CONSEIL D'ETAT, SECTION D'ADMINISTRATION.

A R R E T

n° 62.547 du 14 octobre 1996

A.64.143/VI-12.662

En cause : **1. la société anonyme Electrification du Rail**, en liquidation,

2. DUCHENE André, liquidateur,

ayant élu domicile chez
Mes Claude A. GONTHIER et
Dirk LINDEMANS, avocats,
Boulevard de l'Empereur 3
1000 Bruxelles,

contre :

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

LE CONSEIL D'ETAT, VIe CHAMBRE,

Vu la requête introduite le 16 juin 1995 par la société anonyme Electrification du rail, en liquidation, et André DUCHENE, liquidateur, qui demandent l'annulation de :

« 1) la décision du 28 avril 1995 prise au nom du directeur général de l'administration centrale de l'Inspection spéciale des impôts du Ministère des Finances refusant de faire droit à une demande de reconsidération du refus opposé par cette administration le 10 mars 1995 à une demande adressée le 22 février 1995 par M. André DUCHENE agissant en tant qu'administrateur délégué de la S.A. Electrification du rail de consulter et prendre copie de l'ensemble des éléments sur lesquels l'Inspection de Namur 2 de l'Inspection spéciale des impôts base les avis de rectification de déclaration adressés le 2

février 1995 par cette Inspection à la société anonyme Electrification du rail;

2) la décision notifiée par une lettre du 2 juin 1995 prise au nom du directeur général de l'administration centrale de l'Inspection spéciale des impôts du Ministère des Finances refusant de tenir compte de l'avis favorable de la Commission d'accès aux documents administratifs du 18 avril 1995, notifié le 2 mai 1995";

Vu les mémoires en réponse et en réplique régulièrement échangés;

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

Vu l'ordonnance du 20 mars 1996 ordonnant le dépôt au greffe du dossier et du rapport;

Vu la notification du rapport aux parties et les derniers mémoires;

Vu l'ordonnance du 6 septembre 1996, notifiée aux parties, fixant l'affaire à l'audience du 2 octobre 1996;

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

Entendu, en leurs observations, Me BATAILLE, loco Mes GONTHIER et LINDEMANS, avocat, comparaissant pour les parties requérantes et M. GROBELNY, secrétaire d'administration, comparaissant pour la partie adverse;

Entendu, en son avis non conforme, M. FORTPIED, premier 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 du recours se présentent comme suit :

Les 1er et 2 février 1995, l'administration de l'Inspection spéciale des impôts notifie à la première requérante sept avis de rectification de ses déclarations à l'impôt des sociétés, afférentes aux exercices d'imposition 1988 à 1994. Les rectifications consistent principalement à ne pas admettre à titre de dépense professionnelle la rémunération d'une dame DUCHENE-CORPER déclarée comme employée, pour le motif suivant :

> « Il ressort d'une action judiciaire intentée en 1993 que Mme DUCHENE-CORPER Geneviève reconnaît dans une déposition signée par elle qu'elle n'exerçait aucune activité pour compte de la S.A. Electrification du rail. Les rémunérations ainsi que les charges y afférentes relatives à Mme DUCHENE-CORPER sont donc rejetées sur base de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus/92».

Le 22 février 1995, le second requérant, président-administrateur délégué de la première requérante, demande que son comptable et son expert fiscal puissent prendre connaissance de la déclaration en cause. En application de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, il demande à pouvoir consulter l'ensemble des éléments sur lesquels l'administration base les avis de rectification des déclarations, et à recevoir copie des pièces dont il paraîtrait utile de disposer.

La demande a été transmise à l'administration centrale, qui l'a rejetée le 10 mars 1995 en ces termes :

> « Votre demande concerne la publicité passive (chapitre III de la loi) dont le principe repose à l'article 32 de la Constitution, qui fait partie du titre II, Des Belges et de leurs droits. Il s'agit incontestablement de droits fondamentaux qui ne s'appliquent qu'aux êtres humains et non aux personnes morales».

