CONSEIL D'ETAT, SECTION D'ADMINISTRATION.

A R R E T

n° 94.419 du 28 mars 2001

A.76.693/VIII-2068

En cause : **1. SWARTENBROEKX** Pierre,

2. VERCRUYSSE Bernadette,

ayant élu domicile chez
Me Pierre A. GONTHIER et
Me Dirk LINDEMANS, avocats,
boulevard de l'Empereur 3
1000 Bruxelles,

contre :

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

LE CONSEIL D'ETAT, VIII^e^ CHAMBRE,

Vu la requête introduite le 10 décembre 1997 par Pierre SWARTENBROEKX et Bernadette VERCRUYSSE, qui demandent l'annulation de la décision du 15 octobre 1997 de l'inspection spéciale des impôts de Liège en tant "(qu'elle ne leur accorde) qu'un accès partiel au dossier fiscal extrait d'un dossier répressif sur lequel l'administration fonde des avis de rectification (leur) adressés";

Vu les mémoires en réponse et en réplique régulièrement échangés;

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

Vu l'ordonnance du 4 octobre 1999 ordonnant le dépôt au greffe du dossier et du rapport;

Vu la notification du rapport aux parties;

Vu l'ordonnance du 18 janvier 2001, notifiée aux parties, fixant l'affaire à l'audience du 9 février 2001;

Entendu, en son rapport, M^me^ DAURMONT, conseiller d'Etat;

Entendu, en leurs observations, Me VERHOEVEN, loco Me GONTHIER, avocat, comparaissant pour les requérants, et M^me^ ROLAND, inspecteur, comparaissant pour la partie adverse;

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

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

Considérant que les faits de la cause se présentent comme suit :

1. Les 12 décembre 1996 et 21 avril 1997, le procureur général près la Cour d’appel de Bruxelles autorise les fonctionnaires des administrations fiscales de la partie adverse à consulter et à copier l’ensemble des pièces des dossiers 70.97.3574/96 et 70.98.7450/96 des procédures judiciaires suivies à charge de différentes personnes, dont la première partie requérante, pour assurer l’établissement et la perception des impôts établis par l’Etat.

2. Le 2 juin 1997, l’inspection spéciale des impôts de LIÈGE adresse aux parties requérantes trois avis de rectification des revenus et autres éléments des

déclarations des revenus à l'impôt des personnes physiques pour les exercices 1992, 1993 et "1993 spécial" ainsi qu'une notification d'imposition d'office à l'impôt des non-résidents pour l'exercice 1995.

Tous ces actes fiscaux mentionnent que l'inspection spéciale des impôts a été autorisée à prendre connaissance et copie des pièces d'un dossier judiciaire qui a révélé que la première partie requérante était titulaire d'un compte au Luxembourg et mentionnent les passages suivants:

" Interrogé dans le cadre de cette affaire par les autorités judiciaires, M. Pierre SWARTENBROEKX a notamment déclaré le 24/02/97 :

- "J'ai travaillé en tant qu'indépendant pour la canalisation ANVERS-GELEEN-SERAING pour le compte de l'AIR LIQUIDE..."
- "Mon travail consistait à résoudre deux types de problèmes. Tout d'abord des problèmes locaux dus aux oppositions des riverains principalement des fermiers dont la majorité faisait partie du Boerenbond, ainsi que celles des communes. Le second problème était relatif à la modification des plans de secteurs voulue par la région flamande..."
- "II était convenu dès le départ que mes prestations seraient rémunérées par des paiements au Luxembourg..."
- "Les paiements m'étaient faits sur un compte au Luxembourg. Ils provenaient effectivement d'une société installée aux Emirats arabes. Monsieur DECONINCK m'avait dit qu'il avait un système pour me faire payer par une société installée à l'étranger..."
- "Je ne disposais pas d'un compte à Luxembourg. Je l'ai ouvert à cette fin..."
- "Mon souhait était dès le départ de percevoir mes honoraires au Luxembourg pour des raisons fiscales essentiellement..."
- "Je reconnais que dans toute cette affaire, j'avais bien conscience de pratiquer de la fraude fiscale, étant donné que je me faisais payer au Luxembourg...".

Le 3 mars 1997, M. Pierre SWARTENBROEKX a encore déclaré : "Dans le cadre des prestations que j'ai effectuées pour L'AIR LIQUIDE dans le cadre de l'installation de canalisations en Belgique, mon principal établissement était en Belgique"...".

