

**DES IDÉES ET DES HOMMES :
UN REGARD HISTORIQUE SUR L'ENSEIGNEMENT
DU DROIT FISCAL
À L'UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN**

PAR

EDOARDO TRAVERSA

PROFESSEUR À LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ CATHOLIQUE
DE LOUVAIN

AVOCAT

ANCIEN DOCTORANT DE JACQUES AUTENNE (1)

Un éméritat reste une occasion de prendre la mesure du temps. Il permet de regarder au loin, en avant, ou même, en arrière sur la ligne des chronologies. Par l'éméritat, un professeur s'insère définitivement, parfaitement, dans une tradition universitaire. L'université est à ce titre la plus belle illustration de la *traditio*. Elle symbolise ces savoirs et ces méthodes, forgés par les prédécesseurs, qui, après avoir été cultivés pendant de longues années, par l'enseignement et la recherche, continuent à être transmis, plus vivants et plus riches. Passé, présent et futur s'entremêlent; les frontières entre les temps de l'apprentissage et de l'enseignement s'effacent et se confondent; l'étudiant succède au maître, le maître se revoit étudiant; une histoire recommence, le récit continue.

La tradition est elle-même une discipline. Comme toute discipline, elle a ses règles, inspirées par le respect, respect de l'institution en elle-même mais surtout envers chacun de ses membres. Dans une université, l'impératif premier reste celui de la connaissance. Connaissance de soi, connaissance des autres, connaissance du monde, trois préludes à l'épanouissement. Comment pouvoir aimer en effet ce que l'on ne connaît pas?

(1) L'auteur tient à remercier l'ensemble des personnes qui lui ont permis de rassembler les informations nécessaires à la rédaction de cette contribution, en particulier les professeurs Pierre Coppens, Jacques Malherbe, Yves De Cordt, Madame Josette Castelle, secrétaire du Département de droit économique et social et le service des Archives de l'UCL et sa directrice adjointe, Madame Françoise Mirguet.

N'utilise donc d'ailleurs pas le verbe «ignorer» pour signifier la méconnaissance et le mépris? Mais la connaissance est toujours mise en commun : elle se doit d'être un réseau plus qu'une tour d'ivoire, un partage plus qu'un monopole, une activité plus qu'un actif. Dans cette optique, le pire ennemi de la connaissance demeure l'oubli. Cet oubli qui recouvre, comme une brume opaque et dense, êtres et événements dont on a bien souvent – involontairement – manqué de garder la trace. Cet *ob-livio* si terriblement doux peut plonger l'être humain dans l'euphorie de redécouvrir, ou refonder, le monde. Mais cette euphorie, tel un palliatif fugace, ne masque que pour un instant seulement l'effort de Sisyphe auquel s'astreint l'homme qui oublie. Finalement, ne (re)découvre-t-on pas que ce qui a été oublié? Ne (re)fonde-t-on pas que ce que l'on a détruit? Ne vaut-il pas mieux dès lors, pour préserver ses forces et véritablement progresser, garder les yeux ouverts et cultiver la mémoire?

C'est dans cette perspective qu'il m'a paru intéressant et utile de porter un regard historique sur l'enseignement du droit fiscal à Louvain, d'en esquisser les contours et de broser – à grands traits – le portrait de ses protagonistes. En effet, les personnalités qui animèrent cette matière au fil des années (académiques) reflètent les mutations que la fiscalité a connues en presque deux siècles. D'une matière à l'origine intimement liée au notariat et au droit civil, le droit fiscal s'est tout d'abord rapproché par le développement de l'impôt sur le revenu des disciplines réglant la vie des affaires, comme le droit commercial et le droit des sociétés, pour ensuite – dans un mouvement plus récent – s'ancrer résolument dans les phénomènes d'internationalisation et surtout d'eupéisation des systèmes juridiques, d'une part, et de développement de la protection des droits et libertés, individuels et collectifs, et de la judiciarisation du droit l'accompagnant, d'autre part.

LES PRÉMISSSES : LE DROIT FISCAL COMME COMPOSANTE DU DROIT NOTARIAL

L'Université de Louvain reprend ses activités d'enseignement en 1835. Le cours de droit fiscal à Louvain est introduit dès 1838, comme complément à l'enseignement de la pratique notariale (2).

(2) Sur l'histoire de l'université de Louvain au dix-neuvième siècle, voir «Chronique de la Faculté de Droit – Centenaire de la réouverture de l'Université Catholique de Louvain», *Ann. Dr.*, Tome IV, 1935, pp. 95-96.

