CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

A R R Ê T

n° 215.118 du 13 septembre 2011

A. 200.558/XV-1551

En cause : **XXXX**,
XXXX,

ayant élu domicile chez
Mes A. VANDAELE et H. VANDERMEERSCH, avocats,
avenue Louise 99
1050 Bruxelles,

contre :

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

LE PRÉSIDENT F.F. DE LA XV^e CHAMBRE SIÉGEANT EN RÉFÉRÉ,

Vu la requête unique introduite le 10 juin 2011 par XXXX et XXXX, en tant qu'elle tend à la suspension de l'exécution de « la décision du 11 avril 2011 du SPF Finances, 6e Inspection Spéciale des impôts de Bruxelles, adoptée par Monsieur l'Inspecteur principal – chef de service, Daniel Plaskie, par laquelle la partie adverse, après reconsidération, continue à refuser partiellement de communiquer aux parties requérantes le dossier fiscal établi à leur charge, plus particulièrement en ce qui concerne la communication de renseignements qui ont été communiqués à l'Inspection Spéciale des impôts par l'administration fiscale française »;

Vu le dossier administratif et la note d'observations déposés par la partie adverse;

Vu le rapport de M. D. DELVAX, auditeur au Conseil d'État;

Vu l'ordonnance du 9 août 2011 fixant l'affaire à l'audience du 8 septembre 2011 à 14 heures;

Vu la notification aux parties du rapport et de l'avis de fixation à l'audience;

Entendu, en son rapport, M. Ph. QUERTAINMONT, conseiller d'État, président de chambre f.f.;

Entendu, en leurs observations, Mes A. VANDAELE et E. SLAUTSKY, avocats, comparaissant pour les parties requérantes, et M. F. GROBELNY, inspecteur d'administration fiscale, comparaissant pour la partie adverse;

Entendu, en son avis conforme, M. D. DELVAX, 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 l'examen de la demande de suspension se présentent ainsi qu'il suit :

1. Par un courrier recommandé daté du 7 janvier 2011, les services de la partie adverse, en l'occurrence la 6e Inspection spéciale des impôts de Bruxelles, informent les requérants qu'ils ont constaté que des pratiques irrégulières se seraient produites dans leur chef pour les exercices d'imposition 2006 à 2010, et que l'administration fiscale est autorisée en vertu de l'article 333, 3e alinéa, du Code des impôts sur les revenus 1992 à procéder à des investigations.
Cette notification se fonde sur les éléments suivants :

> « En date du 7 juillet 2010, l'administration fiscale française a communiqué des renseignements à l'Administration belge de l'Inspection spéciale des impôts en application de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique le 10.3.1964 et la Directive européenne 77/799/CEE du 19.12.1977.
> De ces informations il ressort que vous êtes renseigné(e) comme étant titulaire, ayant droit, bénéficiaire économique ou mandataire, de un ou plusieurs comptes bancaires dont le code IBAN commence par les lettres "CH" (Suisse).
> En conséquence, l'administration fiscale peut présumer que vous avez perçu des revenus d'origine étrangère.
> Or, nous avons constaté que pour les exercices d'imposition 2006 à 2010 vous n'aviez pas déclaré de revenus d'origine étrangère en matière d'impôt des personnes physiques.
> En application de l'article 333, 3e al. CIR 92, la constatation de telles pratiques irrégulières permet à l'administration fiscale de procéder à des investigations dans le délai supplémentaire de quatre ans après l'expiration du délai de trois ans prenant cours le 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû.
> La présente vaut notification préalable prescrite par cette disposition précitée du CIR 92 ».

2. Le 10 janvier 2011, les services de la partie adverse adressent également aux requérants une demande de renseignements fondée sur l'article 316 du CIR 92.
Ce questionnaire concerne les déclarations des requérants à l'impôt sur les revenus pour les exercices d'imposition 2006 à 2011 et il leur est notamment demandé quel(s) compte(s) ils détiennent ou ont détenu en qualité de titulaire, ayant droit, bénéficiaire économique ou mandataire auprès d'une institution bancaire, de change, de crédit ou d'épargne étrangère, et quelle est la situation actuelle de ces comptes.
Les requérants sont invités à renseigner pour chaque attribution de revenus et par compte, la date, le montant et la nature. Il leur est également demandé, s'ils estiment que certains des revenus ainsi mentionnés ne sont pas taxables, d'en fournir la motivation.

3. Le 9 février 2011, les requérants, par l'intermédiaire de leurs précédents avocats, adressent aux services de l'Inspection spéciale des impôts de Bruxelles une demande d'accès au dossier fiscal, afin de leur permettre de répondre de manière adéquate et en connaissance de cause à la demande de renseignements du 10 janvier 2011.
Cette demande se fonde sur les dispositions de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration et développe les considérations suivantes :

> « […]
> Nos clients ignorent de quels renseignements ou de quelles informations (dont vous avez fait mention dans la lettre enregistrée du 7 janvier 2011) votre Administration disposerait.
> Le courrier recommandé du 7 janvier 2011 ne contient aucun élément concret et/ou précis de ce qui ressortirait de ces informations acquises. Au contraire, la lettre recommandée du 7 janvier 2011 se limite à une description générale de quelques éventuelles hypothèses, sur base desquelles l'Administration fiscale estime pouvoir présumer que nos clients auraient perçu des revenus d'origine étrangère qui n'auraient pas été déclarés.
> Dès lors l'Administration ne notifie nullement de manière précise les indices de fraude qui existeraient en ce qui concerne monsieur XXXX et madame XXXX pour la période considérée par cette lettre recommandée du 7 janvier 2011.
> […]
> Sur base du droit de la publicité de l'administration, consigné et ancré dans la Constitution, et en vertu des dispositions de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, nous vous demandons, au nom de nos clients, d'autoriser la consultation du dossier fiscal intégral. À cette occasion nous solliciterons éventuellement la remise d'une copie de certains documents.
> Sous l'angle des principes de bonne administration il apparaît qu'une autorité fiscale est tenue à offrir une transparence totale en ce qui concerne la validité de ses actes et de son action. Toute appréciation quant à la validité de la notification du 7 janvier 2011 et de la demande de renseignements du 10 janvier 2011 est rendue impossible pour le contribuable, tant que celui-ci n'a pas pu avoir accès au dossier intégral.
> […] ».

