

CONSEIL D'ETAT, SECTION D'ADMINISTRATION.

A R R E T

n° 126.339 du 12 décembre 2003

A. 91.108/XV-260

En cause : **1. JONGEN** Jacques,
 2. DELPEREE Elisabeth,
 ayant élu domicile chez
 Me FORESTINI, avocat,
 chaussée de la Hulpe 177
 1170 Bruxelles,

contre :

l'Etat belge, représenté par
le ministre des Finances.

LE CONSEIL D'ETAT, XV^e CHAMBRE,

Vu la requête introduite le 19 avril 2000 par Jacques JONGEN et Elisabeth DELPEREE, qui tend à l'annulation de "la décision prise le 17 mars 2000 par l'Administration des contributions directes (contrôle des contributions directes d'Uccle 2), décision par laquelle il est refusé à la requérante de donner une suite favorable à sa demande, sur reconsidération, d'obtenir communication, sous forme de copies, de tous les documents à partir desquels la partie adverse a retenu des indices de fraude au sens de l'article 333, alinéa 3 du CIR/1992 à charge de la partie requérante";

Vu le dossier administratif;

Vu les mémoires en réponse et en réplique régulièrement échangés;

Vu le rapport de M. THIBAUT, auditeur au Conseil d'Etat;

Vu l'ordonnance du 24 décembre 2002 ordonnant le dépôt au greffe du dossier et du rapport;

Vu la notification du rapport aux parties et le dernier mémoire des requérants;

Vu l'ordonnance du 30 septembre 2003, notifiée aux parties, fixant l'affaire à l'audience du 28 novembre 2003;

Entendu, en son rapport, M. NIHOUL, conseiller d'Etat;

Entendu, en leurs observations, Me LENOIR, loco Me FORESTINI, avocat, comparaissant pour les parties requérantes, et Mme ROLAND, inspecteur principal, comparaissant pour la partie adverse;

Entendu, en son avis, M. THIBAUT, auditeur;

Vu le titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'Etat, coordonnées le 12 janvier 1973;

Considérant que les faits utiles à la solution du litige peuvent être exposés comme suit :

1. Le 7 juillet 1999, le procureur général près la Cour d'appel de Bruxelles accorde “aux fonctionnaires des administrations fiscales du ministère des Finances qui seront désignés à cette fin, l'autorisation de consulter le dossier” dit de la KBLUX, affaire à l'instruction au tribunal de première instance de Bruxelles, et à “prendre copie des pièces de cette procédure qu'ils estimeront nécessaires pour assurer l'établissement ou la perception des impôts établis par l'Etat”.
2. Le 13 octobre 1999, le service de contrôle des contributions directes d'Uccle 2 indique aux requérants que, selon les renseignements en sa possession, étant la consultation du dossier répressif précité, ils sont “titulaires de compte(s) bancaires(s) à l'étranger” pour lesquels l'administration présume que des revenus mobiliers ont été perçus sans toutefois être mentionnés dans leurs déclarations à l'impôt des personnes physiques pour les exercices fiscaux 1995 et 1996 et que ces éléments constituent des indices de fraude fiscale permettant, conformément à l'article 333, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, des investigations relatives à une période supplémentaire de deux ans. En outre, le 15 octobre 1999, le même service adresse aux requérants une demande de renseignements portant sur les comptes en question pour les exercices d'imposition 1995 à 2000.
3. Le 26 octobre 1999, le premier requérant demande un délai supplémentaire de réponse en raison de son état de santé. Le 9 novembre 1999, le conseil des requérants

demande à la partie adverse, sur la base de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, "la communication de l'intégralité des pièces auxquelles (l') administration a eu accès et notamment à l'intégralité des pièces du dossier répressif cité dans (sa) correspondance précitée". Parallèlement, le même conseil sollicite de la partie adverse une prolongation du délai de réponse à la demande de renseignements en raison de la demande de consultation préalable du dossier fiscal.