En effet, à la moitié du dix-neuvième siècle, point d'impôt sur le revenu, ni d'impôt général sur la consommation : le prélèvement le plus courant est perçu à l'occasion de la passation d'actes ou de conventions, le plus souvent devant notaire. Il s'agit des droits d'enregistrement, de succession, d'hypothèque, de timbre et de greffe. Les premiers professeurs de droit fiscal à Louvain, tels que Louis Rutgeers (3) ou encore Adolphe Maton (4), sont d'ailleurs également titulaires de l'enseignement du droit notarial (5). Il n'est donc pas étonnant de constater qu'un des soucis principaux de ces auteurs consiste à articuler les principes du droit fiscal avec les principes propres au droit civil, qui régissent les actes et les conventions donnant lieu à l'enregistrement, et donc qui affectent indirectement la débiton de l'impôt. Cette articulation se base sur une tentative de systématisation d'une matière, déjà ancienne à l'époque (les textes légaux datent de la période révolutionnaire) et sur la volonté de retrouver *l'intention* du législateur originaire. Par ailleurs ils font également état d'une conscience des enjeux « intemporels » de la fiscalité, comme l'équilibre entre les nécessités budgétaires du fisc et les libertés des contribuables.

Mais la figure la plus marquante de cet enseignement combine du droit fiscal et droit notarial est Alfred Schicks (1857-1932) (6). Il enseigne, de 1890 à 1932, avec une remarquable polyvalence, outre

(3) Voir L.J.N.M. RUTGEERTS, *Manuel de droit notarial et de droit fiscal*, Bruxelles, Imprimerie Labroue, 1850; *Manuel du droit fiscal*, Louvain, Fonteyn, 1860-1861, 2 vol. Sur la vie du professeur RUTGEERTS (1805-1877), voir J.-J. THONISSEN, « Notice sur le Professeur Rutgeers », *Annuaire UCL*, 1878, 42, pp. 425-440.

(4) Adolphe MATON, (1839-1895), est le fondateur de la *Revue pratique du Notariat belge* (1875) et l'auteur des *Principes de droit fiscal. Timbre, enregistrement, succession, greffe, hypothèque*, Bruxelles, Lecomte, 1891. Sur la vie du professeur Maton, voir « Discours prononcé en la salle des Promotions le 28 février 1895. Mgr Abbeloos après le service funèbre pour le repos de l'âme de M.A. Maton, professeur ordinaire à la Faculté de droit » et « Eloge de M. le professeur Maton prononcé en la salle des Promotions, le 28 février 1895 par M. le professeur Descamps, doyen de la Faculté de droit », *Annuaire UCL*, 1896, A, 60, p. XLII-LXVIII.

(5) Le droit fiscal est d'ailleurs d'abord intégré au programme spécifique de la formation des notaires dès 1849 avant d'être rendu obligatoire dans le cadre des études de droit par la loi du 10 avril 1890. Voir A. MATON, *Principes de droit fiscal*, op. cit., p. IX; VAN DIEVOET, « De notarisopleiding aan de universiteit te Leuven sedert 150 jaar », *Notarius*, 1988, n^{os} 6-7, p. 246.

(6) Sur la vie et l'œuvre d'Alfred SCHICKS, Mgr LADEUZE, « Discours prononcé aux funérailles célébrées à Louvain, le 5 avril 1933 (...) » et P. COART, « Eloge académique de M. Alfred Schicks, professeur à la Faculté de droit prononcé en la salle des promotions le 7 juin 1933 », *Annuaire UCL*, 1934-1936, A, 83, p. XXX-XLVI et *Ann. Dr.*, 1933, p. 488-492 et p. 500-512. Ses étudiants disaient de lui qu'il se passionne pour les choses qu'il dit et subitement les rend passionnantes et que c'est naturel chez ce professeur, qui étant une des plus hautes autorités belges en matière de droit fiscal en est arrivé, semble-t-il – comme M. Dupriez pour le Droit romain – à en faire sa vie, et comme faisait son collègue pour les vieux papiers de Papinien, à rendre éloquent le papier timbré » (M. BARÈS, « Mr Alfred Schicks, Professeur à la Faculté de Droit », *Univ. Cath.*, 10^{ème} année, n^o 2, p. 16).

les cours de Droit fiscal et de Droit notarial, le «Cours pratique de droit pénal et de procédure pénale en langue flamande», le cours d'«Eléments de droit international privé», et le cours de Droit Romain. Ses multiples publications traduisent tantôt un souci pédagogique, empreint de clarté et de concision, tantôt une volonté d'exhaustivité, traduite par la rédaction d'œuvres imposantes, où il déploie une science qui n'est pas sans rappeler l'*eruditio* des Commentateurs médiévaux. Appartiennent à la première catégorie certains ouvrages tels que le *Cours de droit administratif notarial*, le *Traité élémentaire de la procédure civile dans ses rapports avec le notariat* (1895, plusieurs fois réédité) ou le *Traité élémentaire du droit fiscal dans ses rapports avec le notariat et la profession d'avocat* (1895, plusieurs fois réédité) ou les *Droits de succession* (1920) (7). Alfred Schicks se distingue en effet de ses collègues par le point d'honneur qu'il met à fournir à ses étudiants un support écrit, à la fois synthétique et précis. Outre ces ouvrages didactiques, on doit à Alfred Schicks deux œuvres qui chacune à elle-seule auraient suffi à établir une entière réputation académique : une somme de droit fiscal, le *Dictionnaire des Droits d'enregistrement, de Timbre et de Greffe, des Hypothèques, Successions et Mutations par décès*, en cinq volumes, parus entre 1899 et 1912 et une somme – inachevée – de droit notarial, le *Traité formulaire de la pratique notariale*, dont six volumes sont publiés entre 1924 et 1929 (en collaboration avec Vanistenbeek).