4. Le 24 février suivant, les services de l'Inspection spéciale des impôts de Bruxelles répondent aux précédents avocats des requérants que la consultation de l'intégralité de leur dossier fiscal est refusée.

Ce refus se fonde sur l'argumentation suivante :

> « […]
> L'Administration est d'avis que la consultation, ainsi que la communication sous forme de copie, de renseignements communiqués par l'Administration française doit être refusée sur base de l'article 6, § 2, 2° de la Loi relative à la publicité de l'administration du 11 avril 1994.
> Conformément aux dispositions de cet article, la demande de consultation, d'explication ou de communication sous forme de copie d'un document administratif doit être rejetée si la publication du document administratif porte atteinte à une obligation de secret instaurée par la loi. L'obligation de secret instaurée par la loi, à laquelle il est référé dans la loi précitée, concerne, entre autres, celle visée à l'article 28*quinquies* du Code d'instruction criminelle. L'article 28*quinquies*, § 1, du Code d'instruction criminelle stipule que sauf les exceptions prévues par la loi, l'information est secrète.
> Toute personne qui est appelée à prêter son concours professionnel à l'information est tenue au secret. Celui qui viole ce secret est puni des peines prévues à l'article 458 du Code pénal.
> Les renseignements, dont question, font partie de l'information ouverte auprès des parquets d'Anvers et de Bruxelles sous les numéros de notice respectifs XXXX et XXXX.
> Dans le cadre de l'information en cours, nous nous référons dès lors à l'obligation de secret instaurée par l'article 28*quinquies*, § 1, du Code d'instruction criminelle.
> Lesdits parquets ont ouvert leur information sur base des renseignements reçus de l'Administration. Le parquet de Bruxelles a demandé en communication les renseignements par apostille du 25 août 2010 de la part du procureur P. Gérard, le parquet d'Anvers par apostille du 2 septembre 2010 de la part du procureur P. Van Calster.
> Nous invoquons dès lors l'exception de caractère absolue par laquelle nous devons rejeter la demande de consultation, d'explication ou de communication sous forme de copie d'un document administratif, telle qu'elle résulte de l'article 6, § 2, 2° de la Loi relative à la publicité de l'administration du 11 avril 1994.
> La consultation et la communication sous forme de copie des renseignements provenant de France vous sont dès lors refusées. Pour le reste, la consultation et la communication sous forme de copie vous sont autorisées.
> […] ».

5. Le 7 mars 2011, les précédents avocats des requérants adressent aux services de la partie adverse une demande de reconsidération du refus de consultation du dossier fiscal intégral, demande visée à l'article 8, § 2, de la loi du 11 avril 1994.

Cette demande précise qu'elle concerne spécifiquement l'accès aux informations fournies par l'administration fiscale française et développe longuement les arguments suivants :

« 1. La demande de consultation et de communication sous forme de copie concerne le dossier fiscal intégral au nom de nos clients, et plus particulièrement les renseignements et informations que l'administration fiscale française a communiqué(s) à l'administration belge de l'ISI.
L'obligation de secret prévue à l'article 28*quinquies*, § 1, al. 2 du Code d'Instruction Criminelle ne concerne que les informations des Parquets de Bruxelles et d'Anvers et donc les dossiers pénales (*sic*) constitués dans le cadre de ces informations.
Ainsi l'obligation de secret prévue à l'article 28*quinquies*, § 1, al. 2 du Code d'Instruction Criminelle ne peut nullement s'étendre au dossier fiscal intégral de nos clients tenu par votre administration.
Pour cette raison la décision de rejet du 24 février 2011 est incorrecte.

2. La demande de consultation et de communication sous forme de copie concerne bien entendu essentiellement les renseignements et informations que votre administration a obtenu(s) de l'administration fiscale française. Ce sont en effet ces renseignements et informations qui forment la base aussi bien de votre lettre recommandée du 7 janvier 2011 que de votre lettre recommandée du 10 janvier 2011.
Dans votre courrier recommandé du 7 janvier 2011 vous avez explicitement confirmé que votre administration a obtenu ces renseignements et informations directement de l'administration fiscale française.
Il ne s'agit donc nullement de renseignements ou informations qui auraient été réunis dans le cadre d'une information par le Parquet ou par la Police Judiciaire Fédérale et qui ensuite seraient arrivés dans le dossier fiscal de nos clients, bien au contraire.
Aussi pour cette raison la décision de rejet du 24 février 2011 est incorrecte.

3. Sur base du droit de la publicité de l'administration, consigné et ancré dans la Constitution, toute obligation de secret fait exception au droit de la publicité de l'administration et pour cette raison toute obligation de secret doit être interprétée de manière restrictive et doit être appréciée de manière concrète.
C'est pourquoi votre administration doit nécessairement prendre en considération l'intention du Législateur quant à l'article 28*quinquies* du Code d'Instruction Criminelle.
Le secret de l'information tend d'une part à éviter que l'information soit contrariée et d'autre part à éviter que de la publicité inutile soit donnée à cette affaire.
La demande de consultation (éventuellement aussi la demande de communication sous forme de copie), qui concerne en substance et particulièrement les renseignements et informations que votre administration a obtenu(s) directement de l'administration fiscale française, est entièrement étrangère non seulement à l'obligation de secret visée à l'article 28*quinquies* du Code d'Instruction Criminelle en tant que telle mais également à ce que le Législateur a cherché à réaliser et à protéger par le secret de l'information visée à l'article 28*quinquies* du Code d'Instruction Criminelle.
Aussi pour cette raison la décision de rejet du 24 février 2011 est incorrecte.

