

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire - Travail écrit : "Le contribuable taxé sur la base d'éléments puisés dans un dossier pénal en cours d'instruction avec l'autorisation expresse du ministère public a-t-il le droit de demander de consulter l'intégralité de ce dossier répressif ?".

Auteur : Paulin, Patricia

Promoteur(s) : Douny, Raphaël

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2020-2021

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/13065>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Le contribuable taxé sur la base d'éléments puisés dans un dossier pénal en cours d'instruction avec l'autorisation expresse du ministère public a-t-il le droit de demander de consulter l'intégralité de ce dossier répressif ?

Patricia PAULIN

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2020-2021

Titulaires :

Jean BUBLOT

Aymeric NOLLET

Promoteur :

Raphaël DOUNY

RÉSUMÉ

Quoi de plus normal pour un citoyen que d'être informé des éléments dont dispose l'Etat lors d'une procédure à son égard ? L'accès au dossier constitue un droit essentiel à la préparation de sa défense. Néanmoins, afin de protéger divers intérêts, la consultation de toute information ne peut pas être laissée en libre accès à tout un chacun.

Cette contribution a pour objectif d'examiner la situation d'un contribuable imposé sur base d'éléments puisés dans le cadre d'un dossier répressif en cours d'instruction : a-t-il le droit de consulter ce dossier répressif ?

Nous exposerons les règles de procédure pénale relatives à la consultation d'un dossier répressif pour ensuite basculer dans la matière du droit fiscal où nous examinerons la publicité de l'administration. Pour clôturer cet exposé, nous aborderons alors la notion de « procédure pénale fiscale » qui regroupe les mécanismes mis en place afin de coordonner la procédure pénale et la procédure fiscale.

Je tiens à remercier le Professeur Douny pour ses précieux conseils lors de mes recherches et de la rédaction de ce travail de fin d'études.

Mes remerciements s'adressent également à ma maman qui m'a été d'un soutien indispensable tout au long de mes études, ce qui me permet de clore aujourd'hui le chapitre de six années à l'Université de Liège.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	9
CHAPITRE 1 : LA CONSULTATION DU DOSSIER REPRESSIF EN PROCEDURE PENALE	10
SECTION 1 : LE CARACTERE INQUISITOIRE DE L'INSTRUCTION.....	10
<i>SOUS-SECTION 1 : LE SECRET DE L'INSTRUCTION</i>	10
§1 ^{er} . Principe	10
§2. Fondement.....	11
<i>SOUS-SECTION 2 : LES EXCEPTIONS AU SECRET DE L'INSTRUCTION</i>	12
SECTION 2 : L'ACCES AU DOSSIER REPRESSIF	12
<i>SOUS-SECTION 1 : LES PIECES CONSULTABLES</i>	12
<i>SOUS-SECTION 2 : L'ACCES PAR TOUTE PERSONNE DIRECTEMENT INTERESSEE</i>	13
§1 ^{er} . Notion de « toute personne directement intéressée ».....	13
§2. Introduction de la demande.....	13
§3. Motifs de refus ou de limitation d'accès.....	14
§4. Recours.....	14
<i>SOUS-SECTION 3 : L'ACCES PAR UN TIERS</i>	15
CHAPITRE 2 : LA PUBLICITE DE L'ADMINISTRATION EN MATIERE FISCALE	16
SECTION 1 : SOURCES DU DROIT DE CONSULTATION	16
SECTION 2 : L'ARTICLE 32 DE LA CONSTITUTION.....	17
<i>SOUS-SECTION 1 : NAISSANCE D'UN DROIT CONSTITUTIONNEL</i>	17
<i>SOUS-SECTION 2 : RESTRICTIONS</i>	18
<i>SOUS-SECTION 3 : MISE EN ŒUVRE</i>	18
SECTION 3 : LA LOI DU 11 AVRIL 1994	19
<i>SOUS-SECTION 1^{ERE} : DEBITEUR DE LA PUBLICITE</i>	19
<i>SOUS-SECTION 2 : CHAMP D'APPLICATION MATERIEL</i>	19
§1 ^{er} . Application en droit fiscal	20
§2. Documents à caractère personnel.....	21
<i>SOUS-SECTION 3 : LA PROCEDURE D'ACCES</i>	22
<i>SOUS-SECTION 4 : MOTIFS DE REFUS</i>	23
§1 ^{er} . Les exceptions obligatoires absolues	23
§2. Les exceptions obligatoires relatives.....	23
§3. Les exceptions facultatives.....	24

SECTION 4 : LE SECRET FISCAL	25
<i>SOUS-SECTION 1 : NOTION</i>	25
<i>SOUS-SECTION 2 : PORTEE DU SECRET FISCAL</i>	25
<i>SOUS-SECTION 3 : INCIDENCE SUR L'ACCES AU DOSSIER FISCAL</i>	26
§1 ^{er} . Accès à son propre dossier.....	26
§2. Accès au dossier d'un tiers.....	27
CHAPITRE 3 : LA PROCEDURE PENALE FISCALE	28
SECTION 1 : NOTION	28
SECTION 2 : L'ACCES AUX DOSSIERS JUDICIAIRES PAR L'ADMINISTRATION FISCALE	29
SECTION 3 : L'ACCES AUX DOSSIERS JUDICIAIRES PAR LE CONTRIBUABLE	30
<i>SOUS-SECTION 1 : LA SITUATION DU CONTRIBUABLE-SUSPECT</i>	30
<i>SOUS-SECTION 2 : LA SITUATION DU CONTRIBUABLE, TIERS AU DOSSIER REPRESSIF</i>	31
CONCLUSION	32
BIBLIOGRAPHIE	34

INTRODUCTION

Dans une société comme la nôtre où la communication d'informations de toute nature et de toute provenance est fournie en continu et est mise à disposition presque en temps réel, le public ne cesse d'en redemander et de s'élargir. Pris par ce mouvement, ce public contribue également à alimenter le flux d'informations.

Le citoyen n'admet plus d'être tenu dans l'ignorance, de sorte que peu à peu, le secret absolu qui caractérisait notre société s'est sensiblement atténué afin de laisser place à davantage de transparence.

Néanmoins, est-ce que toute information a vocation à être révélée à la moindre demande du citoyen ?

Prenons la situation d'un contribuable qui se voit imposé sur base d'éléments, non pas puisés dans le cadre d'un dossier administratif auprès de l'administration fiscale, mais dans le cadre d'un dossier pénal en cours d'instruction. A-t-il le droit de consulter ce dossier répressif ? Il pourrait s'agir du dossier répressif du contribuable lui-même, mais tout aussi bien du dossier répressif d'un tiers révélant des informations susceptibles d'affecter la situation fiscale du contribuable demandeur. Mais encore, aura-t-il accès à la totalité du dossier répressif ou bien seulement à quelques pièces bien déterminées ?

Cette contribution a donc pour but d'examiner la coordination entre la procédure pénale et la procédure fiscale, à propos de la consultation d'un dossier répressif encore à l'instruction par un contribuable taxé sur la base d'éléments puisés dans ce dossier. En effet, dans le cadre des investigations menées par les autorités judiciaires, ces dernières peuvent découvrir de nombreux éléments susceptibles d'intéresser l'administration fiscale. La procédure pénale et la procédure fiscale sont donc deux procédures qui interagissent constamment¹.

Afin d'essayer de répondre pleinement à la problématique posée, il nous a paru nécessaire d'examiner à la fois la procédure pénale et la procédure fiscale, et de mettre ensuite ces deux procédures en parallèle.

Ainsi, le premier chapitre de cet exposé sera consacré aux règles encadrant la consultation d'un dossier pénal en cours d'instruction. Nous y détaillerons le régime de la procédure pénale relative au secret de l'instruction, à l'introduction de la demande de consultation mais aussi aux personnes ayant la possibilité de demander l'accès à ce dossier.

Nous poursuivrons avec le deuxième chapitre qui abordera à son tour la législation concernant la publicité de l'administration. Nous verrons comment ce régime s'applique également en matière fiscale afin d'examiner la question de l'accès par le contribuable au dossier détenu par l'administration fiscale.

Enfin, nous présenterons un troisième chapitre relatif à la notion de la procédure pénale fiscale. Il s'agira de l'aboutissement de cette contribution. Après avoir en effet exposé la consultation du dossier respectivement dans les matières du droit pénal et du droit fiscal, nous verrons comment ces deux procédures coopèrent afin de répondre à la problématique posée dans le cadre de cet exposé. Nous concluons alors avec une analyse personnelle du sujet.

¹ C. FRANSSSEN en T. LITANNIE, *Manuel de procédure fiscale*, 3e éd., Limal, Anthemis, 2019, p. 740.

CHAPITRE 1 : LA CONSULTATION DU DOSSIER REPRESSIF EN PROCEDURE PENALE

Le dossier répressif est constitué du résultat des différentes investigations menées durant la phase préliminaire de la procédure pénale, à savoir l'information et l'instruction. C'est sur base de ce dossier que les juridictions compétentes seront amenées à fonder leur appréciation pour aboutir au jugement de l'affaire².

Nous nous concentrerons tout au long de ce chapitre sur la procédure de l'instruction qui, en raison de son caractère unilatéral et inquisitoire, fait l'objet d'une certaine réglementation relative à la consultation du dossier répressif.

SECTION 1 : LE CARACTÈRE INQUISITOIRE DE L'INSTRUCTION

L'instruction est composée de « l'ensemble des actes qui ont pour objet de rechercher les auteurs d'infraction, de rassembler les preuves et de prendre les mesures destinées à permettre aux juridictions de statuer en connaissance de cause »³. Ces différents actes sont menés sous la direction d'un juge d'instruction qui doit agir en toute impartialité, tant à charge qu'à décharge des suspects⁴.

Au stade préliminaire de la procédure pénale, l'instruction est une procédure inquisitoire en ce qu'elle est secrète, écrite et non contradictoire⁵. Ces caractéristiques permettent d'assurer l'efficacité de l'enquête et de respecter la présomption d'innocence⁶.

C'est plus particulièrement sur le caractère secret de l'instruction que nous allons nous concentrer.

SOUS-SECTION I : LE SECRET DE L'INSTRUCTION

§1^{er}. Principe

Le principe du secret de l'instruction est prévu à l'article 57, §1^{er} du Code d'instruction criminelle qui dispose que « sauf les exceptions prévues par la loi, l'instruction est secrète. Toute personne qui est appelée à prêter son concours professionnel à l'instruction est tenue au secret. Celui qui viole ce secret est puni des peines prévues à l'article 458 du Code pénal ».

² D. VANDERMEERSCH, « Chapitre V - L'accès au dossier durant la phase préliminaire du procès pénal », *Actualités en droit pénal 2019*, H. Bosly et Ch. De Valkeneer (dir.), 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2019, p. 120.

