

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

XV^e CHAMBRE

A R R Ê T

n° 239.403 du 13 octobre 2017

218.903/XV-3071

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

contre :

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

I. Objet du recours

Vu la requête introduite le 31 mars 2016 par la ville d'Andenne, qui tend à l'annulation de «la décision implicite de refus du SPF Finances de communiquer à la requérante les documents administratifs justifiant le dégrèvement au précompte immobilier d'un montant de 863.697,29 euros accordé à un propriétaire de biens immobiliers situés sur le territoire de la ville d'Andenne pour le mois de septembre 2015, soit les documents comportant la preuve des paiements par le ou les contribuable(s) des impôts en cause, du versement de ces sommes à la commune, des renseignements sur les biens concernés, à quels exercices fiscaux ce dégrèvement correspond de même que la décision administrative, voire la ou les décision(s) juridictionnelle(s) en vertu de laquelle (desquelles) ce dégrèvement au précompte immobilier a été accordé»;

II. Procédure

Le dossier administratif a été déposé.

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

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

Le rapport a été notifié aux parties.

Les derniers mémoires ont été régulièrement échangés.

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

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

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

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

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

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

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

TITRE VIII: Attributions aux provinces, aux agglomérations et aux communes

CHAPITRE I: Dispositions générales

Article 464. Les provinces, les agglomérations et les communes ne sont pas autorisées à établir:

1° des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents ou des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts, sauf toutefois en ce qui concerne le précompte immobilier;

2° des taxes sur le bétail.

CHAPITRE II: Taxes additionnelles

Article 465. Par dérogation à l'article 464, les agglomérations et les communes peuvent établir une taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques.

Article 469. L'établissement et la perception des taxes additionnelles sont confiés à l'administration des contributions directes, aux conditions et suivant les modalités déterminées par le Roi. Ces taxes additionnelles sont perçues par voie de précompte professionnel ou de versements anticipés comme si le taux total de ces taxes était fixé uniformément à 6,7 pct. Le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, augmenter ce pourcentage jusqu'à 7 pct au maximum. Pour

autant qu'il n'y soit pas dérogé, les dispositions du titre VII du présent Code sont applicables à ces taxes.

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

CHAPITRE III. Règles particulières de recouvrement

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

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

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

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

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

IV. Faits

Considérant que les faits utiles à l'examen du recours se présentent comme suit:

Le 10 novembre 2015, la requérante sollicite de la partie adverse la communication et une copie de l'ensemble des documents administratifs justifiant un dégrèvement de précompte immobilier d'un montant de 863.697,29 € accordé le 8 juillet 2015 et entraînant une imputation comptable en septembre 2015. Le 13 janvier 2016, la partie adverse oppose une décision de refus à cette demande, qu'elle motive de la façon suivante:

«Monsieur le Bourgmestre,

Dans votre demande du 10 novembre dernier, vous sollicitiez la communication ainsi qu'une copie de l'ensemble des documents administratifs justifiant le dégrèvement de 863.697,29 euros qui vous a été communiqué par les services de l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement pour les attributions du mois de septembre 2015.

Je me dois de vous refuser copie des documents justifiant ce dégrèvement pour les motifs suivants:

1. Le secret professionnel visé à l'article 337 CIR 92:

L'article 337, alinéa 2, CIR 92 dispose que:

“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”.

► Que couvre exactement le secret des agents du fisc ?

Le texte de l'article 337 CIR 92 est clair: *“tout ce dont (le fonctionnaire) a eu connaissance par suite de l'exécution de sa mission”.*

La Cour de cassation a d'ailleurs précisé, dans un arrêt du 14 septembre 1999, que le secret professionnel *“concerne toutes les affaires dont (le fonctionnaire) a eu connaissance en exécution de sa mission, même celles qui sont dénuées de caractère fondamental ou ne sont que de nature statistique”.*

► Quand les agents du fisc agissent-ils “dans l'exercice de leurs fonctions” ?

Un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 27 avril 1971 a eu l'occasion de préciser que le fonctionnaire est réputé être dans l'exercice de ses fonctions lorsqu'il agit:

- soit, en vue de l'imposition, même d'un tiers (article 317 CIR 92),
- soit, en vue d'assurer l'exacte perception d'un autre impôt que l'impôt déterminé, objet de son contrôle (article 335 CIR 92),
- soit, pour la recherche de toute somme due à l'État belge en vertu des lois fiscales (article 336 CIR 92).