4. Finalement nous devons invoquer que l'obligation de secret visée à l'article 28*quinquies* du Code d'Instruction Criminelle ne peut nullement impliquer ou viser l'administration de l'ISI et/ou ses fonctionnaires.
L'obligation de secret visée à l'article 28*quinquies* du Code d'Instruction Criminelle s'applique - entre autres - aux magistrats des Parquets, officiers de police, greffiers, interprètes, etc. qui sont effectivement appelés à prêter leur concours professionnel à l'information.
En vertu de l'article 463, alinéa 1 CIR92 les fonctionnaires de l'administration de l'ISI ne peuvent être entendus que comme témoins. Il leur est donc interdit de prêter leur concours professionnel à l'information.
Dès lors un fonctionnaire de l'ISI ne peut nullement être considéré comme étant une personne visée à l'article 28*quinquies* du Code d'Instruction Criminelle, qui est tenue au secret dans le cadre d'une information.
Aussi pour cette quatrième raison la décision de rejet du 24 février 2011 est incorrecte.
[..] ».

À la même date du 7 mars, les conseils des requérants adressent une copie de leur demande de reconsidération à la Commission d'accès aux et de réutilisation des documents administratifs, en lui demandant de formuler un avis.

6. En sa séance du 21 mars 2011, la Commission précitée, section publicité de l'administration, émet l'avis n° 2011-37, favorable à la thèse défendue par les requérants, en considérant que l'article 6, § 2, 2°, de la loi du 11 avril 1994 combiné à l'article 28*quinquies*, § 1er, du Code d'Instruction criminelle ne peut valablement être invoqué par l'administration fiscale pour refuser l'accès au dossier administratif.
Sur le bien-fondé de la demande, l'avis est rédigé ainsi qu'il suit :

« L'article 32 de la Constitution et la loi du 11 avril 1994 partent du principe de la publicité de tous les documents administratifs. L'accès ne peut être refusé que si une ou plusieurs exceptions peuvent être invoquées.
La Commission constate que l'ISI de Bruxelles invoque l'article 6, § 2, 2° de la loi du 11 avril 1994 combiné à l'article 28*quinquies*, § 1er, du Code d'Instruction criminelle. L'article 28*quinquies* du Code d'Instruction criminelle a été inséré par l'article 5 de la loi du 12 mars 1998 relative à l'amélioration de la procédure pénale au stade de l'information et de l'instruction. Il ressort de la préparation parlementaire de cette loi (*Doc. Parl.* La Chambre, 1996 - 1997, document n° 857/1, 7 et 26) que cet article introduit explicitement le secret de l'instruction et que cela s'applique tant à l'égard de l'auteur des faits et de la victime qu'à l'égard de tiers et du public. Il a été jugé nécessaire, pour le bon déroulement de l'enquête préliminaire, d'empêcher que la divulgation d'informations résulte en la perte d'éléments de preuve importants et, pour la protection des droits du suspect, d'empêcher que la divulgation d'informations ne puisse conduire à un jugement public entraînant une violation du droit à la présomption d'innocence et au droit au respect de la vie privée. L'information est "l'ensemble des actes destinés à rechercher des infractions, leurs auteurs et les preuves, et à rassembler les éléments utiles à l'exercice de l'action publique" et se déroule sous la direction et

l'autorité du ministère public. Il ressort de la préparation parlementaire que le secret de la phase préparatoire du procès n'est pas absolu et doit être adouci à l'égard de la presse afin de garantir le droit à la liberté d'expression prévu à l'article 10 de la CEDH.
À l'égard du suspect, le principe du caractère secret de la phase préparatoire au procès a pour conséquence qu'il n'est en principe pas impliqué dans les investigations, hormis dans les investigations qui le concernent personnellement et que les résultats de ces investigations ne lui sont pas communiqués. Au cours de cette phase, ni le suspect ni son avocat n'ont le droit de regard dans le dossier pénal.
La Commission estime qu'il n'est pas opportun d'invoquer l'article 6, § 2, 2° de la loi du 11 avril 1994 combiné à l'article 28*quinquies*, § 1er, du Code d'Instruction criminelle pour refuser la consultation. L'article 28*quinquies*, § 1er du Code d'Instruction criminelle stipule que l'information est en principe secrète et que toute personne qui est appelée à prêter son concours professionnel à l'information est tenue au secret de l'enquête. Cette disposition ne s'applique toutefois pas aux fonctionnaires de l'Inspection spéciale des Impôts, étant donné que sur la base de l'article 463, premier alinéa du CIR 92 ceux-ci ne peuvent être entendus que comme témoins. II est dès lors interdit aux fonctionnaires de l'administration fiscale de collaborer activement à l'information ou à l'instruction. Ils ne peuvent pas intervenir à titre d'expert ni participer à des perquisitions, des descentes sur les lieux ou des auditions. (Cour de Cassation, 17 décembre 2008, AR P.2008.0878.F, à consulter sur www.cass.be). Le fait que l'information à laquelle il est demandé accès fasse également l'objet d'une information n'empêche pas qu'il s'agisse toujours d'un document administratif au sens de la loi du 11 avril 1994. À l'article 1er, deuxième alinéa, 2°, de la loi un "document administratif' est en effet décrit comme "toute information, sous quelque forme que ce soit, dont une autorité administrative dispose". L'information et l'instruction sont en effet indépendantes de l'enquête fiscale.
La Commission n'exclut toutefois pas que d'autres motifs d'exception empêchent totalement ou en partie la divulgation des informations.
Tout d'abord, elle souhaite attirer l'attention sur l'article 6, § 1er, 5° de la loi du 11 avril 1994 sur la base duquel une 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 la recherche ou de la poursuite de faits punissables. Ce motif d'exception devrait être invoqué s'il devait apparaître que la publicité peut entraver, voire même rendre impossible, la recherche ou la poursuite de faits punissables. Si tel est le cas, l'ISI doit le démontrer concrètement et cela doit faire l'objet d'une mise en balance des intérêts entre d'une part, l'intérêt général servi par la publicité et d'autre part, l'intérêt protégé.
Ensuite, la Commission souhaite attirer l'attention sur l'article 6, § 1er, 6° de la loi du 11 avril 1994 sur la base duquel une 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 d'un intérêt économique ou financier fédéral, la monnaie ou le crédit public. Il ressort de la pratique d'avis de la Commission et de la jurisprudence du Conseil d'État que l'intérêt fiscal doit être considéré comme faisant partie de l'intérêt économique ou financier fédéral. Dès lors, dans la mesure où la publicité porte préjudice à cet intérêt et où l'intérêt de la