³ C.i.cr., art. 55, al. 1^{er}.

⁴ F. JONGEN et A. STROWEL, « Chapitre 5. - Protection des justiciables et de l'exercice de la justice », *Droit des médias et de la communication*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2017, p. 492.

⁵ O. MICHIELS et G. FALQUE, *Principes de procédure pénale*, 1^{er} éd., Bruxelles, Larcier, 2019, p. 218 ; M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, *Manuel de procédure pénale*, 4^{ème} éd., Bruxelles, Larcier, 2012, p. 445.

⁶ F. GILSON, *Actualités en procédure pénale : de l'audition à l'exécution*, Limal, Anthemis, 2020, p. 95.

Le secret de l'instruction implique donc que personne ne peut prendre connaissance des pièces du dossier, en dehors de leur utilisation par des acteurs généralement tenus au secret professionnel dans le cadre d'une procédure judiciaire⁷. Ainsi, le juge d'instruction, le procureur du Roi, les policiers, ou encore les experts ne peuvent pas révéler la moindre information recueillie au cours de l'instruction ou ayant trait à celle-ci⁸.

Mais le secret de l'instruction s'applique également aux personnes qui ne sont pas tenues au secret professionnel et qui sont tout simplement appelées à prêter leur concours professionnel à l'instruction : les greffiers, les interprètes, les agents pénitentiaires, ou même toute personne chargée de tâches administratives et matérielles, etc⁹.

A l'inverse, les témoins, les tiers ou encore les parties civiles ne sont pas tenues au secret de l'instruction car ces particuliers ne prêtent pas leur concours à cette phase préliminaire de la procédure pénale¹⁰, sauf exceptions prévues par la loi.

§2. Fondement

Le secret de l'instruction est un principe d'ordre public¹¹ prévu depuis longtemps¹² et a été confirmé en 1998 lors de la réforme de la procédure pénale par la Loi Franchimont¹³.

Il y a en réalité deux volets qui sont couverts par ce secret : d'une part, la publicité externe concernant les tiers au procès ainsi que l'opinion publique et les médias, et, d'autre part, la publicité interne à l'égard des parties.

La première facette est une nécessité car, comme nous l'avons déjà souligné, le but recherché est d'éviter une publicité prématurée et de respecter les droits du suspect jusqu'à la décision finale du juge¹⁴. La deuxième facette du secret renvoie à notre droit qui demeure fondé sur le caractère inquisitoire de l'instruction, suivant lequel le secret de l'instruction à l'égard des parties garantira davantage l'émanation de la vérité¹⁵.

⁷ M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, *op. cit.*, p. 446.

⁸ M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, *op. cit.*, p. 447.

⁹ H. BOSLY, D. VANDERMEERSCH et M.-A. BEERNAERT, *Droit de la procédure pénale*, 6^{ème} éd., Bruges, la Charte, 2010, p. 325.

¹⁰ F. JONGEN et A. STROWEL, *op. cit.*, p. 495.

¹¹ H. BEKAERT, « Le secret de l'instruction », *Rev. dr. pén.*, 1950-1951, p. 121 ; O. MICHIELS et G. FALQUE, *op. cit.*, p. 218.

¹² En 1498, une ordonnance déclarait : « le procès se fera le plus diligemment et le plus secrètement que faire se pourra, en matière qu'aucun n'en soit averti, pour éviter les subornations et forgeries qui pourront se faire en telles matières » (Voy. A. ESMEIN, *Histoire de la procédure criminelle en France*, Larose et Forcel, 1882, pp. 139 et s. et 223 ; A. ALLARD, *Histoire de la justice criminelle au XVI^e siècle*, Gand, éd. Hoste, 1868, pp. 149 et s).

¹³ Loi du 12 mars 1998 relative à l'amélioration de la procédure pénale au stade de l'information et de l'instruction, M.B., 2 avril 1008 ; *Doc. Parl.*, Ch. Session ord., sess. 1996-1997, 857/1, p. 29.

¹⁴ F. JONGEN et A. STROWEL, *op. cit.*, p. 492 ; M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, *op. cit.*, p. 447.

¹⁵ F. JONGEN et A. STROWEL, *ibidem*, p. 492.

SOUS-SECTION 2 : LES EXCEPTIONS AU SECRET DE L'INSTRUCTION

Malgré la confirmation du principe consacrant le secret de l'instruction, de nombreuses exceptions légales ont fait leur apparition.

En effet, le Code d'instruction criminelle dans sa version originale prévoyait le secret de manière absolue. Progressivement, de nombreuses dérogations ont été introduites, surtout à l'initiative de la matière relative à la détention préventive pour l'inculpé détenu¹⁶.

Ces évolutions nous paraissent légitimes au regard des droits de la défense et du droit au procès équitable, en ce qu'une plus grande contradiction entre les parties au stade préliminaire de la procédure pénale permettrait de faciliter la manifestation de la vérité.

SECTION 2 : L'ACCÈS AU DOSSIER RÉPRESSIF

Parmi les différentes exceptions au secret de l'instruction figure l'accès au dossier répressif. Il n'en reste pas moins que le secret de l'instruction demeure le principe à l'égard des parties. Dès lors, toute personne voulant accéder aux informations recueillies dans le cadre de l'instruction devra se plier à la procédure et aux limites fixées par la loi.

SOUS-SECTION 1 : LES PIÈCES CONSULTABLES

Dans le cadre de sa mission, le juge d'instruction doit veiller à la légalité des moyens de preuve mais aussi à la loyauté avec laquelle ils sont recueillis.

Afin de respecter ce principe de loyauté, tous les éléments, sans exception, rassemblés lors des investigations menées par le juge d'instruction doivent être versés au dossier répressif. Le juge d'instruction ne peut procéder à un tri préalable des pièces car elles doivent être soumises à la contradiction des parties¹⁷. Ce n'est que de façon exceptionnelle que la loi permettra des dérogations strictes à ce principe.

Le dossier répressif en substance est notamment constitué des pièces suivantes¹⁸ : les devoirs d'enquête ordonnés par les magistrats et les instructions données aux enquêteurs, les décisions et les réquisitoires des magistrats compétents (ordonnance de perquisition, réquisitoire bancaire...), les procès-verbaux d'audition, de saisie, de constat et de renseignement, les pièces produites ou communiquées par les parties ou des tiers, les procès-verbaux établis par le procureur du Roi ou le juge d'instruction (procès-verbal de descente ou de reconstitution, interrogatoire d'inculpé, audition de témoin...), ou encore les échanges de courriers entre d'une part, les magistrats, et d'autres part, les parties ou personnes directement intéressées et leurs avocats.

¹⁶ M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, *op. cit.*, p. 449.

¹⁷ D. VANDERMEERSCH, « Chapitre V - L'accès au dossier durant la phase préliminaire du procès pénal », *op. cit.*, p. 119.

¹⁸ D. VANDERMEERSCH, « Chapitre V - L'accès au dossier durant la phase préliminaire du procès pénal », *ibidem*, p. 119.

Le dossier contient également des pièces relatives aux éléments de personnalité telles que l'enquête sociale, mais aussi des actes de procédure permettant de vérifier la régularité des procédures, et enfin des renseignements d'ordre plus administratifs tels que les extraits de casier judiciaire.

SOUS-SECTION 2 : L'ACCÈS PAR TOUTE PERSONNE DIRECTEMENT INTÉRESSÉE

§1^{er}. Notion de « toute personne directement intéressée »

L'article 21bis du Code d'instruction criminelle prévoit que toute personne intéressée visée dans la disposition peut demander la consultation du dossier ou d'en obtenir une copie en s'adressant au juge d'instruction.

Le Code énumère limitativement les personnes pouvant exercer ce droit. Il s'agit de l'inculpé, la personne à l'égard de laquelle l'action publique est engagée dans le cadre de l'instruction, la personne soupçonnée, la partie civilement responsable, la partie civile, la personne ayant fait une déclaration de tiers lésée ainsi que tous ceux qui sont subrogés dans leurs droits ou les personnes qui les représentent en qualité de mandataire, d'administrateur provisoire ou encore de tuteur.

Il est important de souligner qu'il ne s'agit pas d'un droit d'accès au dossier, mais seulement d'un droit d'en demander l'accès.

§2. Introduction de la demande

La demande de consultation doit donc être adressée ou déposée par voie de requête au greffe du tribunal de première instance et sera tranchée par le juge d'instruction en charge du dossier dans un délai d'un mois maximum¹⁹.

Le juge d'instruction peut octroyer l'accès au dossier de manière totale mais il peut également accorder un accès partiel et soustraire certaines pièces à la consultation. Par exemple, si un inculpé non détenu reçoit l'autorisation de consulter le dossier, il peut être autorisé à consulter uniquement la partie du dossier concernant les faits qui ont conduit à l'inculpation²⁰.

Lorsque le demandeur reçoit l'autorisation de consulter le dossier répressif, il peut le consulter pendant une durée de quarante-huit heures au moins²¹ : il est évidemment nécessaire que la durée de consultation soit fixée en fonction de la taille du dossier à consulter²².

¹⁹ M.-A. BEERNAERT e.a., *Droit de la procédure pénale*, Brugge, la Charte, 2021, p. 911-912.

²⁰ O. MICHIELS et G. FALQUE, *op. cit.*, p. 220 ; C.i.cr., art. 61ter, §3, *in fine*.

²¹ O. MICHIELS et G. FALQUE, *ibidem*, p. 220.

²² D. VANDERMEERSCH, « Chapitre V - L'accès au dossier durant la phase préliminaire du procès pénal », *op. cit.*, p. 139.

§3. Motifs de refus ou de limitation d'accès

La loi énonce également des motifs pour lesquels le juge d'instruction peut refuser d'accorder la consultation de dossier.

En effet, contrairement à l'inculpé détenu, les personnes directement intéressées ne possèdent donc pas un droit d'accès automatique au dossier répressif avant la clôture de l'instruction. Le juge d'instruction, s'il peut autoriser limitativement ou non la consultation du dossier, dispose également de divers motifs pour en refuser l'accès²³.

Selon l'article 61ter, §3 du Code d'instruction criminelle, le juge d'instruction peut interdire la consultation du dossier ou de certaines pièces si les nécessités de l'instruction le requièrent, compte tenu du caractère secret de l'instruction²⁴ ; si la consultation présente un danger pour les personnes ou porte gravement atteinte à leur vie privée, par exemple si on craint des représailles à l'égard de certains plaignants ou témoins²⁵ ; ou si le requérant ne justifie pas d'un motif légitime à consulter le dossier.

Cette même disposition autorise également le juge d'instruction à procéder à un tri de pièces que le demandeur sera autorisé à consulter.