4. Le 12 novembre 1999, la partie adverse rejette la demande d'accès au dossier administratif dans les termes suivants :

" J'ai l'honneur de vous faire savoir qu'à l'heure actuelle et tenant compte du stade de la vérification du dossier fiscal susmentionné, entamée suite aux renseignements reçus de l'inspection Spéciale des Impôts à Bruxelles 4, il ne peut être satisfait à votre requête.

En effet, l'Administration estime que votre réponse à la demande de renseignements du pourrait être influencée par une consultation préalable des documents y afférents se trouvant dans le dossier fiscal.

Pour faire appel au droit de consulter un document administratif à caractère personnel, le demandeur doit, en vertu de la loi du 11 avril 1994, (article 4 de la loi), justifier d'un intérêt et que, d'autre part, suivant l'article 6, par. 1^{er}, al. 6 :

" L'autorité administrative fédérale ou non fédérale rejette la demande de consultation, d'explication ou de communication sous forme de copie d'un document administratif si elle a constaté que l'intérêt de la publicité ne l'emporte pas sur la protection de l'un des intérêts suivants:
1° la sécurité de la population;
2° les libertés et les droits fondamentaux des administrés;
3° les relations internationales fédérales de la Belgique;
4° l'ordre public, la sûreté ou la défense nationales;
5° la recherche ou la poursuite de faits punissables;
6° un intérêt économique ou financier fédéral, la monnaie ou le crédit public; (..)"

Tant qu'il ne ressort pas de l'examen d'un document à caractère personnel d'un dossier fiscal "que cet examen aboutira à un impôt supplémentaire", le contribuable "ne peut justifier de l'intérêt précité".

Par conséquent, en matière d'impôt sur les revenus, l'exercice de son droit d'investigation par l'Administration des contributions directes (visite sur place, demande de renseignements, récolte des données puisées dans un dossier pénal) ne donne naissance à aucun intérêt aussi longtemps que cette administration n'annonce pas au contribuable une proposition de régularisation de sa situation fiscale.

" En d'autres mots, le dossier fiscal n'est consultable qu'à partir du moment où un avis de rectification ou un avis d'imposition est envoyé."

Respectant les dispositions de la loi du 11 avril 1994 précité, je vous invite à reformuler votre demande quand une nouvelle base imposable vous sera notifiée

pour les exercices d'imposition susmentionnés par un avis de rectification ou une notification d'imposition d'office. (...).”.

5. Le 17 novembre 1999, le conseil des requérants adresse au service de contrôle des contributions directes d'Uccle 2 une demande de reconsidération et saisit parallèlement la Commission d'accès aux documents administratifs d'une demande d'avis.
6. Le 13 décembre 1999, la Commission d'accès aux documents administratifs émet l'avis suivant :

“ Conformément à l'article 8 de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, la Commission d'accès aux documents administratifs a, en séance du 26 novembre 1999, examiné la demande d'avis relative à l'affaire dont question sous rubrique.

La loi du 11 avril 1994 institue, en faveur de chaque administré, un droit fondamental d'accès aux documents administratifs, sans devoir justifier d'un quelconque intérêt. Partant, la Commission ne peut valablement adhérer à l'argumentation développée par le Ministre des Finances suite à la question parlementaire du Sénateur HATRY du 10 octobre 1997 (Questions et Réponses-Sénat-19 mai 1998, 3816). Pour mémoire, selon cette argumentation : «le dossier fiscal n'est «consultable» qu'à partir du moment où un avis de rectification ou un avis d'imposition est envoyé».

Cette position restreint indûment le champ d'application de la loi du 11 avril 1994 et ne peut être retenue. En effet, il convient de rappeler que la publicité constitue désormais la règle et que chacun a le droit d'obtenir la communication de documents administratifs, sans devoir faire preuve d'un intérêt. Les documents fiscaux n'échappent pas à cette règle et constituent des documents administratifs communicables. Il s'ensuit qu'un contribuable a en principe le droit de consulter et de lever copie de son dossier fiscal, ce droit n'étant nullement subordonné à l'envoi d'un avis de rectification ou d'imposition.

