

INFORMATION ET PUBLICITÉ EN DROIT FISCAL

PAR

ROBERT ANDERSEN

PRÉSIDENT DU CONSEIL D'ÉTAT

PROFESSEUR À L'UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN

PRÉSIDENT DE LA COMMISSION D'ACCÈS AUX DOCUMENTS ADMINISTRATIFS

INTRODUCTION



1. – Le principe de sécurité juridique qui sert de thème fédérateur aux rapports rassemblés dans cet ouvrage, implique, au premier chef, que les administrés, en l'occurrence les contribuables, soient clairement informés de leurs droits et obligations et aient accès à tous les documents susceptibles de les éclairer à ce sujet. Alors que précédemment l'administration fiscale cultivait, par tradition, le culte du secret et ne rendait publiques les informations dont elle disposait qu'avec parcimo-

nie et réticence, la solution inverse prévaut désormais. Ainsi en a voulu le constituant en consacrant dans l'article 32 de la Constitution le droit d'accès aux documents administratifs. Comme les autres droits, celui-ci est placé sous la protection du pouvoir législatif. Seul ce dernier peut en restreindre l'exercice, dans les cas et conditions qu'il détermine.

2. – Les différents législateurs qui se partagent le pouvoir législatif en Belgique ont, tous, dans les matières qui ressortissent à leurs compétences, imposé, en application du prescrit constitutionnel, aux autorités administratives l'obligation de fournir aux administrés qui en font la demande, l'accès aux documents administratifs qu'elles détiennent ; ils leur ont par la même occasion fait devoir de fournir spontanément au public certaines informations en leur possession. Tous ces actes législatifs distinguent ainsi, selon que l'initiative vient du pouvoir exécutif ou des administrés eux-mêmes, la publicité active et la publicité passive.

3. – S'agissant de la matière fiscale, plusieurs actes législatifs relatifs à la publicité de l'administration sont susceptibles d'être appliqués puisque le pouvoir fiscal n'est pas tout entier concentré entre les mains de l'État fédéral. Les Régions et les pouvoirs locaux disposent, en effet, également d'un certain pouvoir fiscal et sont, à ce titre, compétents pour régler la publicité en matière de fiscalité régionale ou locale, selon le cas. A l'instar des autres rapports, le présent rapport ne portera que sur la fiscalité fédérale et sera donc, pour l'essentiel, consacré à l'examen de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration.

I. – LA PUBLICITÉ DITE ACTIVE

4. – La loi précitée ne consacre que deux dispositions à la publicité active.

Il y va, d'une part, de son article 2 qui, dans le but de fournir au public une information claire et objective sur l'action des autorités administratives fédérales, formule un certain nombre d'exigences. D'abord, il est prévu qu'un arrêté délibéré en Conseil des ministres doit déterminer l'organisation et les missions du service d'information générale et que cette organisation va, à son tour, déterminer les autorités administratives fédérales tenues d'attribuer à une instance spécialisée la conception et la réalisation de l'information⁽¹⁾. Ensuite, chaque autorité admi-

(1) Voir A.R. du 19 juillet 2001 (*Mon.b.*, 1^{er} septembre).

nistrative fédérale est tenue de mettre à la disposition de quiconque en fait la demande un document décrivant ses compétences et l'organisation de son fonctionnement. En outre, désormais, toute correspondance émanant d'une autorité administrative indiquera le nom, la qualité, l'adresse et le numéro de téléphone du fonctionnaire traitant le dossier. Enfin, tout document portant notification à un administré d'une décision ou d'un acte administratif à portée individuelle émanant d'une autorité administrative devra indiquer les voies éventuelles de recours, les instances compétentes pour en connaître ainsi que les formes et délais à respecter.

Il y va, d'autre part, de l'article 3 qui dispose que les rétributions éventuellement réclamées pour la délivrance des informations susmentionnées ne peuvent excéder le prix coûtant.