publicité ne l'emporte pas, l'ISI peut, moyennant une motivation concrète et pertinente, refuser la divulgation de ces informations.
II est également possible que le document demandé reprenne des informations portant sur des tiers. Dans ce cas, l'accès à ces informations doit être refusé sur la base de l'article 6, § 2, 1° et sur la base de l'article 6, § 2, 2°. Dans le premier cas, une autorité administrative fédérale ou non-fédérale ne peut pas donner accès aux informations portant sur des tiers si la publicité du document administratif porte préjudice au respect de la vie privée de ces tiers. Dans le deuxième cas, la divulgation d'informations portant sur des tiers doit être refusée en raison d'une obligation de réserve imposée par l'article 337 du CIR 92. Toutefois, ces motifs d'exception ne peuvent pas être invoqués à l'égard des demandeurs dans la mesure où ces informations portent sur leur client.
La Commission souhaite insister sur le fait que, sur la base de l'article 6, § 4 de la loi du 11 avril 1994, toutes les informations contenues dans un document administratif qui n'entrent pas dans la définition d'un motif d'exception doivent être divulguées.
[…] ».

7. Néanmoins, en date du 11 avril 2011, le fonctionnaire compétent des services de l'Inspection spéciale des impôts de Bruxelles informe les requérants qu'il a été décidé de ne pas suivre l'avis de la Commission d'accès aux et de réutilisation des documents administratifs et, par conséquent, de ne pas faire droit à la demande d'accès intégral au dossier fiscal, les renseignements reçus de l'administration fiscale française ne pouvant leur être communiqués.
Cette décision de refus, qui constitue l'acte dont la suspension de l'exécution est demandée au Conseil d'État, est ainsi libellée :

« […]
Vous soutenez que l'administration ne peut invoquer l'exception prévue à l'article 6, § 2, 2° de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration en combinaison avec l'article 28*quinquies*, § 1 du Code d'Instruction Criminelle.
En même temps que votre demande de reconsidération, vous avez introduit une demande d'avis à la Commission d'accès aux et de réutilisation des documents administratifs (ci-après la Commission).
Dans son avis, communiqué à l'Administration le 29/03/2011, la Commission estime que l'article 6, § 2, 2° de la loi du 11 avril 1994 ne peut être invoqué en combinaison avec l'article 28*quinquies*, § 1 du Code d'Instruction Criminelle.
L'administration ne partage pas cette position.
En vertu de l'article 6, § 2, 2° de la loi du 11 avril 1994, la demande de consultation, d'explication ou de communication sous forme de copie d'un document administratif doit être rejetée si la publication du document administratif porte atteinte à une obligation de secret instaurée par la loi.
Cette "obligation de secret instaurée par la loi" concerne, entre autres, celle prévue par l'article 28*quinquies*, § 1 du Code d'Instruction Criminelle.
Cette dernière disposition prévoit en effet que "sauf les exceptions prévues par la loi, l'information est secrète. Toute personne qui est appelée à prêter son concours professionnel à l'information est tenue au secret. Celui qui viole ce secret est puni des peines prévues à l'article 458 du Code pénal."

L'article 28*quinquies*, § 1 a été inséré dans le Code d'Instruction Criminelle par l'article 5 de la loi du 12 mars 1998 (loi Franchimont) relative à l'amélioration de la procédure pénale au stade de l'information et de l'Instruction.
Pour la réforme Franchimont, le secret est un principe de base de l'information et de l'Instruction. Ce principe vise à faire respecter la présomption d'innocence et la vie privée des personnes concernées.
D'autre part, le secret de l'information et de l'instruction a pour but de donner au procureur du Roi et au juge d'instruction une liberté aussi large que possible pour mener leurs investigations de manière unilatérale. Le secret est nécessaire vu qu'une communication prématurée pourrait faire perdre des éléments de preuve importants.
Comme la Commission, vous êtes d'avis que la disposition "Toute personne qui est appelée à prêter son concours professionnel à l'information est tenu au secret" n'est pas applicable aux agents de l'ISI puisque ceux-ci ne peuvent intervenir à titre professionnel dans une information qu'en qualité de témoin comme prévu à l'article 463 du CIR92.
La loi du 4 août 1986, dite Charte du contribuable, applicable à partir du 1er février 1987 a restreint la collaboration des fonctionnaires fiscaux à l'enquête pénale.
L'article 463 du CIR92, inséré par l'article 63 de la loi du 4 août 1986, prévoit que les fonctionnaires des contributions directes et de l'inspection spéciale des impôts ne peuvent être entendus qu'en tant que témoin.
En application de cette modification législative, les fonctionnaires ne peuvent plus intervenir en qualité d'expert ni participer activement aux perquisitions, aux saisies, aux auditions, aux confrontations et aux commissions rogatoires.
Une collaboration n'en reste pas moins possible, même après la loi du 4 août 1986, entre d'une part les autorités judiciaires et d'autre part les fonctionnaires fiscaux.
Dans le cadre de la Charte, les fonctionnaires sont toujours habilités à fournir des renseignements au parquet ou au juge d'instruction et même à leur communiquer le dossier fiscal, ainsi que cela l'a été confirmé à plusieurs reprises dans les travaux préparatoires de la loi du 4 août 1986 (voir Sénat, 310, 1985-1986, n° 2/2°, p. 20 et la Chambre, 576, 1985-1986, n° 7, p. 49 et 102).
L'administration peut, spontanément ou sur demande, fournir au procureur du Roi ou au juge d'instruction toutes les informations ou pièces utiles. La loi du 4 août 1986 n'a rien changé en cette matière (Cass. 29 maart 1994, F.J.F. nr. 94, 200; GOEMINE Ph., Réflexions relatives à la sécurité juridique du contribuable, R.D.P., 1987, 843-904).
L'article 337, 2ème al. CIR 92 prévoit d'ailleurs expressément que les fonctionnaires de l'administration des contributions directes sont autorisés à communiquer, entre autres, aux parquets et aux greffes des cours et de toutes les juridictions, les renseignements qui leur sont nécessaires pour assurer l'exécution des dispositions légales ou réglementaires dont ils sont chargés.
L'administration a prêté son concours professionnel à l'information pénale vu qu'elle a communiqué les renseignements en sa possession aux parquets de Bruxelles et d'Anvers, et cela respectivement à la demande du procureur P. Gérard le 25 août 2010 et du procureur P. Van Calster le 2 septembre 2010.
Ces renseignements font actuellement l'objet d'une information aux parquets d'Anvers et de Bruxelles, respectivement sous les numéros de notice XXXX et XXXX.