Néanmoins, le fait que le droit fiscal fût considéré comme une sous-branche du droit notarial comportait certains inconvénients pour le développement de cette disciplinaire comme terrain de recherche autonome. Tout d'abord, l'étude du droit fiscal se limitait à une seule catégorie d'impôts, à savoir les droits d'enregistrement et de succession, la science juridique dédaignant toutes les autres (8). Une citation de Raymond-Théodore Troplong, célèbre juriste français (9), reprise par Adolphe Maton dans ses *Principes de Droit fiscal*, illustre magnifiquement cette attitude : «la loi sur l'enregistrement est pour nous autres légistes, la plus noble, ou pour mieux dire, la

(7) Ces ouvrages sont disponibles à la bibliothèque de la Faculté de droit de l'UCL.

(8) Cette préférence accordée aux droits d'enregistrement et de succession ne suivait pas une logique budgétaire : en effet, en 1890, les recettes procurées par ces impôts ne représentaient que les 2/3 de celles des droits de douane et à peine la tiers du produit des droits d'accises (A. MATON, *Principes*, op. cit., p. 20).

(9) Raymond-Auguste TROPLONG (1795-1869), auteur de nombreux ouvrages de droit civil, fut notamment président de la Cour de cassation et président du Sénat durant le Second empire.

seule noble entre toutes les lois fiscales. Celles-ci n'agissent que sur des objets matériels qu'elles imposent en tant que matière et que pour cette raison, elles nomment énergiquement imposable. Au contraire, la loi sur l'enregistrement est loin d'être astreinte à ce perpétuel contact de la matière; dans ses investigations pour asseoir la perception, elle s'enquiert moins de la chose que du droit sur la chose... De là, la nécessité pour le fisc de s'élever *jusqu'aux régions les plus abstraites du droit civil* et de contracter avec lui une intime et honorable association» (10). Cette conception réductrice du droit fiscal et son fort ancrage dans le droit privé, d'inspiration française (11), peuvent ainsi expliquer pourquoi cette matière ne connut pas en Belgique un essor scientifique comparable à ce qui se passa, à la fin du 19^{ème} s. et au début du 20^{ème} s., en Allemagne, avec le développement du droit administratif, et en l'Italie avec l'émergence d'une science (et d'un droit) des finances publiques, qui intégraient l'étude du droit fiscal de manière plus globale (12).

Alfred Schicks meurt en 1932 et sa double chaire est ensuite divisée : ce fait marque symboliquement la fin de la relation privilégiée entretenue par le droit fiscal avec le droit notarial. Cette rupture doit être vue non pas comme d'une nouvelle conception de la fiscalité et du droit fiscal dans le chef des autorités facultaires, mais plutôt comme une décision dictée par l'évolution de la matière elle-même. En effet, l'impôt sur le revenu était apparu en Belgique en 1919, et l'importance de ce nouvel impôt, qui demeure jusqu'à aujourd'hui à la fois dans l'enseignement et dans la pratique, nécessitait la mise en place d'une chaire propre.

(10) R. TROPLONG, *Revue de législation et de jurisprudence*, t. 10, 1839, p. 147, cité par A. MATON, *Principes de droit fiscal*, op. cit., p. IX.

(11) Voir notamment F. GENY, «Le particularisme du droit fiscal», *Rev. trim. dr. civ.* (France), 1931, pp. 797 et s.; *Mélanges en l'honneur du professeur René Carré de Malberg*, Paris, Sirey, 1933, pp. 797-833. En France, néanmoins, l'étude autonome du droit fiscal s'est développée dans le cadre de la science (et du droit) des finances publiques, notamment sous la forte impulsion de L. TROTABAS (voir notamment *Précis de science et de législation financières*, 1929 et «Essai sur le droit fiscal», *Rev. Sc. Leg. Fin.*, 1928, pp. 201-236).

(12) Sur l'histoire de l'enseignement du droit fiscal en Allemagne, voir K. TIPKE, *Die Steuerrechtordnung*, Tome I, 1993, pp. 266 et s.; R. HUTTEMAN et C. WALDHOF, «Steuerrecht in Forschung und Akademischen Unterricht an der Universität Bonn», in R. HUTTEMAN et C. WALDHOF (ed.), *Steuerrecht an der Universität Bonn*, LIT Verlag Berlin-Hamburg-Münster, 2008, pp. 1-27. Sur l'émergence du droit fiscal comme discipline scientifique en Italie, voir A. AMATUCCI, «La questione metodologica tra teorie vecchie e nuove e l'autonomia scientifica del diritto tributario», *Dir. Prat. Trib.*, 2005, p. 255; A. AMATUCCI, «The scientific autonomy of Tax law : a methodological approach», in A. AMATUCCI, (ed.), *International Tax Law*, Kluwer, 2006, pp. 1-22. Voir également, E. GONZALEZ GARCIA, «La Enseñanza del derecho tributario», *Dikaion*, n° 9, 2000, pp. 37-54.