Enfin, certaines dispositions légales excluent de façon exceptionnelle l'accès à certaines pièces du dossier répressif. Il s'agit notamment du dossier confidentiel constitué dans le cadre des méthodes particulières de recherche, des pièces relatives à la personne d'un mineur d'âge et au milieu du il vit établies dans le cadre professionnel²⁶, des pièces couvertes par le secret professionnel ; des pièces annulées et retirées du dossier par la chambre des mises en accusation en application de l'article 235bis, §6 C.i.cr et des pièces relatives à une procédure de transaction pénale, à une procédure de médiation et mesures ou à une procédure de reconnaissance préalable de culpabilité qui n'a pas été homologuée.

§4. Recours

La personne directement intéressée dispose d'un droit d'appel devant la chambre des mises en accusation contre une ordonnance du juge d'instruction concernant la demande de consultation du dossier répressif.

La chambre des mises en accusation apprécie la demande sans délai : si le juge d'instruction a invoqué des motifs de refus qui ne sont plus d'application, la cour accordera alors l'accès au dossier répressif²⁷.

L'arrêt rendu par la chambre des mises en accusation dans ce cadre n'est quant à lui pas susceptible d'un pourvoi immédiat : il n'est ni considéré comme définitif au sens de l'article 420, alinéa 1^{er} du Code d'instruction criminelle et ni mentionné parmi les exceptions de l'article 420, alinéa 2 du même Code²⁸.

²³ M.-A. BEERNAERT e.a., *op. cit.*, p. 910.

²⁴ M.-A. BEERNAERT e.a., *op. cit.*, p. 912.

²⁵ M.-A. BEERNAERT e.a., *op. cit.*, p. 913.

²⁶ C.i.cr., art. 31.

²⁷ D. VANDERMEERSCH, « Chapitre V - L'accès au dossier durant la phase préliminaire du procès pénal », *op. cit.*, p. 144.

²⁸ D. VANDERMEERSCH, « Chapitre V - L'accès au dossier durant la phase préliminaire du procès pénal », *ibidem*, p. 144.

SOUS-SECTION 3 : L'ACCÈS PAR UN TIERS

L'article 125 de l'arrêté royal du 25 décembre 1950 portant règlement général sur les frais de justice prévoyait que le procureur général avait le pouvoir de communiquer, en sa qualité de dépositaire du secret de l'instruction du gardien de l'intérêt public, aux parties ou aux tiers des éléments relatifs aux instructions en cours.

Malgré la doctrine et la jurisprudence en ce sens, cet arrêté royal a été abrogé par l'arrêté royal du 27 avril 2007. Cependant, le Conseil d'Etat a annulé ce dernier arrêté royal²⁹, de sorte que l'abrogation du premier a été annulée.

Depuis lors, l'article 21bis du Code d'instruction criminelle, introduit par la loi du 27 décembre 2012³⁰, offre une base légale à ce pouvoir du procureur général. Il prévoit néanmoins que la décision sur la consultation du dossier répressif, émanant de requérants, à qui la qualité de personne directement intéressée n'est pas reconnue, sera prise par le ministère public, et ce même si le dossier est à l'instruction³¹.

La décision du ministère public n'est dans ce cas susceptible d'aucun recours.

²⁹ C.E., (11^e ch.), 17 décembre 2008, n° 188.928, La chambre belge des Experts judiciaires en Matière Automobile et Accidentologie.

³⁰ Loi du 27 décembre 2012 portant des dispositions diverses en matière de justice, *M.B.*, 31 janvier 2013, art. 24.

³¹ D. VANDERMEERSCH, « Chapitre V - L'accès au dossier durant la phase préliminaire du procès pénal », *op. cit.*, p. 159.

CHAPITRE 2 : LA PUBLICITE DE L'ADMINISTRATION EN MATIERE FISCALE

Dans un Etat de droit comme le nôtre, l'importance de l'accès des citoyens aux informations détenues par l'administration est incontestable. Ce droit permet d'une part, d'assurer un contrôle démocratique et d'autre part, d'accroître la qualité des décisions administratives en réduisant le risque de décisions arbitraires.

Bien plus qu'une norme de la bonne administration, la publicité de l'administration figure parmi les droits fondamentaux garantis par la Constitution depuis 1993³². D'ailleurs, la Cour constitutionnelle et le Conseil d'Etat n'ont pas manqué de souligner ce caractère fondamental de manière constante dans leurs décisions³³.

La matière du droit fiscal fait partie des domaines envers lesquels l'administration est particulièrement réticente à la transparence³⁴. Ainsi, une jurisprudence assez importante s'est développée afin de préciser les contours de la mise en œuvre de ce droit.

SECTION 1 : SOURCES DU DROIT DE CONSULTATION

Ce droit fondamental est tout d'abord consacré par l'article 32 de la Constitution. Les documents parlementaires³⁵ relatifs à cet article 32 font référence à la Déclaration universelle des droits de l'homme³⁶, ainsi qu'à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales³⁷. Ils en déduisent « l'obligation pour les autorités d'aider à réaliser le droit à l'information par devoir de publicité concernant les renseignements d'intérêt général ».

Par conséquent, nous constatons que le droit international constitue la source d'un « devoir moral de garantir l'information et donc la publicité de l'administration »³⁸.

³² C. de TERWANGNE, « Loi relative à la publicité de l'administration et loi relative à la protection des données personnelles: regards croisés sur deux voies d'accès à l'information », in *Loi relative à la publicité de l'administration et loi relative à la protection des données personnelles: regards croisés sur deux voies d'accès à l'information*, Liège, Formation Permanente CUP, 2003, p. 85.

³³ C.C., 15 septembre 2004, n° 150/2004, B.3.2 ; C.E. (13^{ème} ch.), 2 octobre 1997, n° 68.610, Delwart ; C.E., 12 décembre 2003, n° 126.340, Vanderzande et Hallumiez ; C.C., 29 novembre 2018, n° 167/2018.

³⁴ 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, p. 30.

³⁵ *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. 1992-1993, n° 839/1, note explicative, pp. 1 à 4.

³⁶ Déclaration universelle des droits de l'Homme, signée à Paris le 10 décembre 1948, *M.B.*, 31 mars 1949, art. 19 : « Tout individu a droit à la liberté d'opinion et d'expression, ce qui implique le droit de ne pas être inquiété pour ses opinions et celui de chercher, de recevoir et de répandre, sans considérations de frontières, les informations et les idées par quelque moyen d'expression que ce soit ».

³⁷ Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950, approuvée par la loi du 13 mai 1955, *M.B.*, 19 août 1955, *err.*, 29 juin 1961.

³⁸ F. GRAVAR, « Chapitre 1 - Origine et répartition des compétences », *La publicité de l'administration*, V. Michiels (dir.), 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 26.

Cependant, ces textes internationaux, auxquels nous pouvons ajouter le Pacte international relatif aux droits civils et politiques³⁹, ne consacrent pas de droit général de consultation aux documents administratifs⁴⁰.

Il est par ailleurs important de souligner que la Cour européenne des droits de l'homme a développé une jurisprudence selon laquelle si l'article 10 de la CEDH⁴¹ ne consacre par une obligation générale pour le Etats de diffuser l'information dont ils disposent, il comporte néanmoins l'obligation de répondre à certaines demandes de consultation⁴².

Enfin, le Conseil d'Etat a également reconnu à travers plusieurs résolutions et recommandations dans les années 1980 le libre accès aux documents et aux renseignements détenus par les autorités publiques⁴³.

SECTION 2 : L'ARTICLE 32 DE LA CONSTITUTION

SOUS-SECTION 1 : NAISSANCE D'UN DROIT CONSTITUTIONNEL

L'article 32 de la Constitution prévoit que « Chacun a le droit de consulter chaque document administratif et de s'en faire remettre copie, sauf dans les cas et conditions fixés par la loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 ».

Ainsi, ce texte reconnaît effectivement le droit de consulter et celui d'obtenir une copie des documents administratifs à toute personne physique ou morale (même de droit public)⁴⁴ et ce, sans qu'elle ne doive démontrer d'un intérêt dans son chef⁴⁵.

Nous constaterons que contrairement à l'article 23 par exemple, le Constituant n'a pas indiqué que « la loi, le décret et la règle visée à l'article 134 garantissent... » ou « déterminent les conditions d'exercices » de ce droit. Cela signifie que le texte de l'article 32 de la Constitution est directement applicable et que le droit susvisé est effectif sans même l'adoption de lois, de décrets ou d'ordonnances⁴⁶.

³⁹ Résolution de l'Assemblée générale des Nations Unies adoptée le 6 décembre 1966 et ratifiée par la Belgique le 21 avril 1983, art. 19 : « Toute personne a droit à la liberté d'expression. Ce droit comprend la liberté de rechercher, de recevoir et de répandre des informations et des idées de toutes espèces sans considération de frontières ».

⁴⁰ F. GRAVAR, *op.cit.*, p. 26.

⁴¹ Article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme : « Toute personne a le droit à la liberté d'expression. Ce droit comprend la liberté d'opinion et la liberté de recevoir ou de communiquer des informations ou des idées sans qu'il puisse y avoir ingérence d'autorités publiques et sans considération de frontière. Le présent article n'empêche pas les États de soumettre les entreprises de radiodiffusion, de cinéma ou de télévision à un régime d'autorisations ».

⁴² F. GRAVAR, *op.cit.*, p. 26.

⁴³ C. BENEDEK, « L'accès aux documents administratifs », *A.P.T.*, 3/1993, p. 167.

⁴⁴ C.E. (6^{ème} ch.), 14 octobre 1996, n° 62.547, S.A. Electrification du Rail et Duchêne ; P. LEWALLE, L. DONNAY et G. ROSOUX, « L'accès aux documents administratifs, un itinéraire sinueux », *L'accès aux documents administratifs*, D. RENDERS (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2008, p. 64.

⁴⁵ D. RENDERS, « Chapitre II. - Le contrôle citoyen » in *Droit administratif général*, 3^{ème} éd., Bruxelles, Larcier, 2018, p. 599 ; C.E., 15 juin 2017, n° 238.526, VZW Global action in the interest of animals (Gaia) ; C.E. (15^{ème} ch.), 12 novembre 2002, n° 112.495, de Liedekerke de Pailhe ; C.E. (15^{ème} ch.), 18 octobre 2006, n° 163.733, Jansen Frères.

⁴⁶ F. GRAVAR, *op.cit.*, p. 28.

Enfin, nous nous permettrons de comparer également la procédure fiscale à la procédure pénale, en ce que cette dernière ne prévoit qu'un droit de *demandeur la consultation* du dossier répressif, alors que la première est concernée par le *droit de consulter* tout document administratif.

