

# **Le secret professionnel des agents du fisc à l'épreuve du droit des communes à la transparence administrative**

## **Note sous C.E., 13 octobre 2017, n<sup>os</sup> 239.399 à 239.404<sup>1</sup>**

---

### **1 POSITION DU PROBLÈME**

1. La publicité de l'administration figure parmi les droits fondamentaux garantis par la Constitution depuis 1993. L'article 32 (anciennement 24<sup>ter</sup>) en proclame le principe, tout en habilitant la loi, le décret ou l'ordonnance à prévoir des exceptions à l'exercice de ce droit. En exécution de cette disposition, les différents législateurs du Royaume, chacun pour les matières qui ressortissent à leur compétence, ont adopté des normes ayant pour objet d'organiser la manière dont ce droit peut être mis en œuvre, ainsi que les exceptions que l'autorité peut lui opposer.

Il est des matières dans lesquelles l'administration est plus particulièrement rétive à la transparence que dans d'autres. La fiscalité est l'un des domaines élus de cette frilosité<sup>2</sup>. Ainsi, nombreux sont les arrêts du Conseil d'Etat et les avis de la commission administrative fédérale d'accès aux et de réutilisation des documents administratifs portant sur un refus de l'administration fiscale de donner accès à des dossiers fiscaux à des particuliers, qu'il s'agisse du leur, voire, dans certains cas, de celui d'une tierce personne<sup>3</sup>.

2. La transparence administrative ne se conçoit pas uniquement dans les relations entre un individu et l'autorité. Il peut ainsi arriver, quoique plus rarement, qu'une autorité invoque le droit à la transparence administrative vis-à-vis d'une autre administration. Les arrêts annotés en fournissent l'illustration. Il y est ainsi question d'une demande d'accès à des documents administratifs adressée au SPF Finances non par un particulier, mais par un autre pouvoir public, en l'occurrence plusieurs communes séparément.

À ce jour, l'autorité fédérale est compétente pour assurer le service de l'impôt concernant le précompte immobilier pour la Région wallonne et elle l'a été jusqu'au 31 décembre 2017 pour la Région de Bruxelles-Capitale<sup>4</sup>. Il s'avère que, dans plusieurs dossiers, le SPF Finances a accordé des dégrèvements de précompte immobilier à des particuliers à la suite de l'introduction par ceux-ci d'une réclamation administrative. Ces dégrèvements, qui peuvent porter sur plusieurs exercices et

---

<sup>1</sup> L'auteur remercie Bruno Lombaert et Joëlle Pilorge pour leur relecture attentive.

<sup>2</sup> Voy. R. ANDERSEN, « Information et publicité en droit fiscal », in *Sécurité juridique et fiscalité, Les Cahiers de l'Institut d'études sur la Justice*, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 15-30, spéc. p. 30.

<sup>3</sup> Sur ces questions, voy. récemment F. BALTUS et F. WAMPACH, « La publicité de l'administration en matière fiscale », in *La publicité de l'administration, 20 ans après, bilan et perspectives*, Bruxelles, Bruylant, 2014, pp. 377-423.

<sup>4</sup> Article 5, § 3, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi spéciale de financement. La Région flamande a repris le service de cet impôt régional dès 1999.

représenter des sommes considérables, sont susceptibles d'avoir une incidence non négligeable sur les finances des communes où les immeubles sont situés. Les communes sont en effet susceptibles de percevoir des centimes additionnels au précompte immobilier en vertu de l'article 464, 1<sup>o</sup>, du Code des impôts sur les revenus (ci-après CIR 1992). Elles ont donc inscrit dans leur budget un montant correspondant au montant prévu de ces centimes additionnels et ont, le cas échéant, déjà perçu ces sommes.

Comme l'article 470*bis* du CIR 1992 lui en fait l'obligation, l'Etat belge a avisé les communes concernées de ce que leurs attributions avaient été revues à la baisse et qu'un montant déterminé devrait en outre être prélevé à leur charge. En réponse à ce courrier, plusieurs communes ont demandé à l'Etat belge de leur communiquer les renseignements relatifs auxdits dégrèvements et, plus spécialement, les motifs ayant présidé à ceux-ci. Le SPF Finances leur a adressé une fin de non-recevoir cinglante, arguant notamment de l'obligation au secret fiscal qui s'applique aux agents du fisc et du respect de la vie privée des contribuables ayant bénéficié des dégrèvements. Ce sont ces différentes décisions de refus qui ont donné lieu aux six arrêts annotés<sup>5</sup>.