5. — La publicité active, telle qu'elle est réglée par la loi du 11 avril 1994, appelle, de notre part, les quelques observations suivantes :

- 1° d'emblée, il importe de souligner le souci du législateur de voir les diverses administrations fournir au public une information claire et objective ;
- 2° les mesures énoncées à l'article 2 ne sont que quelques mesures, parmi d'autres, susceptibles de contribuer à la réalisation de cet objectif ; dans l'état actuel et sous réserve de dispositions plus exigeantes, les obligations qui pèsent sur le pouvoir exécutif sont au nombre de quatre, celles qu'énumère l'article 2, mais rien n'empêche le pouvoir exécutif de prendre l'initiative de toute une série de mesures contribuant à la réalisation du même objectif ;
- 3° à la seule exception de l'obligation d'indiquer, dans la notification de la décision individuelle, les voies éventuelles de recours, les instances compétentes et les formes et délais à respecter, qui, si elle est transgressée, a pour conséquence que le délai de prescription pour introduire le recours ne prend pas cours, les autres obligations énoncées à l'article 2 ne sont pas sanctionnées.

6. – Dans la matière fiscale, il convient de saluer les initiatives récemment prises par le fisc dans le domaine de la publicité active. On pense ainsi à la création du site www.minfin.fgov.be qui, entre autres informations mises à la disposition du public, contient une banque de données FISCONET qui donne gratuitement l'état de la législation fiscale, les commentaires de l'administration, ainsi que la jurisprudence, étant précisé, en ce qui concerne cette dernière, que sont rendues publiques non seulement la jurisprudence favorable au fisc, mais également celle qui lui est défavorable. Sont également accessibles les questions parlementaires et les réponses qui y sont données.

Signalons également diverses publications de l'administration fiscale, notamment la série récente consacrée aux rapports entre le fisc et le citoyen.



II. – LA PUBLICITÉ DITE PASSIVE

1. – *Le champ d'application*

7. – Selon l'article 32 précité à la Constitution, chacun a le droit de consulter chaque document administratif et de s'en faire remettre copie. Comme le Conseil d'Etat l'a précisé dans son arrêt n° 62.547 du 14 octobre 1996, *S.A. Electrification du rail*, ce droit d'accès n'est pas réservé aux personnes physiques, mais s'étend également aux personnes morales, qu'elles soient de droit privé ou de droit public. De même, il n'y a aucune distinction à faire entre nationaux et étrangers.

8. – Chacun a le droit de consulter le document sur place ou de s'en faire remettre copie. Le choix appartient au demandeur. A ce propos, la Commission d'accès aux documents administratifs (CADA), a émis l'avis que l'administration ne peut pas, sauf circonstances particulières, se limiter à offrir à l'administré de prendre connaissance de son dossier sur place⁽²⁾. L'article 4,

⁽²⁾ Voir, notamment, CADA avis 99/191.

alinéa 1^{er}, de la loi du 11 avril 1994 apporte une précision importante : l'administré peut non seulement prendre connaissance sur place de tout document administratif et en recevoir communication sous forme de copie, mais il peut également obtenir des explications à son sujet.

9. – La notion de « documents administratifs » doit être entendue dans le sens le plus large comme en attestent l'article 32 de la Constitution, où il est question de « chaque document administratif », et l'article 1^{er}, alinéa 2, 2^o, de la loi du 11 avril 1994 qui définit le document administratif comme « toute information... dont une autorité administrative dispose ».

La nature du document importe peu. Ainsi, les documents fiscaux constituent, de toute évidence, des documents administratifs au sens de la loi du 11 avril 1994(3).

La forme que revêt le document administratif est également indifférente, le législateur a pris soin de le préciser lui-même dans la définition qu'il donne du « document administratif ».

Ce serait en restreindre la portée que de limiter cette notion aux seules décisions administratives. Certes, celles-ci sont également communicables, qu'ils s'agissent de décisions à caractère individuel ou à caractère réglementaire, mais les actes préparatoires le sont tout autant.

Les documents internes à l'administration sont, il convient de le répéter, communicables. C'est ce que le Conseil d'Etat a décidé dans un arrêt n° 62.548 du 14 octobre 1996. Telle est également la jurisprudence constante de la CADA(4).

(3) Voy., notamment, CADA avis 2000/155 dans lequel la Commission estime devoir rappeler, en se fondant sur l'acception très large de la notion de « document administratif », que les documents fiscaux constituent des documents administratifs communicables et que les contribuables ont, en principe, le droit de consulter et de lever copie de leur dossier fiscal.

(4) Voy., notamment, CADA avis 97/17 qui estime que doit être communiqué au contribuable l'avis émis par l'inspecteur ayant instruit la réclamation fiscale, à l'intention du directeur régional des contributions directes. Pour la Commission, la circonstance que l'avis de l'inspecteur ne soit pas obligatoire est indifférente.