Conformément à l'article 32 de la Constitution, la loi du 11 avril 1994 prévoit une exception à ce principe. Ainsi, aux termes de l'article 4, alinéa 2, de la loi précitée, le demandeur qui souhaite avoir accès à un document à caractère personnel doit justifier d'un intérêt. L'article 1er, alinéa 2, 3°, de la loi du 11 avril 1994 définit clairement ce qu'il faut entendre par document à caractère personnel. Il n'appartient pas à l'administration fiscale d'étendre ou de restreindre cette définition.

Qu'à supposer que le dossier fiscal contienne des documents à caractère personnel, la Commission estime que le demandeur justifie pleinement de l'intérêt requis. Le Conseil d'Etat a, dans un arrêt du 9 février 1998, n° 71.688, B.A.T.C., considéré que le contribuable justifie de l'intérêt requis dès lors que le refus de communication de son dossier fiscal entraîne dans son chef un dommage. Ce dommage consiste dans la méconnaissance de la finalité du droit fondamental d'accès aux documents administratifs.

La circonstance que l'imposition résulte de documents figurant, à l'origine, dans un dossier judiciaire que l'administration a été autorisée à consulter ne constitue pas, selon la jurisprudence du Conseil d'Etat, (arrêt du 18 juin 1997, n° 66.860, MATAGNE) un motif valable pour refuser la communication. L'autorité

administrative ne peut, en effet, soustraire à la publicité les pièces sur lesquelles elle se fonde pour déterminer la situation fiscale du contribuable. Il est fait, à ce propos, référence au considérant suivant de l'arrêt MATAGNE : «(...) S'il est vrai que les documents dont la communication est sollicitée figuraient à l'origine dans un dossier répressif dont l'administration a été autorisée à prendre connaissance, ils ont été ultérieurement versés dans un dossier purement fiscal; que celui-ci n'a et ne peut avoir pour objet que l'établissement de l'impôt (,et) ne contient normalement pas de documents afférents à la recherche ou à la poursuite de faits punissables dont l'article 6, § 1^{er}, de la loi autorise à refuser la communication; qu'à supposer que des traces de leur fonction première y figurent, il était loisible à l'administration de les omettre de la partie communiquée; qu'une telle façon de procéder ne porte nullement atteinte au principe de la séparation des pouvoirs ». Les pièces qui portent encore la trace de leur fonction première, peuvent être soustraites à la publicité. Il incombe à l'administration de démontrer, in concreto, en quoi, l'intérêt de la publicité ne l'emporte pas sur la poursuite ou la recherche de faits punissables (article 6, §.1^{er}, 5°, de la loi du 11 avril 1994).

Depuis l'arrêt MATAGNE, la Commission s'est alignée sur la jurisprudence dégagée par le Conseil d'Etat. Elle estime que les pièces provenant d'un dossier judiciaire, versées ultérieurement dans un dossier fiscal et sur lesquelles, l'administration s'appuie pour déterminer l'impôt dû doivent, en principe, être communiquées au contribuable à moins de pouvoir invoquer une des exceptions visées à l'article 6 de la loi du 11 avril 1994.

La Commission considère que l'intérêt économique ou financier fédéral, la monnaie ou le crédit public recouvrent également l'intérêt fiscal. Cet intérêt peut, par conséquent, être invoqué par l'administration, moyennant une mise en balance des intérêts en présence. Ainsi, si l'administration fiscale entend s'opposer à la communication, elle doit démontrer, in concreto, que la divulgation précoce de pièces faisant état d'indices de fraude fiscale dans le chef du contribuable est susceptible d'hypothéquer le contrôle de ces données, l'intéressé pouvant être tenté de s'organiser en vue d'entraver l'examen de sa situation fiscale.

Enfin, la Commission tient à préciser que le fait pour le contribuable d'exercer son droit d'accès, n'implique pas, ipso facto, une prolongation du délai qui lui est imparti en vue de répondre à la demande de renseignements dont il fait l'objet. Ce délai est, en effet, régi par la législation fiscale, et non par la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration. La Commission n'a pas d'autres compétences que celles qui lui sont conférées par la loi précitée ainsi que par la loi du 12 novembre 1997 relative à la publicité dans les provinces et les communes. Elle n'est, dès lors, pas habilitée à se prononcer sur des questions touchant à l'interprétation ou encore à l'application de la législation fiscale.”.