Ainsi, le fonctionnaire ne viole pas le secret professionnel lorsqu'il fait usage d'éléments recueillis dans l'exercice de ses fonctions, pour autant qu'il poursuive un des trois buts énoncés.

Cette énumération ne souffre d'aucune discussion et est confirmée par le contenu de ces dispositions du CIR 92.

Autrement dit, le caractère absolu du secret implique que le fonctionnaire ne puisse se servir d'informations concernant un tiers que s'il y est formellement autorisé par un texte légal: selon la Cour d'appel de Bruxelles, *“les cas dans lesquels l'obligation au secret professionnel cesse d'exister sont prévus parla loi”.*

Ou, pour reprendre les termes de la Cour d'appel de Mons, *“Il faut un texte légal formel pour tenir en échec le secret professionnel”.*

C'est en application de cette obligation de secret professionnel que l'administration doit refuser de communiquer des renseignements concernant la situation fiscale d'un contribuable à toute personne tierce.

► Quels sont les destinataires légaux d'une levée du secret professionnel ?

Selon l'article 337, alinéa 2, CIR 92:

“Les fonctionnaires de l'administration en charge de l'établissement, ou celle en charge de la perception et du recouvrement, des impôts sur les revenus et de l'Administration générale de la documentation patrimoniale restent dans l'exercice de leurs fonctions, lorsqu'ils communiquent aux autres services administratifs de l'État, y compris les parquets et les greffes

des cours et de toutes les juridictions, aux Communautés, aux Régions et aux établissements ou organismes publics visés à l'article 329, les renseignements qui sont nécessaires à ces services, établissements ou organismes pour assurer l'exécution des dispositions légales ou réglementaires dont ils sont chargés".

L'article 337, alinéa 2, CIR 92, en renvoyant notamment à l'article 329 CIR 92, consacre ainsi le principe du "non cloisonnement" entre les administrations fiscales et les autres services administratifs.

Toutefois, force est de constater que la commune n'y est pas reprise.

N'étant pas explicitement citée par l'article 337, alinéa 2, CIR 92, la commune ne peut être traitée comme une destinataire potentielle d'une levée du secret professionnel des agents du fisc.

Conclusion

Il ressort de ce qui précède que la communication de l'ensemble des documents administratifs justifiant du dégrèvement porterait atteinte à l'obligation de secret instaurée par l'article 337, alinéa 2, CIR 92.

En application de l'article 6, § 2, 2°, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, l'autorité administrative doit donc rejeter votre demande.

2. Le respect du droit à la protection de la vie privée:

Les documents dont votre cliente demande copie sont des documents à caractère personnel figurant au dossier fiscal d'un contribuable et qui relèvent de sa vie privée.

Même si le montant des additionnels communaux dépend nécessairement de la base imposable finale, la commune est et reste un tiers dans la procédure fiscale: la dette d'impôt ne lui sera jamais réclamée en tant que telle et elle n'a aucune compétence pour assurer le service de l'impôt.

En effet, en vertu de l'article 3, alinéa 1^{er}, 5°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (MB 17.01.1989), notamment modifiée par la loi spéciale du 13 juillet 2001 (MB 03.08.2001), le précompte immobilier constitue un impôt régional.

Sur cette base et conformément au prescrit de l'article 4, § 1^{er}, alinéa 2 de ladite loi spéciale, les Régions sont exclusivement compétentes pour en modifier le taux, la base et les exonérations, étant entendu qu'elles ne peuvent toutefois modifier le revenu cadastral fédéral.

À moins que la Région n'en décide autrement, l'État fédéral reste, quant à lui, seul compétent pour assurer le service de l'impôt (art. 5, § 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale précitée).

Il résulte des travaux préparatoires⁷ à la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 que la notion de "service de l'impôt" englobe tout ce qui suit:

- le processus selon lequel la base d'imposition est fixée;
- le calcul de la taxe, le contrôle de la base imposable et de la taxe;
- le traitement des litiges tant au niveau administratif que judiciaire;
- la perception et le recouvrement des taxes (y compris les frais, intérêts et accessoires).

En ce qui concerne plus spécifiquement les litiges administratifs et judiciaires, l'on soulignera qu'aucune loi ne confère le droit à une commune, en qualité d'autorité publique, de s'ingérer dans une procédure administrative de nature contentieuse opposant un contribuable quel qu'il

soit, redevable au précompte immobilier ou à tout autre impôt, à l'État belge (SPF Finances).

L'on ne peut nier la nécessité pour la ville d'Andenne d'obtenir l'ensemble des chiffres et des informations financières utiles à la confection de son budget, nécessité rencontrée par l'application du mécanisme de communication prévu par l'article 470bis CIR 92.