L'Administration maintient donc sa position selon laquelle l'accès et la communication sous forme de copie des renseignements en provenance de l'administration fiscale française doit être refusée conformément à l'article 6, § 2, 2° de la loi du 11 avril 1994 combiné à l'article 28*quinquies*, § 1 du Code d'instruction criminel(le).
[…] »;

Considérant que la partie adverse soulève dans sa note d'observations une exception d'irrecevabilité de la demande de suspension; qu'elle fait valoir que l'acte attaqué est une décision de refus, qui ne nécessite aucune mesure d'exécution particulière, de sorte que la demande de suspension n'aurait pas d'objet; qu'elle estime qu'un arrêt de suspension n'accorderait pas aux requérants le droit de consulter les documents souhaités, car à la différence d'un arrêt d'annulation un arrêt de suspension, qui ne porte que sur l'exécution de l'acte, n'obligerait pas la partie adverse à statuer à nouveau sur la demande de reconsidération, de sorte que la suspension n'apporterait aucune satisfaction tangible aux parties requérantes, et que la demande est donc irrecevable;

Considérant que la demande de suspension est l'accessoire de la requête en annulation; qu'en l'absence de disposition législative expresse en sens contraire, l'exécution d'un acte susceptible de faire l'objet d'un recours en annulation est susceptible de suspension; qu'il en va d'autant plus ainsi qu'en l'espèce la partie adverse a précisé dans son courrier du 11 avril 2011 que l'article 8 de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration vous ouvre « le droit d'introduire un recours contre la présente décision conformément aux lois sur le Conseil d'État… »; qu'en cas de suspension de l'exécution de la décision de refus critiquée, les requérants qui introduiraient une nouvelle demande ne pourraient se voir opposer un refus qui méconnaîtrait les motifs soutenant le dispositif de l'arrêt de suspension; qu'enfin, la partie adverse doit, à la suite d'un arrêt de suspension, décider si elle demandera ou non la poursuite de la procédure; qu'il n'est pas exclu qu'à cette occasion elle revoie sa position, ni qu'elle s'abstienne de demander la poursuite de la procédure; qu'il y a dès lors lieu d'admettre que les requérants tireraient un profit de la suspension de l'acte attaqué, quand bien même il n'en découlerait pas automatiquement qu'ils ont le droit d'accéder aux documents demandés; que l'exception d'irrecevabilité soulevée par la partie adverse ne peut être accueillie;

Considérant qu'à l'appui de leur recours en suspension les requérants soulèvent un moyen unique pris de la violation de l'article 32 de la Constitution, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, en particulier de ses articles 4 et 6, § 2, 2°, des articles 2 et 3 de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs, ainsi que du principe de minutie en tant

que principe de bonne administration; qu'en substance, ils estiment que la décision de refus attaquée fait usage à tort de l'exception visée à l'article 6, § 2, 2°, de la loi du 11 avril 1994, en invoquant l'obligation de secret de l'information telle qu'imposée par l'article 28*quinquies*, § 1er, du Code d'instruction criminelle; qu'ils exposent que l'exception visée à l'article 6, § 2, 2°, peut uniquement être appliquée lorsque l'autorité concernée constate à l'issue d'une appréciation *in concreto* que la publicité « porte atteinte » à l'intérêt à protéger et, qu'en l'espèce, l'acte attaqué ne procède pas à une appréciation des raisons pour lesquelles la consultation du dossier fiscal porterait concrètement atteinte au secret de l'information qu'il convient de protéger en vertu de l'article 28*quinquies*, § 1er, du Code d'instruction criminelle; que les requérants soulignent qu'en vertu de l'article 32 de la Constitution et de l'article 4 de la loi du 11 avril 1994, ils disposent du droit fondamental de consulter leur dossier fiscal dès le moment où ils apprennent que des difficultés avec le fisc sont apparues, et que si la partie adverse invoque l'exception « absolue » prévue à l'article 6, § 2, 2°, de la loi du 11 avril 1994 pour laquelle – contrairement à ce qui est prévu pour les exceptions « relatives » de l'article 6, § 1er – aucune balance des intérêts n'est requise, il est cependant nécessaire de nuancer cette distinction entre les exceptions obligatoires absolues et relatives, car cette distinction n'implique pas que les exceptions « absolues » puissent être invoquées de manière absolue, sans que l'administration ne soit tenue à rechercher au préalable, dans le cas d'espèce, si, en autorisant la consultation, il est bel et bien « porté atteinte » à l'intérêt à protéger (*in casu* l'obligation de secret);