Le 21 mars 1995, l'avocat des requérants introduit une demande de reconsidération et saisit la Commission d'accès aux documents administratifs. Celle-ci, réunie le 27 mars 1995, estime que le dossier est incomplet; les

requérants en sont avisés et ils complètent leur dossier le 14 avril 1995.

Le 28 avril 1995, l'administration centrale de l'Inspection spéciale des impôts (I.S.I.) écrit à l'avocat des requérants en ces termes :

« Vous avez introduit, par lettre recommandée avec accusé de réception, le 21 mars 1995, une demande de reconsidération au nom de votre cliente, conformément à l'article 8, § 2, alinéa 1er, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration (ci-après la loi).

En vertu de l'article 8, § 2, alinéa 1er, de la loi, vous avez donc dû demander à la Commission d'accès aux documents administratifs d'émettre un avis. Selon l'article 8, § 2, alinéa 2, de la loi, cette commission devait émettre cet avis dans les trente jours de la réception de votre demande et le communiquer dans le même délai à l'administration.

Etant donné que votre demande de reconsidération est datée du 21 mars 1995, votre demande d'avis qui a dû être envoyée à cette date est donc censée être parvenue le 22 mars 1995 à la commission. Ce jour constitue par conséquent la date de départ du délai susvisé de trente jours qui expire donc le 20 avril 1995. Or, à cette date, l'administration n'a rien reçu.

En vertu de l'article 8, § 2, alinéa 3, de la loi, vous trouverez ci-après la décision de l'administration consécutive à votre demande de reconsidération.

Le chapitre III de la loi organise la publicité passive de l'administration en application de l'article 32 de la Constitution. L'article 4 de la loi précise que "le droit ... consiste en ce que chacun ..." et ne vise que les personnes physiques à l'exclusion des personnes morales. Les motifs qui justifient cette exclusion sont les suivants :

1° l'article 32 de la Constitution fait partie du titre II, Des Belges et de leurs droits, et ne vise donc, en principe, pas les personnes morales;

2° le terme "chacun" est utilisé dans les articles suivants du même titre où il ne vise, à l'évidence, que les personnes physiques :

a) article 22, alinéa 1er : "chacun a droit au respect de sa vie privée ...";

b) article 23, alinéa 1er : "chacun a le droit de mener une vie conforme à la dignité humaine";

c) article 24, § 3, alinéa 1er : "chacun a droit à l'enseignement ...";

d) article 28, alinéa 1er : "chacun a le droit d'adresser ... des pétitions ...";

c) article 32 : "chacun a le droit de consulter chaque document administratif ...";

3° lorsque le constituant veut accorder un droit à une entité dotée ou non de la personnalité juridique, et distincte d'une personne physique, il le précise :

a) article 24, § 4, alinéa 1er : "tous les ... établissements d'enseignement sont égaux ...";

b) article 28, alinéa 2 : "les autorités constituées ont seules le droit d'adresser des pétitions en nom collectif";

4° le décret du Conseil flamand du 23 octobre 1991 relatif à la publicité des documents administratifs dans les services et établissements de l'Exécutif flamand, précise au chapitre II, Publicité des documents administratifs, section II, publicité passive, article 9 que "toute personne physique ou morale a le droit de consulter ... tout document administratif ...";

5° le décret du Conseil régional wallon du 13 juin 1991 concernant la liberté d'accès des citoyens à l'information relative à l'environnement stipule en son article 3 que "le droit d'accès ... est assuré à toute personne, physique ou morale ...".

Par conséquent, votre demande de reconsidération est rejetée».

Cette lettre contient le premier acte attaqué.

Le 2 mai 1995, la Commission d'accès aux documents administratifs fait savoir aux requérants qu'elle a examiné leur demande lors de sa réunion du 18 avril 1995. Sa lettre contient le passage suivant :

« La Commission est d'avis que la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration n'opère aucune distinction entre personnes physiques et morales. L'exposé des motifs le démontre clairement. De plus, elle considère que les articles 11 et 12 (lire 10 et 11)

de la Constitution qui consacrent le principe d'égalité devant la loi, sont également d'application.