Cependant, la consultation du dossier fiscal et des décisions de dégrèvement qui en résulteraient n'est pas de nature à apporter des éléments objectifs permettant de modifier le résultat financier de la commune, sauf à donner à cette dernière un pouvoir d'appréciation quant à la qualité de la mission que la loi spéciale de financement a confiée au SPF Finances.

L'on rappelle à ce propos que le contrôle des opérations relatives à l'établissement et au recouvrement des droits acquis par l'État, y compris les recettes fiscales sur base desquelles se calculent les additionnels communaux, est confié à la seule Cour des comptes.

À supposer qu'une mise en balance des intérêts s'impose lorsque la publication d'un document porte atteinte à la vie privée, les documents demandés ne constituant pas des informations nécessaires à la confection du budget communal, l'intérêt de la publicité ne l'emporte pas sur la protection de l'intérêt de la vie privée du contribuable et ces documents ne peuvent dès lors pas être communiqués à la ville d'Andenne.

Raisonnement autrement revient à exclure de la notion de vie privée tous documents figurant au dossier fiscal de n'importe quel contribuable.

En effet, les communes lèvent des additionnels non seulement au précompte immobilier mais également à l'impôt des personnes physiques.

À ce titre, en suivant le raisonnement de la ville d'Andenne, chaque dossier fiscal de chaque contribuable devrait lui être "communicable" pour qu'elle puisse vérifier l'exactitude du montant enrôlé, en ce compris les éléments relatifs à la composition des familles, aux libéralités versées, aux détails du patrimoine, aux débiteurs des revenus professionnels, à la nature des autres revenus...

Si l'on poursuit le même raisonnement un pas plus loin, tout créancier d'un débiteur défaillant (personne morale ou personne physique) pourrait également exiger la production d'éléments du dossier fiscal afin d'être en mesure de contester l'impôt enrôlé et de se faire rembourser lors d'un éventuel dégrèvement.

Conclusion

Compte tenu des éléments développés ci-dessus, le SPF Finances considère que la communication des documents administratifs ayant conduit au dégrèvement porterait atteinte à la protection de la vie privée du contribuable concerné.

En application de l'article 6, § 2, 1°, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, l'autorité administrative ne peut que rejeter votre demande.»

Le 22 janvier 2016, la requérante adresse à la partie adverse une demande de reconsidération motivée portant sur la décision de refus précitée. Le même jour, elle formule une demande d'avis auprès de la Commission d'accès aux et de réutilisation des documents administratifs. Le 1^{er} février, cette Commission émet son avis n° 2016-15, dans lequel elle estime notamment que «les communes occupent une

position particulière et, par conséquent, ne peuvent pas être simplement considérées comme des tiers lorsqu'il s'agit des centimes additionnels qu'elles imposent. En ce sens, l'article 6, § 2, 1^o et l'article 6, § 2, 2^o de la loi du 11 avril 1994 ne peuvent être invoqués sans plus pour refuser l'accès aux documents administratifs demandés à ces institutions».

Le 4 février, la requérante invite la partie adverse à revoir sa position suite à l'avis de la Commission et à procéder à l'approbation de la demande de communication de documents administratifs. La partie adverse n'ayant pas pris de décision dans les quinze jours de la réception de l'avis de la Commission, une décision de rejet implicite en est résulté, conformément à l'article 8, § 2, alinéa 3, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration.

Il s'agit de la décision attaquée.

Le 9 mai, la partie adverse informe la requérante que l'avis de la Commission ne la lie pas, que tant que le Conseil d'État ne se sera pas prononcé sur le fond, elle maintiendra sa position et toute demande d'accès aux documents sera refusée.

V. Moyen unique

A. Position de la requérante

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

qu'elle indique en substance:

- que la partie adverse a refusé la demande de communication des documents administratifs aux motifs que la commune devrait être considérée comme un tiers dans le cadre de la procédure administrative de réclamation, qu'en communiquant les informations, le SPF Finances violerait le secret professionnel et l'article 8 de la CEDH;
- qu'il résulte de l'article 32 de la Constitution que les exceptions au droit d'accès aux documents administratifs doivent être interprétées restrictivement;
- qu'elle n'est pas tierce puisqu'elle est destinataire des centimes additionnels au précompte immobilier;
- que la partie adverse n'aurait pas agi en dehors du cadre de ses compétences et n'aurait donc pas violé le secret professionnel; que l'article 6, § 2, de la loi du 11 avril 1994 impliquait que l'autorité examine concrètement dans quelle mesure la demande devait être rejetée et motive sa décision sur ce point;
- qu'il n'est pas établi que la communication des documents administratifs sollicités porterait atteinte à la vie privée des contribuables ni que la protection de cette vie privée l'emporterait sur le droit à l'information et qu'en tout état de cause, le respect de la vie privée ne pouvait justifier un refus en bloc, seules certaines pièces pouvant être extraites;