Considérant que les requérants exposent ensuite qu'il est donc nécessaire d'examiner la portée et la *ratio legis* du caractère secret de l'information, tel que prévu à l'article 28*quinquies*, § 1er, du Code d'instruction criminelle; qu'à cet égard, ils soutiennent que la partie adverse interprète trop largement le but de l'obligation de secret de l'information prévue à l'article 28*quinquies* et l'applique pour un but distinct non protégé par cet article; qu'ils estiment que la partie adverse a perdu de vue, tout d'abord, la portée matérielle du secret de l'information prévu à l'article 28*quinquies* précité, ce secret concernant uniquement l'information qui est menée par le parquet compétent et en particulier le dossier pénal rassemblé dans le cadre de cette information, alors que la demande d'accès des requérants concerne leur dossier fiscal et plus particulièrement les informations et renseignements que l'administration de l'Inspection spéciale des impôts a reçus de l'administration fiscale française en application de la Convention préventive de la double imposition entre la France et la Belgique; que les requérants ajoutent que la partie adverse perd de vue la portée personnelle limitée du secret de l'information et le fait que l'article 28*quinquies*, § 1er, du Code d'instruction criminelle ne prévoit le secret de l'information que pour « toute personne qui est appelée à prêter son concours professionnel à l'information », alors

que les fonctionnaires de l'Inspection spéciale des impôts ne doivent pas prêter leur concours professionnel à l'information, la collaboration des fonctionnaires fiscaux à l'enquête pénale étant interdite, à peine de nullité de l'acte de procédure conformément à l'article 463, premier alinéa, du C.I.R. 92; que les requérants concluent que l'obligation de secret prévue à l'article 28*quinquies*, § 1er du Code d'instruction criminelle ne concerne par conséquent que les informations qui ont été rassemblées dans le cadre des diverses enquêtes d'information menées lors de l'enquête préliminaire par le parquet et qui par la suite font partie du dossier pénal, en sorte que l'acte attaqué invoque à tort l'article 6, § 2, 2°, de la loi du 11 avril 1994 combiné à l'article 28*quinquies*, § 1er, du Code précité pour leur refuser l'accès à leur dossier fiscal, pour ce qui concerne les renseignements reçus de l'administration fiscale française;

Considérant que la partie adverse, dans sa note d'observations, se réfère à l'acte attaqué, lequel est formellement motivé et expose clairement selon elle les raisons pour lesquelles elle a estimé, s'écartant de l'avis de la Commission d'accès aux et de réutilisation des documents administratifs, que les agents de l'Inspection spéciale des impôts peuvent se prévaloir du secret invoqué; qu'elle souligne, quant à l'appréciation *in concreto* de l'atteinte à une obligation de secret, qu'elle a d'abord opposé une première décision de refus partiel, mais qu'en réponse à la demande de reconsidération et tenant compte de l'avis de la Commission d'accès, elle a davantage explicité sa position; qu'elle ajoute que la décision attaquée doit être lue avec la première décision de refus du 11 février 2011 dont elle constitue tout à la fois la confirmation et l'explicitation, dès lors que l'acte attaqué s'insère dans un échange suivi de correspondances; qu'elle estime qu'il ressort clairement des considérations contenues dans ces deux décisions que les informations fournies par l'administration fiscale française ont suscité l'ouverture de deux dossiers judiciaires aux parquets de Bruxelles et d'Anvers et qu'une communication prématurée pourrait faire perdre des éléments de preuve importants, ce qui constitue l'un des soucis du législateur qui a entendu maintenir le secret de l'information et de l'instruction; que la partie adverse conclut qu'elle a apprécié très concrètement en quoi la publicité de l'administration *in specie* portait atteinte à l'obligation de secret instaurée par le Code d'instruction criminelle;

Considérant que l'article 32 de la Constitution porte que « chacun a le droit de consulter chaque document administratif et de s'en faire remettre copie, sauf dans les cas et conditions fixés par la loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 »; que chacun a intérêt à agir en vue du respect de ce droit fondamental et à contester les refus de consultation qui lui sont opposés;

Considérant que l'article 6, § 2, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration prévoit notamment que :

> « 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 qui lui est adressée en application de la présente loi si la publication du document administratif porte atteinte :
> […]
> 2° à une obligation de secret instaurée par la loi;
> […] »;

que cette exception à une disposition établissant un droit fondamental doit être interprétée restrictivement, et que cette obligation de secret ne pourrait être invoquée systématiquement à l'appui de tout refus de communication d'un dossier fiscal, sans vider le principe de la publicité des actes administratifs de toute portée à l'égard des administrations fiscales, ce qui n'a jamais été l'intention du législateur et irait à l'encontre des objectifs poursuivis par le Constituant; qu'il s'ensuit aussi que chaque chef de refus par l'autorité administrative doit faire l'objet d'une motivation *in concreto*;

Considérant qu'en l'espèce la partie adverse, se fondant sur l'article 6, § 2, 2°, de la loi du 11 avril 1994, refuse de faire droit à la demande d'accès à des informations communiquées par l'administration fiscale française au motif que les services de l'Inspection spéciale des impôts, en ayant transmis ultérieurement ces informations au procureur du Roi, sont désormais tenus par le secret de l'instruction prévu par l'article 28*quinquies*, § 1er, du Code d'instruction criminelle;

Considérant que ce dernier article, inséré dans le Code par l'article 5 de la loi du 12 mars 1998 relative à l'amélioration de la procédure pénale au stade de l'information et de l'instruction, dispose comme suit :

> « Sauf les exceptions prévues par la loi, l'information est secrète. Toute personne qui est appelée à prêter son concours professionnel à l'information est tenue au secret. Celui qui viole ce secret est puni des peines prévues à l'article 458 du Code pénal. »;

Considérant toutefois que l'article 463 du Code des impôts sur les revenus 1992 – inséré dans la partie relative aux sanctions pénales – énonce ce qui suit :

