CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

A R R Ê T

n° 215.475 du 30 septembre 2011

A. 200.808/XV-1585

En cause : **HASSON** Itamar,
ayant élu domicile chez
Me G. van den BERG, avocat,
rue Capouillet 34
1060 Bruxelles,

contre :

l'État belge, représenté par
le Ministre des Finances.

LE PRÉSIDENT F.F. DE LA XVe CHAMBRE SIÉGEANT EN RÉFÉRÉ,

Vu la requête unique introduite le 14 juin 2011 par Itamar HASSON, en ce qu'elle tend à la suspension de l'exécution de «la décision de l'inspecteur principal-chef de service a.i. de la direction régionale de Bruxelles de l'administration de l'Inspection Spéciale des Impôts portant la date du 11 avril 2011, de ne pas lui donner accès et communication sous forme de copies des renseignements en provenance de l'administration fiscale française dont il(s) avai(en)t fait la demande par lettre du 15 janvier 2011»;

Vu le dossier administratif et la note d'observations;

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

Vu l'ordonnance du 26 août 2011 fixant l'affaire à l'audience du 14 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, Me J.-M. PICARD, *loco* Me G. van den BERG, avocat, comparaissant pour le requérant, et M. F. GROBELNY, inspecteur d'administration fiscale, comparaissant pour la partie adverse;

Entendu, en son avis contraire, M. D. DELVAX, auditeur;

Vu le titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, 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 daté du 7 janvier 2011, les services de la partie adverse, en l'occurrence la Direction régionale de Bruxelles de l'Inspection spéciale des impôts, informent le requérant qu'ils ont constaté que des pratiques irrégulières se seraient produites dans son chef pour les exercices d'imposition 2005, 2006, 2007 et 2008 (commune d'Uccle), et qu'ils sont autorisés, en vertu de l'article 333, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 92) 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 2005 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 au requérant une demande de renseignements fondée sur l'article 316 du C.I.R. 92.

Ce questionnaire concerne les déclarations du requérant à l'impôt des personnes physiques pour les exercices d'imposition 2005 à 2011 et il lui est notamment demandé quel(s) compte(s) il détient ou a détenu en qualité de titulaire, ayant droit,

bénéficiaire économique ou mandataire auprès d'une institution bancaire, de change, de crédit ou d'épargne étrangère.

Le requérant est invité à renseigner pour chaque attribution de revenus et par compte la date, le montant et la nature. Il lui est également demandé, s'il estime que certains des revenus ainsi mentionnés ne sont pas taxables, d'en fournir la motivation.

3. Le 15 janvier 2011, le requérant, par l'intermédiaire de son avocat, adresse aux services de la Direction régionale de Bruxelles de l'Inspection spéciale des impôts une demande tendant à prendre connaissance et copie du dossier administratif, et plus précisément des documents qui sous-tendent la demande de renseignements de l'administration fiscale.

Cette demande se fonde sur les dispositions de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration.

4. Le 29 janvier 2011, les avocats du requérant adressent aux services de la partie adverse un rappel de la demande de consultation du dossier et sollicitent l'octroi d'un délai supplémentaire d'un mois pour répondre à la demande de renseignements du 10 janvier.

Par un courrier daté du 3 février suivant, les services de l'Inspection spéciale des impôts de Bruxelles refusent de faire droit à cette demande de prolongation.

5. Le 7 février 2011, les avocats du requérant informent les services de la partie adverse qu'ils s'étonnent de l'absence de réponse à la demande d'accès au dossier fiscal. Ce courrier développe notamment l'argumentation suivante :

> « Vous nous avez affirmé détenir des documents qui tendent à prouver que notre client serait détenteur de compte(s) à l'étranger qu'il aurait omis de déclarer, mais vous refusez de nous permettre de les consulter, ce qui viole les droits de la défense de notre client.
>
> Dès lors, faute de pouvoir avoir accès au dossier comme le permet notre législation et de pouvoir vérifier exactement la légalité et l'origine des documents en votre possession, vous comprendrez que notre client se voit contraint, pour l'instant, d'invoquer le droit au silence, lequel résulte notamment de normes supra nationales approuvées par la loi interne. (article 6 de la CEDH et article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques).
>
> En effet, toute communication que vous souhaitez serait susceptible, le cas échéant, d'amener notre client à contribuer effectivement à sa propre incrimination, ce qui n'est pas acceptable.
>
> En effet, dans pareil contexte, le contribuable doit pouvoir invoquer le respect du droit au silence consacré par les normes internationales et faisant partie des principes généraux des droits de la défense et ce, même si celui- ci ne fait pas encore l'objet d'une inculpation au niveau pénal (T. AFSCHRIFT, *Le rôle du fisc dans la procédure pénale*, Revue Générale du Contentieux Fiscal, 2006/5, p. 300).