SOUS-SECTION 2 : RESTRICTIONS

Bien que ce droit soit fondamental, il n'est toutefois pas absolu puisque l'administration peut refuser de faire droit à la demande de consultation lorsqu'une exception est prévue « par la loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 »⁴⁷.

Le Constituant n'a donc pas réservé au pouvoir fédéral, contrairement à d'autres droits apparus dans la Constitution à la même époque, la tâche de définir les restrictions au droit reconnu. Ainsi, chaque entité est compétente pour déterminer de telles restrictions d'accès⁴⁸.

Il est important d'insister sur le fait que lorsqu'une autorité administrative refuse le droit d'accès, elle doit se baser explicitement sur l'une des exceptions prévues par la loi et ces exceptions au droit de consultation doivent être interprétées de manière restrictive⁴⁹.

La Cour constitutionnelle a également précisé que ces restrictions doivent être raisonnables et ne peuvent entraîner d'effets disproportionnés⁵⁰.

SOUS-SECTION 3 : MISE EN ŒUVRE

En conséquence, il incombe à la loi d'apporter davantage de précisions car les dispositions constitutionnelles ne contiennent généralement que les principes généraux⁵¹. L'essentiel réside en l'espèce dans l'existence du droit à la consultation des documents administratifs.

Pour le cas où le législateur ordinaire ne remplirait pas sa mission, il appartiendra alors aux tribunaux d'appliquer ce droit constitutionnel⁵².

Les législateurs fédéral, communautaires et régionaux ont donc mis en œuvre cet article 32 de la Constitution en adoptant chacun des législations puisque chaque collectivité est compétente pour fixer les modalités de la publicité de ses administrations.

A ce jour, il n'y a pas moins de quinze textes en vigueur mais celui qui retiendra notre attention dans le cadre de cet exposé est la loi du 11 avril 1994 « relative à la publicité de l'administration » au niveau fédéral⁵³.

⁴⁷ C.E. (10^{ème} ch.), 3 mars 1999, n° 79.086, Wittouck ; C.E. (8^{ème} ch.), 7 mars 2003, n° 116.752 Lejeune ; P. LEWALLE, L. DONNAY et G. ROSOUX, *op. cit.*, p. 69.

⁴⁸ F. GRAVAR, *op. cit.*, p. 27.

⁴⁹ D. RENDERS, *op. cit.*, p. 604 ; C.E. (15^{ème} ch.), 13 octobre 2017, n° 239.401 *Ville d'Andenne* ; CC., 29 novembre 2018, n° 167/2018.

⁵⁰ R. ANDERSEN, « Aperçu sélectif de la légis-jurisprudence récente du Conseil d'État en matière d'accès aux documents administratifs », *APT*, 2020, nr. 3-4, p. 485.

⁵¹ C.C., 15 septembre 2004, n°150/2004, B.3.2 ; C.E. (13^{ème} ch.), 16 novembre 1999, n° 83.494, Antoun ; C.E. (15^{ème} ch.), 17 juin 2010, n° 205.402, s.p.r.l. Bilkef ; C.C., 19 décembre 2013, n° 169/2013

⁵² *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. 1992-1993, n° 839/4, rapport de la Commission.

⁵³ Loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, *M.B.*, 30 juin 1994.

Néanmoins, l'impact de la liberté reconnue à chaque entité peut être relativisé. En effet, le Conseil d'Etat, outre son rôle dans la vérification de la constitutionnalité, a joué un rôle d'harmonisateur pour les définitions de base ; de sorte que l'ensemble des lois, décrets et ordonnances organisant la publicité de l'administration ont un contenu semblable, à quelques exceptions près⁵⁴.

SECTION 3 : LA LOI DU 11 AVRIL 1994

Le droit à la publicité de l'administration étant fondamental et consacré par la Constitution, la question est de savoir ce qu'il recouvre, quel est le débiteur de cette publicité, quel est son objet (notion de « document administratif ») et surtout, quelle est son application en droit fiscal.

Nous verrons également comment mettre en œuvre le droit d'accès aux documents administratifs mais aussi quelles sont les exceptions que l'autorité administrative peut opposer au demandeur.

SOUS-SECTION 1^{ÈRE} : DÉBITEUR DE LA PUBLICITÉ

Il ne faut pas perdre de vue que, malgré l'abondance de législations existantes relatives à la publicité de l'administration, tous les pouvoirs publics ne sont pas visés par cette publicité de l'administration.

En effet, seules les autorités administratives au sens de l'article 14 des lois coordonnées du Conseil d'Etat sont concernées⁵⁵. Il n'en demeure pas moins que le Constituant plaide dans les travaux parlementaires pour une interprétation aussi large que possible de la notion d'autorité administrative⁵⁶.

Il a été ainsi jugé que l'administration fiscale constitue une autorité administrative au sens de la loi fédérale du 11 avril 1994, et ce, même si les recours contre certaines décisions rendues par ses organes relèvent de la compétence des juridictions judiciaires⁵⁷.

SOUS-SECTION 2 : CHAMP D'APPLICATION MATÉRIEL

La loi du 11 avril 1994 consacre le droit d'accès « aux documents administratifs ». Cette notion doit recevoir une interprétation très large⁵⁸.

Selon les documents parlementaires, cette notion de document administratif couvre « toute information, sous quelque forme que ce soit, dont les autorités disposent [...] toutes les informations disponibles, quel que soit le support : documents écrits, enregistrements sonores et visuels y compris les données reprises dans le traitement automatisé de l'information. Les rapports, les études, même de commissions consultatives non officielles,

⁵⁴ F.-S MEEÛS et E. TRAVERSA, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2020, p. 424.

⁵⁵ Loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, *M.B.*, 30 juin 1994, art. 1, al. 2 ; D. RENDERS, *op. cit.*, p. 601.

⁵⁶ *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. 1992-1993, n° 839/1.

⁵⁷ C.E. (15^{ème} ch.), 21 octobre 2013, n° 225.162, Commune de Schaerbeek ; C.E. (15^{ème} ch.), 12 mai 2015, n° 231.194, Commune de Schaerbeek.

⁵⁸ R. ANDERSEN, *Aperçu sélectif de la légis-jurisprudence récente du Conseil d'État en matière d'accès aux documents administratifs*, *op. cit.*, p. 483 ; L. MANISCALCO, « Chapitre 3 - La notion de document administratif » in V. MICHIELS (dir.), *La publicité de l'administration*, 1^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 111.

certaines comptes-rendus et procès-verbaux, les statistiques, les directives administratives, les circulaires, les contrats et licences, les registres d'enquête publique, les cahiers d'examen, les films, les photos dont dispose une autorité »⁵⁹.

Ainsi, l'instance à laquelle le demandeur s'adresse ne peut lui donner accès qu'aux seuls documents dont elle dispose. Si l'autorité est saisie à tort d'une demande, elle est tenue par la réglementation⁶⁰ d'indiquer au demandeur l'autorité compétente à laquelle il aurait dû s'adresser, voir même transmettre la demande directement, pour autant évidemment qu'elle ait connaissance de l'autorité compétente⁶¹.

La Cour constitutionnelle et le Conseil d'Etat s'accordent par ailleurs sur le fait qu'il n'est pas nécessaire qu'un acte administratif unilatéral susceptible de recours ait été rendu par l'administration pour que les règles relatives à la publicité s'appliquent⁶².

Par ailleurs, l'arrêt *Dab* rendu par le Conseil d'Etat a précisé que « ...le seul fait que le document administratif ne se présente pas sous la forme mentionnée dans la demande ne peut légitimement autoriser l'autorité à considérer que celui-ci n'existe pas et à rejeter la demande pour ce motif »⁶³.

Enfin, qu'en est-il des pièces puisées dans un dossier répressif par l'administration ? S'agit-il de « documents administratifs » au sens de la loi relative à la publicité de l'administration ? Comme dit ci-avant, le dispositif légal a été conçu largement par le législateur. Ainsi, les pièces issues d'un dossier répressif et détenues en copie par l'administration sont considérées comme des documents administratifs⁶⁴ dès que celles-ci sont communiquées à l'Administration fiscale et ce, peu importe que ces pièces aient été utilisées ou non par la suite par l'administration en vue de prendre sa décision finale⁶⁵.

§1^{er}. Application en droit fiscal

La loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration permet aisément de régler la matière de la consultation du dossier administratif par le contribuable⁶⁶. Ce texte organise deux types de publicité : la publicité active à l'initiative de l'Administration et la publicité passive à la demande du citoyen⁶⁷.

⁵⁹ *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 1992-1993, n° 839/1.

⁶⁰ Loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, *M.B.*, 30 juin 1994, art. 5, al. 3.

⁶¹ R. ANDERSEN, *Aperçu sélectif de la légis-jurisprudence récente du Conseil d'État en matière d'accès aux documents administratifs*, *op. cit.*, p. 484.

⁶² C.C., 29 novembre 2018, n° 167/2018.

⁶³ C.E. (11^{ème} ch.), 12 mars 2019, n° 243.922, *Dab*.

⁶⁴ P.-O de BROUX, D. de JONGHE, R. SIMAR, et M. VANDERSTRAETEN, « Chapitre 4 - Les exceptions à la publicité des documents administratifs », *La publicité de l'administration*, V. Michiels (dir.), 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 158.

⁶⁵ C.E. (8^{ème} ch.), 28 mars 2001, n° 94.419, Swartenbroeckx et Vercruysse.

⁶⁶ F. BALTUS et F. WAMPACH, « Chapitre 4 - La publicité de l'administration en matière fiscale », *La publicité de l'administration*, V. Michiels (dir.), 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 377.

⁶⁷ V. LURQUIN, *Le secret de l'instruction empêche-t-il le contribuable de prendre connaissance de son dossier fiscal ?*, Actualités fiscales n° 18, 12.05.2014, consultable sur <https://monkeyclassic.kluwer.be>.

Ainsi, le fait qu'un contribuable sollicite la consultation de son dossier fiscal relève sans aucun doute de la publicité passive. Cette consultation peut lui être utile à différents moments : en dehors de tout contrôle fiscal, à l'annonce d'un contrôle fiscal, pendant ce contrôle, après ce contrôle, ou encore dans le cadre du recouvrement de l'impôt⁶⁸.

Le Conseil d'Etat a déjà confirmé à plusieurs reprises que la législation relative à la publicité de l'administration s'applique dans les matières fiscales et que le contribuable peut utiliser ce droit de consultation dès la phase de contrôle⁶⁹.

Il paraît évident que la publicité de l'administration est concernée par tous les documents fiscaux, indépendamment de l'impôt sur lesquels ils portent : impôts directs, impôts indirects, droits de douane, etc.

C'est néanmoins dans les matières des impôts directs, et, dans une moindre mesure, de la T.V.A. que la consultation du dossier fiscal est le plus souvent demandée⁷⁰.