LE DROIT FISCAL COMME DISCIPLINE PRATIQUE
INTÉGRÉE AU DROIT ÉCONOMIQUE

Le professeur Paul Coart-Frésart (1892-1979) reprend les enseignements d'Alfred Schicks. On peut aussi remarquer que c'est à cette époque que l'université de Louvain commence à dispenser l'ensemble des cours en néerlandais. C'est ainsi que la Chaire de droit fiscal en néerlandais est attribuée à Prosper Thuysbaert (13), entamant une tradition parallèle à celle de l'enseignement francophone (14). Influencé par ses maîtres, Coart-Frésart concentre son enseignement en droit fiscal sur les droits d'enregistrement (15). Il diversifie cependant ses champs de recherche : on lui doit notamment un *Traité de la taxe mobilière*, un référence en matière d'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers (l'ancêtre de l'actuel pré-compte mobilier) et plusieurs publications, mêmes interdisciplinaires, relatives au droit et à la fiscalité des sociétés (16). Coart-Frésart enseigne, outre le droit fiscal, le droit commercial jusqu'au début des années 1960, et hasard de l'histoire, sa dernière année d'enseignement est celle de l'importante réforme de 1962, lors de laquelle est introduit l'impôt global sur le revenu (auparavant, existait un système cédulaire où chaque catégorie de revenus était imposée séparément) (17). Egaleme nt avocat, Coart-Frésart recouvre d'importantes fonctions telles que celle de membre du Conseil supérieur des Finances, d'assesseur à la section législation du Conseil

(13) Le professeur Prosper THUYSSBAERT (1889-1965), nommé en 1933, milita activement pour la flamandisation de l'Université de Louvain. Il fut aussi bourgmestre de Lokeren.

(14) Cette tradition continue actuellement, et la K.U.Leuven est aujourd'hui un centre reconnu internationalement pour la qualité de son enseignement et de sa recherche en droit fiscal, en particulier grâce au dynamisme des Professeurs Frans VANISTENDAELE et Luc DE BROE, dont on retrouve les contributions dans cet ouvrage.

(15) P. COART-FRÉSART, *Cours de droit fiscal. Introduction. Enregistrement*, syllabus, 1961. Il semble que l'introduction au droit fiscal était dispensée, du moins après que celui-ci fut nommé, après la seconde guerre mondiale, par Charles CARDYN.

(16) Voir notamment P. COART-FRÉSART, «De l'augmentation du capital des sociétés anonymes par incorporation de réserves, au point de vue du droit commercial et de la taxe mobilière», *R.P.S.*, 1927, p. 1; P. COART-FRÉSART, P., *Traité pratique de la taxe mobilière*, Bruxelles, Bruylant, 1928; P. COART-FRÉSART, «Les plus-values et les impôts sur les revenus», *Ann. Dr. Louvain*, t. VII, 1939, pp. 162-176; P. COART-FRÉSART, «La notion de bénéfices dans les sociétés anonymes au point de vue des impôts cédulaires sur les sur les revenus», *J.P.D.F.*, 1929, pp. 65 et s.; P. COART-FRÉSART, «L'émission d'actions à des taux inégaux et les impôts sur les revenus. Primes et fausses primes d'émission», *J.P.D.F.*, 1929, p. 111; P. COART-FRÉSART, «Le nouveau régime fiscal des sociétés (Impôts sur les revenus)», *J.P.D.F.*, 1942.

(17) Une autre coïncidence, sans doute plus anecdotique, est que parmi les étudiants que le Professeur COART-FRÉSART eut lors de sa dernière année d'enseignement se trouvait un de ses successeurs, le Professeur Jacques MALHERBE.

d'Etat et de Commissaire royal pour la simplification fiscale (1936-1938 et 1947) (18).

Après Coart-Frésart, l'enseignement du droit fiscal est partagé entre deux personnalités, aussi marquées que différentes, Charles Cardyn et Pierre Coppens. Bien qu'ayant à l'intérieur du droit fiscal des domaines de recherche distincts, on peut dire que, chacun à leur manière, ils saisissent et même anticipent d'une certaine façon les changements que l'environnement politique et économique allait provoquer sur la matière.