Selon la jurisprudence de la même Commission (voy. notamment, CADA avis 95/15 ; 95/58 et 99/79), les circulaires et directives des administrations fiscales sont également, en principe, communicables ; leur communication ne peut être refusée pour la seule raison qu'elles n'ont pas été publiées par l'administration fiscale elle-même.

Il n'y a pas davantage lieu de distinguer selon que le document dont la communication est demandée émane du contribuable lui-même(5) ou, sous réserve des exceptions dont il sera question ci-après, de tiers. De même, ces documents peuvent provenir indifféremment de toutes autorités administratives, belges ou étrangères, fédérales ou fédérées.

10. – Il importe, par contre, que ces documents soient des documents administratifs détenus par une autorité administrative fédérale. A cet égard, la question a été âprement discutée de savoir si des documents provenant d'un dossier répressif dont le fisc a été autorisé à lever copie par le procureur général aux fins d'une juste perception de l'impôt, constituent des documents administratifs communicables au sens de la loi du 11 avril 1994 précitée. Cette question a été résolue par l'affirmative dans le célèbre arrêt n° 66.860, du 18 juin 1997, *Matagne*(6). Cette jurisprudence a été confirmée par des arrêts postérieurs(7).

Ne se tenant pas pour battu, le fisc a d'abord soutenu que l'enseignement de l'arrêt *Matagne* n'était plus valable depuis l'entrée en vigueur de la loi Franchimont du 15 mars 1998. Plusieurs avis de la CADA ont rejeté cet argument en faisant valoir que l'arrêt gardait au contraire toute sa pertinence : une fois en possession du fisc, les pièces provenant du dossier répressif deviennent des documents administratifs(8). Ensuite, le fisc a tenté d'établir une subtile distinction entre les pièces issues d'un dossier répressif communiqué à l'administration fiscale aux fins d'établir l'impôt selon qu'elles ont été utilisées ou non par ladite administration à ces fins. Cette distinction a, à son tour, été rejé-

(5) Voy., notamment, CADA avis 99/191 où la Commission considère que l'administration fiscale ne peut valablement refuser la communication au seul motif que l'administré est supposé être en possession des documents dont il souhaite obtenir copie. Même en ce qui concerne ces documents, l'administration doit en fournir la copie lorsqu'ils font partie du dossier fiscal. Il se pourrait en effet que le contribuable ait égaré certaines de ces pièces.

(6) *J.T.*, 1998, pp. 256 et ss., observations D. GARABEDIAN.

(7) Voy., notamment, C.E. arrêts n°s 97.056 et 97.057 du 27 juin 2001. Comme le Conseil le relève dans ces deux derniers arrêts, « à la suite de l'autorisation d'accès et de copie donnée par le procureur général à l'administration fiscale, les copies des pièces du dossier judiciaire acquièrent le statut de document administratif entrant dans le champ d'application de la loi du 11 avril 1994 ».

(8) Voy., notamment, CADA avis n°s 99/4 et 99/5.

tée par la haute juridiction administrative dans son arrêt n° 94.479 du 28 mars 2001 au motif que cette distinction ne repose sur aucune disposition de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration(9).

11. – Pour être communicables, les documents doivent être détenus par une autorité administrative fédérale. Comme la CADA l'a souligné à plusieurs reprises, le terme « dispose » s'entend de la détention matérielle de l'information, quelle qu'en soit la source(10). Il tombe sous le sens que cette autorité ne peut communiquer que des informations dont elle dispose ; elle ne peut être tenue de créer de nouveaux documents en vue de satisfaire la curiosité des administrés, par contre, si elle a vent de ce qu'une autre autorité détient les informations demandées, elle est tenue d'en informer sans délai le demandeur et de lui communiquer la dénomination et l'adresse de l'autorité qui, d'après elle, est détentrice du document (article 5, alinéa 2, de la loi du 11 avril 1994).