La loi du 11 avril 1994 ne contient aucune règle spécifique à la consultation des documents fiscaux. La consultation de ces documents a donc lieu selon la même procédure que la consultation des documents détenus par les autres administrations⁷¹.

En conclusion, le principe est donc le même : le contribuable a le droit d'accéder à son dossier fiscal, et cette consultation ne peut lui être refusée que dans le cadre des exceptions strictes prévues par la loi de 1994.

§2. Documents à caractère personnel

Pour une certaine catégorie de documents administratifs, à savoir les documents à caractère personnel, les législateurs exigent à l'unisson que le demandeur justifie d'un intérêt.

Tout d'abord, il faut se mettre d'accord sur la notion de documents à caractère personnel, ce qui n'est pas chose facile dans la pratique malgré que les diverses législations relatives à la publicité en donnent une définition plutôt similaire.

Le caractère personnel n'est retenu dans la législation relative à la publicité de l'administration que lorsqu'un document administratif comporte une appréciation ou un jugement de valeur relatif à une personne physique à tout le moins facilement identifiable, ou la description d'un comportement dont la divulgation peut manifestement⁷² causer un préjudice à cette personne⁷³. Nous soulignerons que la seule mention d'une personne sur un document administratif ne suffit donc pas à faire rentrer celui-ci dans la catégorie des documents à caractère personnel⁷⁴.

⁶⁸ F. BALTUS et F. WAMPACH, *op. cit.*, p. 377.

⁶⁹ C.E. (6^{ème} ch.), 18 juin 1997, n° 66.860, Matagne.

⁷⁰ F. BALTUS et F. WAMPACH, *op. cit.*, p. 378.

⁷¹ F. BALTUS et F. WAMPACH, *ibidem*, p. 378.

⁷² Le terme « manifestement » a été introduit à la suite de l'avis du Conseil d'Etat concernant le projet de la future loi du 11 avril 1994, étant donné la difficulté que pouvait représenter pour l'administration saisie d'une demande d'accès le fait de déterminer si le document est ou non susceptible de porter préjudice à une personne (*Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess.1992-1993, n° 1112/1. p. 31).

⁷³ C. de TERWANGNE, « Loi relative à la publicité de l'administration et loi relative à la protection des données personnelles: regards croisés sur deux voies d'accès à l'information », *op. cit.*, p. 109 ; L. MANISCALCO, *op. cit.*, p. 111.

⁷⁴ C. de TERWANGNE, « Loi relative à la publicité de l'administration et loi relative à la protection des données personnelles: regards croisés sur deux voies d'accès à l'information », *ibidem*, p. 109.

Lorsque le document concerné par la demande de consultation se rapporte à la situation personnelle du demandeur, l'intérêt est alors évident. Ainsi, le Conseil d'Etat a décidé que « s'agissant de l'information de nature personnelle, autre que celle qui concerne le demandeur, celui-ci doit montrer qu'il peut être affecté directement et personnellement dans sa situation juridique soit par l'information, soit par la décision pour la préparation de laquelle le document contenant l'information a été établi... »⁷⁵.

L'intérêt requis pour avoir accès à ces documents à caractère personnel doit donc être compris comme l'intérêt exigé pour agir devant le Conseil d'Etat⁷⁶ : le requérant doit justifier d'un intérêt légitime, direct, actuel, certain et personnel à la communication du document demandé⁷⁷.

SOUS-SECTION 3 : LA PROCÉDURE D'ACCÈS

Le particulier souhaitant avoir accès à un dossier fiscal doit faire la demande par écrit à l'autorité administrative compétente⁷⁸. La demande de consultation doit mentionner « clairement la matière concernée et, si possible, les documents administratifs concernés »⁷⁹.

L'autorité administrative dispose d'un délai de trente jours pour traiter la demande de consultation⁸⁰.

Si le demandeur fait face à un refus ou à des difficultés d'accès⁸¹ aux documents administratifs, il a la possibilité d'introduire un recours en reconsidération devant l'autorité administrative compétente qui devra se prononcer après un avis de la Commission d'accès aux documents administratifs (ci-après « CADA »)⁸². Ainsi, l'autorité administrative détentrice du document est appelée de nouveau à examiner la demande de consultation avec l'aide de la CADA. La demande en reconsidération est un recours administratif ; dès lors, un recours en annulation sur la décision de la reconsidération est possible devant le Conseil d'Etat.

Enfin, en cas de refus incessant de la part de l'administration de fournir l'accès aux documents, le contribuable n'aura pas d'autre choix que d'introduire un recours en annulation devant le Conseil d'Etat⁸³.

⁷⁵ C.E., 8 décembre 2016, n° 236.708, Veys ; C.E., 20 mars 2006, n° 156.628, BVBA S.L.A. Trading Company.

⁷⁶ *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. 1992-1993, n° 1112/1, p. 14 ; *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. 1997-1997, n° 871/1, p. 5.

⁷⁷ J. SALMON, *Le Conseil d'Etat*, t.1, Bruxelles, Bruylant, 1994, p. 305.

⁷⁸ Loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, *M.B.*, 30 juin 1994, art. 5, al. 1^{er}.

⁷⁹ Loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, *M.B.*, 30 juin 1994, art. 5, al. 1^{er}.

⁸⁰ Loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, *M.B.*, 30 juin 1994, art. 6, §5.

⁸¹ Le législateur a voulu aussi lutter contre l'inertie de l'administration ou les décisions d'accès partiel (Voy. P. DEBROUX, J.-B. LEVAUX, et V. MICHIELS, « Chapitre 6 - Les voies de recours », *La publicité de l'administration*, V. Michiels (dir.), 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 205).

⁸² P. DEBROUX, J.-B. LEVAUX, et V. MICHIELS, « Chapitre 6 - Les voies de recours », *La publicité de l'administration*, V. Michiels (dir.), 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 204.

⁸³ C. FRANSEN en T. LITANNIE, *op.cit.*, p. 783.

SOUS-SECTION 4 : MOTIFS DE REFUS

Pour rappel, le principe fondamental de la publicité est la règle et les limitations qui y sont apportées constituent l'exception⁸⁴. Dès lors, les exceptions à la publicité de l'administration doivent être énumérées de manière exhaustive et être interprétées de manière stricte⁸⁵.

Aussi, l'opposition d'une exception par l'administration ne peut être valable que si cette exception est prévue par une loi, un décret ou une ordonnance, et dans les limites de ces actes législatifs⁸⁶.

La loi du 11 avril 1994 prévoit en son article 6 trois catégories d'exceptions : les exceptions obligatoires absolues (§1^{er}), les exceptions obligatoires relatives (§2) et les exceptions facultatives (§3).

§1er. Les exceptions obligatoires absolues

Cette catégorie d'exceptions est la plus controversée. En effet, elles ne laissent en principe aucune marge d'appréciation à l'administration qui se voit contrainte de refuser l'accès aux documents administratifs si elle est confrontée à une de ces exceptions⁸⁷.

Selon la CADA fédérale, les exceptions obligatoires absolues vont à l'encontre de l'esprit de l'article 32 de la Constitution⁸⁸. Les travaux préparatoires de la loi du 11 avril 1994 tentent d'apporter des éclaircissements sur le point de vue mais il n'en reste pas moins que le raisonnement relatif aux exceptions laisse à désirer.

Les exceptions absolues prévues par la loi de 1994 concernent la protection de la vie privée, les obligations de secret instaurées par la loi et le secret des délibérations du Gouvernement ou des entités auxquelles il est associé.

A titre d'exemple d'obligation de secret instaurée par la loi, nous pouvons citer le secret professionnel en matière fiscale que nous détaillerons ci-après⁸⁹.

§2. Les exceptions obligatoires relatives

L'article 6, §1^{er} de la loi du 11 avril 1994 prévoit des exceptions obligatoires relatives, c'est-à-dire que l'administration doit rejeter la demande d'accès au dossier administratif si l'intérêt de la publicité ne l'emporte pas sur l'un des intérêts énoncés par cette disposition. L'administration doit donc, chaque fois pour ces exceptions, procéder à une mise en balance des intérêts⁹⁰.

⁸⁴ R. ANDERSEN, « Aperçu sélectif de la légis-jurisprudence récente du Conseil d'État en matière d'accès aux documents administratifs », *op. cit.*, p. 485 ; P. LEWALLE, L. DONNAY et G. ROSOUX, *op. cit.*, p. 65.

⁸⁵ C.E., 9 février 1998, n° 71.688, n.v. Brussels Airport Terminal Company ; C.E. (8^{ème} ch.), 27 juin 2001, n° 97.057, s.c.r.l. AS ; C.E., 13 novembre 2006, n° 164.654, Annemanse.

⁸⁶ C.E., 3 octobre 2011, n° 215.506, Baumwald ; C.E., 15 octobre 2019, n° 245.753, NV van publiek recht Vlaamse Waterweg.

⁸⁷ P.-O de BROUX, D. de JONGHE, R. SIMAR, et M. VANDERSTRAETEN, *op. cit.*, p. 136.

⁸⁸ CADA fédérale, 11 juin 2012, avis n° 2012-42, sur la proposition de loi modifiant la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, p. 31.

⁸⁹ *Cf. ci-dessous*, chapitre 2, section 4.

⁹⁰ P.-O de BROUX, D. de JONGHE, R. SIMAR, et M. VANDERSTRAETEN, *op. cit.*, p. 151.

Les exceptions obligatoires relatives sont les suivantes :

« (...) 1° la sécurité de la population ;
2° les libertés et les droits fondamentaux des administrés ;
3° les relations internationales fédérales de la Belgique
4° l'ordre public, la sûreté ou la défense nationale ;
5° la recherche ou la poursuite de faits punissables ;
6° un intérêt économique ou financier fédéral, la monnaie ou le crédit public ;
7° le caractère par nature confidentiel des informations d'entreprise ou de fabrication communiquées à l'autorité ;
8° 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 (...) ».

Le motif d'exception qui retiendra notre attention est « la recherche ou la poursuite de faits punissables ». Cette cause d'exclusion de publicité est principalement invoquée dans les affaires fiscales dans lesquelles les contribuables font face à un refus de l'administration pour accéder à leur propre dossier fiscal ou à celui de leur société⁹¹. Néanmoins, la CADA aboutit rarement à une conclusion favorable pour l'intérêt protégé par ce motif d'exception⁹². Il faut enfin préciser que l'existence d'une inculpation ou d'une enquête judiciaire à l'égard d'un individu n'est pas suffisante pour justifier le rejet d'une demande de consultation sur base de cette exception⁹³.

§3. Les exceptions facultatives

Les exceptions facultatives constituent la troisième et dernière catégorie d'exceptions prévue par la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration. Contrairement aux catégories précédentes, les exceptions facultatives ne s'appliquent qu'aux autorités fédérales.