Charles Cardyn (1912-1996), dispense les cours d'impôts indirects (19), de 1963 à 1982, ainsi que – pour la première fois à l'UCL – le cours de droit fiscal communautaire et international. Sa production scientifique se caractérise par son éclectisme et son interdisciplinarité. Ainsi, il fonde en 1946, avec M. Feye, le *Répertoire fiscal*. A l'UCL, il est avec Alexis Jacquemin un des initiateurs du Centre de recherches interdisciplinaires Droit-Economie (CRIDE) dans les années 1960. A ce titre, il est associé à des études pionnières dans le domaine du droit fiscal communautaire (20), intérêt qu'il garde par la suite en publiant dans les années quatre-vingt les premières chroniques de droit fiscal européen, dans le *Journal de droit fiscal* (21). Il se distingue néanmoins surtout par des ouvrages sur la procédure fiscale, notamment en matière de contentieux et de preuve (22). Il semble en outre être

(18) P. COART-FRÉSART, *Rapport sur la simplification des lois d'impôts. Verslag over de vereenvoudiging der belastingwetten*, Bruxelles, Moniteur, 1937, commenté dans P. HEYRMAN, *Middenstandsbeweging en beleid in België 1918-1940*, Universitaire Pers Leuven, 1998, pp. 438-440. Coart-Frésart fut également consulté par le Parlement luxembourgeois lors des travaux précédant l'adoption de la Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

(19) Bien que la TVA apparut en Belgique en 1967, et que Charles Cardyn enseigna à la Faculté jusqu'à la moitié des années 1980, ce dernier préfère centrer son enseignement sur les impôts indirects traditionnels (droits d'enregistrement et de succession), laissant à un de ses assistants le soin d'introduire les étudiants à ce nouvel impôt général sur la consommation. Il s'avère que cet assistant n'est autre que le Professeur Jacques Autenne, qui reprend cet enseignement au début des années 1990.

(20) Ch. CARDYN (dir.), A. JACQUEMIN et C. PARMENTIER, *La double imposition économique des bénéfices de sociétés et les mesures d'allègement : vers une solution européenne*, Louvain, Librairie universitaire, 1968. Ch. Cardyn recouvre d'ailleurs à l'UCL la fonction de directeur de recherche au Centre d'études européennes et de directeur du CRIDE. Il a également dispensé le séminaire interdisciplinaire «Droit-économie» avec Alexis JACQMIN.

(21) Voir notamment Ch. CARDYN, «Chronique de droit fiscal communautaire», *J.D.F.*, 1985, pp. 239-240.

(22) M. FEYE et Ch. CARDYN, *Procédure fiscale contentieuse*, Bruxelles, Bruylant, 1944; Ch. CARDYN, H. DEPRET, *Procédure fiscale contentieuse*, 3^{ème} éd., t. I, 1987 et t. II, 1992 (avec M. LOOCKX); Ch. CARDYN, *La preuve en droit fiscal : impôts sur les revenus*, Bruxelles, Liberator, 1958; Ch. CARDYN, «Considérations sur la preuve en matière fiscale», *Hommage à Victor Gothot*, Liège, Faculté de droit de Liège, 1962.

un des rares à s'être aventuré sur le terrain glissant de la morale fiscale (23).

Pierre Coppens (1920), formé à Louvain, Paris et Harvard, prend en charge l'enseignement de l'impôt sur le revenu en 1963, qu'il combine avec sa matière de prédilection, le droit des sociétés. On lui doit un manuel d'impôt sur le revenu (24), qui encore aujourd'hui reste une référence. Son enseignement s'inspire de sa pratique d'avocat : une place primordiale est donnée à l'étude et à la compréhension de la jurisprudence. Selon Pierre Coppens, c'est en effet par la jurisprudence, et donc en aval de l'approbation parlementaire, que la règle de droit acquiert sa consistance et sa véritable détermination. Le juriste *est* le praticien. Cette perception du droit justifie son engagement, à divers titres, dont celui de président, au sein de prestigieuses revues juridiques axées sur l'étude de la jurisprudence, comme la *Revue pratique des sociétés* et la *Revue critique de jurisprudence belge*.

La conception du droit fiscal qui ressort de l'enseignement dispensé au cours de cette période est une conception fortement ancrée dans la pratique des relations entre le fisc et les contribuables, où la connaissance des règles – spécifiques – disciplinant les impôts et de la procédure fiscale joue un rôle essentiel. Le droit fiscal est enseigné pour former des juristes, certes, mais surtout des juristes capables de s'orienter dans les méandres des rapports entre contribuables et administration, de l'établissement de l'impôt jusqu'à sa contestation devant les juridictions judiciaires (et même internationales). En résumé, un droit fiscal pour les avocats et non plus pour les notaires. Si le droit fiscal devient une discipline autonome par rapport au droit (notarial) civil, il est toutefois intégré au droit économique, dans les programmes d'études que dans l'organisation facultaire. Cette nouvelle situation a l'avantage de permettre une plus grande interdisciplinarité avec les autres branches du droit des affaires, ainsi que, dans une moindre mesure, avec l'économie (25).

(23) Ch. CARDYN et J. DELEPIERRE, *Frauder ... ou payer ses impôts? : Essai de morale fiscale*, Bruxelles : Ecole supérieure des sciences fiscales, 1962 (il s'agit d'un essai à quatre mains avec un théologien jésuite, spécialiste de la question fiscale au regard de la morale catholique).

(24) P. COPPENS et A. BAILLEUX, *Impôts des personnes physiques et des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 1975, 1^{ère} éd., 1985, 2^{ème} éd.