> « Sous peine de nullité de l'acte de procédure, les fonctionnaires de l'administration des contributions directes et de l'administration de l'Inspection spéciale des impôts ne peuvent être entendus que comme témoins.
> [..] »;

qu'à cet égard, la Cour de cassation, dans ses arrêts du 29 mars 1994 et du 17 décembre 2008, a jugé que la disposition de l'article 463 précité implique que les fonctionnaires des administrations fiscales « ne peuvent intervenir à titre d'expert ou participer à des perquisitions, des descentes sur les lieux ou des auditions effectuées par le juge d'instruction, le procureur du Roi ou la police judiciaire », tout en précisant qu' « ils peuvent cependant, ensuite d'une plainte ou dénonciation régulière par un fonctionnaire habilité, communiquer des renseignements au parquet ou au juge d'instruction et même transmettre le dossier fiscal »;

Considérant qu'en raison de cette interdiction d'entendre les fonctionnaires des administrations fiscales autrement que comme témoins, ces fonctionnaires ne peuvent collaborer activement à l'information ou à l'instruction et ne peuvent être réputés, lorsqu'ils transmettent des informations au procureur du Roi, accomplir un acte participant à l'information judiciaire; que partant, ils ne peuvent être tenus au secret de cette information, l'obligation du secret de l'information concernant les magistrats du ministère public, les employés du parquet, les membres des corps de police, les experts désignés par le parquet, …, mais non les témoins; que la circonstance que les informations obtenues par l'administration belge de l'administration fiscale française et auxquelles les requérants demandent à avoir accès, fassent également l'objet d'une information judiciaire, n'empêche pas qu'il s'agisse toujours de « documents administratifs » au sens de la loi du 11 avril 1994; qu'il en découle également qu'en soutenant qu'en raison de la communication au procureur du Roi des informations transmises par l'administration fiscale française, les fonctionnaires de l'Inspection spéciale des impôts auraient participé à l'information judiciaire diligentée par le parquet et seraient par là tenus au secret de l'information, la partie adverse a fait une interprétation erronée des articles 463 du C.I.R. 92 et 28*quinquies* du Code d'instruction criminelle et, par voie de conséquence, a violé l'article 6, § 2, 2°, de la loi du 11 avril 1994; que le moyen unique invoqué à l'appui de la demande de suspension est à ce point de vue sérieux;

Considérant qu'au titre du risque de préjudice grave et difficilement réparable que leur occasionnerait l'exécution immédiate de l'acte attaqué, les parties requérantes font valoir qu'elles « sont confrontées à une situation qui porte gravement atteinte à leurs droits de la défense ainsi qu'à d'autres droits fondamentaux dont elles disposent, et plus particulièrement, à leur droit à la publicité de l'administration »; que concrètement, les requérants indiquent :
- qu'à défaut d'avoir accès aux pièces pertinentes de leur dossier, ils sont incapables d'évaluer leur situation fiscale, sur la base de laquelle ils devraient pouvoir organiser leur défense de façon adéquate; ils précisent qu'ils étaient, en vertu de l'article 316 du C.I.R. 92, tenus de répondre dans le mois au courrier qui leur a été adressé le 10

janvier 2011, que la partie adverse les a informés de l'existence d' « indices de fraude fiscale » dans leur chef, sans cependant mentionner de quels « indices » il s'agirait, et que le seul fait d'être ou non « titulaire, ayant droit, bénéficiaire économique ou mandataire » d'un compte en banque étranger ne constitue en soi aucune indication du fait de recevoir ou non, des revenus de l'étranger;
- qu'en raison de l'acte attaqué, ils ne sont aucunement en mesure d'anticiper au plus tôt un éventuel avis rectificatif de la déclaration conformément à l'article 346 du C.I.R. 92 ou d'anticiper une éventuelle taxation d'office conformément à l'article 351 du C.I.R. 92; les requérants précisent que ce dernier article prévoit la possibilité pour l'administration de procéder à une taxation d'office, à charge pour les requérants de faire valoir leurs observations par écrit, dans un délai d'un mois à compter de l'envoi de l'avis rectificatif, à nouveau sans avoir la possibilité d'accès à leur dossier fiscal et alors qu'aucun élément n'indique que la partie adverse pourrait modifier son attitude à cet égard dans le futur;
- que, le cas échéant, dans une phase ultérieure – après qu'une taxation d'office ait été imposée – ils ne seront pas davantage en position pour évaluer l'utilité ou non d'un éventuel recours administratif;

Considérant que les requérants font en outre valoir que la violation de leurs droits de la défense implique un préjudice grave, vu que cette violation peut provoquer un dommage par un supplément d'imposition, des intérêts de retard et augmentations d'impôts à leur charge, qui peut être évité dans le cas où ils auraient la possibilité de consulter leur dossier fiscal de manière utile; qu'ils ajoutent que la seule violation des droits de la défense en raison d'un refus d'accès au dossier fiscal est d'ailleurs en soi un préjudice grave, qui concerne l'essence même de la méconnaissance de la finalité du droit d'accès aux documents administratifs, droit protégé par la Constitution;

Considérant que la partie adverse, dans sa note d'observations, reprend notamment l'argumentation déjà exposée à l'appui de l'exception d'irrecevabilité de la demande de suspension qu'elle avait soulevée précédemment; qu'elle souligne que les requérants se méprennent sur les effets qu'aurait un arrêt de suspension, étant donné que dans ce cas seule l'exécution de l'acte attaqué est suspendue, l'acte en lui-même existant toujours tant qu'aucune annulation n'est intervenue, en sorte qu'en cas de suspension elle n'aura nullement l'obligation de reprendre position; que la partie adverse expose que dans une hypothèse comme celle faisant l'objet du présent recours, « croire qu'un arrêt de suspension l'amènera à revoir sa copie relève de la pure hypothèse, la question étant de principe et méritant assurément que le Conseil d'État la traite au fond »; qu'elle en déduit qu'un arrêt de suspension ne permettrait pas de lever le risque de préjudice grave difficilement réparable invoqué par les

requérants, à supposer ce risque de préjudice établi, et qu'en tout état de cause le raisonnement des requérants concernant l'effet « éducatif » utile d'un arrêt de suspension prononcé vis-à-vis d'une décision de refus d'accès aux documents administratifs, en soi, ne démontre nullement l'existence d'un risque de préjudice grave et difficilement réparable;