La doctrine range ces quatre exceptions facultatives parmi les exceptions justifiées par la fluidité de l'action administrative⁹⁴.

L'autorité administrative fédérale peut donc rejeter une demande de consultation dans la mesure où la demande concerne un document administratif inachevé ou incomplet, concerne un avis ou une opinion communiqués librement et confidentiellement à l'autorité, est manifestement abusive ou est formulée de façon manifestement trop vague⁹⁵.

⁹¹ P.-O de BROUX, D. de JONGHE, R. SIMAR, et M. VANDERSTRAETEN, *ibidem*, p. 159.

⁹² Voy. notamment CADA fédérale, 13 août 2012, avis n° 2012-60.

⁹³ C.E. (8^{ème} ch.), 27 juin 2001, n° 97.056, Tassin ; C.E. (8^{ème} ch.), 27 juin 2001, n° 97.057, s.c.r.l. AS.

⁹⁴ D. DÉOM, Th. BOMBOIS et L. GALLET, « Les exceptions au droit d'accès aux documents administratifs », *L'accès aux documents administratifs*, D. Renders (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2008, p. 401.

⁹⁵ Loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, art. 6, §3.

SECTION 4 : LE SECRET FISCAL

A titre de parallélisme avec le secret de l'instruction étudié précédemment⁹⁶, nous pouvons également aborder le secret professionnel des agents du fisc.

SOUS-SECTION 1 : NOTION

En matière fiscale, le droit fondamental à la publicité de l'administration doit être concilié avec l'article 337 du CIR 1992⁹⁷. Le premier alinéa de cet article consacre l'obligation au secret des agents du fisc : « 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 second, troisième et quatrième alinéas de cet article énoncent différentes hypothèses dans lesquelles les agents du fisc sont présumés agir dans l'exercice de leurs fonctions, c'est-à-dire des situations dans lesquelles ces derniers peuvent transmettre des informations sans contrevenir au secret professionnel qui les lie.

L'article 337, alinéa 2 du CIR 1992 prévoit à titre d'exemple que les agents du fisc restent dans l'exercice de leurs fonctions lorsqu'ils transmettent, conformément à leurs missions légales ou réglementaires, 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 329⁹⁸.

Le secret fiscal est au final davantage le secret du fisc en général, plutôt que celui des fonctionnaires fiscaux⁹⁹. Il constitue le corollaire de l'obligation de collaboration du contribuable et une sorte de contrepoids aux obligations de déclarations et d'informations de ce dernier. Par conséquent, le secret fiscal présente un caractère absolu et les exceptions à ce secret doivent être explicitement prévues par la loi¹⁰⁰.

SOUS-SECTION 2 : PORTÉE DU SECRET FISCAL

Malgré le texte clair de l'article 337 du CIR 1992¹⁰¹, la Cour de cassation a été amenée à préciser dans un arrêt du 14 septembre 1999¹⁰² que le secret professionnel des fonctionnaires fiscaux « 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 ».

⁹⁶ Cf. *ci-dessus*, chapitre 1, section 1, sous-section 1.

⁹⁷ M. VRANCKEN, « Le secret professionnel des agents du fisc à l'épreuve du droit des communes à la transparence administrative », obs. sous C.E. (15^{ème} ch.), 13 octobre 2017, n° 239.399 à 239.404, commune de Schaerbeek.

⁹⁸ R. ANDERSEN, « Secrets et transparence en matière fiscale », *J.D.F.*, 2014/9-10, p. 268-269.

⁹⁹ L. ORBAN, « Le secret professionnel des agents du fisc », *R.G.C.F.*, 2007/3, p. 171 ; J.-P. BOURS, « Investigations fiscales et droit au secret », in C.U.P., mai 2002, vol.55, Transparence et droit à l'information, p.143.

¹⁰⁰ R. ANDERSEN, « Secrets et transparence en matière fiscale », *op. cit.*, p. 269. ; L. ORBAN, *op. cit.*, p. 173.

¹⁰¹ « tout ce dont (le fonctionnaire) a eu connaissance par suite de l'exécution de sa mission ».

¹⁰² Cass., 14 septembre 1999, *Pas.*, 1999, I, p.1146.

Selon M.-C. VALSCHAERTS, le secret fiscal n'est par ailleurs « pas limité au seul montant des revenus imposables. Il s'applique à tous les renseignements relatifs aux contribuables, tant en matière de taxation qu'en matière de recouvrement »¹⁰³. L'administration fiscale se range d'ailleurs expressément à ce point de vue¹⁰⁴.

Enfin, le secret fiscal ne couvre que les informations qui ont un caractère confidentiel. Il est donc logique que ce qui est de notoriété publique ne peut être couvert par un quelconque secret¹⁰⁵.

SOUS-SECTION 3 : INCIDENCE SUR L'ACCÈS AU DOSSIER FISCAL

Le Conseil d'Etat a souligné le fait que l'obligation au secret fiscal ne pouvait pas être comprise de manière large, au risque de négliger le droit constitutionnel d'accès aux documents administratifs¹⁰⁶. D'un autre côté, le secret professionnel des agents du fisc ne peut pas non plus être vidé de son contenu. La recherche d'un équilibre entre les intérêts de chacun s'annonce donc difficile à atteindre.

§1^{er}. Accès à son propre dossier

La jurisprudence du Conseil d'Etat s'est positionnée en ce sens que l'administration fiscale ne peut pas opposer le secret fiscal à un contribuable qui souhaite avoir accès à son propre dossier fiscal¹⁰⁷.

Rappelons que le secret fiscal a pour objectif premier de protéger le contribuable concerné. Selon le Conseil d'Etat, le fonctionnaire fiscal qui donne accès au contribuable à des informations issues de son propre dossier fiscal ne contrevient pas au secret fiscal consacré par l'article 337, alinéa 1^{er} du CIR 1992. De plus, le contribuable a le droit d'avoir accès à tous les documents et toutes les informations détenus par l'administration fiscale qui sont susceptibles d'influencer sa situation fiscale¹⁰⁸, et ce même si cela implique d'avoir accès à d'autres dossiers¹⁰⁹.

Néanmoins, l'administration fiscale ne se retrouve pas obligée de donner droit à la demande de consultation du contribuable. Elle pourrait justifier son refus sur base d'autres exceptions prévues par la loi du 11 avril 1994¹¹⁰, notamment pour ne pas compromettre la poursuite de faits punissables (en cas de suspicion de fraude fiscale, par exemple) ou pour garantir le secret de l'identité de la personne qui a communiqué l'indice d'un fait suspect.

¹⁰³ M.-C. VALSCHAERTS, *Les pouvoirs d'investigation des administrations fiscales, spécialement dans leur rapport avec le respect de la vie privée de l'individu*, Bruylant, Bruxelles, 1989 p.132. Dans le même sens, P. LAMBERT, *Le secret professionnel*, Bruylant, Bruxelles, 2005, p. 291.

¹⁰⁴ Com.I.R., n° 337/3, consultable sur <https://monkeyclassic.kluwer.be/>.

¹⁰⁵ L. ORBAN, *op. cit.*, p. 171.

¹⁰⁶ C.E. (8^{ème} ch.), 7 mars 2003, n° 116.752, Lejeune.

¹⁰⁷ C.E. (8^{ème} ch.), 27 juin 2001, n° 97.056, Tassin ; C.E. (8^{ème} ch.), 27 juin 2001, n° 97.057, SCRL AS ; C.E., 9 février 1998, n° 71.688, NV Brussels Airport Terminal Company.

¹⁰⁸ R. ANDERSEN, « Secrets et transparence en matière fiscale », *op. cit.*, p. 270.

¹⁰⁹ P.-O de BROUX, D. de JONGHE, R. SIMAR, et M. VANDERSTRAETEN, *op. cit.*, p. 146 ; C.E., 20 mars 2006, n° 156.628, BVBA S.L.A. Trading Company.

¹¹⁰ R. ANDERSEN, « Secrets et transparence en matière fiscale », *op. cit.*, p. 270.

§2. Accès au dossier d'un tiers

La situation s'analyse différemment lorsqu'un particulier demande la consultation d'un dossier fiscal appartenant à un tiers. En effet, conformément à la raison d'être du secret fiscal prévu par l'article 337, alinéa 1^{er}, du CIR 1992, la demande d'accès devra être rejetée¹¹¹. Le requérant pourra néanmoins avancer des motifs particuliers permettant la levée du secret et donc l'accès au dossier fiscal du tiers.

Ainsi, un contribuable a le droit d'avoir accès à des documents concernant un tiers, si ces documents sont susceptibles d'avoir une incidence directe ou indirecte sur sa propre situation fiscale au sens large¹¹².

Le Conseil d'Etat a jugé, dans un arrêt *Scheppers de Bergstein*¹¹³, que tel est le cas lorsqu'une personne demande l'accès au dossier fiscal de son ex-conjoint avec qui elle est débiteur solidaire. En effet, si le respect de la vie privée de l'ex-conjoint permet à l'autorité fiscale de refuser l'accès au dossier le concernant¹¹⁴, le caractère secret du dossier fiscal ne peut pas être invoqué de manière systématique par l'administration à l'appui de tout refus de consultation sans vider de toute contenance le principe de la publicité des documents administratifs¹¹⁵. De plus, le caractère en principe confidentiel du dossier ne justifie pas non plus qu'il soit dérogé au droit fondamental du conjoint de contester le bien-fondé d'une dette que l'administration lui réclame : cela implique alors le droit de se faire communiquer les pièces nécessaires afin de comprendre sa situation fiscale, et, le cas échéant de contester les informations avancées par l'administration fiscale.

Cette solution développée par le Conseil d'Etat a été insérée dans l'article 337 du CIR 1992 par un quatrième alinéa suivant lequel « Les fonctionnaires de l'administration des contributions directes restent également dans l'exercice de leurs fonctions lorsqu'ils accueillent une demande de consultation, d'explication ou de communication relative à la situation fiscale d'un contribuable, émanant de son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement ».

Dans la même lignée que son arrêt *Scheppers de Bergstein*, le Conseil d'Etat a considéré plus généralement par une décision du 19 décembre 2003¹¹⁶ que l'administration ne peut pas valablement opposer le secret professionnel du fisc au débiteur solidaire d'une dette d'impôt demandant l'accès au dossier fiscal du débiteur principal afin d'apprécier sa propre situation fiscale.

Les avis de la commission fédérale d'accès aux documents administratifs sont alignés sur cette jurisprudence du Conseil d'Etat¹¹⁷.