(25) Même si les liens entre droit fiscal et économie font l'objet de certaines activités de recherche au sein de la faculté (en particulier au sein du CRIDE), il semble que les incidences économiques de la fiscalité n'ont jamais fait l'objet d'un enseignement spécifique au sein du cours de droit fiscal.

LE DROIT FISCAL
ENTRE INTERNATIONALISATION ET JUDICIARISATION

A la suite des éméritats de Charles Cardyn (1982) et de Pierre Coppens (1987), le droit fiscal est confié à Guy Van Fraeyenhoven (impôts indirects), à Jean Thilmany (invité pour les impôts directs, puis pour l'ensemble du cours de droit fiscal) et à Thierry Bourgoignie, qui, pour diverses raisons, ne restent que peu d'années en charge de ces cours (26). Par la suite, ce sont Jacques Malherbe et Jacques Autenne, qui se partagent le cours de droit fiscal durant les dernières années du vingtième siècle.

Jacques Malherbe (1940), entré à la Faculté au début des années '70, comme professeur de comptabilité, prend en charge l'enseignement de l'impôt sur les revenus, dans la lignée de Pierre Coppens. Avocat comme lui (ils furent même associés), il allie la maîtrise du droit fiscal à celle du droit commercial et des sociétés, qu'il enseignera d'ailleurs pendant quelques années jusqu'à son éméritat, qu'il aime agrémenter d'anecdotes empruntées à la pratique. Ses aptitudes linguistiques et son goût de la découverte le conduisent naturellement à la fiscalité internationale, communautaire et comparée, qu'il enseigne non seulement à Louvain mais aussi dans de nombreuses institutions européennes et américaines. Il est ainsi l'un des premiers en Belgique à rédiger un *Précis de fiscalité internationale*, il s'investit au sein de l'association fiscale internationale (IFA), dont il assure la vice-présidence du Comité scientifique pendant de longues années (27). Il

(26) Guy Van Fraeyenhoven disparut prématurément à la moitié de années 1990, tandis que Jean Thilmany continue à enseigner dans d'autres institutions, tout en menant de fructueuses recherches – ce qui mérite d'être souligné – dans l'ensemble des domaines du droit fiscal. Thierry Bourgoignie semble par contre avoir enseigné le droit fiscal un peu par hasard, ses matières de prédilection étant le droit de la consommation et le droit européen; il est aujourd'hui professeur à l'université du Québec à Montréal. Parmi les écrits de Guy VAN FRAEYENHOVEN, voir notamment *La réforme des impôts sur les revenus : commentaire de la loi du 20 novembre 1962*, Bruxelles, Jaric, 1963; *Les associations sans but lucratif : commentaire des dispositions fiscales*, Bruxelles, Larcier, 1961, 1^{ère} éd., 1974, 2^{ème} éd. (avec Jacques 'T KINT). La bibliographie de Jean Thilmany, dont on retrouve une contribution dans cet ouvrage, est extrêmement vaste et s'étoffe chaque année un peu plus. A titre d'exemple, on peut citer les ouvrages suivants : *Location immobilière et TVA*, Bruxelles, Larcier, 2009; *De l'impôt des sociétés au nouveau système de décision anticipée. Commentaire de la loi du 24 décembre 2002 et de ses arrêtés d'exécution*, Bruxelles, Larcier, 2004; *Le nouveau droit de la procédure fiscale*, Diegem, Kluwer, 1999; *Le traitement fiscal des prestations de source belge accordées aux victimes d'incapacité permanente*, Bruxelles, Bruylant, 1986. Il est en outre co-auteur du syllabus d'impôt des personnes physiques qui continue jusqu'à aujourd'hui à servir de support aux étudiants du Master en droit (tout comme Jacques Autenne).

(27) Charles Cardyn fut également membre du Comité Scientifique de l'IFA et président du groupement belgo-luxembourgeois de cette association.

reste néanmoins très actif au plan national, notamment comme membre de comité de rédaction de plusieurs revues, telles que le *Journal de droit fiscal* ou la *Revue générale du contentieux fiscal*. A côté du droit, Jacques Malherbe cultive un intérêt marqué pour la politique (il sera président d'arrondissement au sein du PSC/CVP dans les années septante) et les études byzantines (28).

