CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

XV^e CHAMBRE

A R R Ê T

n^o 239.404 du 13 octobre 2017

220.120/XV-3185

En cause : **la commune d'Oreye**,
ayant élu domicile chez
M^es Jean BOURTEMBOURG
et Nathalie FORTEMPS, avocats,
rue de Suisse 24
1060 Bruxelles,

contre :

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

I. Objet du recours

Vu la requête introduite le 25 août 2016 par la commune d'Oreye, qui tend à l'annulation de «la décision faite au nom du ministre des Finances par l'administrateur général de la fiscalité le 23 juin 2016 refusant à la requérante l'accès aux données du dossier fiscal à l'origine du dégrèvement d'un précompte immobilier d'un montant de 4.344.571,42 € (dont la part communale est de 2.366.027,72 €) accordée le 6 novembre 2015, décision notifiée aux conseils de la requérante et reçue le 28 juin 2016»;

II. Procédure

Le dossier administratif a été déposé.

Un arrêt n° 236.466 du 21 novembre 2016 a rejeté la demande de suspension et a réservé les dépens. Il a été notifié aux parties.

La partie requérante a demandé la poursuite de la procédure le 20 décembre 2016.

Les mémoires en réponse et en réplique ont été régulièrement échangés.

M. Denis DELVAX, premier auditeur, a rédigé un rapport sur la base de l'article 12 du Règlement général de procédure.

Le rapport a été notifié aux parties.

Les derniers mémoires ont été régulièrement échangés.

Par une ordonnance du 8 août 2017, l'affaire a été fixée à l'audience publique du 12 septembre 2017 à 9 heures 30.

M. Michel LEROY, président de chambre, a fait rapport.

M^e^ Nathalie FORTEMPS, avocat, comparaissant pour la partie requérante et M^me^ Fabienne ROLAND, attaché, comparaissant pour la partie adverse, ont été entendues en leurs observations.

M. Denis DELVAX, premier auditeur, a été entendu en son avis conforme.

Il est fait application des dispositions relatives à l'emploi des langues, inscrites au titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973.

III. Dispositions pertinentes du Code des impôts sur les revenus 1992

Considérant que les dispositions du CIR 1992 utiles à l'examen du recours sont rédigées comme suit:

> **TITRE VIII: Attributions aux provinces, aux agglomérations et aux communes**
>
> **CHAPITRE I: Dispositions générales**
>
> **Article 464.** Les provinces, les agglomérations et les communes ne sont pas autorisées à établir:
>
> 1° des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents ou des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts, sauf toutefois en ce qui concerne le précompte immobilier;
>
> 2° des taxes sur le bétail.
>
> **CHAPITRE II: Taxes additionnelles**
>
> **Article 465.** Par dérogation à l'article 464, les agglomérations et les communes peuvent établir une taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques.
>
> **Article 469.** L'établissement et la perception des taxes additionnelles sont confiés à l'administration des contributions directes, aux conditions et suivant les modalités déterminées par le Roi. Ces taxes additionnelles sont perçues par voie de précompte professionnel ou de versements anticipés comme si le taux total de ces taxes était fixé uniformément à 6,7 pct. Le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, augmenter ce pourcentage jusqu'à 7 pct au maximum. Pour autant qu'il n'y soit pas dérogé, les dispositions du titre VII du présent Code sont applicables à ces taxes.

Article 470. Il est prélevé sur le montant des taxes additionnelles visées aux articles 465 à 469, une remise de 1 pct pour remboursement au Trésor des frais d'administration.

CHAPITRE III. Règles particulières de recouvrement

Article 470*bis*. L'administration des contributions directes attribue aux provinces, aux communes et aux agglomérations de communes les recettes pour ordre réalisées à leur profit, déduction faite des dégrèvements liquidés pour leur compte au cours du mois de la perception de ces recettes.

Lorsque les dégrèvements liquidés au cours d'un mois à charge d'une province, d'une commune ou d'une agglomération de communes excèdent les recettes qui ont été perçues au cours du même mois par l'administration des contributions directes pour le compte de ce pouvoir, cet excédent constitue pour ladite administration une créance recouvrable dans le chef de la province, de la commune ou de l'agglomération de communes.