- que les personnes de droit public peuvent bénéficier du droit reconnu par l'article 32 de la Constitution et qu'elle peut, sans abuser de son droit, invoquer les dispositions de la loi du 11 avril 1994; que l'article 6, § 2, de la loi du 11 avril 1994 prévoit que l'autorité administrative rejette la demande de communication si la publication du document porte atteinte à la vie privée ou à une obligation de secret instaurée par la loi;
- que l'obligation de secret professionnel ne vaut qu'en dehors de l'exercice des fonctions par les agents concernés;
- que la partie adverse ne pouvait invoquer le secret professionnel de ses agents pour refuser de communiquer les documents demandés;
- que les documents qui auraient été transmis l'auraient été dans l'exercice de leurs fonctions;
- que la partie adverse omet que les centimes additionnels au précompte immobilier sont des impôts communaux;
- que la commune n'est pas tiers par rapport à ses propres impôts;
- qu'on peut se référer à l'arrêt du Conseil d'État du 19 décembre 2003 (n° 126.678);
- qu'elle doit donc pouvoir obtenir toute information sur la manière dont le dégrèvement a été calculé et opéré; que ces documents administratifs ont trait à la manière de laquelle le SPF Finances exerce les missions qui lui sont confiées par le CIR s'agissant de la perception et du recouvrement de ses impôts;
- qu'il s'agit donc en l'espèce de communiquer des documents administratifs en lien avec l'exercice par le SPF Finances, et donc ses agents, des missions qui lui sont confiées par la loi au bénéfice des communes;
- que les agents du SPF Finances n'agiraient donc pas en dehors de l'exercice de leurs fonctions en transmettant les documents administratifs demandés;
- qu'à tort la partie adverse se fonde sur l'article 337, alinéa 2, du CIR 1992 pour implicitement considérer que les fonctionnaires de l'administration des contributions ne resteraient pas dans l'exercice de leur fonction lorsqu'ils communiqueraient à d'autres services que ceux explicitement visés par cet article 337, alinéa 2, du CIR 1992 les renseignements nécessaires à ces services, établissements ou organismes;
- que cette disposition ne peut être comprise que comme tendant à assurer la licéité de l'obtention des renseignements par les services, établissements ou organismes visés auprès du SPF Finances;
- que ce n'est pas parce que les communes ne sont pas visées par l'article 337, alinéa 2, du CIR 1992 qu'en transmettant des documents administratifs réclamés dans le cadre de la perception et du recouvrement des impôts communaux litigieux, les agents du SPF Finances n'agiraient pas dans l'exercice de leur fonction;
- qu'à suivre la thèse de la partie adverse, nécessairement les agents du SPF Finances violeraient le secret professionnel auquel ils sont tenus lorsqu'ils communiqueraient des renseignements dans le cadre de l'application de la loi du 11 avril 1994 dès lors que cette hypothèse n'est pas explicitement prévue par l'article 337 du CIR 1992;
- que pareille thèse revient à priver de toute portée l'article 32 de la Constitution et la loi du 11 avril 1994;

- que l'acte attaqué n'est donc pas adéquatement motivé et viole les dispositions visées au moyen en ce qu'il refuse la communication au vu du secret professionnel;
- qu'enfin, l'acte attaqué se borne à formuler des considérations générales en lien avec le respect de la protection de la vie privée sans pour autant examiner et motiver concrètement de quelle manière les documents administratifs sollicités portaient atteinte à la vie privée du ou des redevable(s) concerné(s);
- que l'exception liée au respect de la vie privée ne permettait pas de justifier que la demande d'informations soit rejetée «en bloc»;
- qu'il s'agissait pour la partie adverse d'examiner, parmi les documents administratifs sollicités, ceux qui pourraient porter atteinte à la vie privée;
- qu'il ne pouvait se justifier de considérer que, parce qu'était en cause une personne, nécessairement toute information sollicitée portait atteinte à sa vie privée;
- que l'article 6, § 2, de la loi du 11 avril 1994 impliquait que l'autorité examine dans quelle mesure la demande devait être rejetée parce que la protection de la vie privée devait l'emporter sur le droit à l'information;
- que les personnes morales jouissent aussi de la protection du droit au respect de la vie privée s'agissant du droit au domicile et du droit à la communication et qu'on n'aperçoit pas quels «secrets d'affaires» pourraient ici être en cause s'agissant de l'établissement de taxes locales de redevable(s) situé(s) sur son territoire et dans quelle mesure et pour quels motifs les informations sollicitées auraient pu porter atteinte au secret des affaires;