3. Avant d'exposer le raisonnement du Conseil d'Etat et la solution qu'il a consacrée dans ces six arrêts, nous présenterons brièvement les principes qui régissent l'accès aux documents administratifs en matière fiscale ainsi que les différents jalons de l'évolution jurisprudentielle en la matière.

## 2 PUBLICITÉ DE L'ADMINISTRATION EN MATIÈRE FISCALE

4. Le droit d'accès aux documents administratifs est un droit fondamental, le dernier dans le catalogue des droits consacrés par le titre II de la Constitution belge. Il en découle que les documents administratifs sont en principe librement accessibles, et que l'administration ne peut refuser de faire droit à une telle demande que lorsqu'une exception prévue par la loi, le décret ou l'ordonnance trouve à s'appliquer. Il en résulte également que les exceptions doivent recevoir une interprétation stricte<sup>6</sup>, et qu'elles ne peuvent être invoquées que dans la stricte mesure de l'exception. En d'autres termes, le principe de publicité partielle implique que seuls les documents ou extraits de document ressortissant à l'une de ces exceptions ne doivent (ou peuvent ne) pas être divulgués, les autres documents ou extraits devant être communiqués<sup>7</sup>.

La loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration prévoit un certain nombre d'exceptions, obligatoires ou facultatives, à l'obligation de publicité administrative. Ainsi, pour ne citer que les exceptions les plus fréquemment invoquées par l'administration pour justifier son refus de donner accès à un dossier fiscal, l'article 6, § 1<sup>er</sup>, prévoit que l'autorité doit rejeter la demande d'accès si elle a constaté que l'intérêt de la publicité ne l'emporte pas sur la protection de l'un des

---

<sup>5</sup> Voy. T. BONNE, S. KEUNEN et K. WAUTERS, « Overheid moet gemeenten informeren over onroerende voorheffing », *De Juristenkrant*, 2017, p. 357.

<sup>6</sup> Le décret flamand du 26 mars 2004 relatif à la publicité de l'administration l'énonce explicitement en son article 10. Voy. C. const., arrêt n° 169/2013 du 19 décembre 2013 ; C.A., arrêt n° 17/97 du 25 mars 1997 ; C.E. (15e ch.) n° 215.120, 13 septembre 2011.

<sup>7</sup> Voy. l'article 6, § 4, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration.

intérêts suivants : la recherche ou la poursuite de faits punissables (5°) ; un intérêt économique ou financier fédéral, la monnaie ou le crédit public (6°) ; le caractère par nature confidentiel des informations d'entreprise ou de fabrication communiquées à l'autorité (7°). L'article 6, § 2, prévoit que l'autorité doit rejeter la demande de consultation lorsque la publication du document administratif porte atteinte à la vie privée (sauf si la personne concernée y a préalablement consenti) (1°), ou encore à une obligation de secret instaurée par la loi (2°). Cette seconde catégorie d'exceptions est présentée par le législateur comme comprenant des exceptions absolues, à propos desquelles l'autorité n'aurait aucune latitude pour effectuer une mise en balance des intérêts en présence, par contraste avec celles prévues au § 1<sup>er</sup><sup>8</sup>. En pratique, le Conseil d'Etat promeut une approche plus nuancée<sup>9</sup>.

5. En matière fiscale, le droit fondamental à la transparence administrative, tel qu'il est réglé par la législation sur la publicité de l'administration, doit être concilié avec l'article 337 du CIR 1992, qui consacre précisément l'obligation au secret des agents du fisc. Le premier alinéa de cette disposition est rédigé en des termes particulièrement larges :

*« Celui qui intervient, à quelque titre que ce soit, dans l'application des lois fiscales ou qui a accès dans les bureaux de l'administration en charge de l'établissement, ou celle en charge de la perception et du recouvrement, des impôts sur les revenus, est tenu de garder, en dehors de l'exercice de ses fonctions, le secret le plus absolu au sujet de tout ce dont il a eu connaissance par suite de l'exécution de sa mission ».*

Les alinéas 2, 3 et 4 de l'article 337 énumèrent ensuite un certain nombre d'hypothèses dans lesquelles les fonctionnaires de l'administration fiscale sont réputés agir dans l'exercice de leurs fonctions, c'est-à-dire permettant à ces derniers de transmettre certaines informations sans enfreindre le secret professionnel qui les lie.