Cet avis est notifié aux requérants et à la partie adverse, laquelle est invitée, “en application de l'article 8, § 2, alinéa 3 de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, de communiquer (à la Commission) (sa) décision d'approbation ou de refus de la demande de reconsidération.”.

7. Le 22 décembre 1999, le service de contrôle des contributions directes d'Uccle 2 répond ce qui suit à la Commission d'accès aux documents administratifs :

“ En application de l'article 8, §2, alinéa 3, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, veuillez trouver notre décision de refus de la demande de reconsidération pour les raisons mises en exergue ci-après.

L'article 6, § 1er, 6° de la loi du 11 avril 1994 permet à l'autorité administrative fédérale ou non fédérale de rejeter la demande de consultation, d'explication ou de communication sous forme de copie d'un document administratif si elle constate que l'intérêt de la publicité ne l'emporte pas sur la protection de l'intérêt économique ou financier fédéral, la monnaie ou le crédit public.

Dans le J/CTB/96/133, (...) la Commission est d'avis qu'il ressort clairement des travaux préparatoires de la loi que l'intérêt fiscal fédéral, bien qu'il ne soit pas mentionné explicitement, est sans conteste bien contenu dans la phrase : intérêt économique ou financier fédéral, la monnaie ou le crédit public (...).

Dans son avis n° 95/58 du 18/09/1995, la Commission a également précisé que la communication peut être refusée sur la base de l'exception énoncée à l'article 6 pour les documents que le fisc obtient lors de l'exercice de sa compétence d'investigation, mais que cette façon d'agir n'est pas applicable à chaque cas.

Dans cette affaire, nous tenons à apporter les précisions suivantes :

- lors des traitements des dossiers fiscaux compris dans l'affaire K Luxembourg, il est fréquemment apparu que de nombreux contribuables sont venus présenter des comptes dont l'Administration fiscale n'avait pas connaissance via les informations issues du dossier judiciaire. Ces comptes bancaires n'auraient peut-être pas été divulgués à l'Administration fiscale si ces contribuables avaient demandé l'accès aux documents issus du dossier répressif. Il est évident que la publicité du dossier fiscal ne permettrait plus à l'Administration de sauvegarder correctement les intérêts fiscaux fédéraux, l'impôt ne pouvant dès lors plus être correctement établi;
- comme vous n'êtes pas sans le savoir depuis l'exercice d'imposition 1997 - revenus 1996, les contribuables sont invités à mentionner les comptes bancaires qu'ils détiendraient à l'étranger. Dans le cas qui nous interpelle, je tiens apporter (sic) à votre connaissance que le contribuable a clairement manifesté ne pas posséder des comptes étrangers puisqu'il a apposé le mot "néant" au regard de cette rubrique ou barré celle-ci.

Ces éléments de fait laissent manifestement présumer que l'intéressé est tenté de s'organiser en vue d'entraver l'examen de sa situation fiscale et en conséquence éluder l'impôt dont il est redevable.

Il est également regrettable que la loi du 11 avril 1999 soit considérée par certains contribuables comme "un moyen" pour retarder les investigations (permettant peut-être une prescription) ou de prolongation de délai de réponse à une demande de renseignements, d'un avis de rectification ou une imposition d'office. Comme vous l'avez clairement souligné dans votre courrier sous rubrique, ces délais sont, en effet, régis par la législation fiscale et non par la loi du 11 avril 1994 sur la publicité de l'Administration Fiscale.”.

Cette décision de refus de la demande de reconsidération n'est pas communiquée aux requérants dans le délai de quinze jours prévu par l'article 8, §2, alinéa 3, de la loi du 11 avril 1994 précitée.