B. Position de la partie adverse

Considérant que la partie adverse répond:

- que l'acte attaqué étant une décision implicite, il ne saurait être question d'une quelconque violation de la loi du 29 juillet 1991 ni d'un défaut de motivation;
- que la commune est un tiers par rapport au dossier fiscal d'un redevable établi sur son territoire;
- que la circonstance que des centimes additionnels au précompte immobilier constituent un impôt communal ne peut avoir pour conséquence que les données fiscales personnelles des contribuables deviennent également des données fiscales personnelles de la commune;
- que c'est au SPF Finances qu'a été confiée la compétence exclusive du service de l'impôt;
- que le fait que les communes bénéficient du produit de l'impôt par le biais des additionnels communaux ne leur confère pas la qualité d'agent taxateur et ne les autorise pas à connaître à ce titre l'identité et les revenus des redevables concernés par un dégrèvement ou le motif du dégrèvement intervenu;
- que l'article 32 de la Constitution garantit le droit de consulter un document administratif sauf dans les cas prévus par la loi;
- qu'en application de l'article 6, § 2, 2°, de la loi du 11 avril 1994, l'autorité administrative doit rejeter la demande de consultation, d'explication ou de

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

- qu'en l'espèce, une telle obligation de respecter le secret le plus absolu au sujet de tout ce dont il a eu connaissance par suite de l'exécution de sa mission est imposée par l'article 337, alinéa 1^{er}, CIR 92 à celui qui intervient, à quelque titre que ce soit, dans l'application des lois fiscales lorsqu'il est en dehors de l'exercice de ses fonctions;
- que lorsqu'ils exercent leurs fonctions, «les fonctionnaires peuvent, voire, doivent, selon le cas, communiquer les renseignements figurant dans les dossiers fiscaux à d'autres administrations, à des juridictions et aux contribuables pour ce qui concerne leur dossier fiscal»;
- qu'en dehors de l'exercice des fonctions, pour tenir en échec le secret professionnel, il faut un texte légal formel;
- que l'article 337, alinéa 2, CIR 92 énumère les services envers lesquels les fonctionnaires restent dans l'exercice de leurs fonctions lorsqu'ils communiquent certaines informations;
- que cette disposition ne mentionne nullement les provinces et les communes qui ne peuvent dès lors être assimilées aux destinataires légaux d'une levée du secret professionnel des agents du fisc;
- que c'est d'autant plus vrai que cette disposition tend «à délier l'administration des contributions directes du secret professionnel envers les autres services administratifs de l'État, y compris les parquets et les greffes des cours et tribunaux ainsi qu'envers les établissements ou organismes publics, pour autant bien entendu qu'il s'agisse exclusivement de communiquer à ces services, établissement ou organismes des renseignements nécessaires pour assurer l'exécution des dispositions légales ou réglementaires dont ils sont chargés» et vise notamment à «lever tout obstacle à un renforcement de la collaboration entre les administrations fiscales et les services de contrôle des autres départements ministériels et des établissements et organismes publics, dans tous les domaines où cela pourrait s'avérer utile pour combattre non seulement la fraude fiscale mais aussi les infractions à des législations ou réglementations non-fiscales»;
- qu'à ces services de l'État proprement dit, la loi du 6 juillet 1994 assimile les communautés et les régions;
- qu'il résulte de ce qui précède qu'en communiquant à un tiers, administration communale, des informations figurant dans des dossiers personnels de contribuables, les agents du SPF Finances seraient sortis du cadre de l'exercice de leurs fonctions et auraient violé le secret professionnel, aucune disposition légale n'autorisant semblable communication;
- que cette thèse ne revient nullement à priver de toute portée l'article 32 de la Constitution et la loi du 11 avril 1994;
- qu'une autorisation légale expresse et spécifique est nécessaire parce que l'on se trouve dans un cas d'exception prévu par ladite loi;
- que quant à l'argument relatif à la protection de la vie privée des contribuables concernés, force est de constater qu'ainsi que le précise l'acte attaqué, les documents demandés «sont des documents à caractère personnel figurant au dossier fiscal d'un contribuable et qui relèvent de sa vie privée»;
- que le droit au respect de la vie privée des contribuables s'oppose donc au droit à l'information de la requérante;