La créance précitée est recouvrée par prélèvement d'office sur l'attribution des recettes du mois qui suit celui d'imputation des dégrèvements; ce délai d'un mois est financé par l'administration de la trésorerie.

Avant de procéder au prélèvement d'office précité, l'administration des contributions directes notifie le montant de sa créance à la province, à la commune ou à l'agglomération de communes.

Lorsque le montant des recettes attribuées durant le mois qui suit celui d'imputation des dégrèvements est insuffisant pour couvrir le montant de la créance qui subsiste après application de l'alinéa 3, ce dernier montant est apuré en débitant d'office le compte financier que la province, la commune ou l'agglomération de communes a désigné pour le versement des recettes perçues pour son compte.

IV. Faits

Considérant que les faits utiles à l'examen du recours ont été exposés dans l'arrêt n° 236.466 du 21 novembre 2016.

V. Moyen unique

A. Argumentation des parties

1. Position de la requérante

Considérant que la requérante prend un moyen unique de la violation de l'article 32 de la Constitution, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, de la violation du principe de motivation interne et de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs, du défaut de motivation, de l'erreur manifeste d'appréciation et de l'excès de pouvoir;

qu'elle indique en substance:

- que la partie adverse a refusé la demande de communication des documents administratifs aux motifs que la commune devrait être considérée comme un tiers dans le cadre de la procédure administrative de réclamation, qu'en

communiquant les informations, le SPF Finances violerait le secret professionnel et l'article 8 de la CEDH;

- qu'il résulte de l'article 32 de la Constitution que les exceptions au droit d'accès aux documents administratifs doivent être interprétées restrictivement;
- qu'elle n'est pas tierce puisqu'elle est destinataire des centimes additionnels au précompte immobilier;
- que la partie adverse n'aurait pas agi en dehors du cadre de ses compétences et n'aurait donc pas violé le secret professionnel; que l'article 6, § 2, de la loi du 11 avril 1994 impliquait que l'autorité examine concrètement dans quelle mesure la demande devait être rejetée et motive sa décision sur ce point;
- que les personnes de droit public peuvent bénéficier du droit reconnu par l'article 32 de la Constitution et qu'elle peut, sans abuser de son droit, invoquer les dispositions de la loi du 11 avril 1994; que l'article 6, § 2, de la loi du 11 avril 1994 prévoit que l'autorité administrative rejette la demande de communication si la publication du document porte atteinte à la vie privée ou à une obligation de secret instaurée par la loi;
- qu'elle ne saurait être considérée comme un tiers par rapport à ses propres impôts; qu'elle doit pouvoir obtenir toute information sur les raisons pour lesquelles le dégrèvement de ses impôts a été décidé;
- que l'obligation de secret professionnel ne vaut qu'en dehors de l'exercice des fonctions par les agents concernés;
- que la partie adverse ne pouvait invoquer le secret professionnel de ses agents pour refuser de communiquer les documents demandés;
- que les documents qui auraient été transmis l'auraient été dans l'exercice de leurs fonctions;
- que la partie adverse omet que les centimes additionnels au précompte immobilier sont des impôts communaux;
- que la commune n'est pas tiers par rapport à ses propres impôts;
- qu'on peut se référer à l'arrêt du Conseil d'État du 19 décembre 2003 (n° 126.678);
- qu'elle doit donc pouvoir obtenir toute information sur la manière dont le dégrèvement a été calculé et opéré; que ces documents administratifs ont trait à la manière de laquelle le SPF Finances exerce les missions qui lui sont confiées par le CIR s'agissant de la perception et du recouvrement de ses impôts;
- qu'il s'agit donc en l'espèce de communiquer des documents administratifs en lien avec l'exercice par le SPF Finances, et donc ses agents, des missions qui lui sont confiées par la loi au bénéfice des communes;
- que les agents du SPF Finances n'agiraient donc pas en dehors de l'exercice de leurs fonctions en transmettant les documents administratifs demandés;
- qu'à tort la partie adverse se fonde sur l'article 337, alinéa 2, du CIR 1992 pour implicitement considérer que les fonctionnaires de l'administration des contributions ne resteraient pas dans l'exercice de leur fonction lorsqu'ils communiqueraient à d'autres services que ceux explicitement visés par cet article 337, alinéa 2, du CIR 1992 les renseignements nécessaires à ces services, établissements ou organismes;
- que cette disposition ne peut être comprise que comme tendant à assurer la licéité de l'obtention des renseignements par les services, établissements ou organismes visés auprès du SPF Finances;