¹¹¹ R. ANDERSEN, « Secrets et transparence en matière fiscale », *ibidem*, p. 272 ; M. VRANCKEN, « Le secret professionnel des agents du fisc à l'épreuve du droit des communes à la transparence administrative », obs. sous C.E. (15^{ème} ch.), 13 octobre 2017, n° 239.399 à 239.404, commune de Schaerbeek..

¹¹² R. ANDERSEN, « Secrets et transparence en matière fiscale », *op. cit.*, p. 270.

¹¹³ C.E. (13^{ème} ch.), 9 juillet 1999, n° 81.740, *Scheppers de Bergstein*.

¹¹⁴ Loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, *M.B.*, 30 juin 1994, art. 6, §2, 1°.

¹¹⁵ C.E. (15^{ème} ch.), n° 215.120 du 13 septembre 2011, XXXX ; C.E. (15^{ème} ch.), 20 septembre 2011, n° 215.251, Abadjian ; C.E. (15^{ème} ch.), 5 octobre 2011, n° 215.562, Behar.

¹¹⁶ C.E. (8^{ème} ch.), 19 décembre 2003, n° 126.678, s.a. Semalu..

¹¹⁷ Voy. récemment l'avis n° 2015-83 « over de weigering om toegang te verlenen tot fiscale informatie over de exechtgenoot » du 26 octobre 2015.

CHAPITRE 3 : LA PROCEDURE PENALE FISCALE

Ce troisième et dernier chapitre constitue l'aboutissement de notre réflexion et la réponse à la question posée dans notre introduction.

L'expression « procédure pénale fiscale » résulte simplement d'une fusion entre les vocables « procédure pénale » et « procédure fiscale ». En effet, il n'existe aucun code de procédure pénale fiscale en droit belge et cette notion n'apparaît dans aucun texte législatif¹¹⁸.

Les procédures pénale et fiscale sont deux procédures qui interagissent et le but de la « procédure pénale fiscale » est d'examiner les influences que la procédure pénale peut avoir sur la procédure fiscale et inversement.

SECTION 1 : NOTION

La procédure pénale fiscale regroupe aussi bien les points communs que les différences de la procédure pénale et de la procédure fiscale.

L'administration fiscale s'assure de la mise en œuvre des dispositions prévues par la procédure fiscale, tandis que les magistrats s'occupent d'appliquer les règles de la procédure pénale. Ainsi, nous avons à faire à deux des trois pouvoirs de l'Etat, à savoir respectivement le pouvoir exécutif et le pouvoir judiciaire.

Lors des investigations de la phase préliminaire de la procédure pénale, les autorités judiciaires peuvent découvrir des informations intéressantes pour l'administration fiscale. Cette dernière se tourne alors souvent vers le juge d'instruction ou le procureur du Roi qui possèdent tous deux des pouvoirs d'investigation plus étendus, de sorte qu'ils rassemblent les informations utiles à l'administration fiscale¹¹⁹.

Cependant, comme nous l'avons vu dans les deux chapitres précédents, l'accès aux informations obtenues dans le cadre de chacune des procédures est soumis à des règles et des formalités strictes.

Ces règles se voient encore plus renforcées dans le cadre d'une éventuelle collaboration entre la justice et l'administration fiscale. En effet, cette interaction pourrait être considérée comme une atteinte aux principes de la séparation des pouvoirs et aux droits de la défense¹²⁰. Dès lors, l'indépendance du pouvoir judiciaire doit être préservée dans le cadre de sa collaboration avec l'administration fiscale.

¹¹⁸ C. FRANSSSEN en T. LITANNIE, *op. cit.*, p. 739.

¹¹⁹ C. FRANSSSEN en T. LITANNIE, *ibidem*, p. 740.

¹²⁰ C. FRANSSSEN en T. LITANNIE, *ibidem*, p. 740.

SECTION 2 : L'ACCÈS AUX DOSSIERS JUDICIAIRES PAR L'ADMINISTRATION FISCALE

Il existe deux obligations de communication à charge du ministère public, ayant pour objectif de transmettre à l'administration fiscale des informations révélatrices de fraude fiscale¹²¹.

La première est prévue par l'article 327 du CIR 1992, suivant lequel le parquet doit transmettre les informations nécessaires à la perception de l'impôt lorsque l'administration en fait la demande dans les conditions prévues par cet article.

La seconde est une obligation d'initiative, en vertu de laquelle le ministère public doit informer sans délai le ministre des Finances des renseignements qui laisseraient apparaître des indices de fraude en matière d'impôts¹²².

Néanmoins, lorsque ces éléments sont issus de dossier répressif, le ministère public doit en autoriser préalablement la consultation¹²³. Il est important d'insister sur la préexistence de l'autorisation à la consultation car en cas d'approbation ultérieure du ministère public par une autorisation postérieure à la consultation, celle-ci est considérée comme illégale et la jurisprudence prévoyait la nullité de la taxation basée sur les éléments issus de cette consultation illégale¹²⁴. Cette dernière précision est en réalité à relativiser depuis l'application de la jurisprudence Antigone en matière fiscale.

La décision d'autorisation est laissée à l'entière appréciation du ministère public, car le législateur n'a prévu aucun critère déterminant pour l'accès aux dossiers découlant de procédures judiciaires.

Aussi, le ministère public peut bien évidemment refuser, accorder la consultation du dossier répressif, mais également restreindre l'étendue des pièces qui seront consultables¹²⁵.

Enfin, précisons que la Cour de cassation a confirmé par un arrêt du 20 juin 1986 que le ministère public pouvait également délivrer une telle autorisation alors que le dossier répressif était encore en cours d'instruction¹²⁶. Ainsi, l'administration peut formuler sa demande à tout stade de la procédure et l'autorisation délivrée par le ministère public est valable sans limite de temps.

Il y a donc là une grande différence avec l'inculpé ou toute personne intéressée qui, sur base de l'article 61ter du Code d'instruction criminelle, se voit délivrer l'accès au dossier répressif mais toujours de manière limitée dans le temps¹²⁷. Ceci n'est pas sans poser question concernant les pièces qui sont ajoutées au dossier répressif après l'expiration de l'autorisation octroyée au requérant.

¹²¹ C. FRANSSSEN en T. LITANNIE, *ibidem*, p. 777.

¹²² C.i.cr., art. 29bis.

¹²³ Anvers, 20 octobre 1998, 98/47, consultable sur <https://monkeyclassic.kluwer.be/> ; C. FRANSSSEN en T. LITANNIE, *op. cit.*, p. 778.

¹²⁴ Anvers, 20 janvier 2004, F.J.F., 2005, liv. 2, p. 171 ; Anvers, 26 octobre 2004, F.J.F., n° 2005/6, p. 208.

¹²⁵ C. FRANSSSEN en T. LITANNIE, *op. cit.*, p. 779.

¹²⁶ Cass., 20 juin 1986, *Pas.*, 1986, I, p. 1304.

¹²⁷ Cf. *ci-dessus*, chapitre 1, section 2, sous-section 2.

La Cour constitutionnelle a évidemment été interrogée sur cette différence de traitement et elle l'a justifiée en expliquant que le suspect ou le contribuable disposait toujours de la réglementation relative à la publicité de l'administration, grâce à laquelle il peut prendre connaissance des éléments dont dispose l'administration fiscale après une consultation du dossier pénal¹²⁸.

SECTION 3 : L'ACCÈS AUX DOSSIERS JUDICIAIRES PAR LE CONTRIBUABLE

Afin de répondre correctement au questionnement de la présente contribution et de couvrir les hypothèses possibles qu'il peut recouvrir, il nous paraît pertinent de diviser la présente section en deux cas de figure.

Nous commencerons par l'hypothèse d'un contribuable qui se voit taxé sur base de son propre dossier répressif encore à l'instruction (sous-section 1). Ensuite, nous examinerons la situation d'un contribuable imposé par l'administration fiscale suivant des informations tirées d'un dossier pénal concernant un tiers (sous-section 2).

SOUS-SECTION 1 : LA SITUATION DU CONTRIBUABLE-SUSPECT

Si l'administration fiscale impose un contribuable sur base d'éléments puisés dans son propre dossier répressif à l'instruction, ce dernier a le droit de demander la consultation de son dossier répressif et c'est le juge d'instruction qui décidera de lui octroyer l'accès (limité) ou non¹²⁹.

Le contribuable a également le droit de se baser sur la législation relative à la publicité de l'administration afin d'accéder aux pièces utilisées par l'administration, mais cela nous semble moins intéressant.

En effet, l'administration aura sélectionné les pièces du dossier répressif qui l'intéressent, ce qui pourrait constituer un tri désavantageux pour le contribuable souhaitant préparer sa défense.

Par ailleurs, il arrive parfois que l'administration procède à une synthèse d'un dossier pénal conséquent, sans que le contribuable ne puisse avoir accès aux documents originaux présents dans ledit dossier répressif et ayant permis à l'administration fiscale de fonder son imposition¹³⁰.

Enfin, le contribuable peut également être confronté à des difficultés pour consulter son dossier administratif compte tenu des exceptions que l'administration pourrait lui opposer. Néanmoins, cette dernière ne pourrait pas se retrancher derrière son secret professionnel prévu par l'article 337 du CIR 1992 pour justifier un refus de communiquer les éléments issus d'un dossier judiciaire¹³¹. Le Conseil d'Etat a effectivement rappelé par un arrêt du 30 juin 2016¹³² que cette obligation de secret ne vaut pas vis-à-vis du contribuable lui-même, malgré que des pièces du

¹²⁸ C.C., 25 octobre 2012, n° 128/212.

¹²⁹ Cf. *ci-dessus*, chapitre 1, section 2, sous-section 2.

¹³⁰ C. FRANSSSEN en T. LITANNIE, *op. cit.*, p. 782.

¹³¹ Voy. en ce sens la circulaire Ci.RH.863/530.827 consultable sur <https://monkeyclassic.kluwer.be/secure/> ; C. FRANSSSEN en T. LITANNIE, *op. cit.*, p. 783.

¹³² C.E. (9^e ch.), 30 juin 2016, n° 235.304, Vanderwilt.

dossier se rapportent à d'autres contribuables, lorsque ces pièces ont une influence sur sa situation fiscale.

SOUS-SECTION 2 : LA SITUATION DU CONTRIBUABLE, TIERS AU DOSSIER RÉPRESSIF

Comme nous l'avons exposé précédemment, une personne à qui n'est pas reconnu le statut de « personne directement intéressée » pourra demander de consulter le dossier répressif d'un tiers et cette décision sera traitée par le ministère public¹³³. Néanmoins, nous doutons du fondement de cette possibilité qui n'est pas forcément mise en lumière par la doctrine.

Deuxièmement, ce contribuable pourra demander de consulter son propre dossier fiscal qui lui-même contiendra les éléments puisés dans le dossier répressif d'un tiers par l'administration fiscale. Cette dernière pourra lui opposer son secret professionnel mais pas pour les éléments qui influencent la situation fiscale du contribuable demandeur.