3. Le 28 juillet 1997, les parties requérantes demandent à l’inspection spéciale des impôts de LIÈGE “avant de répondre plus avant à (l'avis) de rectification, conformément aux dispositions de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l’administration, (à) consulter sur place l’ensemble des éléments sur lesquels (elle base) l’avis de rectification (adressé) et (de leur) en donner communication sous forme de copie des pièces dont il (leur) paraît utile de disposer”.

4. Le 14 août 1997, l’inspection spéciale des impôts de Liège indique au conseil des parties requérantes que l’arrêt n° 62.547 du Conseil d’Etat, transmis quelques jours plus tôt à l'appui de la documentation de la demande d’accès, est étranger au cas des parties requérantes, que l’accès aux pièces provenant du dossier judiciaire ne peut être accordé car il porterait atteinte à la protection de la recherche ou de la poursuite de faits punissables, que l’obtention de l’accord du procureur général ne délie pas ses fonctionnaires du secret professionnel et qu’il appartient aux parties requérantes de demander cette communication au procureur général.

5. Le 5 septembre 1997, le conseil des parties requérantes demande à l’inspection spéciale des impôts de LIÈGE de reconsidérer sa décision du 14 août et saisit la commission d’accès aux documents administratifs d’une demande d’avis.

6. Le 30 septembre 1997, la commission d’accès aux documents administratifs émet un avis positif à la communication du dossier fiscal constitué de pièces issues du dossier répressif en invoquant l’arrêt MATAGNE n° 66.860 du 18 juin 1997 du Conseil d’Etat tout en indiquant que l’administration a la faculté d’omettre de la partie communiquée les pièces qui porteraient des traces de leur fonction répressive.

7. Le 15 octobre 1997, l’inspection spéciale des impôts de LIÈGE prend la décision suivante, motivée comme suit :

“ Dans votre demande de reconsidération, vous demandez de pouvoir consulter les pièces du dossier répressif sur lesquelles je me fonde pour établir mes avis de rectification. Vous estimez en effet, "que l'administration ne peut tout à la fois, dans le cadre d’un avis de rectification de déclaration ou d'imposition d'office, divulguer des passages de pièces extraites d'un dossier répressif (en donnant au contribuable un délai d'un mois pour répondre aux allégations de l'administration à peine de voir enrôler à sa charge un impôt) et prétendre que la consultation par le contribuable du dossier in extenso ou à tout le moins de l’intégralité des pièces dont les extraits sont tirés constituerait une publicité préjudiciable à la recherche et à la poursuite des faits punissables".

Dès à présent, l'autorisation vous est accordée à consulter les passages des pièces du dossier répressif qui vous concernent exclusivement et qui ont servi à l'établissement du projet d'imposition.

Rappelons d'abord que les lois fiscales imposent deux obligations aux autorités judiciaires :

1° Les services administratifs de l'Etat, y compris les greffes des cours et tribunaux ... sont tenus, lorsqu'ils en sont requis par un fonctionnaire de l'une des administrations de l’Etat chargées de l'établissement et du recouvrement des impôts, de lui fournir tous renseignements en leur possession, de lui communiquer, sans déplacement, tous actes, pièces, registres et documents quelconques qu'ils détiennent et de lui laisser prendre tous renseignements, copies ou extraits, que ledit fonctionnaire juge nécessaires pour assurer l'établissement ou la perception des impôts perçus par l'Etat.

"Toutefois, les actes, pièces, registres et documents ou renseignements relatifs à des procédures judiciaires, ne peuvent être communiqués sans l'autorisation expresse du procureur général ou de l'auditeur général" (art. 327, § 1er, al. 1 et al. 2 CIR 92 et 93 quaterdecies, § 1er, al. 1er et 3, C TVA).

2° "Les officiers du ministère public près les cours et tribunaux qui sont saisis d'une affaire pénale dont l'examen fait apparaître des indices sérieux de fraude en matière d'impôts sur les revenus, en informeront le Ministre des Finances, après avoir

obtenu l'autorisation expresse du procureur général ou de l'auditeur général".

Ces deux obligations d'ordre public doivent être conciliées avec un autre principe fondamental de notre droit à savoir le respect du secret de l'instruction: tant que l'instruction n'est pas terminée, elle est secrète. Le secret de l'instruction empêche toute personne qui concourt à celle-ci, c'est à dire juge d'instruction, procureur du Roi, policier, gendarme, expert, etc., de révéler à qui que ce soit, le moindre renseignement recueilli au cours de l'instruction ou ayant trait à celle-ci. On relèvera que ces personnes sont tenues au secret professionnel en vertu de l'article 458 du Code pénal. De manière générale c'est ce texte qui constitue la sanction de la violation du secret de l'instruction (M. FRANCHIMONT, Manuel de procédure pénale, Ed. Jeune Barreau de Liège, 1989, p. 272 et suiv.).