Le droit de se taire est également reconnu lorsqu'une procédure fiscale aboutit ou peut aboutir à une sanction pénale: notre Cour de cassation l'a d'ailleurs confirmé expressément (Cass., 23 janvier 1992, Pas., 1992, l, p. 453 : Cass., 13 mai 1986, FJF n° 86/144)».

6. Le 11 février 2011, la Direction régionale de Bruxelles de l'Inspection spéciale des impôts fait savoir au requérant que l'accès à son dossier fiscal lui est refusé.

Cette décision est principalement motivée comme suit :

« En date du 20 janvier 2011, l'Administration a réceptionné votre courrier daté du 15 janvier 2011 par lequel vous sollicitez l'accès à votre dossier fiscal ainsi que la communication sous forme de copie d'un document administratif, en ce compris les renseignements en provenance de l'Administration fiscale française.

L'Administration est d'avis que la consultation, ainsi que la communication sous forme de copie, des 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 par 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 [...].

Dans le cadre de l'information en cours, nous nous référons dés 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 absolu(e) 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».

7. Le 28 février 2011, les avocats du requérant adressent aux services de la partie adverse une demande de «rétractation» (*lire plutôt* : «reconsidération») du refus d'accès au dossier, demande visée à l'article 8, § 2, de la loi du 11 avril 1994.

Ils sollicitent également, sur la base d'une argumentation très développée, l'avis de la Commission d'accès aux et de réutilisation des documents administratifs.

8. En sa séance du 28 mars 2011, la Commission précitée, section publicité de l'administration, émet un avis (n° 2011-110) favorable à la thèse défendue par le requérant, 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 28quinquies, § 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.

[…]».

9. Néanmoins, en date du 11 avril 2011, le fonctionnaire compétent de l'Administration de l'Inspection spéciale des impôts de Bruxelles informe le requérant 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 lui 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*quinqu(i)es*, §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 04/04/2011, 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 CIR 92.

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 CIR 92, 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, 2e 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 [...].

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 à titre principal 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 par elle-même 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 au requérant 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 à la partie requérante, 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, le requérant qui introduirait une nouvelle demande ne pourrait 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 le requérant tirerait un profit de la suspension de l'acte attaqué, quand bien même il n'en découlerait pas automatiquement qu'il a 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 son recours en suspension le requérant soulève un moyen unique pris de la violation de l'article 32 de la Constitution, des articles 4, 5, 6, § 2, 2°, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, ainsi que de l'article 28*quinquies*, § 1, du Code d'instruction criminelle; qu'en substance, il réfute la thèse de la partie adverse qui estime qu'elle n'est pas une personne appelée à prêter son concours professionnel à l'information en application de l'article 28*quinquies*, § 1er, du Code d'instruction criminelle; que le requérant souligne que la doctrine, dans le droit de la procédure pénale, enseigne que les particuliers (témoins, tiers, inculpés ou partie civile) ne sont pas tenus, sauf exceptions prévues par la loi, à l'obligation du secret de l'information et de l'instruction; que le requérant soutient que les agents de la partie adverse ne peuvent communiquer les informations en leur possession, non en application des articles 28 ou 57 du Code d'instruction criminelle, mais en application de l'article 337 du C.I.R. 92, qui déroge à l'article 458 du Code pénal; qu'il se réfère à l'arrêt n° 97.056 par lequel le Conseil d'État a décidé que l'obligation de secret à laquelle sont tenus les fonctionnaires de l'administration des contributions directes ne vaut qu'en dehors de l'exercice des fonctions, et que, lorsqu'ils exercent ces fonctions, ils peuvent, voire doivent, communiquer les renseignements figurant dans les dossiers fiscaux à d'autres administrations, à des juridictions et aux contribuables; que le requérant en déduit que les agents de la partie adverse ont l'obligation de communiquer les pièces qu'il a demandées en ce qui concerne son dossier fiscal; qu'il cite également d'autres arrêts du Conseil d'État dont il ressort que les pièces issues d'un dossier répressif, communiquées à l'administration fiscale aux fins d'établir l'impôt, sont des documents administratifs qu'elles aient été utilisées ou non par l'administration pour prendre les décisions fiscales; que le requérant conclut que la distinction opérée par la partie adverse pour refuser l'accès aux pièces le concernant mais n'ayant pas servi à établir les projets d'imposition ne repose sur aucune disposition de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, et qu'il s'en déduit *a fortiori* que des pièces d'un dossier fiscal ne perdent pas la qualité de document administratif par cela qu'elles ont été versées dans un dossier pénal;