- que la partie adverse rappelle que le service de l'impôt est de la compétence exclusive de l'État fédéral;
- que la commune a été mise en possession des informations financières nécessaires à la confection de son budget par application du mécanisme prévu par l'article 470bis du CIR 1992;
- que la consultation du dossier fiscal et des décisions de dégrèvement qui en résulteraient n'est pas de nature à apporter des éléments objectifs permettant de modifier le résultat financier de la commune;
- que le contrôle des opérations relatives à l'établissement et au recouvrement des droits acquis par l'État est confié à la seule Cour des comptes;
- que l'autorité estime à juste titre que comme les documents sollicités ne constituent pas des informations nécessaires à la confection du budget communal, l'intérêt de la publicité ne l'emporte pas sur la protection de l'intérêt de la vie privée du contribuable;
- qu'une telle balance des intérêts n'est pas requise lorsque sont invoquées les exceptions absolues énumérées à l'article 6, § 2, de la loi du 11 avril 1994;
- qu'en tout état de cause, les arguments soulevés par l'autorité démontrent à suffisance la volonté de l'autorité de veiller au respect de la vie privée des contribuables concernés, garantie qui serait réduite à néant en cas de communication des documents sollicités et qu'ouvrir à toute commune les dossiers fiscaux contentieux des contribuables y domiciliés au motif que des centimes additionnels seraient contestés sort manifestement du cadre des obligations générales de prudence et de diligence qui s'imposent à l'État belge;

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

- les centimes additionnels viennent se greffer sur des impôts qui, eux, ne sont pas communaux et si l'on ne peut contester la qualité d'impôt communal aux additionnels communaux, ce n'est qu'aux conditions restrictives (il y va de l'ordre public) qui, conformément à l'article 170 de la Constitution, ont été définies par le législateur;
- le précompte immobilier est un impôt régional (art. 3, alinéa 1^{er}, 5^o, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions) dont les régions sont compétentes pour modifier le taux, la base d'imposition ainsi que les exonérations (art. 4, § 2, de la loi spéciale précitée);
- l'État fédéral est, quant à lui, compétent pour assurer le service de l'impôt (art. 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989) ainsi que pour la détermination du revenu cadastral (art. 472 CIR 92 et art. 4, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989);
- l'article 464/1 CIR 92 autorise les communes à établir des centimes additionnels sur le précompte immobilier et le pouvoir d'imposition des communes commence donc au moment où l'impôt régional (le précompte immobilier) est établi;
- dans son arrêt n° 231.194 du 12 mai 2015, le Conseil d'État s'est en effet borné à consacrer l'application de principe, à l'égard d'une commune créancière de centimes additionnels, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, mais il n'en a par contre nullement déduit que la commune n'était pas une tierce personne au sens de l'article 337, CIR 92, ni que des exceptions à la règle de la publicité de l'administration ne pouvaient s'opposer à la communication de documents administratifs à pareille commune;