À titre d'exemple, l'article 337, alinéa 2, prévoit que les fonctionnaires fiscaux restent dans l'exercice de leurs fonctions lorsqu'ils transmettent des informations aux autres services administratifs de l'Etat, aux parquets et aux greffes, aux Communautés, aux Régions, ainsi qu'aux établissements ou organismes publics définis à l'article 329, pour l'assurer l'exécution de leurs missions légales ou réglementaires.

Le secret fiscal, qui est davantage le secret du fisc que celui de ses agents<sup>10</sup>, est le corollaire de l'obligation de sincérité et de collaboration du contribuable vis-à-vis de l'administration fiscale. Il offre ainsi la garantie au contribuable que les informations à son sujet ne seront pas diffusées indument<sup>11</sup>. Le secret fiscal présente un caractère absolu et les exceptions à son application doivent être explicitement prévues par la loi<sup>12</sup>.

<sup>8</sup> Sur ce point, voy. C. DE TERWANGNE, « Le droit à la transparence administrative », in M. VERDUSSEN et N. BONBLED, *Les droits constitutionnels en Belgique*, Bruxelles, Bruylant, 2011, pp. 729-730.

<sup>9</sup> Voy. *infra*, n° 16.

<sup>10</sup> L. ORBAN, « Le secret professionnel des agents du fisc », *R.G.C.F.*, 2007/3, p. 171.

<sup>11</sup> Voy. par exemple en ce sens la décision de l'instance de recours de l'autorité flamande du 22 décembre 2016, OVB/2016/237, disponible sur : <https://www.vlaanderen.be/nl/publicaties/detail/beslissing-ovb2016237>.

<sup>12</sup> R. ANDERSEN, « Secrets et transparence en matière fiscale », *J.D.F.*, 2014, p. 269.

### 3 PORTÉE DU SECRET PROFESSIONNEL DES AGENTS DU FISC

6. D'une manière générale, le Conseil d'Etat a mis en évidence le fait que l'obligation au secret ne pouvait pas être comprise de manière extensive, au risque de méconnaître le droit fondamental d'accès aux documents administratifs, tout en ne pouvant pas être vidée de son contenu, ce qui engendre assurément la recherche d'un équilibre difficile à atteindre<sup>13</sup>.

7. Ainsi, la jurisprudence du Conseil d'Etat est fixée en ce sens que le secret fiscal ne peut en principe pas être opposé par l'administration fiscale au particulier qui souhaite avoir accès à son propre dossier fiscal<sup>14</sup>. Selon le Conseil d'Etat, l'agent du fisc qui transmet au contribuable des informations issues de son propre dossier fiscal agit dans l'exercice de sa fonction, de sorte que le secret fiscal consacré par l'article 337, alinéa 1<sup>er</sup>, du CIR 1992 n'est pas de rigueur. En effet, le secret fiscal a pour objectif premier la protection du contribuable concerné. Cette inapplicabilité de principe de l'article 337, alinéa 1<sup>er</sup>, ne signifie toutefois pas que l'administration serait contrainte de donner l'accès aux informations demandées. Elle peut le refuser sur base d'autre(s) exception(s), notamment en vue de ne pas compromettre la recherche ou la poursuite de faits punissables (par exemple en cas de suspicion de fraude fiscale) ou pour préserver le secret de l'identité de la personne qui a communiqué le document ou l'information à l'autorité administrative à titre confidentiel pour dénoncer un fait punissable ou supposé tel<sup>15</sup>.

8. La question s'analyse différemment lorsqu'un individu demande l'accès au dossier fiscal d'un tiers. En principe, compte tenu de la *ratio legis* de l'article 337, alinéa 1<sup>er</sup>, du CIR 1992, la demande devra être rejetée. Le demandeur peut cependant faire état de motifs particuliers justifiant une levée du secret. Tel est par exemple le cas lorsqu'une personne demande l'accès au dossier fiscal de son ex-conjoint, dont elle est le débiteur solidaire, mais que l'administration fiscale le lui refuse. Le Conseil d'Etat a connu d'une telle affaire dans l'arrêt n° 81.740 du 9 juillet 1999, *Scheppers de Bergstein*. Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat a rappelé que les exceptions prévues à l'article 6 de la loi du 11 avril 1994, telles que l'obligation au secret ou la protection de la vie privée, sont limitativement énumérées et d'interprétation stricte, et qu'elles ne peuvent être invoquées d'une façon systématique à l'appui de tout refus de communication d'un dossier fiscal sans vider de toute portée le principe de la publicité des actes administratifs<sup>16</sup>. Le Conseil d'Etat a rappelé que le secret fiscal ne vaut que lorsque l'agent agit en dehors de l'exercice de ses fonctions. Il a affirmé qu'il y a