En conséquence, la Commission a rendu un avis positif».

Le 4 mai 1995, l'avocat des requérants écrit à l'administration pour lui signaler qu'à la suite d'une erreur matérielle, le dossier complet n'a été reçu par la commission que le 18 avril 1995 et que le délai lui imparti pour statuer n'est pas expiré. Après qu'un rappel adressé le 15 mai 1995 est resté sans réponse, le 18 mai, l'administration de l'I.S.I. de Namur, considérant la demande de communication comme rejetée, prie les requérants d'envoyer leur réponse aux avis de rectification dans les dix jours.

Invité par l'avocat des requérants à statuer à nouveau, l'administration centrale de l'I.S.I. adresse le 2 juin 1995 la réponse suivante :

« Il ressort d'une lettre de la Commission d'accès aux documents administratifs datée du 2 mai 1995, adressée à mes services , que celle-ci s'est réunie le 18 avril 1995 et a émis un avis sur votre demande qu'elle mentionne comme ayant été introduite le 14 avril 1995.

Or il résulte de la lettre que la Commission vous a adressée le 11 avril 1995 qu'elle n'a pas considéré votre demande d'avis du 21 mars 1995 comme irrecevable mais comme incomplète.

Par conséquent, l'avis du 18 avril 1995 a été communiqué tardivement à l'administration et doit être négligé (cf. art. 8, § 2, al. 2, de la loi du 11.4.94 relative à la publicité de l'administration). Ma décision du 28 avril 1995, réf. SB/6880/IV, est donc devenue définitive».

Cette lettre contient le second acte attaqué;

Considérant que la partie adverse conteste que les requérants aient intérêt au recours pour les raisons suivantes :

« 1. Absence d'intérêt de la première partie requérante.

La S.A. Electrification du rail justifie son intérêt au recours par la circonstance qu'elle agit "en tant que contribuable menacé d'une imposition supplémentaire" (page 4 de la requête in fine).

La S.A. Electrification du rail a été mise en liquidation le 3 mai 1995 par une décision de l'assemblée générale de ses associés avec effet rétroactif au 30 septembre 1994. Cette décision a été publiée le 24 mai 1995 (cf. pièce 26 du dossier administratif).

Conformément à l'article 178, alinéa 1er, LCSC, la S.A. Electrification du rail est réputée exister pour les besoins de sa liquidation. C'est donc dans cette mesure qu'il faut apprécier l'intérêt qu'elle a d'introduire deux recours en annulation, d'une part, contre la lettre du 2 juin 1995 (pièce 25 du dossier administratif correspondant à la pièce 26 du dossier des requérants), d'autre part contre la décision du 28 avril 1995 (pièce 17 du dossier administratif correspondant à la pièce 19 du dossier des requérants).

Sept avis de rectification lui ont été notifiés début février 1995 (cf. pièces 1 à 7 du dossier administratif correspondant aux pièces 1 à 7 du dossier des requérants). Aucun enrôlement n'est survenu à ce jour; en outre, le délai qui lui était imparti pour faire valoir ses observations relativement aux avis de rectification est écoulé depuis longtemps.

A ce jour donc, l'intérêt de la première partie requérante est purement éventuel; il ne deviendra actuel que si, effectivement, l'administration procède à l'enrôlement des cotisations conformément aux avis de rectification qui lui ont été notifiés.

Par ailleurs, deux hypothèses sont à envisager pour l'avenir :

- soit l'administration ne procède pas à l'enrôlement;
- soit l'administration procède à l'enrôlement.

Si aucun enrôlement n'a lieu, la S.A. Electrification du rail, en liquidation, n'a aucun intérêt à consulter les documents administratifs. On ne voit, en effet, pas quel avantage elle pourrait en retirer dans le cadre de sa liquidation.