- que ce n'est pas parce que les communes ne sont pas visées par l'article 337, alinéa 2, du CIR 1992 qu'en transmettant des documents administratifs réclamés dans le cadre de la perception et du recouvrement des impôts communaux litigieux, les agents du SPF Finances n'agiraient pas dans l'exercice de leur fonction;
- qu'à suivre la thèse de la partie adverse, nécessairement les agents du SPF Finances violeraient le secret professionnel auquel ils sont tenus lorsqu'ils communiqueraient des renseignements dans le cadre de l'application de la loi du 11 avril 1994 dès lors que cette hypothèse n'est pas explicitement prévue par l'article 337 du CIR 1992;
- que cette disposition ne peut être comprise que comme tendant à assurer la licéité de l'obtention des renseignements par les services et établissements visés auprès du SPF Finances;
- que ce n'est pas parce que les communes ne sont pas visées par l'article 337, alinéa 2, du CIR 1992 qu'en transmettant les documents réclamés dans le cadre de la perception et du recouvrement des impôts communaux litigieux, les agents du SPF Finances n'agiraient pas dans l'exercice de leur fonction;
- que dans son avis, la CADA a insisté aussi sur la circonstance que le secret fiscal traduit notamment par l'article 337 du CIR 1992 n'était en réalité pas un secret professionnel mais un secret fonctionnel renforcé par la loi;
- que pour la CADA, il n'est plus possible aujourd'hui de suivre une interprétation absolue du secret professionnel lequel doit être appréhendé de manière fonctionnelle;
- qu'en toute hypothèse, les communes peuvent bien être considérées comme des établissements ou organismes publics au sens de l'article 329 du CIR 1992 de sorte qu'en leur transmettant les renseignements nécessaires pour assurer l'exécution des dispositions légales et réglementaires dont elles sont chargées, les fonctionnaires du SPF Finances seraient bien restés dans l'exercice de leurs fonctions en vertu de l'article 327 du CIR 1992;
- que l'acte attaqué s'écarte sur ce point de l'avis de la CADA en estimant que n'étant pas explicitement reprise à l'article 337, alinéa 2, du CIR 1992, qui constitue une forme de dérogation à l'alinéa 1er qui doit s'interpréter de manière stricte, la commune ne peut pas être traitée comme un destinataire potentiel d'une levée du secret professionnel des agents du fisc;
- que la partie adverse méconnaît dès lors la notion d'organisme visé à l'article 329 tel que mis en lumière par la CADA dans son avis;
- que cette interprétation de l'article 337, alinéa 2, du CIR 1992 introduit également une discrimination entre les Communautés et les Régions, les établissements et organismes publics visés à l'article 329 d'une part et les communes d'autre part;
- que l'acte attaqué n'est donc pas adéquatement motivé et viole les dispositions visées au moyen en ce qu'il refuse la communication au vu du secret professionnel;
- que l'acte attaqué se borne à formuler des considérations générales en lien avec le respect de la protection de la vie privée sans pour autant examiner et motiver concrètement de quelle manière les documents administratifs sollicités portaient atteinte à la vie privée du ou des redevable(s) concerné(s);
- que l'exception liée au respect de la vie privée ne permettait pas de justifier que la demande d'informations soit rejetée «en bloc»;