2. – *La procédure*

12. – Conformément au prescrit constitutionnel, il revient au législateur de régler la procédure d'accès aux documents administratifs. Sauf pour les documents à caractère personnel définis à l'article 1^{er}, alinéa 2, 3° de la loi du 11 avril 1994, le demandeur n'a pas à justifier d'un intérêt quelconque. Ceci n'a pas empêché le fisc d'invoquer la réponse donnée par le ministre des Finances de l'époque à une question parlementaire du Sénateur Hatry pour considérer qu'un dossier fiscal n'est « consultable » qu'à partir du moment où un avis de rectification ou un avis d'imposition est envoyé(11). Cette position réductrice de la portée de la loi

(9) Par contre, le contribuable ne peut se voir communiquer les pièces que l'administration aurait extraites du dossier répressif pour les verser dans le dossier fiscal d'autres contribuables, dès lors que ces pièces sont étrangères à leur propre dossier (C.E. arrêt n° 85.177 et 85.178 du 8 février 2000).

(10) Voy., notamment, CADA avis 2001/66.

(11) *Bull. des questions et réponses du Sénat*, 19 mai 1998, p. 3.816.

précitée a été condamnée tant par la CADA (12) que par le Conseil d'Etat (13) (14).

13. – Pour le reste, rappelons brièvement les différentes étapes de la procédure.

Celle-ci est mise en œuvre par une demande qui doit être formulée par écrit, adressée à l'autorité administrative fédérale compétente (15) et ce, même si celle-ci a déposé le document aux archives.

La demande doit indiquer clairement la matière concernée et, si possible, les documents administratifs demandés (article 5 de la loi précitée). Si la demande est formulée de manière manifestement trop vague, l'autorité administrative peut la rejeter (article 6, § 3, 4^o de la loi précitée). A cet égard, il convient de critiquer certains fonctionnaires qui recourent abusivement à cette exception.

Cette demande initiale n'est assujettie à aucune condition de délai. Par contre, l'autorité dispose d'un délai de trente jours, éventuellement prorogeable de quinze jours, pour se prononcer

(12) Voy., notamment, CADA avis n° 99/37.

(13) C.E. arrêt n° 94.082 du 16 mars 2001 dans lequel la haute juridiction administrative décide « qu'en refusant au requérant l'accès à son propre dossier fiscal au motif qu'il n'y avait pas intérêt aussi longtemps qu'un avis de rectification ou d'imposition ne lui avait pas été adressé, la partie adverse a ajouté à l'article 4 de la loi du 11 avril 1994 une condition qui n'y figure pas et en a méconnu la portée ».

(14) Dans son arrêt n° 83.494, du 16 novembre 1999, *Antoun*, le Conseil d'Etat en a déduit que le recours en annulation prévu à l'article 8, § 2, alinéa 4 de la loi du 11 avril 1994 précitée devait être ouvert à toutes les personnes pouvant se prévaloir du droit fondamental d'accès aux documents administratifs sous peine d'en rendre l'exercice illusoire et a fait primer, sur ce point précis, l'article 32 de la Constitution et l'article 4 de la loi précitée, qui dispense de l'obligation de justifier d'un intérêt les personnes qui souhaitent exercer leur droit d'accès aux documents administratifs, sur l'article 19 des lois coordonnées sur le Conseil d'Etat en tant qu'il limite la possibilité d'introduire le recours en annulation aux personnes qui justifient d'un intérêt ou d'une lésion. La question mérite d'être posée de savoir si la même conclusion ne s'imposerait pas en ce qui concerne l'exigence, au contentieux de la suspension, d'un préjudice grave difficilement réparable. Si, en l'état actuel, cette condition subsiste, il n'en reste pas moins qu'elle est appréciée très largement. Ainsi, dans l'arrêt n° 71.688, du 9 février 1998, *N. V. Brussels Airport Terminal Company*, le Conseil d'Etat considère que le préjudice grave réside essentiellement dans la méconnaissance de la finalité du droit constitutionnellement protégé d'accès aux documents administratifs, à savoir permettre à l'intéressé d'apprécier en pleine connaissance de cause s'il est indiqué d'introduire un recours contre la décision administrative lui refusant l'accès en question.

(15) Sur les difficultés auxquelles cette exigence peut donner lieu, voy. notamment l'arrêt *Antoun* précité.

sur la demande, étant précisé qu'en cas d'absence de communication dans ce délai, la demande est réputée avoir été rejetée (article 6, § 5, de la loi précitée).