---

<sup>13</sup> C.E., 7 mars 2003, n° 116.752, *Lejeune c. S.A. Euronext Brussels* (au sujet de l'obligation de secret s'imposant au comité de direction de Brussels Exchange, en vertu de l'article 12 de la loi 6 avril 1995 relative aux marchés secondaires, au statut des entreprises d'investissement et à leur contrôle, aux intermédiaires et conseillers en placements, aujourd'hui abrogée).

<sup>14</sup> C.E., 27 juin 2001, n° 97.056, *Tassin* ; C.E., 27 juin 2001, n° 97.057, *SCRL AS* ; C.E., 9 février 1998, n° 71.688, *NV Brussels Airport Terminal Company*.

<sup>15</sup> Respectivement l'article 6, § 1<sup>er</sup>, 5° et 8°, de la loi du 11 avril 1994.

<sup>16</sup> Voy. également, plus récemment, C.E., n° 215.120 du 13 septembre 2011, XXXX (refus de l'administration fiscale de communiquer au contribuable concerné des renseignements transmis par l'administration fiscale française), où le Conseil d'Etat a ajouté que chaque chef de refus par l'autorité administrative doit faire l'objet d'une motivation *in concreto*. Voy. aussi C.E., 20 septembre 2011, n° 215.251, *Abadjian* ; 5 octobre 2011, n° 215.562, *Behar*.

lieu de considérer que la loi du 11 avril 1994 avait, implicitement mais certainement, ajouté à l'énumération des bénéficiaires des secrets fiscaux énumérés à l'article 337, alinéa 2, du CIR 1992, les particuliers qui demandent un accès au dossier fiscal. Ce raisonnement a été critiqué en doctrine, au motif que la liste des bénéficiaires des secrets fiscaux serait exhaustive<sup>17</sup>. De notre point de vue, le Conseil d'Etat n'a pas créé une exception supplémentaire à l'obligation au secret par voie prétorienne ; il s'est limité à cerner les contours de la notion même d' « exercice des fonctions », dans le respect du prescrit légal. Concernant l'exception relative à la protection de la vie privée qui était également avancée par l'Etat belge, le Conseil d'Etat a jugé que le caractère en principe confidentiel du dossier fiscal ne justifie pas que l'on déroge au droit fondamental du contribuable de contester le bien-fondé d'une dette que l'administration lui réclame, en l'occurrence ici au titre de débiteur solidaire, ce qui implique le droit de se faire communiquer les données nécessaires pour comprendre et le cas échéant contester les éléments avancés par l'administration<sup>18</sup>.

Quelques années plus tard, le Conseil d'Etat a confirmé la jurisprudence *Schepers* à propos de la demande adressée au fisc par le débiteur solidaire d'une dette d'impôt d'accès au dossier fiscal du débiteur principal, précisant au passage que les informations qui doivent être transmises au demandeur doivent être suffisantes, c'est-à-dire de nature à lui permettre de « vérifier le fondement d'une réclamation de somme au titre de dette, celle-ci fût-elle fiscale »<sup>19</sup>. Les avis de la commission fédérale d'accès aux documents administratifs sont alignés sur cette jurisprudence<sup>20</sup>.

#### 4 ACCÈS DES COMMUNES AUX INFORMATIONS RELATIVES AU DÉGREVEMENT DU PRÉCOMPTE IMMOBILIER

##### 4.1 Premier acte – Les arrêts du Conseil d'Etat n° 225.162 du 21 octobre 2013 et n° 231.194 du 12 mai 2015

9. En 2013, le Conseil d'Etat a été saisi par la commune de Schaerbeek d'une requête en suspension selon la procédure d'extrême urgence dirigée contre une décision implicite de refus d'accès à des documents administratifs détenus par l'administration fiscale de l'Etat belge<sup>21</sup>. En l'occurrence, l'Administration générale de la perception et du recouvrement avait informé la commune de Schaerbeek de ce que ses attributions relatives aux centimes additionnels au précompte immobilier seraient moindres qu'initialement prévu. À la demande de la commune, le SPF Finances avait précisé que cette situation résultait du fait qu'un dégrèvement de précompte immobilier avait été accordé au propriétaire de biens sis à Schaerbeek, et ce pour plusieurs exercices. La commune s'était donc enquis auprès du SPF Finances des motifs du ou des

---

<sup>17</sup> L. ORBAN, « Le secret professionnel des agents du fisc », *R.G.C.F.*, 2007/3, p. 173.