- qu'il s'agissait pour la partie adverse d'examiner, parmi les documents administratifs sollicités, ceux qui pourraient porter atteinte à la vie privée;
- qu'il ne pouvait se justifier de considérer que, parce qu'était en cause une personne, nécessairement toute information sollicitée portait atteinte à sa vie privée;
- que la CADA a considéré que la protection de la vie privée ne peut être invoquée sans plus dès lors que l'accès demandé ne conduit pas à une publicité mais uniquement à un accès spécifique reconnu à une administration qui est bénéficiaire des centimes additionnels;
- que pour la partie adverse, les informations demandées ne sont pas nécessaires à la confection du budget;
- que cette considération est étrangère aux motifs légaux de refus tels qu'énoncés par l'article 6 de la loi du 11 avril 1994;
- qu'elle est bien en droit de solliciter certains renseignements sur la manière de laquelle la partie adverse a régulièrement accordé le dégrèvement et si les impôts avaient bien été payés par le contribuable concerné;
- qu'elle souhaite également des informations en lien avec le respect par le SPF Finances du délai raisonnable;
- que la loi du 11 avril 1994 ne permet pas à l'autorité administrative de se pencher sur l'opportunité ou encore l'intérêt qu'aurait telle personne à obtenir des documents administratifs et que la communication des motifs de droit et de fait du dégrèvement doit lui permettre d'éventuellement réorienter sa politique fiscale;

2. Position de la partie adverse

Considérant que la partie adverse répond:

- que la commune est un tiers par rapport au dossier fiscal d'un redevable établi sur son territoire;
- que la circonstance que des centimes additionnels au précompte immobilier constituent un impôt communal ne peut avoir pour conséquence que les données fiscales personnelles des contribuables deviennent également des données fiscales personnelles de la commune;
- que c'est au SPF Finances qu'a été confiée la compétence exclusive du service de l'impôt;
- que le fait que les communes bénéficient du produit de l'impôt par le biais des additionnels communaux ne leur confère pas la qualité d'agent taxateur et ne les autorise pas à connaître à ce titre l'identité et les revenus des redevables concernés par un dégrèvement ou le motif du dégrèvement intervenu;
- que le contrôle des opérations relatives à l'établissement et au recouvrement des droits acquis par l'État, y compris les recettes fiscales sur base desquelles se calculent les additionnels communaux, est confié à la seule Cour des comptes;
- que l'article 32 de la Constitution garantit le droit de consulter un document administratif sauf dans les cas prévus par la loi;
- qu'en application de l'article 6, § 2, 2°, de la loi du 11 avril 1994, l'autorité administrative doit rejeter la demande de consultation, d'explication ou de

communication «si la publication du document administratif porte atteinte à une obligation de secret instaurée par la loi»;

- qu'en l'espèce, une telle obligation de respecter le secret le plus absolu au sujet de tout ce dont il a eu connaissance par suite de l'exécution de sa mission est imposée par l'article 337, alinéa 1er, CIR 92 à celui qui intervient, à quelque titre que ce soit, dans l'application des lois fiscales lorsqu'il est en dehors de l'exercice de ses fonctions;
- que lorsqu'ils exercent leurs fonctions, «les fonctionnaires peuvent, voire, doivent, selon le cas, communiquer les renseignements figurant dans les dossiers fiscaux à d'autres administrations, à des juridictions et aux contribuables pour ce qui concerne leur dossier fiscal»;
- qu'en dehors de l'exercice des fonctions, pour tenir en échec le secret professionnel, il faut un texte légal formel;
- que l'article 337, alinéa 2, CIR 92 énumère les services envers lesquels les fonctionnaires restent dans l'exercice de leurs fonctions lorsqu'ils communiquent certaines informations;
- que cette disposition ne mentionne nullement les provinces et les communes qui ne peuvent dès lors être assimilées aux destinataires légaux d'une levée du secret professionnel des agents du fisc;
- que c'est d'autant plus vrai que cette disposition tend «à délier l'administration des contributions directes du secret professionnel envers les autres services administratifs de l'État, y compris les parquets et les greffes des cours et tribunaux ainsi qu'envers les établissements ou organismes publics, pour autant bien entendu qu'il s'agisse exclusivement de communiquer à ces services, établissement ou organismes des renseignements nécessaires pour assurer l'exécution des dispositions légales ou réglementaires dont ils sont chargés» et vise notamment à «lever tout obstacle à un renforcement de la collaboration entre les administrations fiscales et les services de contrôle des autres départements ministériels et des établissements et organismes publics, dans tous les domaines où cela pourrait s'avérer utile pour combattre non seulement la fraude fiscale mais aussi les infractions à des législations ou réglementations non-fiscales»;
- qu'à ces services de l'État proprement dit, la loi du 6 juillet 1994 assimile les communautés et les régions;
- qu'il résulte de ce qui précède qu'en communiquant à la requérante les informations complémentaires figurant dans des dossiers personnels de contribuables, les agents du SPF Finances seraient sortis du cadre de l'exercice de leurs fonctions et auraient violé le secret professionnel prévu par le droit fiscal qui est d'interprétation restrictive;
- qu'aucune disposition légale n'autorise semblable communication; que le moyen manque donc de fondement;
- que l'acte attaqué reconnaît la nécessité pour une commune d'obtenir l'ensemble des chiffres et des informations financières utiles à la confection de son budget;
- que le droit à l'information de la commune s'oppose également au droit au respect de la vie privée des contribuables;
- que la consultation des dossiers de réclamation des contribuables n'est pas de nature à apporter des éléments objectifs permettant de modifier le résultat financier de la commune;