14. – Dans son article 8, § 2, la loi du 11 avril 1994 organise une procédure particulière de recours contre la décision – explicite ou implicite – de refus d'accès à des documents administratifs, qui consiste dans l'introduction, au même moment, d'une demande de reconsidération adressée à la même autorité administrative fédérale que celle qui a rendu la décision initiale, et d'une demande d'avis adressée à un organe consultatif dont elle prévoit la création, la Commission d'accès aux documents administratifs. Si la demande de reconsidération et la demande d'avis doivent être introduites concomitamment, la loi précitée n'impartit pas à l'intéressé un délai pour ce faire. Tout au plus, ressort-il de l'économie générale de la loi, que ces demandes ne peuvent être introduites avant l'expiration du délai dont dispose l'autorité pour se prononcer sur la demande initiale. Au contraire, le législateur a fixé les délais dans lesquels tant l'auteur de la décision initiale de rejet que la CADA doivent se prononcer. La CADA dispose d'un délai de trente jours, non prorogeable, courant à partir de la réception de la demande d'avis, pour communiquer celui-ci au demandeur et à l'autorité fédérale. En cas d'absence de communication dans ce délai, son avis est négligé. Autrement dit, l'absence d'avis n'a pas pour effet de suspendre le délai imparti par le législateur à l'autorité administrative pour se prononcer sur la demande de reconsidération⁽¹⁶⁾. Quant à l'autorité administrative, elle dispose d'un délai de quinze jours à compter de la réception de l'avis ou de l'écoulement du délai dans lequel celui-ci aurait dû être communiqué, pour communiquer sa propre décision au demandeur et à la commission. En cas d'absence de communication dans ce délai, l'autorité est censée avoir rejeté la demande de reconsidération (article 8, § 2, alinéa 3 de la loi précitée). Tant la décision initiale que la décision prise sur recours doivent, lorsqu'elles sont explicites, être motivées en la forme et indiquer les voies de

(16) C.E. arrêt n° 107.145, du 29 mai 2002, *S.P.R.L. 2L Benelux*.

recours dont dispose le demandeur éconduit (article 2, 4° de la loi précitée et article 19, alinéa 2, des lois sur le Conseil d'Etat, coordonnées le 12 janvier 1973).

15. – En application de l'article 8, § 2, alinéa 4 de la loi précitée, un recours au Conseil d'Etat est possible contre la décision finale, qu'elle soit explicite ou implicite. Il se déduit du libellé clair de cet alinéa que le Conseil d'Etat ne peut être saisi d'un recours dirigé contre la décision initiale de rejet ; le demandeur doit, avant de ce faire, avoir épuisé le recours administratif préalable que constitue la demande en reconsidération (17). Le recours devant le Conseil d'Etat doit être accompagné de l'avis de la CADA (article 8, § 2, alinéa 4 de la loi précitée).

3. – *Les exceptions*

16. – Comme la Cour d'arbitrage l'a souligné dans son arrêt n° 17/97 du 25 mars 1997 (18), en déclarant à l'article 32 de la Constitution que chaque document administratif est en principe public, le constituant a érigé le droit à la publicité des documents administratifs en un droit fondamental. Des exceptions au principe de la publicité ne sont possibles que dans les conditions fixées par la loi, le décret ou l'ordonnance. Elles doivent être justifiées et sont de stricte interprétation. La jurisprudence du Conseil d'Etat est également fermement établie en ce sens ; il en va de même des avis de la CADA.

17. – Si le droit d'accès est le principe, ce principe n'est pas pour autant absolu. Les exceptions sont tantôt prévues par les législations générales relatives à la publicité des actes administratifs tantôt par des lois particulières.

En ce qui concerne les premières, certaines sont obligatoires, d'autres facultatives. Lorsqu'elles sont obligatoires, elles peuvent encore, selon le cas, revêtir un caractère absolu ou un caractère relatif. Seules retiendront notre attention celles qui sont le

(17) Voy. arrêt précité n° 107.145 du 29 mai 2002.

(18) *Mon. b.*, du 24 avril 1997, p. 9.731.

plus fréquemment invoquées par le fisc pour refuser l'accès aux documents en sa possession.