- c'est à ce moment précis en effet – et seulement à ce moment – que l'État fédéral commence à accomplir sa mission pour le compte des communes, à savoir appliquer à cette base les coefficients communaux, déterminer les montants dus par les contribuables, en assurer le recouvrement puis la liquidation auprès des communes bénéficiaires;
- ce n'est donc qu'à ce stade, et dans les seules limites de l'exercice par l'État fédéral de cette mission «communale», que les communes ne doivent plus être considérées comme des tiers et qu'elles sont en droit d'exiger de l'administration fiscale des renseignements sur la perception de leurs additionnels, conformément à l'article 470bis CIR 92;
- Par contre, tout ce qui se passe en amont, avant application des additionnels communaux au précompte régional, est étranger à la mission exercée par l'État fédéral pour le compte des communes;
- l'État fédéral assurant le service de l'impôt (précompte immobilier) pour le compte de la Région, la commune ne peut qu'être considérée comme tiers dans le cadre de l'établissement du précompte immobilier;
- contrairement aux allégations de la partie requérante, les communes ne sont pas comprises dans la notion d'établissements et organismes publics visés à l'article 329, CIR 92; en effet, s'agissant d'une dérogation à l'article 337, alinéa 1^{er}, CIR 92, l'article 337 alinéa 2, du même code doit être interprété strictement, ce qui a pour conséquence que si l'autorité administrative fédérale octroie à un tiers le droit de consulter le dossier fiscal d'un contribuable, redevable du précompte immobilier, elle sort de l'exercice de ses fonctions et enfreint l'obligation de secret professionnel à laquelle sont astreints les fonctionnaires;
- or, il ressort clairement de la lecture combinée des articles 327, 328 et 329 CIR 92, repris tous trois sous la section III «Obligations des services, établissements et organismes publics», que la commune ne peut être considérée comme établissement ou organisme public visé à l'alinéa 2 de l'article 337 CIR 92 puisque l'article 329 précise la notion d'établissements et organismes publics «au sens des articles 327 et 328» CIR 92; or, tant dans l'article 327 que dans l'article 328, CIR 92, les communes sont reprises expressément, de manière distincte des «établissements ou organismes publics» définis par l'article 329, CIR 92; l'article 328, CIR 92, quant à lui, précise de manière expresse les circonstances dans lesquelles une commune peut prendre connaissance de la situation fiscale d'un contribuable, à savoir lorsque celui-ci demande des crédits, prêts, primes, subsides ou autres avantages visés dans cette disposition; il s'agit d'une dérogation qui, d'interprétation stricte, ne peut être élargie au présent cas (se faire communiquer les documents administratifs afférents à une décision de dégrèvement déterminée au précompte immobilier);
- il peut arriver qu'une personne non reprise au rôle soit autorisée à intervenir dans le traitement d'un litige administratif ou judiciaire relatif à un autre contribuable mais à la seule condition qu'elle soit personnellement redevable de l'impôt de cet autre contribuable;
- tant la jurisprudence de la Cour constitutionnelle que celle des cours et tribunaux reconnaissent le droit de réclamer comme étant personnel au redevable, étant entendu que peut être redevable de l'impôt (ou, en l'espèce, du précompte immobilier), le redevable repris au rôle, son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement (article 366, CIR 92), le conjoint séparé de fait (C. const. arrêt n° 39/1996 du 27 juin 1996) ou le

partenaire non marié avec lequel le titulaire du droit d'habitation forme une communauté de vie (C. const, arrêt n° 54/2004 du 24 mars 2004), toute personne qui peut être tenue au paiement de l'impôt en vertu de la loi (C. const., arrêt n° 155/2008 du 6 novembre 2008), en ce compris l'associé d'une société coopérative à responsabilité illimitée, car il est tenu personnellement au paiement de l'imposition établie au nom de la société (Cass., 16 septembre 2004, rôle n° F.03.0063.F);

- il convient par ailleurs de faire le lien entre le droit de réclamation inscrit à l'article 366, CIR 92 et l'article 393, § 2, CIR 92 qui dispose: «Le rôle est exécutoire contre les personnes qui n'y sont pas reprises dans la mesure où elles sont tenues au paiement de la dette fiscale sur la base du droit commun ou sur la base des dispositions du présent code»;
- il va de soi que si l'administration poursuit le recouvrement auprès d'un redevable non repris au rôle, le secret professionnel est levé à son égard et qu'il peut consulter le dossier fiscal du tiers repris au rôle en vue d'introduire lui-même une réclamation s'il le souhaite; le Conseil d'État a ainsi reconnu au débiteur solidaire d'une société le droit de consulter le dossier fiscal de cette dernière (C.E., s.a. Semalu, arrêt n° 126.678 du 19 décembre 2003);
- tel n'est cependant pas le cas de la commune: même si les additionnels communaux lui reviennent dans le cadre des droits constatés nets, elle n'est en aucun cas redevable de l'impôt;
- il ressort de ce qui précède que c'est à bon droit que la partie adverse a invoqué le secret professionnel prévu par l'article 337, alinéa 1^{er}, CIR 92 pour justifier son refus de communication des documents administratifs sollicités étant donné que:
 - la requérante doit être considérée comme un tiers par rapport à l'établissement du précompte immobilier servant de base aux additionnels communaux;
 - elle n'est pas visée par l'alinéa 2 dudit article 337 qui, dans certaines circonstances, tempère la portée du secret professionnel;
 - elle n'est pas elle-même redevable de l'impôt;
- la partie adverse a ainsi invoqué à bon escient l'application de l'article 6, § 2, 2°, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration;
- les données fiscales des contribuables sont des données qui relèvent sans conteste de leur vie privée, et dans le cas d'espèce, les redevables en cause n'ont pas donné leur accord par écrit à la consultation ou à la communication sous forme de copie;
- la mission de l'État fédéral à l'égard de la requérante se limite au calcul, au recouvrement et à la liquidation des additionnels communaux au précompte immobilier;
- cette mission n'implique pas la possibilité pour la requérante de vérifier la manière dont la partie adverse a rempli les missions dont elle est chargée pour le seul compte de la Région et ce, malgré les répercussions sur les finances communales;
- la décision attaquée souligne de manière impérative, après avoir repris les dispositions qui consacrent le principe de la protection de la vie privée, «qu'aucune loi ne confère le droit à une commune, en qualité d'autorité publique, de s'ingérer dans une procédure administrative de nature contentieuse opposant un redevable au précompte immobilier à L'État belge (SPF Finances)»;