Jacques Autenne (1942) devient, à la moitié des années 1990, titulaire du cours de droit fiscal, pour la partie relative aux impôts indirects. A la suite de l'éméritat de Jacques Malherbe en 2005, il reprend même l'entièreté de l'enseignement. Son parcours professionnel est riche et atypique. Assistant puis maître de conférences à la Faculté (il dirige le séminaire de droit fiscal), il commence comme fiscaliste au sein de la Fédération des industries chimiques, dont il dirigera le département des questions économiques et fiscales. A ce titre, il assiste activement à la mise en œuvre de la plus grande réforme fiscale depuis l'introduction de l'impôt sur les revenus en 1919, à savoir l'adoption de la taxe sur la valeur ajoutée, à la fin des années soixante (29). La TVA lui fait presque naturellement intégrer la dimension internationale et communautaire de la fiscalité. Bien que la TVA soit l'impôt sur lequel Jacques Autenne ait principalement concentré son enseignement académique, ses domaines de compétence s'étendent à l'ensemble du droit fiscal (30), et même à l'ensemble de la fiscalité. Jacques Autenne est en effet très sensible à la dimension politique et économique de l'instrument fiscal. Il cultive cette sensibilité au contact du monde politique (comme expert au sein d'un cabinet ministériel) et la met en pratique au sein d'instances prestigieuses comme le Conseil Cen-

(28) Voir J. MALHERBE, *Constantin XI : dernier empereur des Romains*, Bruxelles, Bruylant, 2001.

(29) Voir notamment J. AUTENNE, «The impact of the new turnover tax on value added on current contracts», *European Taxation*, n° 8, 1970; J. AUTENNE, «La taxe sur le chiffre d'affaires et les opérations occasionnelles réalisées avec l'étranger», Texte de la communication à la table ronde des jeunes fiscalistes tenue à l'occasion du 29^e Congrès de l'IFA à Madrid, *Revue Fiscale*, janvier-février-mars 1973; J. AUTENNE et J.-C. SCHOLSEM, «Problèmes internationaux du domaine des taxes sur le chiffre d'affaires», 37^e Congrès de l'International Fiscal Association (IFA), Venise *Cahiers de Droit fiscal international*, 1983.

(30) Voir notamment «Analyse des modifications apportées au Code des Impôts sur les revenus par la loi du 5 janvier 1976», Larcier, 1976; J. AUTENNE, «La notion de gains en capital», *Cahiers de Droit fiscal international*, 1976, 30^e Congrès de l'IFA, Jérusalem; J. AUTENNE, «Dix ans de droit comptable belge : problèmes actuels et perspectives d'avenir – Neutralité fiscale du droit comptable», *J.D.F.*, 1985, pp. 5 et s. J. AUTENNE, «La ligne de démarcation entre les revenus divers et les revenus professionnels», *Liber Amicorum Bours, Annales de Droit de Liège*, 1986.

tral de l'Economie et le Conseil Supérieur des Finances. Certains de ses travaux académiques reflètent d'ailleurs le souci de mettre la fiscalité en phase avec les changements économiques (31) ou les mutations sociologiques (32) qui traversent la société. Jacques Autenne se distingue par son inventivité et sa capacité à proposer des réformes (33). Il voit le droit fiscal comme un outil toujours perfectible, qu'il faut s'employer à améliorer sans cesse. Toujours prêt à relever des nouveaux défis, Jacques Autenne ajoute à ses profils de juriste d'entreprise, d'expert prêté à la politique et d'académique inventif, celui de praticien en entamant – à un âge déjà mûr – une carrière d'avocat. Cette nouvelle activité influence également sa manière de donner cours, où il raconte avec verve ses diverses expériences dans les salles d'audience ou dans les arcanes des administrations fiscales.

Le droit fiscal enseigné à Louvain à partir de la fin des années 1980 reste un droit appartenant au droit économique, tout en ayant ses caractéristiques propres. En particulier, deux phénomènes ont profondément modifié l'enseignement de la matière. Il s'agit de l'internationalisation de la fiscalité, et de la judiciarisation du droit fiscal. L'internationalisation de la fiscalité suit naturellement la mondialisation des échanges et au développement des instruments juridiques supranationaux adoptés afin de les réguler. L'on songe principalement aux conventions internationales en matière d'impôts sur les revenus et à l'évolution du droit fiscal communautaire. La judiciarisation du droit fiscal est le corollaire de la plus grande effectivité qui a été reconnue aux droits et libertés des citoyens (contribuables). Cette effectivité est due d'une part, à l'apparition d'une véritable Cour constitutionnelle, disposant des prérogatives d'évaluer la conformité des lois fiscales à la Constitution et le cas échéant de les annu-

(31) Voir notamment J. AUTENNE, «Obstacles et stimulants fiscaux et sociaux à l'investissement et à l'emploi», Rapport introductif de la journée d'étude organisée le 14 novembre 1985 par la Faculté de Droit de l'UCL; J. AUTENNE et J. DE LAME, «Incitation fiscale à la recherche scientifique», *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, novembre 1984, Kluwer.

(32) J. AUTENNE, L. HINNEKENS, *La progressivité familiale de l'impôt*, Document CEPES n° 2/1983.

(33) Voir J. AUTENNE, G. CLEMER et F. VANISTENDAEL, «Canevas d'une réforme de l'impôt des personnes physiques», *J.D.F.*, mai-juin 1985; J. AUTENNE, «Commerce électronique international – ébauche de solution en matière d'impôt sur le revenu», *Accountancy & Tax*, 2000; J. AUTENNE, «Régime définitif d'une TVA européenne unifiée : proposition d'une étape à franchir pour y parvenir», *Recht zonder omwegen, Fiscale opstellen aangeboden à J.J. Couturier*, Bruylant, Larcier, 2002.

ler (34), et, d'autre part, au développement de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice, principalement en matière de non-discrimination et de libertés de circulation (35). On peut également ajouter à ces deux phénomènes une évolution propre à la Belgique, qui est l'émergence du fédéralisme. La régionalisation touche également – et de plus en plus – les compétences fiscales, qui ont aujourd'hui significativement augmenté depuis les premières réformes institutionnelles de 1980 et 1988.