Puisque les fonctionnaires des administrations fiscales sont tenus au secret professionnel en vertu notamment des articles 337, CIR 92 et 93 bis, C TVA, le principe du respect du secret de l'instruction est également respecté lorsque la Justice communique des pièces ou autorise l'administration à consulter un dossier répressif à l'instruction.

Est-il possible de concilier ces obligations avec le principe de la publicité de l'administration ?

Ce principe est formulé à l'article 32 de la Constitution qui dispose que "chacun a le droit de consulter chaque document administratif et de s'en faire remettre copie, sauf dans les cas et conditions fixées par la loi, le décret ou la règle visée à l'article (1)34". La mise en oeuvre de ce principe est réglée par la loi du 11 avril 1994 qui prévoit notamment des exceptions à l'article 6. C'est ainsi que pour rendre compatible le principe du respect du secret de l'instruction et celui de la publicité, une exception a été prévue à l'article 6, § 1er, 5°, (relatif) à la recherche ou la poursuite de faits punissables.

D'une façon générale et dans la mesure où d'autres pièces du dossier judiciaire, toujours actuellement à l'instruction, auraient été copiées mais non utilisées fiscalement, il est évident que je me dois de continuer à vous en refuser l'accès".

Il s'agit de l'acte attaqué.

A cette décision, sont joints trois procès-verbaux dressés par le comité supérieur de contrôle. Le premier,

comporte les déclarations effectuées les 24 et 25 février 1997 par la première partie requérante en exécution des devoirs prescrits par le juge d’instruction ainsi que celles d’une personne à laquelle elle a été confrontée. Le deuxième reproduit la déclaration de la première partie requérante effectuée le 3 mars 1997 à un commissaire dudit comité et comporte la photocopie de pièces remises à cet enquêteur par cette partie. Le troisième contient la page de garde du procès-verbal n° 675 du même comité ayant pour objet la confrontation de la première partie requérante avec une personne; le reste de ce procès-verbal n’a pas été communiqué aux parties requérantes;

Considérant que la partie adverse estime que l'intérêt des parties requérantes n'est pas conforme à l’article 4, alinéa 2, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l’administration; qu'en effet, selon elle, les parties requérantes accéderaient ainsi à des documents à caractère personnel pour lesquels elles ne justifient d'aucun intérêt alors, qu’en l’espèce, elle leur a communiqué l’ensemble des éléments sur lesquels elle s’est basée pour établir ses projets d’imposition sans toutefois permettre l’accès aux copies des procès-verbaux concernant d’autres personnes, documents non utilisés pour redresser la situation fiscale des parties requérantes; que la partie adverse en conclut que les parties requérantes ont ainsi reçu un accès total au dossier fiscal extrait d’un dossier répressif sur lequel l’administration a fondé des avis de rectifications;

Considérant que le 28 juillet 1997, les parties requérantes ont demandé à consulter sur place l’ensemble des éléments sur lesquels l’inspection spéciale des impôts base les avis de rectification et ont sollicité qu'il leur en soit donné communication sous forme de copie des pièces; que la demande de reconsidération a également la même portée et ne se limite aucunement au dossier fiscal des parties requérantes mais bien à l’intégralité des

pièces pertinentes constituant le dossier de base établi à partir des pièces de la procédure judiciaire; que les parties requérantes ont intérêt à prendre connaissance des documents contenus dans le dossier de base et qui les concernent même si l'administration ne les a pas utilisés fiscalement; qu'il y a lieu de constater que l'exception relative au caractère personnel de certains documents n'est pas recevable, faute d'avoir été opposée dans l'acte attaqué et ne fait d'ailleurs pas obstacle à une communication partielle de ces documents rendus éventuellement anonymes; que l'exception est rejetée;

Considérant que les parties requérantes prennent un premier moyen de la violation de l'article 32 de la Constitution, des articles 4 et 6 de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration et de l'article 3 de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs; qu'elles exposent qu'elles ont le droit de consulter le dossier de base constitué par l'administration et que le motif invoqué au dernier alinéa de l'acte attaqué n'est pas adéquat car l'accès au dossier de base avait été demandé pour consulter toutes les pièces pertinentes pour fournir une réponse complète aux avis de rectification; que selon elles, il n'appartient pas à l'administration d'effectuer une sélection entre les pièces dont la communication est possible et celles dont la communication devrait être refusée en invoquant que les pièces communiquées seraient les seules qui ont *"servi"* à l'établissement de ces avis; qu'elles ajoutent que même si elles n'ont pas *"servi"*, d'autres pièces doivent pouvoir être accessibles au contribuable de telle sorte que l'acte attaqué ne repose sur aucun des critères d'exception prévus à l'article 6 de la loi du 11 avril 1994 précitée; que les parties requérantes se réfèrent à l'arrêt n° 66.860 du Conseil d'Etat;