<sup>18</sup> Cette solution a été inscrite dans l'article 337 du CIR 1992 par une loi du 15 mars 1999 (*Moniteur belge*, 27 mars), qui y a inséré un troisième alinéa en ce sens (aujourd'hui alinéa 4).

<sup>19</sup> C.E., 19 décembre 2003, n° 126.678, *Semalu c. Etat belge*.

<sup>20</sup> Voy. récemment l'avis n° 2015-83 « *over de weigering om toegang te verlenen tot fiscale informatie over de echtgenoot* » du 26 octobre 2015.

<sup>21</sup> L'agent auquel la commune avait eu affaire s'était cependant prévalu, à titre personnel, de son obligation au secret.

dégrèvements litigieux, sans succès. Ce dernier n'ayant pas statué sur une demande de reconsidération, la commune a saisi le Conseil d'Etat. Dans l'arrêt n° 225.162 du 21 octobre 2013, *commune de Schaerbeek*, le Conseil d'Etat a fait droit à la demande de suspension<sup>22</sup>.

**10.** Une première question a tout d'abord été tranchée dans l'arrêt. Le Conseil d'Etat y a explicitement reconnu que les personnes morales de droit public, dont les communes, peuvent se prévaloir de l'article 32 de la Constitution. Il ne s'agit pas tout à fait d'une innovation. Le Conseil d'Etat l'avait déjà affirmé dans l'arrêt n° 62.547 du 14 octobre 1996, *SA Electrification du rail*, à propos d'une personne morale de droit privé. Cela semble être également la position retenue par la Cour constitutionnelle, qui estime par exemple que les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination s'appliquent aux citoyens considérés individuellement mais également à des groupes composés de citoyens<sup>23</sup>. Dans l'arrêt, le Conseil d'Etat a toutefois précisé que les personnes morales de droit public ne peuvent user du droit d'accès aux documents administratifs « *que dans la mesure compatible avec l'organisation des institutions, et notamment en relation avec leurs compétences* ». Il a pris soin de souligner qu'en l'espèce, la commune requérante agissait en relation avec sa compétence pour lever des centimes additionnels à la taxe concernée<sup>24</sup>.

**11.** Dans un second temps, le Conseil d'Etat a jugé que, faute d'une décision explicite, le dossier administratif ne permettait pas de constater que la demande avait été examinée par l'autorité compétente ni de dégager les motifs pour lesquels elle avait été rejetée. Constatant que le fonctionnaire fiscal avait argué, à titre personnel, du secret fiscal consacré par l'article 337 du CIR 1992, le Conseil d'Etat a cependant ajouté – mais avec une prudence consommée – « *que l'autorité compétente n'a pas examiné si indépendamment des obligations de chacun de ses agents, la loi imposait un tel secret à l'administration elle-même à l'égard de toute personne, fût-elle directement intéressée à la dette d'impôt, comme l'est, en l'espèce, la commune créancière de centimes additionnels à l'impôt en cause; qu'elle n'a pas non plus décidé si d'autres exceptions à la règle de la publicité des documents administratifs, notamment la protection de la vie privée, devaient ou pouvaient être invoquées pour refuser la communication de tout ou partie des documents demandés* ». Le Conseil d'Etat n'a donc pas pris position sur la question de la détermination de la portée du secret fiscal dans le chef de l'administration, laissant à celle-ci le soin de la définir elle-même.

Cette position a été réitérée, à la virgule près, dans l'arrêt n° 231.194 du 12 mai 2015, au terme duquel le Conseil d'Etat a prononcé l'annulation de la décision suspendue.

\*\*

**12.** Par la suite, la commission d'accès aux et de réutilisation des documents administratifs

---

<sup>22</sup> Le risque de préjudice difficilement réparable a été admis par le Conseil d'Etat dès lors que le refus touchait à la capacité de la commune de prévoir le montant de ses recettes pour établir des recettes budgétaires sérieuses ainsi qu'à sa faculté d'agir en justice afin de défendre ses intérêts pécuniaires, et compte tenu de l'importance de la créance fiscale en cause. Dans un arrêt n° 233.432 du 8 janvier 2016, *commune d'Engis c. Etat belge*, le Conseil d'Etat a en revanche estimé que la condition relative à l'existence d'un risque de préjudice grave et difficilement réparable ne se vérifiait pas en l'espèce. Il en a fait de même dans un arrêt n° 236.466 du 21 novembre 2016, *commune d'Oreye c. Etat belge*.