Considérant que la partie adverse, dans sa note d'observations, soutient qu'elle a parfaitement exposé les raisons pour lesquelles elle estimait devoir s'écarter tant de la position du requérant que de l'avis de la Commission d'accès aux et de réutilisation des documents administratifs, en maintenant sa décision de refus partiel d'accès; qu'elle estime qu'un des buts du secret de l'information et de l'instruction en matière pénale pourrait ne pas être atteint si le secret ne s'étendait pas aux agents de l'I.S.I. quant aux pièces requises par le parquet; que la partie adverse ajoute, quant à l'obligation de secret et au secret professionnel fiscal, ne s'être à aucun moment retranchée derrière l'obligation de secret imposée par l'article 337 du Code des

impôts sur les revenus 1992 pour refuser au requérant l'accès à son dossier fiscal; qu'elle précise, quant à la nature administrative des documents auxquels l'accès est sollicité, n'avoir à aucun moment soutenu devoir refuser l'accès aux documents sollicités au motif que ceux-ci ne seraient pas de nature administrative;

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 le requérant demande 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 que le requérant décrit comme suit dans sa requête unique le risque de préjudice grave et difficilement réparable que lui occasionnerait l'exécution immédiate de l'acte attaqué :

« Le 10 janvier 2011, l'administration de l'Inspection Spéciale dès Impôt (*sic*) a adressé au requérant une demande de renseignements après avoir, le 7 janvier 2011, notifié au requérant qu'elle présumait, sur base de renseignements communiqués par l'administration fiscale française que la (partie) requérante a perçu des revenus d'origine étrangère non déclarés.

L'impossibilité d'avoir accès aux documents à propos desquels l'administration fiscale l'interroge et sur base desquels elle entend procéder à une imposition majorée porte atteinte aux droits de la défense du requérant qui n'a pu s'expliquer en connaissance de cause par rapport à cette demande de renseignements mais a dû invoquer son droit au silence.

Il s'agit évidemment d'une modalité de réponse mais qui ne répond pas à sa volonté alors qu'il est en droit de pouvoir s'expliquer par rapport à l'administration en connaissance de cause.

Le risque de ne pouvoir exercer ses droits de défense constitue un risque de préjudice grave difficilement réparable.»;

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 le requérant se méprend 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 le requérant, à supposer ce risque de préjudice établi;

Considérant que la partie adverse conteste également que le refus d'accès au dossier fiscal relève de la violation des droits de la défense du requérant; 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, au stade actuel de la procédure, il n'est nullement question d'une quelconque mesure à caractère punitif, le requérant 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'il détiendrait auprès d'une institution bancaire étrangère; que la partie adverse en déduit 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'enfin, la partie adverse soutient que l'exposé du risque de préjudice contenu dans la requête laisse à penser que le préjudice est déjà réalisé puisque le requérant indique qu'il a dû

invoquer son droit au silence plutôt que répondre aux questions posées, et qu'à la date d'introduction de la requête unique le délai d'un mois pour répondre au courrier du 10 janvier 2011 était largement expiré;

Considérant qu'il ressort du contexte du dossier et des courriers adressés au requérant – spécialement la lettre du 7 janvier 2011 l'informant qu'il a été constaté que des pratiques irrégulières se seraient produites dans son chef pour les exercices d'imposition 2005 à 2008, ainsi que la demande fondée sur l'article 316 du C.I.R. 92 qui lui a été adressée le 10 janvier suivant – qu'il est actuellement dans l'impossibilité de déterminer la position à adopter au regard des investigations et de cette 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 son dossier fiscal risque d'être refusé au requérant;

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 répondre en toute connaissance de cause à une «demande de renseignements» de l'administration fiscale fondée sur des documents à caractère personnel mais inconnus de lui et qui sous-tendent cette demande, 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 du requérant 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 reprochées au requérant risquent d'engendrer pour lui des conséquences négatives, et ce d'autant plus qu'il n'a pas apporté de réponse à la demande de renseignements formulée par la partie adverse, se retranchant derrière le droit au silence; qu'un tel risque, qui n'est ni aléatoire ni éventuel, nécessite que le requérant ait, dès ce stade, accès à toutes les pièces utiles se trouvant en possession de l'administration et qui ont trait à sa situation fiscale personnelle, et ce sans qu'il y ait lieu d'examiner si l'application de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration aurait une influence sur les délais et effets qui sont fixés à l'article 316 du C.I.R. 92 en ce qui concerne une demande de renseignements à laquelle le demandeur est tenu de répondre dans le mois qui suit la date d'envoi; que des droits fondamentaux étant ainsi en cause, la circonstance qu'une décision refuse au requérant l'accès à l'intégralité de son dossier fiscal

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 considérations que le requérant peut 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,

D É C I D E :

Article 1er.

Est suspendue l'exécution de la décision du 11 avril 2011 du SPF Finances, Direction régionale de Bruxelles de l'Inspection spéciale des impôts, 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. Itamar HASSON.

Article 2.

Les dépens sont réservés.

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

M. Ph. QUERTAINMONT, président de chambre f.f.,
M. Fr. QUINTIN, greffier assumé.

Le Greffier assumé, Le Président f.f.,

Fr. QUINTIN Ph. QUERTAINMONT