Par contre, si des enrôlements ont lieu, la S.A. Electrification du rail, en liquidation, aura le choix : ou elle estime que l'impôt est dû, et dans ce cas elle n'a aucun motif plausible de consulter les documents administratifs, ou elle estime que l'impôt n'est pas dû et elle introduit les réclamations. A ce moment, une procédure juridictionnelle sera entamée au cours de laquelle la société pourra demander de consulter ces documents en vertu de dispositions spécifiques. Au stade

de la réclamation devant le directeur régional des contributions directes, il s'agit de l'article 275, alinéa 3, CIR, dans la mesure où les réclamations concernent les exercices d'imposition 1988 à 1991, et de l'article 374, alinéa 3, CIR92, dans la mesure où les réclamations concernent les exercices d'imposition 1992 à 1994. Ensuite, si les réclamations sont rejetées, la société peut introduire des recours devant la cour d'appel. Dès lors, la procédure judiciaire normale s'appliquera, y compris l'article 877 du Code judiciaire.

La procédure de réclamation en matière d'impôts sur les revenus est la plus simple qui soit. Elle ne comprend aucun dépens, elle suspend d'office le recouvrement quant à la partie contestée de l'impôt (article 301, CIR, pour les exercices d'imposition 1988 à 1991; article 410, CIR92, pour les exercices d'imposition 1992 à 1994), la réclamation n'est soumise à aucune forme si ce n'est d'être faite par écrit et d'être motivée (article 272, CIR, pour les exercices d'imposition 1988-1991; article 371, CIR92, pour les exercices d'imposition 1992 à 1994). En outre, elle ne donne lieu à aucune publicité de telle sorte que la S.A. Electrification du rail n'a même pas à craindre la "curiosité" de tiers.

Dans l'hypothèse d'une réclamation, la loi ne s'applique pas car, alors, c'est la publicité juridictionnelle qui est désormais seule en vigueur.

Dans tous les cas, la S.A. Electrification du rail n'a aucun intérêt à solliciter la consultation des documents administratifs sur base de la loi du 11 avril 1994. Ses recours sont donc irrecevables à défaut d'intérêt (cf. article 19, alinéa 1er, LCCE).

2. Absence d'intérêt de la seconde partie requérante.

M. André DUCHENE justifie son intérêt au recours par la circonstance qu'en qualité d'administrateur délégué de la première partie requérante, il est tenu de répondre aux avis de rectification des 1er et 2 février 1995.

Or, la partie adverse constate :

- que la seconde partie requérante n'est plus administrateur délégué mais bien liquidateur de la S.A. Electrification du rail, et ce, depuis le 3 mai 1995;

- qu'en tant que liquidateur, M. DUCHENE ne saurait agir qu'au nom et pour compte de ladite société; dès lors, on ne voit pas en quoi il pourrait se prévaloir d'un intérêt personnel au présent recours puisqu'en réalité, son intérêt ne saurait que se confondre avec celui de la société au nom et pour compte de laquelle il agit pour les besoins de sa liquidation;

- que, dès lors, les considérations émises ci-avant concernant l’absence d’intérêt de la première partie requérante valent pour la seconde partie requérante»;

Considérant que, dans son dernier mémoire, la partie adverse soutient que le Conseil d’Etat ne peut connaître du recours dirigé contre le refus de donner accès à certains documents dès que l’imposition à laquelle ces documents concourent est enrôlée, «car en pareille hypothèse, il appartient au contribuable de faire valoir ses prétentions devant les autorités désignées à cet effet par le législateur, spécialement devant le directeur régional et la cour d’appel»;

Considérant que l’article 32 de la Constitution donne à chacun «le droit de consulter chaque document administratif et de s’en faire remettre copie»; que les requérants ont intérêt à contester des décisions qui portent atteinte à l’exercice de ce droit, sans qu’une plus ample justification soit requise; que le recours est recevable dans le chef des deux requérants; que la possibilité d’intenter ultérieurement des actions juridictionnelles ne saurait faire obstacle à l’exercice de ce droit et à la mise en oeuvre des procédures aménagées en vue de la garantir aussi longtemps que ces instances ne sont pas effectivement introduites;