Considérant que la partie adverse ajoute, quant aux droits de la défense, à l'avis de rectification et à l'imposition d'office, qu'il est inexact que le refus d'accès des requérants à la totalité de leur dossier fiscal relève de la violation des droits de la défense; qu'elle expose que le principe du respect des droits de la défense impose à l'administration de permettre à l'administré de se défendre utilement lorsqu'elle envisage de prendre une mesure à caractère punitif à l'égard de ce dernier, et que force est de constater qu'en l'espèce, à ce stade de la procédure, il n'est nullement question d'une quelconque mesure à caractère punitif, les requérants ayant actuellement reçu une notification prévue à l'article 333, alinéa 3, du C.I.R. 92 (notification d'indices de fraude fiscale ouvrant le délai supplémentaire d'investigations de quatre ans) ainsi qu'une demande de renseignements concernant des comptes qu'ils détiendraient auprès d'une institution bancaire étrangère, en sorte qu'il n'y aurait lieu à application des droits de la défense qu'à partir du moment où une décision défavorable au contribuable serait prise, *quod non est in casu*; qu'elle indique, quant au risque de taxation d'office, que celui-ci ne résulte aucunement de la décision attaquée et que s'il y a taxation d'office, ce n'est pas parce que l'accès à l'intégralité de leur dossier fiscal a été refusé aux requérants mais parce que ceux-ci se sont abstenus de répondre à la demande de renseignements dans le délai requis;

Considérant que la partie adverse estime enfin que le préjudice résultant d'un supplément d'imposition, des intérêts de retard et augmentations d'impôts est d'ordre financier et ne peut dès lors être considéré comme grave et difficilement réparable en l'absence de circonstances particulières explicitées dans la requête unique; que, pour répondre à l'allégation des requérants selon laquelle le refus d'accès à la pièce émanant de l'autorité fiscale française provoque un préjudice grave et difficilement réparable en ce sens qu'il ne leur est ainsi pas permis d'évaluer leur propre situation en connaissance de cause, la partie adverse souligne que les intéressés connaissent mieux que l'administration fiscale leur propre situation, l'administration étant précisément contrainte de leur demander des informations complémentaires;

Considérant qu'il ressort du contexte du dossier et des courriers adressés aux requérants – spécialement la lettre du 7 janvier 2011 les informant qu'il a été constaté que des pratiques irrégulières se seraient produites dans leur chef pour les

exercices d'imposition 2006 à 2010, ainsi que la demande fondée sur l'article 316 du C.I.R. 92 qui leur a été adressée le 10 janvier suivant – qu'ils sont actuellement dans l'impossibilité de déterminer la position à adopter au regard des investigations et de la demande de renseignements formulée par la partie adverse; qu'il y a également lieu de constater, au vu de la position adoptée par la partie adverse, qu'aussi longtemps que l'information judiciaire se poursuivra, l'accès intégral à leur dossier fiscal risque d'être refusé aux requérants;

Considérant que l'impossibilité pour un contribuable d'évaluer sa situation fiscale en connaissance de cause, faute d'accès à l'intégralité de son dossier administratif, en particulier afin de juger si l'introduction d'une réclamation contre l'imposition contestée pourrait être utile, constitue un préjudice qui concerne l'essence même de la méconnaissance de la finalité du droit d'accès aux documents administratifs, protégé par la Constitution; qu'à ce titre, un tel préjudice doit être considéré comme grave; que s'il est vrai, comme le souligne la partie adverse, qu'à l'heure actuelle aucune décision formalisée n'a été prise à l'égard des requérants concernant d'éventuels suppléments d'imposition ou des amendes fiscales, et que si un préjudice financier est par nature réparable, il apparaît néanmoins que les investigations menées par l'Inspection spéciale des impôts en rapport avec des pratiques irrégulières qui se seraient produites dans le chef des requérants, nécessitent que ceux-ci aient, dès ce stade, accès à toutes les pièces utiles se trouvant en possession de l'administration et qui ont trait à leur situation fiscale personnelle; que la circonstance qu'une décision leur refuse cet accès constitue un préjudice grave qui ne peut être réparé que par la suspension de l'exécution de cette décision;

Considérant qu'il se déduit de ces différentes considérations que les requérants peuvent dans les circonstances de l'espèce se prévaloir d'un risque de préjudice grave difficilement réparable;

Considérant que les conditions prescrites par l'article 17, § 2, des lois coordonnées sur le Conseil d'État pour que la suspension puisse être ordonnée sont réunies;

Considérant qu'à l'audience du 8 septembre 2011, les requérants ont sollicité la dépersonnalisation du présent arrêt en application de l'article 2, alinéa 1er, de l'arrêté royal du 7 juillet 1997 relatif à la publication des arrêts et des ordonnances de non-admission du Conseil d'État; qu'il convient de faire droit à cette demande,

D É C I D E :

Article 1er.

Est suspendue l'exécution de la décision du 11 avril 2011 du SPF Finances, 6e Inspection spéciale des impôts de Bruxelles, par laquelle la partie adverse, après reconsidération, refuse l'accès et la communication sous forme de copie des renseignements en provenance de l'administration fiscale française concernant M. XXXX et Mme XXXX.

Article 2.

Lors de la publication du présent arrêt, l'identité des requérants sera omise.

Article 3.

Les dépens sont réservés.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XVe chambre siégeant en référé, le treize septembre deux mille onze par :

M. Ph. QUERTAINMONT, président de chambre f.f.,
M. R. GHODS, greffier assumé.

Le Greffier assumé, Le Président f.f.,

R. GHODS Ph. QUERTAINMONT