- la protection de la vie privée est ici intimement liée au secret professionnel auquel les fonctionnaires sont astreints en dehors de l'exercice de leurs fonctions;

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

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

C. Appréciation du Conseil d'État

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

Considérant que la jurisprudence a établi (arrêt Semalu invoqué par la partie adverse) que le caractère en principe confidentiel d'un dossier fiscal ne peut être opposé à un tiers, lorsque sa demande de communication porte sur des informations pertinentes pour l'appréciation et le contrôle de sa propre situation fiscale; que si cette jurisprudence concerne l'hypothèse d'un contribuable dont la dette fiscale est influencée par la situation d'un autre contribuable dont il est débiteur solidaire, il n'apparaît pas qu'il y ait lieu de raisonner différemment lorsque le

demandeur de communication est le créancier de la dette fiscale, étant donné que sa situation patrimoniale est directement influencée par une décision – de dégrèvement en l’occurrence – prise à l’égard de son débiteur; qu’en l’espèce, la décision au dossier de laquelle la requérante demande à avoir accès la prive de recettes fiscales; qu’étant directement intéressée par la décision de dégrèvement, la commune requérante ne peut être considérée comme un tiers dans le cadre de l’établissement de l’impôt, et l’agent de la partie adverse qui lui communiquerait des informations à ce sujet n’agirait pas en dehors de l’exercice de ses fonctions; que l’article 337, alinéa 1^{er}, du CIR 1992 ne peut donc être invoqué pour justifier l’existence d’une obligation de secret opposable à la requérante au sens de l’article 6, § 2, 2^o, de la loi du 11 avril 1994;

Considérant que l’accès au dossier fiscal relatif au dégrèvement qui est à l’origine de la diminution des recettes fiscales de la requérante doit lui permettre de s’assurer de la régularité de cette décision; que même si celle-ci est devenue définitive et que l’éventuelle constatation de son irrégularité serait sans incidence sur la situation du contribuable qui en a bénéficié, la commune serait fondée à s’en prévaloir à l’appui d’une action en responsabilité qu’elle pourrait intenter à l’État en vue d’obtenir réparation, sur base du droit commun, du préjudice qu’un dégrèvement irrégulier – et donc vraisemblablement fautif au sens de l’article 1382 du Code civil – lui aurait causé;

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

Considérant que, pour l’application de l’article 6, § 2, 1^o, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l’administration, dans l’hypothèse où la publication de certaines pièces du dossier porterait atteinte à la vie privée d’un

contribuable¹, ces pièces peuvent être soustraites à la publicité en application du § 4 du même article, mais le reste du dossier doit être communiqué; que le moyen est fondé;

**PAR CES MOTIFS,
LE CONSEIL D'ÉTAT DÉCIDE :**

Article 1^{er}.

Est annulée «la décision implicite de refus du SPF Finances de communiquer à la requérante les documents administratifs justifiant le dégrèvement au précompte immobilier d'un montant de 863.697,29 euros accordé à un propriétaire de biens immobiliers situés sur le territoire de la ville d'Andenne pour le mois de septembre 2015, soit les documents comportant la preuve des paiements par le ou les contribuable(s) des impôts en cause, du versement de ces sommes à la commune, des renseignements sur les biens concernés, à quels exercices fiscaux ce dégrèvement correspond de même que la décision administrative, voire la ou les décision(s) juridictionnelle(s) en vertu de laquelle (desquelles) ce dégrèvement au précompte immobilier a été accordé».

Article 2.

Une indemnité de procédure d'un montant de 700 euros est accordée à la partie requérante, à la charge de la partie adverse.

Les autres dépens, liquidés à la somme de 200 euros, sont également mis à la charge de la partie adverse.

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

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

M.	Michel LEROY,	président de chambre, président,
M.	Imre KOVALOVSKY,	président de chambre,
M ^{me}	Diane DÉOM,	conseiller d'État,
M ^{me}	Nathalie ROBA,	greffier.

Le Greffier,

Le Président,

Nathalie ROBA

Michel LEROY