18. – S'agissant des exceptions qui revêtent un caractère absolu, de manière récurrente, le fisc invoque isolément ou conjointement le secret fiscal et le respect de la vie privée (article 6, § 2, 1^o et 2^o de la loi précitée). De manière synthétique, la position tant du Conseil d'Etat que de la CADA est que le secret fiscal ne peut être opposé par le fisc au contribuable qui demande à avoir accès à son propre dossier. Pas plus que le secret fiscal, le respect de la vie privée ne s'oppose à ce que soient communiqués au contribuable des documents concernant des tiers dès l'instant où le fisc se fonde sur ces documents pour fixer sa situation fiscale propre. Il en va autrement lorsque ces documents sont sans incidence de ce point de vue(19). Ainsi, pour ne prendre qu'un seul exemple, il a été jugé par le Conseil d'Etat que si, en ce qui concerne le respect de la vie privée de l'ex-conjoint, l'article 6, § 2, 1^o de la loi du 11 avril 1994 précitée contraint l'autorité administrative à refuser l'accès à un document administratif pour une demande adressée en application de ladite loi lorsque la publicité porte atteinte à la vie privée, sauf accord préalable écrit de la personne concernée, le caractère en principe confidentiel du dossier fiscal de l'ex-conjoint ne justifie cependant pas que l'on déroge au droit fondamental du contribuable, en l'occurrence l'autre conjoint, de contester le bien-fondé d'une dette que l'administration lui réclame, 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. Tel est notamment le cas lorsque le fisc entend recouvrer sur le patrimoine de l'épouse divorcée les impôts impayés par son ex-conjoint ; la première ne peut espérer déduire des montants récupérables à sa charge ce qui aurait été dû si le second avait exercé tous ses droits, sans connaître les éléments du dossier fiscal de ce dernier(20).

(19) Voy., en ce qui concerne le Conseil d'Etat, l'arrêt n° 71.688, du 9 février 1998, *BATC* ; l'arrêt n° 81.740 du 9 février 1999 ; l'arrêt n° 85.177 du 8 février 2000 et l'arrêt n° 85.178 de la même date ; l'arrêt n° 97.056 du 27 juin 2001 et l'arrêt n° 97.057 de la même date.

En ce qui concerne la CADA, voy. notamment l'avis 99/55.

(20) C.E. arrêt n° 81.740, du 9 juillet 1999 précité. Pour une autre application, voy. avis CADA 2000/133 (cas d'un débiteur solidaire sur le patrimoine duquel le fisc entend recouvrer la dette fiscale de son co-débiteur et demandant à avoir accès au dossier fiscal de ce dernier).

19. – En ce qui concerne les exceptions qui ne peuvent être invoquées que pour autant qu'elles l'emportent *in concreto* sur l'intérêt de la publicité en général, c'est sans conteste l'intérêt économique ou financier fédéral de la Belgique qui est le plus souvent invoqué (article 6, § 1^{er}, 6^o de la loi précitée). On observe que dans de nombreux cas, cette exception est indiquée de manière abstraite, par la seule référence à la disposition légale, sans mentionner les motifs concrets qui, dans le cas d'espèce, justifient qu'il y soit recouru. L'administration fiscale n'a que trop tendance à considérer qu'en matière fiscale, la communication au contribuable de tous les éléments dont l'administration dispose à son sujet est nécessairement de nature à porter atteinte à l'intérêt économique ou financier fédéral. Un tel raisonnement est dangereux car il revient à faire de l'exception la règle générale. L'exception, comme les autres relevant de la même catégorie, ne peut justifier un refus d'accès au document administratif que si, en l'espèce, il s'avère *in concreto* que l'intérêt économique ou financier pèse plus lourd que l'intérêt général de la publicité. Ce ne peut être le cas que si l'intérêt économique ou financier fédéral est gravement menacé par la communication au contribuable des renseignements dont l'administration dispose, ce qui ne se produira que dans des cas exceptionnels(21).

20. – Il convient également de noter que si l'administration fiscale peut en se fondant sur l'article 6, § 1^{er}, 8^o de la loi précitée,

(21) En ce qui concerne ce motif, voy. dans la jurisprudence du Conseil d'Etat, les arrêts n^{os} 68.609 du 2 octobre 1997 ; n^o 71.688, du 9 février 1998 ; n^{os} 97.056 et 97.057 du 27 juin 2001. Dans ces deux derniers arrêts, le Conseil d'Etat, après avoir rappelé que cette exception doit être interprétée restrictivement et qu'elle ne peut être invoquée systématiquement à l'appui de tout refus de communication d'un dossier fiscal, sans vider le principe de la publicité des actes administratifs de toute portée à l'égard des administrations fiscales, admet qu'en l'espèce cet intérêt a pu raisonnablement être invoqué pour éviter une communication prématurée d'informations en provenance d'administrations fiscales étrangères dès lors qu'une action de vérification bien déterminée était en cours à l'égard du contribuable, que l'administration fiscale pouvait raisonnablement le soupçonner dans la mesure où il était inculpé par un juge d'instruction de fraude fiscale pour des montants élevés et qu'il ne niait pas avoir remis des sommes d'argent à un fonctionnaire de l'administration fiscale, attitude qui ne se comprenait que s'il avait entendu retirer un avantage des versements effectués.