- que l'autorité estime ainsi que la consultation des dossiers de réclamation des contribuables n'est pas proportionnée par rapport au but poursuivi qui est la confection du budget communal et donc que l'intérêt de la publicité ne l'emporte pas sur la protection de la vie privée et qu'une telle balance des intérêts ne paraît d'ailleurs pas requise lorsque sont invoquées les exceptions absolues énumérées à l'article 6, § 2, de la loi du 11 avril 1994;

que dans le dernier mémoire, la partie adverse ajoute que:

- les centimes additionnels viennent se greffer sur des impôts qui, eux, ne sont pas communaux et si l'on ne peut contester la qualité d'impôt communal aux additionnels communaux, ce n'est qu'aux conditions restrictives (il y va de l'ordre public) qui, conformément à l'article 170 de la Constitution, ont été définies par le législateur;
- le précompte immobilier est un impôt régional (art. 3, alinéa 1er, 5°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions) dont les régions sont compétentes pour modifier le taux, la base d'imposition ainsi que les exonérations (art. 4, § 2, de la loi spéciale précitée);
- l'État fédéral est, quant à lui, compétent pour assurer le service de l'impôt (art. 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989) ainsi que pour la détermination du revenu cadastral (art. 472 CIR 92 et art. 4, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989);
- l'article 464/1 CIR 92 autorise les communes à établir des centimes additionnels sur le précompte immobilier et le pouvoir d'imposition des communes commence donc au moment où l'impôt régional (le précompte immobilier) est établi;
- dans son arrêt n° 231.194 du 12 mai 2015, le Conseil d'État s'est en effet borné à consacrer l'application de principe, à l'égard d'une commune créancière de centimes additionnels, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, mais il n'en a par contre nullement déduit que la commune n'était pas une tierce personne au sens de l'article 337, CIR 92, ni que des exceptions à la règle de la publicité de l'administration ne pouvaient s'opposer à la communication de documents administratifs à pareille commune;
- c'est à ce moment précis en effet – et seulement à ce moment – que l'État fédéral commence à accomplir sa mission pour le compte des communes, à savoir appliquer à cette base les coefficients communaux, déterminer les montants dus par les contribuables, en assurer le recouvrement puis la liquidation auprès des communes bénéficiaires;
- ce n'est donc qu'à ce stade, et dans les seules limites de l'exercice par l'État fédéral de cette mission «communale», que les communes ne doivent plus être considérées comme des tiers et qu'elles sont en droit d'exiger de l'administration fiscale des renseignements sur la perception de leurs additionnels, conformément à l'article 470*bis* CIR 92;
- Par contre, tout ce qui se passe en amont, avant application des additionnels communaux au précompte régional, est étranger à la mission exercée par l'État fédéral pour le compte des communes;
- l'Etat fédéral assurant le service de l'impôt (précompte immobilier) pour le compte de la Région, la commune ne peut qu'être considérée comme tiers dans le cadre de l'établissement du précompte immobilier;
- contrairement aux allégations de la partie requérante, les communes ne sont pas comprises dans la notion d'établissements et organismes publics visés à

l'article 329, CIR 92; en effet, s'agissant d'une dérogation à l'article 337, alinéa 1er, CIR 92, l'article 337 alinéa 2, du même code doit être interprété strictement, ce qui a pour conséquence que si l'autorité administrative fédérale octroie à un tiers le droit de consulter le dossier fiscal d'un contribuable, redevable du précompte immobilier, elle sort de l'exercice de ses fonctions et enfreint l'obligation de secret professionnel à laquelle sont astreints les fonctionnaires;