QUEL ENSEIGNEMENT DU DROIT FISCAL POUR LE XXI^{ÈME} S. ?

L'éméritat de Jacques Autenne, en 2007, marque le début d'une transition. Il n'est pas de notre ressort d'évaluer, ou même de décrire, les caractéristiques de l'enseignement du cours de droit tel qu'il est dispensé aujourd'hui à la Faculté de droit. Il est par contre utile de mettre en exergue certaines évolutions propres à la matière, ainsi que certaines influences tirées de la tradition que nous venons de passer brièvement en revue, qui permettent de cerner les enjeux fiscaux de demain, desquels les enseignements du droit fiscal devront invariablement rendre compte. Ces enjeux sont multiples; ils se situent d'ailleurs à différents niveaux.

Tout d'abord, sur le plan politique, l'impôt garde, et même renforce sa place centrale dans la mise en œuvre des objectifs que les gouvernements s'assignent, qu'il s'agisse d'assurer le financement nécessaire de l'exécution des autres missions premières des institutions publiques, de promouvoir la justice sociale, de dynamiser l'économie ou de préserver l'environnement (36). Le droit fiscal ne peut se comprendre sans connaître les institutions et l'histoire politiques qui l'ont créé. Il est donc indispensable, en particulier dans

(34) Voir R. ANDERSEN et J. MALHERBE (dir.), *Protection des droits fondamentaux du contribuable*, Bruxelles, Bruylant, 1993, qui reprend les contributions d'un colloque organisé à la Faculté, réalisées par des nombreux collègues, dont les fiscalistes Jacques AUTENNE, Guy VAN FRAEYENHOVEN et Michel DE WOLF.

(35) Voir notamment la thèse de Michel DE WOLF, professeur à l'UCL, publiée sous le titre *Souveraineté fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes et de la Cour suprême des Etats-Unis*, Bruxelles, Bruylant, 2005.

(36) Voir à ce sujet X., *Fiscalité de l'environnement*, Bruxelles, Bruylant, 1994 (actes d'un colloque organisé à la Faculté de Droit de l'UCL en 1993 auquel participèrent Jacques AUTENNE et Jacques MALHERBE).

le contexte actuel, caractérisé par une double fédéralisation de l'ancien Etat unitaire (37), d'expliquer les origines des règles et des institutions fiscales et d'en percevoir clairement l'action et les effets.

Ensuite, sur le plan des garanties des citoyens, le droit fiscal reste un droit protecteur, dont l'objectif doit rester l'encadrement du pouvoir originellement illimité de l'Etat face aux citoyens. S'il n'apparaît pas raisonnable de contester le principe même de l'impôt, on ne peut perdre de vue que c'est dans sa mise en œuvre que celui-ci peut devenir arbitraire. C'est pourquoi les règles fiscales se doivent de traduire l'ensemble des droits reconnus par la Constitution et les textes internationaux, et non en constituer le contre-pied. A ce titre, le développement d'une fiscalité internationale, reliant les systèmes juridiques, est également un formidable moyen de partager, ou même de créer, des traditions communes basées sur la démocratie et l'Etat de droit.

Enfin, sur le plan doctrinal, l'étude et l'enseignement du droit fiscal doivent continuer à se nourrir tant des autres branches du droit, comme le droit civil et le droit économique, mais aussi le droit public et le droit pénal que de l'ensemble des disciplines scientifiques avec lesquels il partage le même objet d'étude, tels que l'économie, l'histoire ou la philosophie.

Dans cette conclusion, nous espérons que Jacques Autenne aura reconnu – sans doute imparfaitement exprimés – les points cardinaux de l'enseignement dont il a fait profiter des générations d'étudiants. Qu'il sache que ses successeurs s'efforceront d'être les gardiens de cette tradition qu'il a si généreusement contribué à édifier.

Ad multos annos, clarissime Professor!

(37) Voir à ce sujet E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales des États membres face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, Thèse de doctorat de l'UCL et de l'université de Bologne, 2007, à paraître chez Larcier; E. TRAVERSA, «Intégration européenne et fédéralisme fiscal interne : deux processus incompatibles ? Une analyse juridique», *Annales de droit de Louvain*, n° 2007/2, pp. 187-222, ainsi que les actes du colloque «*L'Europe face à la régionalisation fiscale : concurrence, compétitivité et efficacité*», organisé par la Faculté de Droit en collaboration avec l'Université de Bologne, les 19 et 20 avril 2007 (rapporteur général : Prof. Jacques AUTENNE), à paraître chez Bruylant.