<sup>23</sup> C.A., arrêt n° 13/91 du 28 mai 1991.

<sup>24</sup> Voy. l'article 464, 1°, du CIR 1992.

(CADA) a notamment été saisie de deux refus du SPF Finances portant sur des demandes analogues à celle évoquée ci-avant. Il s'agit respectivement des avis n° 2016-15 du 1<sup>er</sup> février 2016 et n° 2016-57 du 7 juin 2016<sup>25</sup>.

Dans une affaire impliquant la ville d'Andenne, l'Etat belge, répondant manifestement à l'invitation qui lui avait été faite dans les arrêts du Conseil d'Etat n° 225.162 du 21 octobre 2013 et n° 231.194 du 12 mai 2015 de s'expliquer sur les motifs de son refus de donner accès à une commune aux renseignements relatifs à un dégrèvement du précompte immobilier, avait pris sa plus belle plume pour motiver sa décision de rejeter la demande de transmission d'informations. L'Etat belge, plus disert qu'à l'accoutumée, avait invoqué le secret fiscal et le respect à la vie privée.

En substance, le CADA a estimé que les communes ne peuvent pas être considérées comme des tiers lorsqu'il est question des centimes additionnels qu'elles imposent. Selon elle, les communes sont fondées à se prévaloir de l'hypothèse prévue à l'article 337, alinéa 2, du CIR 1992, qui renvoie à l'article 329 du même Code. Un agent du fisc resterait dans l'exercice de ses fonctions s'il transmettait à une commune les renseignements nécessaires en vue d'assurer l'exécution des dispositions légales ou réglementaires dont elle est chargée, ce qui est le cas selon la CADA lorsque la demande d'information a trait aux impôts additionnels que la ville d'Andenne établit pour remplir les missions qui lui sont imposées par ou vertu de la loi ou des règlements. Notons d'ores et déjà que le Conseil d'Etat, appelé à se prononcer sur la même question, empruntera une voie légèrement différente de celle prônée par la CADA, dont le raisonnement paraît quelque peu forcé : il paraît en effet difficile de considérer que les renseignements demandés sont nécessaires aux communes pour exercer leurs missions légales, si ce n'est indirectement<sup>26</sup>.

Concernant l'exception relative à la protection de la vie privée, la CADA a estimé qu'elle « *ne peut être également 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 le bénéficiaire des centimes additionnels. En revanche, l'on peut faire jouer cette disposition lorsqu'il s'agit d'accéder à toutes les informations d'un dossier fiscal* », ce qui n'était pas l'objet de la demande, s'est aussitôt pressée d'ajouter la CADA.

La CADA a conclu en rappelant le principe de la publicité partielle<sup>27</sup>.

L'avis n° 2016-57 du 7 juin 2016 reproduit les mêmes considérations.

---

<sup>25</sup> Les avis de la CADA sont disponibles à l'adresse suivante : <http://www.ibz.rn.fgov.be/fr/commissions/publicite-de-ladministration/avis/>

<sup>26</sup> Il convient de relever à ce sujet que la Région flamande, qui a repris le service de l'impôt pour le précompte immobilier, a inscrit à l'article 3.19.0.0.2 du Vlaams Codex Fiscaliteit que les fonctionnaires régionaux sont dans l'exercice de leur fonction lorsqu'ils fournissent des informations aux communes et aux provinces concernant la situation fiscale de personnes morales, nécessaires pour l'exécution des dispositions légales ou réglementaires qui leur sont imposées. Le problème reste donc entier (comp. T. BONNE, S. KEUNEN et K. WAUTERS, « Overheid moet gemeenten informeren over onroerende voorheffing », *De Juristenkrant*, 2017, p. 357).

<sup>27</sup> Par souci d'exhaustivité, il convient de noter que la CADA a envisagé d'initiative l'invocabilité de l'exception prévue à l'article 6, § 1<sup>er</sup>, 7<sup>o</sup>, de la loi du 11 avril 1994, c'est-à-dire l'hypothèse dans laquelle sont en jeu des informations d'entreprise ou de fabrication communiquées à l'autorité, par nature confidentielles. La CADA a précisé qu'il est nécessaire de procéder à la balance des intérêts entre l'intérêt protégé et l'intérêt qui est servi par la publicité, le motif d'exception ne pouvant en outre pas être directement lié à l'exercice des compétences fiscales de la commune.