8. Le 2 mars 2000, le conseil des requérants indique à la partie adverse qu'il a appris lors d'un entretien avec un membre de ses services que le refus d'accès au dossier fiscal était maintenu, que ce refus est illégal et qu'il demande à ce qu'il soit statué sur la demande de reconsidération du 17 novembre 1999.
9. Le 17 mars 2000, le service des contributions directes d'Uccle 2, en réponse à la lettre du 2 mars 2000, écrit aux requérants ce qui suit:

“ J'ai l'honneur de vous informer que la Commission d'accès aux documents administratifs a interrogé l'Administration en date du 13 décembre 1999, quant à une éventuelle possibilité de reconsidération de sa position quant à la consultation de votre dossier fiscal.

Il fut répondu, de manière motivée, le 22 décembre suivant à cette Commission que l'autorité administrative fédérale maintenait sa manière de voir dans le cadre de ce dossier. L'article 8, par. 2, 3ème alinéa de la loi relative à la publicité de l'administration, du 11 avril 1994, précise que l'autorité administrative fédérale communique sa décision d'approbation ou de refus de la demande de reconsidération au demandeur dans un délai de quinze jours de la réception de l'avis ou de l'écoulement du délai dans lequel l'avis devait être communiqué. En cas d'absence de communication dans le délai prescrit, l'autorité est réputée avoir rejeté la demande.(...).”.

Il s'agit de l'acte attaqué;

Considérant que la partie adverse soulève une exception d'irrecevabilité manifeste du recours au motif que celui-ci aurait été introduit au-delà du délai de soixante jours; qu'elle soutient que ce délai commence à courir le lendemain de la réception de la décision explicite de refus de la demande de reconsidération ou, en cas de décision implicite de refus, le jour qui suit l'écoulement du délai de quinze jours attribué à l'autorité administrative pour statuer après la réception de l'avis de la Commission d'accès aux documents administratifs; qu'elle expose qu'en l'espèce, à la suite de la communication le 13 décembre 1999 de l'avis de la Commission d'accès aux documents administratifs, elle a informé le 22 décembre 1999 cette Commission de sa décision de refus sans en informer toutefois les requérants de sorte que, le 28 décembre 1999, elle était réputée avoir rejeté la demande de reconsidération, que c'est à partir de cette date que le délai de recours de cette décision implicite de rejet a commencé à courir pour venir à échéance le 25 février 2000, qu'il ne peut être question d'une “décision” prise le 17 mars 2000 mais d'une simple confirmation de la décision implicite de rejet du 28 décembre 1999, que le Conseil d'Etat ne peut annuler les actes confirmatifs car cela reviendrait à contourner la règle légale du délai de prescription établie afin d'assurer la stabilité des situations juridiques et qu'on peut s'interroger sur la valeur juridique de la lettre du 17 mars 2000 qui n'est revêtue d'aucune signature;

Considérant que les requérants répliquent, en substance, qu'ils ont dirigé leur recours contre la décision du 17 mars 2000, qu'il n'appartient pas à la partie adverse de modifier la portée réelle du recours et la décision attaquée par celui-ci, que le seul fait que la décision du 17 mars 2000 ne soit pas signée n'entraîne pas l'irrecevabilité manifeste du recours et que tant le refus implicite que l'acte attaqué violent, à défaut d'avoir indiqué les voies de recours, l'article 2, 4°, de la loi du 11 avril 1994 précitée en sorte que le délai de recours n'a pas commencé à courir;

Considérant que l'article 8, §2, alinéa 3, de la loi du 11 avril 1994 dispose que "l'autorité administrative fédérale communique sa décision d'approbation ou de refus de la demande de reconsidération au demandeur et à la Commission dans un délai de quinze jours de la réception de l'avis ou de l'écoulement du délai dans lequel l'avis devait être communiqué. En cas d'absence de communication dans le délai prescrit, l'autorité est réputée avoir rejeté la demande.";