- or, il ressort clairement de la lecture combinée des articles 327, 328 et 329 CIR 92, repris tous trois sous la section III «Obligations des services, établissements et organismes publics», que la commune ne peut être considérée comme établissement ou organisme public visé à l'alinéa 2 de l'article 337 CIR 92 puisque l'article 329 précise la notion d'établissements et organismes publics «au sens des articles 327 et 328» CIR 92; or, tant dans l'article 327 que dans l'article 328, CIR 92, les communes sont reprises expressément, de manière distincte des «établissements ou organismes publics» définis par l'article 329, CIR 92; l'article 328, CIR 92, quant à lui, précise de manière expresse les circonstances dans lesquelles une commune peut prendre connaissance de la situation fiscale d'un contribuable, à savoir lorsque celui-ci demande des crédits, prêts, primes, subsides ou autres avantages visés dans cette disposition; il s'agit d'une dérogation qui, d'interprétation stricte, ne peut être élargie au présent cas (se faire communiquer les documents administratifs afférents à une décision de dégrèvement déterminée au précompte immobilier);
- il peut arriver qu'une personne non reprise au rôle soit autorisée à intervenir dans le traitement d'un litige administratif ou judiciaire relatif à un autre contribuable mais à la seule condition qu'elle soit personnellement redevable de l'impôt de cet autre contribuable;
- tant la jurisprudence de la Cour constitutionnelle que celle des cours et tribunaux reconnaissent le droit de réclamer comme étant personnel au redevable, étant entendu que peut être redevable de l'impôt (ou, en l'espèce, du précompte immobilier), le redevable repris au rôle, son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement (article 366, CIR 92), le conjoint séparé de fait (C. const. arrêt n° 39/1996 du 27 juin 1996) ou le partenaire non marié avec lequel le titulaire du droit d'habitation forme une communauté de vie (C. const, arrêt n° 54/2004 du 24 mars 2004), toute personne qui peut être tenue au paiement de l'impôt en vertu de la loi (C. const., arrêt n° 155/2008 du 6 novembre 2008), en ce compris l'associé d'une société coopérative à responsabilité illimitée, car il est tenu personnellement au paiement de l'imposition établie au nom de la société (Cass., 16 septembre 2004, rôle n° F.03.0063.F);
- il convient par ailleurs de faire le lien entre le droit de réclamation inscrit à l'article 366, CIR 92 et l'article 393, § 2, CIR 92 qui dispose: «Le rôle est exécutoire contre les personnes qui n'y sont pas reprises dans la mesure où elles sont tenues au paiement de la dette fiscale sur la base du droit commun ou sur la base des dispositions du présent code»;
- il va de soi que si l'administration poursuit le recouvrement auprès d'un redevable non repris au rôle, le secret professionnel est levé à son égard et qu'il peut consulter le dossier fiscal du tiers repris au rôle en vue d'introduire lui-même une réclamation s'il le souhaite; le Conseil d'État a ainsi reconnu au débiteur solidaire d'une société le droit de consulter le dossier fiscal de cette dernière (C.E., s.a. Semalu, arrêt n° 126.678 du 19 décembre 2003);