Considérant que la partie adverse conteste la recevabilité du recours en tant qu’il est dirigé contre le second acte attaqué, qu’elle considère comme purement confirmatif;

Considérant que si le second acte attaqué a effectivement un caractère confirmatif, il ne s’ensuit pas que le recours serait irrecevable à son égard, étant donné que l’acte confirmé est lui aussi attaqué; que l’annulation de l’acte confirmé devrait entraîner, par voie de conséquence, celle de l’acte confirmatif;

Considérant que les requérants prennent un premier moyen de la violation de l'article 4 de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, en ce que la première décision attaquée considère que seules des personnes physiques peuvent invoquer l'article 4 de cette loi et que la seconde maintient ce refus, alors que tant les personnes morales que les personnes physiques peuvent se prévaloir de cette disposition légale et bénéficier de son application;

Considérant que la partie adverse répond comme suit :

« La première décision attaquée est motivée par la considération que la publicité passive organisée par le chapitre III de la loi n'existe pas en faveur des personnes morales.

1. Ni le texte de la loi, ni les travaux préparatoires n'accordent expressément ce droit aux personnes morales. L'article 4 de la loi développe l'article 32 de la Constitution qui n'est pas plus précis.

2. Le terme "chacun" est utilisé dans les articles suivants du titre II de la Constitution où il ne vise, à l'évidence, que les personnes physiques :

   1° article 22, alinéa 1er : "chacun a droit au respect de sa vie privée ...";

   2° article 23, alinéa 1er : "chacun a le droit de mener une vie conforme à la dignité humaine";

   3° article 24, § 3, alinéa 1er : "chacun a droit à l'enseignement ...";

   4° article 28, alinéa 1er : "chacun a le droit d'adresser ... des pétitions ...";

   5° article 32 : "chacun a le droit de consulter chaque document administratif ...".

3. La version néerlandaise de chacun de ces articles utilise le terme "ieder" tandis que la version allemande utilise le terme "jeder". Ces deux termes se réfèrent uniquement à des êtres humains.

4. Lorsque le Constituant veut accorder un droit à une entité dotée ou non de la personnalité juridique, et distincte d'une personne physique, il le précise :

1° article 24, § 4, alinéa 1er : "tous les ... établissements d'enseignement sont égaux ...";

2° article 28, alinéa 2 : "les autorités constituées ont seules le droit d'adresser des pétitions en nom collectif".

5. Le décret du Conseil flamand du 23 octobre 1991 relatif à la publicité des documents administratifs dans les services et établissements de l'Exécutif flamand (Moniteur belge du 27 novembre 1991), précise au chapitre II - Publicité des documents administratifs, section II - publicité passive, article 9, que "toute personne physique ou morale a le droit de consulter ... tout document administratif ...".

6. L'article 2, 1°, de ce décret limite la publicité aux documents relatifs à une décision administrative qui a été prise. Il exclut donc les documents relatifs à des décisions en cours et, a fortiori, les autres documents.

7. Le décret du Conseil régional wallon du 13 juin 1991 concernant la liberté d'accès des citoyens à l'information relative à l'environnement (Moniteur belge du 11 octobre 1991) stipule en son article 3 que "le droit d'accès ... est assuré à toute personne, physique ou morale, ...".

8. La loi utilise le terme "chacun" qui a une valeur distributive. Elle aurait pu utiliser l'expression "toute personne" qui a une valeur globale et qui, en outre, dans un contexte juridique, peut s'interpréter comme visant toute entité dotée de la personnalité juridique. L'article 3 du décret précité du Conseil régional wallon du 13 juin 1991 utilise d'ailleurs cette expression et la précise ensuite par le membre de phrase, entre virgules, "physique ou morale".