Dans ses avis, la CADA se montre particulièrement soucieuse de ne pas entraver la lutte contre la grande fraude fiscale, notamment les carrousels en matière de T.V.A. (voy. avis n^{os} 199/200 et 2000/44). Il est par ailleurs à noter que l'intérêt économique ou financier fédéral est souvent invoqué, de pair, avec la recherche ou la poursuite de faits punissables, motif prévu à l'article 6, § 1^{er}, 5^o, de la loi précitée.

refuser, après avoir procédé à la balance des intérêts en présence, de dévoiler l'identité de ses «informateurs», il ne s'ensuit pas nécessairement qu'elle ne doit pas révéler le contenu de la plainte elle-même en occultant le nom de l'informateur.

21. – Dans quelques cas, le fisc a également invoqué les relations internationales fédérales de la Belgique(22).

22. – Quant aux exceptions facultatives visées à l'article 6, § 3 de la loi précitée, que l'autorité fiscale est libre ou non d'invoquer, l'expérience révèle que si certains fonctionnaires fiscaux y recourent de manière abusive, certains contribuables ne sont pas non plus à l'abri de tout reproche et se livrent parfois, sous couleur de publicité passive, à des manœuvres dilatoires en vue d'éluder leurs obligations fiscales. Pour le reste, ces exceptions n'appellent guère de commentaires si ce n'est que les renseignements fournis au fisc par des tiers en vertu d'obligations légales ne doivent évidemment pas être confondues avec les avis ou opinions communiqués librement et à titre confidentiel à l'autorité, dont il est question à l'article 6, § 3, 2°(23), pas plus qu'ils ne sont à confondre avec les avis, notes et rapports internes établis en vertu d'obligations de service.

23. – Outre les exceptions prévues par les lois, décrets ou ordonnances et relatives à la publicité de l'administration en général et celles prévues par les lois, décrets et ordonnances constituant un régime particulier de publicité(24), il convient également de relever que tant le Conseil d'Etat que la CADA considèrent que les formes de publicité organisées par la loi du 11 avril 1994 ne sont pas applicables lorsqu'elles tendent à faire déposer devant une juridiction des documents dont celle-ci peut ordonner la production(25). Cette exception, inspirée par le souci d'éviter que les procédures organisées par la loi du 11 avril 1994 précitée se superposent à celles, non encore engagées, qui sont

(22) Voy. notamment CADA avis 2000/18.

(23) Voy. à cet égard les avis CADA 98/20 et 98/125.

(24) Voy. en matière de cadastre l'article 504 CIR 92 et l'A.R. pris pour son exécution ; l'article 236 du Code des droits d'enregistrement et les articles 144 et 145 du Code des droits de succession.

(25) C.E. arrêt n° 58.514, du 8 mars 1996.

applicables devant les juridictions administratives et judiciaires en vertu de textes propres à chacune d'elles, ne peut être invoquée aussi longtemps que ces procédures juridictionnelles n'ont pas été engagées puisque aussi bien ce risque de superposition n'existe pas encore (26). Peut-on en déduire que le Conseil d'Etat est et reste compétent pour connaître du refus attaqué nonobstant l'introduction ultérieure d'une réclamation (et d'une action en justice) ? Si l'arrêt n° 71.688 du 9 février 1998, *BATC*, donne à penser que le Conseil d'Etat cesse d'être compétent, des arrêts plus récents sont en sens contraire (27).

CONCLUSION

24. – La publicité – tant active que passive – est de nature à renforcer sensiblement la sécurité juridique en toute matière, y compris en matière fiscale, et à améliorer les rapports entre l'administration et le citoyen.

La publicité active présente sur la publicité passive un avantage décisif : le citoyen est d'emblée informé des documents disponibles ; l'accès aux documents administratifs n'est pas le fruit du hasard, de recherches et d'investigations, voire de fuites ; l'administration met spontanément toute une série de documents et d'informations à la disposition du public, elle joue cartes sur table ; l'administré n'a pas, en principe, à justifier d'un intérêt, les documents sont publics, ils ne sont pas l'objet d'une information individualisée, confidentielle. Il convient donc de favoriser au maximum le développement de la publicité active. Les efforts entrepris en ce sens par l'administration fiscale ne peuvent être qu'encouragés.