- tel n’est cependant pas le cas de la commune: même si les additionnels communaux lui reviennent dans le cadre des droits constatés nets, elle n’est en aucun cas redevable de l’impôt;
- il ressort de ce qui précède que c’est à bon droit que la partie adverse a invoqué le secret professionnel prévu par l’article 337, alinéa 1er, CIR 92 pour justifier son refus de communication des documents administratifs sollicités étant donné que:
  - la requérante doit être considérée comme un tiers par rapport à l’établissement du précompte immobilier servant de base aux additionnels communaux;
  - elle n’est pas visée par l’alinéa 2 dudit article 337 qui, dans certaines circonstances, tempère la portée du secret professionnel;
  - elle n’est pas elle-même redevable de l’impôt;
- la partie adverse a ainsi invoqué à bon escient l’application de l’article 6, § 2, 2°, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l’administration;
- les données fiscales des contribuables sont des données qui relèvent sans conteste de leur vie privée, et dans le cas d’espèce, les redevables en cause n’ont pas donné leur accord par écrit à la consultation ou à la communication sous forme de copie;
- la mission de l’État fédéral à l’égard de la requérante se limite au calcul, au recouvrement et à la liquidation des additionnels communaux au précompte immobilier;
- cette mission n’implique pas la possibilité pour la requérante de vérifier la manière dont la partie adverse a rempli les missions dont elle est chargée pour le seul compte de la Région et ce, malgré les répercussions sur les finances communales;
- la décision attaquée souligne de manière impérative, après avoir repris les dispositions qui consacrent le principe de la protection de la vie privée, «qu’aucune loi ne confère le droit à une commune, en qualité d’autorité publique, de s’ingérer dans une procédure administrative de nature contentieuse opposant un redevable au précompte immobilier à l’État belge (SPF Finances)»;
- la protection de la vie privée est ici intimement liée au secret professionnel auquel les fonctionnaires sont astreints en dehors de l’exercice de leurs fonctions;

que dans une «observation complémentaire» figurant dans le même mémoire, elle attire l’attention du Conseil d’État sur le fait que:

- les enjeux du présent litige dépassent le cadre du seul précompte immobilier; celui-ci n’est en effet pas le seul impôt sur lequel s’appliquent les additionnels communaux, l’impôt des personnes physiques en fait également l’objet, dans des conditions similaires;
- le raisonnement relatif aux additionnels au précompte immobilier a donc vocation à s’appliquer intégralement aux additionnels à l’impôt des personnes physiques;
- si l’on suit le raisonnement tenu dans le rapport, une commune pourrait se faire produire les dossiers fiscaux de tous ses administrés aux fins «de vérifier si la partie adverse s’est correctement acquittée de sa mission à son égard», cette vérification pouvant porter sur les éventuels dégrèvements mais également – et quels qu’en soient les montants – sur les montants déclarés au titre de revenus professionnels, mobiliers, immobiliers et l’origine de ceux-ci,

sur les montants déduits au titre de frais professionnels et le détail de ceux-ci ou sur les montants donnant droit à des réductions d'impôts comme les rentes alimentaires, les libéralités déductibles;

3. Appréciation du Conseil d'État

Considérant que s'il est exact que l'établissement et la perception des centimes additionnels au précompte immobilier relève du pouvoir de l'État fédéral en vertu des articles 469 et suivants du CIR 1992, il n'en reste pas moins qu'il s'agit d'un impôt communal et que l'État fédéral accomplit cette mission pour le compte des communes; que l'organisation du procédé par lequel l'administration fédérale est chargée de la perception et du recouvrement des centimes additionnels pour compte des communes n'implique pas que ces dernières ne puissent réclamer aucune information ou obtenir aucune explication quant à la manière dont cette mission légale, certes étrangère à un mandat de droit civil, est remplie; que lorsqu'un pouvoir public agit «pour le compte» d'un autre, il est dans la nature de cette relation que cet autre puisse lui demander de «rendre compte» de la manière dont il s'est acquitté de sa mission, ainsi que l'exprime l'article 1993 du Code civil à propos du mandat de droit civil;

Considérant que la jurisprudence a établi (arrêt Semalu invoqué par la partie adverse) que le caractère en principe confidentiel d'un dossier fiscal ne peut être opposé à un tiers, lorsque sa demande de communication porte sur des informations pertinentes pour l'appréciation et le contrôle de sa propre situation fiscale; que si cette jurisprudence concerne l'hypothèse d'un contribuable dont la dette fiscale est influencée par la situation d'un autre contribuable dont il est débiteur solidaire, il n'apparaît pas qu'il y ait lieu de raisonner différemment lorsque le demandeur de communication est le créancier de la dette fiscale, étant donné que sa situation patrimoniale est directement influencée par une décision – de dégrèvement en l'occurrence – prise à l'égard de son débiteur; qu'en l'espèce, la décision au dossier de laquelle la requérante demande à avoir accès la prive de recettes fiscales; qu'étant directement intéressée par la décision de dégrèvement, la commune requérante ne peut être considérée comme un tiers dans le cadre de l'établissement de l'impôt, et l'agent de la partie adverse qui lui communiquerait des informations à ce sujet n'agirait pas en dehors de l'exercice de ses fonctions; que l'article 337, alinéa 1er, du CIR 1992 ne peut donc être invoqué pour justifier l'existence d'une obligation de secret opposable à la requérante au sens de l'article 6, § 2, 2°, de la loi du 11 avril 1994;