9. Le texte néerlandais de l'article 4, alinéa 1er, de la loi utilise le terme "eenieder" synonyme de "iedereen" qui a également une valeur distributive et signifie "elk van alle mensen". Le terme "mens" en néerlandais renvoie toujours à un être humain. Le texte allemand de l'article 32 de la Constitution utilise le terme "jeder" qui a la même signification. Il résulte donc des trois versions, française, néerlandaise et allemande, de l'article 32 de la Constitution, que seuls les êtres humains sont visés.

10. La publicité de l'administration a d'ailleurs été introduite dans le Titre II - Des Belges et de leurs droits, à l'article 32, en tant que droit de l'homme de troisième génération. D'autres droits fondamen-

taux ont également été introduits, à savoir le droit au respect de la vie privée (article 22) et le droit de mener une vie conforme à la dignité humaine (article 23). Or dans les deux cas, le Constituant a utilisé le terme "chacun" en français, "ieder" en néerlandais et "jeder" en allemand.

11. La Cour d'arbitrage peut, certes, admettre l'introduction d'un recours en annulation par une personne morale parce que celle-ci y a un intérêt fonctionnel. Les recours introduits devant la Cour d'arbitrage ne concernent, en effet, que des normes juridiques, c'est-à-dire des "décisions" qui ont vocation à s'appliquer à un ensemble de destinataires indéterminés bien que déterminables. Il est donc logique que si une norme est "incorrecte", le Constituant et le législateur favorisent son "élimination" en reconnaissant un intérêt large. Le même raisonnement vaut à l'égard des recours devant le Conseil d'Etat lorsqu'il s'agit de normes";

Considérant que tant la Constitution que la loi du 11 avril 1994 désignent les titulaires du droit d'accès aux documents administratifs d'un terme large : «chacun»; que l'usage de ce terme indique que ce droit s'applique à tous, personnes physiques ou personnes morales, et que rien dans la loi ne vient démentir cette interprétation; qu'un des effets utiles de la loi est de permettre aux personnes qui envisagent d'introduire une action en justice de prendre connaissance du dossier avant de saisir la juridiction, et de n'introduire l'action qu'en connaissance de cause; que cet effet ne pourrait être atteint si les personnes morales, qui sont habilitées à ester en justice, ne pouvaient prendre connaissance des dossiers qu'en les consultant au greffe de la juridiction, une fois l'action introduite; que l'institution même de la personnalité morale a pour but de permettre aux êtres qui en sont revêtus d'exercer les droits reconnus aux personnes physiques, dans la mesure où ils sont compatibles avec leur nature; qu'aucune raison n'apparaît de restreindre le champ d'application de la loi du 11 avril 1994 aux seules personnes physiques; que, plus particulièrement en l'espèce, la qualité de contribuable étant reconnue à des personnes morales comme à des personnes physiques, les unes et les autres doivent être en mesure de faire valoir

sur pied d'égalité leurs droits vis-à-vis du fisc dans les mêmes conditions, et notamment d'exercer, à l'égard des administrations fiscales, leur droit de consulter les documents administratifs et d'en recevoir copie; que le moyen est fondé;

Considérant qu'il n'y a pas lieu d'examiner les autres moyens de la requête, qui, à les supposer fondés, ne pourraient entraîner une annulation aux effets plus étendus,

D E C I D E :

Article 1er.

Sont annulées :

1) la décision du 28 avril 1995 prise par l'administration centrale de l'Inspection spéciale des impôts de rejeter la demande de reconsidération de sa décision du 10 mars 1995 refusant à André DUCHENE, agissant en tant qu'administrateur délégué de la S.A. Electrification du rail, le droit de consulter et de prendre copie de documents administratifs;

2) la décision du 2 juin 1995 de la même administration confirmant la décision précitée.

Article 2.

Les dépens, liquidés à la somme de 8.000 francs, sont mis à charge de la partie adverse.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la VIe chambre, le quatorze octobre 1900 nonante-six par :

MM. HANOTIAU, conseiller d’Etat, président,
LEROY, conseiller d’Etat,
HANSE, conseiller d’Etat,
M^{me} MALCORPS, greffier.

Le Greffier, Le Président,

M.-Chr. MALCORPS. M. HANOTIAU.