Considérant que la partie adverse répond, en substance, que l’inspection spéciale des impôts a communiqué aux parties requérantes les pièces du dossier répressif qui les concernaient personnellement et qui avaient servi à l’établissement des projets d’imposition en s’alignant sur la jurisprudence des arrêts 66.860 à 66.862 du Conseil d’Etat ainsi que sur un courrier du procureur général du 8 octobre 1997 qu’elle reproduit; qu'elle soutient que l’autorisation donnée par le procureur général n’emporte pas *ipso facto* le droit de communication de ces pièces à des tiers même sur la base de la loi du 11 avril 1994; qu'elle fait valoir que le secret de l’instruction est levé aux seules fins de taxation pour les pièces utilisées par le fisc mais que celles-ci ne peuvent être communiquées qu’au contribuable concerné, que les pièces non utilisées par le fisc demeurent couvertes par le secret de l’instruction et ne peuvent être communiquées sauf autorisation du procureur général; qu'elle estime encore que l’administration fiscale conserve sa faculté d’omettre de la partie communiquée des traces de leur fonction répressive et que les parties requérantes ne peuvent exiger que l’accès à leur propre dossier fiscal et seulement dans une mesure compatible avec l’intérêt de la recherche et de la poursuite de faits punissables de telle sorte que l’acte attaqué est motivé conformément à la loi du 29 juillet 1991 précitée; qu'elle propose à l'auditeur rapporteur d'examiner le dossier fiscal des parties requérantes afin de s'assurer que celui-ci ne contient aucune pièce non communiquée;

Considérant que les parties requérantes répliquent qu’elles n’ont jamais demandé à connaître les pièces relatives aux tiers et qu’on n’aperçoit pas quelle application la partie adverse fait de l’article 6, § 1er, 5°, de la loi du 11 avril 1994 si ce n’est que le refus d’accès révèle que l’administration dispose de pièces concernant les requérants qu’elle refuse de communiquer;

qu'elles considèrent que les arrêts cités par la partie adverse n’ont pas la portée invoquée et que le principe des droits de la défense contraint la partie adverse à soumettre à la contradiction tous les documents dont elle a eu connaissance pour établir l’imposition sauf à justifier une des exceptions de la loi du 11 avril 1994, sans opérer de sélection et sans écarter les pièces dont les parties requérantes pourraient tirer des arguments à leur décharge;

Considérant que l’acte attaqué a accordé aux parties requérantes l’accès “aux passages des pièces du dossier répressif qui (les) concernent exclusivement et qui ont servi à l’établissement du projet d’imposition”; 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 la susdite administration pour prendre les décisions fiscales; que dès lors, les pièces issues de ce dossier répressif mais n'ayant pas servi à l'administration pour établir les projets d'imposition ne sont pas couvertes par le secret de l'instruction et leur consultation ne nécessite pas que les intéressés obtiennent à leur tour une autorisation du procureur général; que la distinction opérée par la partie adverse pour refuser l'accès aux pièces concernant les parties requérantes 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; que le premier moyen est fondé;

Considérant qu'il n'y a pas lieu d'examiner le second moyen de la requête, qui à le supposer fondé, ne pourrait conduire à une annulation plus étendue,

D E C I D E :

Article 1er.

Est annulée la décision du 15 octobre 1997 de l'inspection spéciale des impôts de Liège en tant qu'elle n'accorde à Pierre SWARTENBROEKX et Bernadette VERCRUYSSE qu'un accès partiel au dossier fiscal extrait d'un dossier répressif sur lequel l'administration fonde des avis de rectification qui leur sont adressés.

Article 2.

Les dépens, liquidés à la somme de 14.000 francs, sont mis à charge de la partie adverse.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique, le vingt-huit mars deux mille un par :

M.	GEUS,	président de chambre,
Mme	DAURMONT,	conseiller d'Etat,
Mme	GEHLEN,	conseiller d'Etat,
Mme	HONDERMARCQ,	greffier.

Le Greffier, Le Président,

M.-Cl. HONDERMARCQ. J.-Cl. GEUS.