(26) Voy. C.E. arrêt n° 59.897 du 5 juin 1996 et arrêt n° 60.563 du 27 juin 1996.

(27) Voy. C.E. arrêt n° 81.740 du 9 juillet 1999 et arrêt n° 94.082 du 16 mars 2001. Dans ce dernier arrêt le Conseil d'Etat relève notamment, que la circonstance que les documents pourront être produits dans le cadre d'une action en justice qui ne relève pas de la compétence du Conseil d'Etat, n'empêche pas ce dernier d'être compétent pour juger de la régularité d'un refus d'accès à des documents administratifs opposés, à un moment où aucune réclamation n'était introduite et, *a fortiori*, aucune autre juridiction n'était saisie.

Sur ce dernier point, la jurisprudence de la CADA est moins assurée.

25. – Quelle que soit son importance, la publicité active ne remplacera cependant jamais tout à fait la publicité passive, singulièrement en ce qui concerne les informations à caractère individuel qui touchent directement et personnellement le citoyen. Celui-ci ne doit toutefois pas surestimer les avantages qu'elle peut lui procurer. Si, à l'instar de la motivation formelle, la publicité passive permet à l'administré d'être mieux informé sur la portée des décisions qui le concernent, notamment les décisions fiscales(28), il ne peut se fonder sur la législation relative à la publicité de l'administration pour prétendre avoir droit, sur la base de celle-ci, à un allongement des délais fiscaux, lesquels sont fixés par et obéissent à des règles qui leur sont propres(29). De même, ce n'est pas parce que l'administration fiscale a refusé à un contribuable l'accès à certains documents relatifs à une procédure de taxation en cours que la décision prise au terme de celle-ci devra *ipso facto* être considérée comme ayant violé les droits de la défense. En effet, le respect du droit de la défense ne trouve pas à s'appliquer à une décision de l'administration fiscale qui refuse l'accès à des documents administratifs car une telle décision ne constitue ni une peine ni une sanction disciplinaire. Ce sera, le cas échéant, au juge fiscal qu'il appartiendra d'apprécier si les droits de la défense ont été respectés dans le cadre de la contestation portant sur la procédure de taxation(30).

26. – D'un point de vue strictement quantitatif, la matière fiscale constitue un domaine d'élection de la publicité passive et donne lieu à un nombre considérable de contestations(31). Force est également de constater que les avis de la CADA et les arrêts du Conseil d'Etat sont, pour la plupart, défavorables aux thèses de l'administration fiscale. Sans doute faut-il se garder de tirer

(28) Cette finalité du droit d'accès aux documents administratifs est soulignée dans plusieurs arrêts du Conseil d'Etat (voy. récemment arrêt n° 81.740 du 9 juillet 1998 et n° 94.082 du 16 mars 2001 précité).

(29) La jurisprudence de la CADA est constante sur ce point (voy. notamment avis 99/21).

(30) Voy. C.E. arrêts n°s 85.177 et 85.178 du 8 février 2000. Voy. également arrêt n° 81.740 du 9 juillet 1999.

(31) Même observation s'impose en ce qui concerne les plaintes dont les médiateurs fédéraux sont saisis.

de ces constatations des conclusions hâtives. On ne peut cependant s'empêcher de penser que l'administration fiscale est plus que d'autres réticente à s'engager résolument dans la voie de la transparence et de la publicité. Ceci s'explique sans doute par la tradition et la culture de l'administration fiscale. Certes, on mesure combien il peut être difficile pour une administration d'autorité, disposant de prérogatives exorbitantes de puissance publique, de se muer en une administration prestataire de services invitée à voir dans les contribuables des clients qu'il s'agit de satisfaire, dans la mesure du possible il est vrai. Il s'agit là d'une véritable « révolution copernicienne », une réforme de longue haleine qui suppose une transformation radicale des mentalités tant des agents du fisc que des contribuables eux-mêmes. La volonté de la mener à bonne fin est affirmée haut et clair ; certaines mesures ont déjà été prises, d'autres sont annoncées. Selon la formule célèbre de Guillaume le Taciturne, « Point n'est besoin d'espérer pour entreprendre ni de réussir pour persévérer ».