#### 4.2 Deuxième acte – Les arrêts du Conseil d’Etat n<sup>os</sup> 239.399 à 239.404 du 13 octobre 2017

**13.** Comme énoncé ci-avant, la riposte de l’Etat belge aux arrêts n° 225.162 du 21 octobre 2013 et n° 231.194 du 12 mai 2015 ne s’est pas fait attendre. Le SPF Finances a ainsi adopté plusieurs décisions motivées de rejet des demandes d’accès aux renseignements relatifs aux dégrèvements du précompte immobilier dont certaines, nous l’avons vu, ont fait l’objet d’un avis négatif de la CADA. Ces décisions sont libellées dans les mêmes termes. L’affaire a été portée devant le Conseil d’Etat par six communes, chacune d’entre elles ayant introduit un recours en annulation dirigé contre la décision de rejet de l’Etat belge. Le 13 octobre 2017, le Conseil d’Etat a prononcé six arrêts d’annulation.

**14.** Dans chacune des décisions attaquées, l’Etat belge, en la personne du président du Comité de direction du SPF Finances, présentait une argumentation en trois temps. Après avoir souligné que le SPF Finances détient la compétence exclusive du service de l’impôt en matière de précompte immobilier, l’Etat belge s’est prévalu du secret professionnel visé à l’article 337 du CIR 1992. Il a affirmé que les cas dans lesquels un agent du fisc est délié de son secret professionnel doivent être prévus explicitement par la loi. Or, selon l’Etat belge, l’article 337, alinéa 2, du CIR 1992, qui énumère un certain nombre d’institutions auxquelles la transmission d’informations est autorisée<sup>28</sup>, ne vise pas les communes. L’Etat belge a également invoqué le respect du droit à la protection de la vie privée. Selon lui, la demande d’accès des communes aux documents relatifs à des dégrèvements du précompte immobilier ne poursuit aucun but légitime et échouerait en tout état de cause le test de proportionnalité

**15.** Le Conseil d’Etat n’a pas réservé un accueil favorable à ces justifications. En écho aux arrêts de 2013 et de 2015, le Conseil d’Etat a affirmé à nouveau que les centimes additionnels au précompte immobilier constituent un impôt communal et qu’à ce titre, les communes sont fondées à demander à l’Etat belge des informations ou des explications à propos de la manière dont celui-ci s’acquitte de sa mission d’établissement et de perception de ceux-ci. Selon la Haute juridiction administrative, *« 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 »*.

Se référant aux arrêts dans lesquels il avait jugé que le secret fiscal ne peut être opposé à un tiers lorsque sa demande d’accès à un dossier fiscal porte sur des informations pertinentes pour l’appréciation et le contrôle de sa propre situation fiscale, le Conseil d’Etat a estimé qu’il n’y avait pas lieu de raisonner différemment à propos de la situation dans laquelle les communes se trouvent vis-à-vis de l’Etat belge. Selon le Conseil d’Etat, la commune est directement intéressée par le dégrèvement et ne peut donc pas être considérée comme un tiers dans le cadre de l’établissement de l’impôt. Il en résulte que le fonctionnaire fiscal qui lui communiquerait des informations à ce sujet n’agirait pas en dehors de l’exercice de ses fonctions et ne serait, dans un tel contexte, pas tenu par l’obligation au secret inscrite à l’article 337, alinéa 1<sup>er</sup>, du CIR 1992.

---

<sup>28</sup> Voy. *supra*, n° 5.

Les six arrêts annotés s'inscrivent ainsi dans la droite ligne de la jurisprudence *Scheppers* ainsi que d'un arrêt de 2004, dans lequel le Conseil d'Etat avait déjà estimé que pour agir conformément à l'article 32 de la Constitution, l'autorité devra toujours vérifier, au cas par cas, si le dossier ou le(s) document(s) auquel l'accès est demandé sont couverts par l'obligation au secret prévue par la loi à l'égard de la personne qui y a demandé l'accès<sup>29</sup>.

