.*, 2022/12, p. 634 à 640.

PETIT, M., « Le Service de conciliation fiscale : des litiges fiscaux aux créances non fiscales et au droit de grâce fiscale », *RGFCP*, 2019, n° 2019/2, p. 4 à 15.

ROSOUX, R., « La conciliation fiscale belge », *Magazine Mensuel de l'ITAA*, 2023, n°10, p. 6 à 11.

ROSOUX, R., « Le Service de Conciliation fiscale : un service autonome – encore bien souvent méconnu – au sein du Service Public Fédéral Finances... », *RGCF*, 2017, n° 2017/1, p. 17 à 24.

VANDEN BRANDEN, J., « Een alternatieve geschillenbeslechting : de Fiscale Bemiddelingsdienst », *Fisc. act.*, 2010, n° 28, p. 1 à 6.

VANHEESWIJCK, L., « Gerechtelijke bemiddeling in fiscale zaken », *b-Arbitra*, 2021, liv. 1, p. 237 à 247.

VANHEESWIJCK, L., « Fiscale bemiddeling in België », *TMD*, 2020/1, p. 34 à 47.

X., « Peu de place pour la chambre de ‘règlement amiable’ dans un litige fiscal », *Fiscologue*, 2025, n° 1877, p. 1 à 3.

VERBRUGGEN, C., et WITTERS, A.-M., « Judicial conciliation in Belgium : the Act of 19 December 2023 and the generalisation of the Chambers for Amicable Settlement (CAS) », *b-Arbitra*, 2025/1, p. 294 à 301.

### **Doctrines de droit étranger**

BAS, C., « Conciliation – La place des recours amiabiles en droit fiscal interne », *Revue de droit fiscal*, n° 17-18, 25 avril 2024, 231.

F., BOUCHET, « Commission départementale de conciliation », Fasc. 9341 : CF - ORGANISMES CONSULTATIFS, *JurisClasseur Fiscal*, disponible sur <https://www.lexis360intelligence.fr>.

PARNAUDEAU-MASSON, M.-F., « La médiation en matière fiscale », Fasc. 9650 : CTX - PROCÉDURES PARTICULIÈRES, *JurisClasseur Fiscal*, disponible sur <https://www.lexis360intelligence.fr>.

REVERCHON, F., « Conciliation fiscale - Le rôle du conciliateur fiscal départemental et du médiateur des ministères économiques et financiers », *Revue de droit fiscal*, n° 17-18, 25 avril 2024, 236.

### **JURISPRUDENCE**

Cass., 7 mai 2020, C.19.0423.N disponible sur <https://juricaf.org>

Cass., 14 janvier 2011, Pas., 2011, p. 172.

Cass., 15 mai 2003, Pas., 2003, n° 298.

Anvers, 22 février 2022, n° 2020/AR/1154, disponible sur <https://monkey.wolterskluwer.com>

Gand, 22 décembre 2020, n° 2019/AR/1568 disponible sur <https://monkey.wolterskluwer.com>

Bruxelles, 8 janvier 2014, *Fiscologue*, 2014, n° 1382, p. 11.

Trib. Bruges, 21 juin 2021, *TFR*, n° 615, p. 130.

Civ. Flandre orientale (div. Gand) (6e ch.) n° 20/1955/A, 19 octobre 2020 disponible sur <https://jura.kluwer.be>

## DIVERS

De VOS, P. et SCHEYVAERTS, A., « La conciliation fiscale et les autres modes alternatifs de résolution des conflits avec l'administration fiscale », conférence de l'UPF du 21 janvier 2025.

GALLOY, P., Les Belges font trop peu appel à la conciliation fiscale », *l'Echo*, 29 juillet 2025.

GALLOY, P., « Un litige avec le fisc ? Demandez un conciliation fiscale », *L'Echo*, 2 août 2025, p. 30.

Accord de coalition fédérale 2025-2029, p. 45, disponible sur <https://www.belgium.be>.

Service Public Fédéral Finances, *Service de Conciliation Fiscale – Rapport annuel 2018, 2021, 2023 et 2024*.

Rapport annuel du Médiateur fédéral 2023 et 2024.

Plan de gestion 2023-2028 de l'institut de formation judiciaire, p. 4 et 15.

Van Dale - Le Robert, *Dictionnaire français-néerlandais et néerlandais-français*, 5<sup>e</sup> ed., Utrecht / Paris, 2017.