Considérant que l'accès au dossier fiscal relatif au dégrèvement qui est à l'origine de la diminution des recettes fiscales de la requérante doit lui permettre de s'assurer de la régularité de cette décision; que même si celle-ci est devenue

définitive et que l'éventuelle constatation de son irrégularité serait sans incidence sur la situation du contribuable qui en a bénéficié, la commune serait fondée à s'en prévaloir à l'appui d'une action en responsabilité qu'elle pourrait intenter contre l'État en vue d'obtenir réparation, sur base du droit commun, du préjudice qu'un dégrèvement irrégulier – et donc vraisemblablement fautif au sens de l'article 1382 du Code civil – lui aurait causé;

Considérant que la propriété immobilière, qui est la base du précompte immobilier, est établie par des registres publics – la conservation des hypothèques – et reprise dans les informations, publiques elles aussi, de l'administration du cadastre; que les titres de propriété sont accessibles au public et ne sont pas couverts par le droit au respect de la vie privée; qu'à supposer que certains éléments du dossier ayant abouti à la décision de dégrèvement relèvent de la vie privée du contribuable – ce qui, d'une part, s'agissant d'une personne morale, ne semble concerner que le secret industriel et commercial, et qui, d'autre part, ne pourrait se constater que par la consultation dudit dossier –, encore faudrait-il observer que les agents de la requérante sont eux aussi tenus au secret professionnel, et que les informations en cause ont trait à la juste perception de l'impôt, laquelle relève du «bien-être économique du pays» au sens de l'article 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, de sorte que si ingérence il devait y avoir dans la vie privée du contribuable en cause, elle pourrait être justifiée au regard de cet article;

Considérant que, pour l'application de l'article 6, § 2, 1°, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, dans l'hypothèse où la publication de certaines pièces du dossier porterait atteinte à la vie privée d'un contribuable[1], ces pièces peuvent être soustraites à la publicité en application du § 4 du même article, mais le reste du dossier doit être communiqué; que le moyen est fondé;

1 Il ne semble pas que ce puisse être le cas à propos d'un dégrèvement de précompte immobilier, mais ce pourrait l'être à l'occasion d'autres impôts locaux additionnels à des impôts fédéraux ou régionaux évoqués dans l'«observation complémentaire» faite *in fine* du dernier mémoire de la partie adverse, par exemple l'IPP dont le montant peut être affecté par des éléments qui relèvent manifestement de la vie privée tels que l'identité des bénéficiaires de libéralités déductibles.

PAR CES MOTIFS,
LE CONSEIL D'ÉTAT DÉCIDE :

Article 1er.

Est annulée «la décision faite au nom du ministre des Finances par l'administrateur général de la fiscalité le 23 juin 2016 refusant à la requérante l'accès aux données du dossier fiscal à l'origine du dégrèvement d'un précompte immobilier d'un montant de 4.344.571,42 € (dont la part communale est de 2.366.027,72 €) accordée le 6 novembre 2015, décision notifiée aux conseils de la requérante et reçue le 28 juin 2016».

Article 2.

Une indemnité de procédure d'un montant de 840 euros est accordée à la partie requérante, à la charge de la partie adverse.

Les autres dépens, liquidés à la somme de 400 euros, sont également mis à la charge de la partie adverse.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XVe chambre, le treize octobre deux mille dix-sept par :

M.	Michel LEROY,	président de chambre, président,
M.	Imre KOVALOVSZKY,	président de chambre,
Mme	Diane DÉOM,	conseiller d'État,
Mme	Nathalie ROBA,	greffier.

Le Greffier, Le Président,

Nathalie ROBA Michel LEROY