Considérant que le recours se donne pour objet "la décision prise le 17 mars 2000 par l'Administration des contributions directes (...) par laquelle il est refusé à la requérante de donner une suite favorable à sa demande de reconsidération"; que dans sa lettre du 17 mars 2000, la partie adverse avise les requérants de l'existence de deux décisions : d'une part, une décision explicite de refus, laquelle serait motivée et a été communiquée le 22 décembre 1999 à la Commission d'accès aux documents administratifs; d'autre part, le rappel de l'article 8, §2, alinéa 3, de la loi du 11 avril 1994, dont il faut déduire l'existence d'une décision implicite de refus; que ce faisant, la partie adverse a induit en erreur les requérants sur la suite qu'elle avait réservée à l'avis du 13 décembre 1999 de la Commission d'accès aux documents administratifs;

Qu'en effet, il ressort du dossier administratif qu'après l'avis émis le 13 décembre 1999 par la Commission d'accès aux documents administratifs, le service de contrôle des contributions directes d'Uccle 2 a statué explicitement sur la demande de reconsidération introduite par les requérants et que le 22 décembre 1999, ce même service a informé la seule Commission d'accès de la teneur de sa décision explicite de refus; qu'une demande de reconsidération ne peut toutefois donner lieu qu'à une seule décision qui doit être communiquée dans les mêmes termes à ses deux destinataires; qu'il s'ensuit qu'il n'y a d'autre décision que celle prise explicitement le 22 décembre 1999 par la partie adverse;

Que la partie adverse ne peut tirer argument de l'absence de communication par ses services de sa décision explicite de refus aux requérants pour conclure à

l'existence d'une décision implicite de refus à leur égard; qu'en effet l'article 8, §2, alinéa 3, de la loi du 11 avril 1994 impose à l'autorité administrative fédérale concernée de communiquer sa décision explicite "au demandeur et à la Commission" sans ouvrir la possibilité de ne la communiquer qu'à un seul de ces deux destinataires; que dès lors que la décision est communiquée à l'un des deux destinataires précitées, elle doit l'être aux deux, sous peine sinon de permettre, à l'instar de la partie adverse, aux autorités administratives fédérales de mettre en oeuvre à l'égard d'un seul des deux destinataires le mécanisme légal conduisant à l'existence d'une décision implicite de refus, l'autre destinataire étant pour sa part informé de l'existence et de la teneur d'une décision explicite de refus; qu'en agissant de la sorte, la partie adverse a violé l'article 8, §2, alinéa 3, de la loi du 11 avril 1994;

Considérant que l'existence de la décision du 22 décembre 1999 a été portée à la connaissance des requérants pour la première fois par la lettre du 17 mars 2000 de la partie adverse; qu'indépendamment du fait que cette notification ne contient pas les indications requises par l'article 2, 4°, de la loi du 11 avril 1994 et par l'article 19, alinéa 2, des lois coordonnées sur le Conseil d'Etat, il suffit de constater que le recours vise la décision de la partie adverse refusant aux requérants de donner une suite favorable à leur demande de reconsidération; que la mention, dans l'objet du recours, de la date du 17 mars 2000 comme date d'adoption de cette décision, et non du 22 décembre 1999, résulte d'une confusion sans conséquence sur la recevabilité du recours et qui peut s'expliquer par le contenu à tout le moins ambigu de la lettre du 17 mars 2000 de la partie adverse; que, pour le surplus, le recours introduit le 19 avril 2000 l'est dans les soixante jours de la réception de la lettre du 17 mars 2000; qu'il est donc recevable;

Considérant que l'auditeur rapporteur n'a pas examiné le moyen unique de la requête; qu'il y a lieu de poursuivre l'instruction du dossier et d'ordonner le dépôt d'un rapport complémentaire;

D E C I D E :

Article 1^{er}.

Les débats sont rouverts.

Article 2.

Le membre de l'auditorat désigné par M. l'auditeur général est chargé de poursuivre l'instruction de la cause et de rédiger un rapport complémentaire.

Article 3.

Les dépens sont réservés.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique, le douze décembre deux mille trois par:

M. LEROY,	président de chambre,
M. NIHOUL,	conseiller d'Etat,
Mme BAGUET,	conseiller d'Etat,
Mme ROBA,	greffier.

Le Greffier,

Le Président,

N. ROBA.

M. LEROY.