Le contrôle que la commune est fondée à exercer sur la manière dont l'Etat belge accomplit ses missions n'est pas de pure forme. Le Conseil d'Etat a ainsi aussitôt précisé que l'accès au dossier fiscal relatif au dégrèvement qui est à l'origine de la diminution des recettes fiscales de la commune doit permettre à celle-ci de s'assurer de la régularité de la décision de dégrèvement pour, le cas échéant, diriger une action en responsabilité contre l'Etat belge. Il s'agit là d'une réponse sèche du Conseil d'Etat à l'administration fiscale, qui estimait que la mission que la loi spéciale de financement lui confiait n'incluait aucun droit de regard au profit des communes, hormis la transmission obligatoire de documents prévue par l'article 470*bis* du CIR 1992.

**16.** Le Conseil d'Etat s'est ensuite penché sur la seconde justification avancée par l'Etat belge pour motiver son refus, à savoir le droit au respect de la vie privée du contribuable. En l'occurrence, la Haute juridiction administrative est allée relativement loin dans l'analyse de la validité de cette justification, adoptant de ce fait une attitude différente, plus active, de celle tenue en 2013 et en 2015.

Le Conseil d'Etat a doublement relativisé la portée du droit au respect de la vie privée en la matière. Il a tout d'abord souligné, à propos de la propriété immobilière, qu'un certain nombre d'éléments ne sont pas couverts par le droit au respect de la vie privée et figurent dans des registres publics ou dans des informations accessibles au public, tels les titres de propriété. Il a ensuite remarqué que, s'agissant d'une personne morale, le droit au respect de la vie privée ne s'applique *a priori* qu'au secret économique et commercial<sup>30</sup>.

Le Conseil d'Etat s'est alors prononcé sur le point de savoir si, à supposer que le droit au respect de la vie privée couvre certains éléments du dossier<sup>31</sup>, une limitation à l'exercice de celui-ci serait admissible, en d'autres termes si la transmission des documents protégés se justifierait au regard d'un but légitime et serait proportionnée. Il est important de rappeler qu'en cas d'ingérence justifiée et proportionnée, il n'y a pas de violation au droit au respect à la vie privée<sup>32</sup>. À cet égard, le

---

<sup>29</sup> C.E., 14 septembre 2004, n° 134.863, *Van Hamme*. Cet arrêt porte sur le refus du comité de sollicitude pour la jeunesse de Gand ('*comité voor bijzondere jeugdzorg*') de donner un accès au dossier aux parents d'enfants placés, et motivé par référence à l'obligation au secret inscrite dans le décret du 27 juin 1985 relatif à l'assistance spéciale à la jeunesse.

<sup>30</sup> Relevons à cet égard que la protection des secrets d'affaire et de leurs informations confidentielles est explicitement visée par l'article 6, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 11 avril 1994, l'administration étant contrainte de réaliser une pondération des intérêts en présence.

<sup>31</sup> Le Conseil d'Etat a même précisé, dans une note qui peut s'apparenter à un *obiter dictum* : « *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* ».

<sup>32</sup> Voy. C. DE TERWANGNE, « Le droit à la transparence administrative », in M. VERDUSSEN et N. BONBLED, *Les droits constitutionnels en Belgique*, Bruxelles, Bruylant, 2011, pp. 730-732. Voy. aussi C.A., arrêt n° 118/2007 du 19 septembre 2007, que le président du Comité de direction du SPF Finances cite pourtant à l'appui de la décision motivée de refus de

Conseil d'Etat a estimé 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 européenne des droits de l'homme. Concernant le caractère proportionné de la mesure, il a également observé que les agents communaux sont tenus au secret professionnel<sup>33</sup>. Le Conseil d'Etat a donc conclu qu'une ingérence dans la vie privée du contribuable pouvait être justifiée, tout en rappelant le principe de la publicité partielle. En filigrane, le Conseil d'Etat a rappelé qu'il convient d'apprécier le dossier fiscal pièce par pièce en vue de faire le départ entre les documents qui peuvent être soustraits à la publicité et ceux qui doivent être transmis.

Il conviendra de voir la suite que l'Etat belge réservera à ce dossier. Le Conseil d'Etat a donné la couleur : il n'est pas impossible que le troisième acte de cette pièce se joue devant le juge civil.

Martin Vrancken  
Assistant à l'Université de Liège  
Avocat au Barreau de Bruxelles

---

communication des documents sollicités.

<sup>33</sup> Le Conseil d'Etat n'a pas précisé sur quel fondement. Celui-ci peut être trouvé directement selon nous dans l'article 337 du CIR 1992.