Selon nous, ce contribuable aura alors plus de chance de consulter certains éléments d'un dossier répressif d'un tiers, et ayant eu une incidence sur sa situation fiscale, grâce à la législation relative à la publicité de l'administration.

A cet égard, il est important de souligner que la Cour d'appel de Gand a considéré que l'administration pouvait se limiter à produire les documents nécessaires à l'imposition et en constituant la preuve sans être obligée de produire l'intégralité du dossier répressif dans lequel elle a puisé ses informations¹³⁴. Cependant, suivant une doctrine développée suite à un arrêt du Conseil d'Etat rendu le 30 juin 2016¹³⁵, si l'administration est en possession d'un dossier répressif se rapportant en totalité à un contribuable, celui-ci a le droit de le consulter entièrement. L'administration ne pourra pas limiter la consultation de certaines pièces, sauf si elle motive sa décision par le fait que certaines pièces du dossier n'influencent pas la situation fiscale du contribuable demandeur¹³⁶.

¹³³ Cf. *ci-dessous*, chapitre 1, section 2, sous-section 3.

¹³⁴ Gand (5^e ch. bis), 20 décembre 2016, *Fiscologue*, 2017, liv. 1511, p. 10 ; S. VAN CROMBRUGGE, « Preuve fournie au moyen de données tirées d'un dossier pénal », *Le Fiscologue*, 2017, n° 1536, p. 12.

¹³⁵ C.E. (9^e ch.), 30 juin 2016, n° 235.304, Vanderwilt.

¹³⁶ C. BUYSSE, « Droit de consulter l'intégralité du dossier judiciaire ? », *le Fiscologue*, 2017, n° 1514, p. 11.

CONCLUSION

Après avoir examiné les règles de la procédure pénale et de la procédure fiscale, et après les avoir mises en parallèle, nous pouvons conclure que la réponse à la question posée dans le cadre de cette contribution est à nuancer.

Comme nous l'avons vu, la consultation d'un dossier répressif par un contribuable dépend de divers facteurs. Les règles sont différentes en fonction de la qualité du contribuable lui-même mais encore de l'appréciation du juge d'instruction ou de l'administration fiscale. Ces dernières pourraient tout aussi bien accorder l'accès à l'intégralité du dossier répressif comme le refuser, mais également en autoriser la consultation de manière limitée.

Le juge d'instruction examinera la demande de consultation d'un dossier répressif en cours d'instruction¹³⁷, tandis que l'administration fiscale concernée sera quant à elle compétente pour autoriser la consultation d'un dossier fiscal qui comprend lui-même des éléments puisés dans le cadre d'un dossier répressif avec l'autorisation du ministère public¹³⁸.

Si le contribuable dispose de la possibilité de prendre connaissance de son propre dossier répressif (voire de celui d'un tiers) à travers la procédure pénale, il peut également prendre connaissance de toute ou d'une partie de ces pièces que l'administration fiscale aura puisé dans un dossier en cours d'instruction sur base de la législation relative à la publicité de l'administration.

S'il apparaît en théorie que le secret des informations semble s'estomper au profit d'une plus grande transparence, il n'en est rien dans la pratique. Le particulier désirant avoir accès à un dossier pénal ou fiscal se voit contraint de respecter une procédure et la consultation peut lui être tout de même refusée sur base de divers motifs exposés ci-avant.

Par ailleurs, bien que l'accès aux documents administratifs soit présenté comme un droit constitutionnel et fondamental, contrairement à la consultation du dossier répressif, nous pouvons nous interroger sur ces caractères au vu du nombre de législations développées et des exceptions (parfois même obligatoires) que l'administration peut opposer à la consultation de ce dossier administratif.

Une telle abondance législative d'un côté devant être couplée avec une autre procédure (pénale) aurait de quoi faire perdre pied à notre contribuable alors qu'il voudrait simplement prendre connaissance de certains éléments afin d'être en mesure de préparer sa défense.

Les diverses législations en la matière résultent évidemment du fédéralisme typique de notre pays. Malgré leur caractère plus ou moins identique¹³⁹, il n'en reste pas moins que les règles relatives à la publicité de l'administration font l'objet d'une grande complexité : c'est là le paradoxe de la publicité de l'administration qui est supposée assurer la transparence administrative et la facilité d'accès aux documents administratifs.

¹³⁷ A l'exception d'un dossier en cours d'instruction pour lequel une demande de consultation a été déposée par un tiers au dossier (*cf. ci-dessous*, chapitre 1, section 2, sous-section 3).

¹³⁸ Les pièces puisées dans le cadre de ce dossier répressif figureront alors dans le dossier administratif dont pourra prendre connaissance le contribuable.

¹³⁹ F. GRAVAR, *op.cit.*, p. 31.

BIBLIOGRAPHIE

LEGISLATION

- Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950, approuvée par la loi du 13 mai 1955, *M.B.*, 19 août 1955, *err.*, 29 juin 1961.
- Déclaration universelle des droits de l'Homme, signée à Paris le 10 décembre 1948, *M.B.*, 31 mars 1949.
- Pacte international relatif aux droits civils et politiques signé à New York le 6 décembre 1966, approuvé par la loi du 21 avril 1983, *M.B.*, 6 juillet 1983.
- Const., art. 23 et 32.
- C.i.cr., art. 29bis ; 31 ; 55, al. 1^{er} ; 61ter, §3, *in fine*.
- C.I.R. 92, art. 327 et 337.
- Loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, *M.B.*, 30 juin 1994.
- Loi du 12 mars 1998 relative à l'amélioration de la procédure pénale au stade de l'information et de l'instruction, *M.B.*, 2 avril 1998.
- Loi du 27 décembre 2012 portant des dispositions diverses en matière de justice, *M.B.*, 31 janvier 2013.
- *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. 1992-1993, n° 839/1, note explicative, p. 1 à 4.
- *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. 1992-1993, n° 839/4, rapport de la Commission.
- *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. 1992-1993, n°1112/1, p. 14.
- *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. 1996-1997, 857/1, p. 29.
- *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. 1996-1997, n° 871/1, p. 5.
- CADA fédérale, 11 juin 2012, avis n° 2012-42, sur la proposition de loi modifiant la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, p. 31.
- CADA fédérale, 13 août 2012, avis n° 2012-60.
- CADA fédérale, 26 octobre 2015, n° 2015-83, « over de weigering om toegang te verlenen tot fiscale informatie over de exehtgenoot ».
- Com.I.R., n° 337/3, consultable sur <https://monkeyclassic.kluwer.be/>.
- Circulaire Ci.RH.863/530.827 consultable sur <https://monkeyclassic.kluwer.be/secure/>.

DOCTRINE

- AFSCHRIFT, T., « Le rôle du fisc dans la procédure pénale », *R.G.C.F.*, 2006/5, p. 283-307.
- ANDERSEN, R., « Information et publicité en droit fiscal », in *Sécurité juridique et fiscalité, Les Cahiers de l'Institut d'études sur la Justice*, Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 30.
- ANDERSEN, R., « Secrets et transparence en matière fiscale », *J.D.F.*, 2014/9-10, p. 268 à 272.
- ANDERSEN, R., « Aperçu sélectif de la légis-jurisprudence récente du Conseil d'État en matière d'accès aux documents administratifs », *APT*, 2020, nr. 3-4, p. 483 à 485.
- BAILLEUX, A., *Afstand van recht in de strafprocedure*, 1e editie, Bruxelles, Intersentia, 2019.
- BALTUS, F. et WAMPACH, F., « Chapitre 4 - La publicité de l'administration en matière fiscale », *La publicité de l'administration*, V. Michiels (dir.), 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 377 et 378.
- BEKAERT, H., « Le secret de l'instruction », *Rev. dr. pén.*, 1950-1951, p. 121.
- BEERNAERT, M.-A. e.a., *Droit de la procédure pénale*, Brugge, la Chartre, 2021.
- BENEDEK, M., « L'accès aux documents administratifs », *A.P.T.*, 3/1993, p. 167.
- BOSLY, H., VANDERMEERSCH, D. et BEERNAERT, M.-A., *Droit de la procédure pénale*, 6^{ème} éd., Bruges, la Chartre, 2010.
- BOURS, J.-B., « Investigations fiscales et droit au secret », *Transparence et droit à l'information*, Formation permanente C.U.P., 2002, vol.55, p.143.
- de BROUX, P.-O., de JONGHE, D., SIMAR, R., et VANDERSTRAETEN, M., « Chapitre 4 - Les exceptions à la publicité des documents administratifs », *La publicité de l'administration*, V. Michiels (dir.), 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 136 à 158.
- BUYSSE, C., « Droit de consulter l'intégralité du dossier judiciaire ? », *le Fiscologue*, 2017, n° 1514, p. 11.
- DEBROUX, P., LEVAUX, J.-B. et MICHIELS, V., « Chapitre 6 - Les voies de recours », *La publicité de l'administration*, V. Michiels (dir.), 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 204 et 205.
- DEOM, D., BOMBOIS Th. et GALLET, L., « Les exceptions au droit d'accès aux documents administratifs », *L'accès aux documents administratifs*, D. Renders (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2008, p. 401.
- de TERWANGNE, C., « Loi relative à la publicité de l'administration et loi relative à la protection des données personnelles: regards croisés sur deux voies d'accès à l'information », in *Loi relative à la publicité de l'administration et loi relative à la protection des données personnelles: regards croisés sur deux voies d'accès à l'information*, Liège, Formation Permanente CUP, 2003, p. 85 à 115.
- de TERWANGNE, C., « XV.D. - Le droit à la transparence administrative », *Les droits constitutionnels en Belgique (volume 1 et 2)*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 703 à 746.

- DOYEN-BIVER, C., « La législation sur l'accès aux documents administratifs : aperçu de ses applications », in *Transparence et droit à l'information*, Formation Permanente CUP, 2002.
- FRANCHIMONT, M., JACOBS, A. et MASSET, A., *Manuel de procédure pénale*, 4^{ème} éd., Bruxelles, Larcier, 2012.
- FRANSSSEN, C. et LITANNIE, T., *Manuel de procédure fiscale*, 3^{ème} éd., Limal, Anthemis, 2019.
- JONGEN, F. et STROWEL, A., « Chapitre 5. - Protection des justiciables et de l'exercice de la justice », *Droit des médias et de la communication*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2017, p. 492 à 495.
- GILSON, F., *Actualités en procédure pénale : de l'audition à l'exécution*, Limal, Anthemis, 2020.
- GRAVAR, F., « Chapitre 1 - Origine et répartition des compétences », *La publicité de l'administration*, V. Michiels (dir.), 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 26 à 31.
- HACHIMI, K., « L'inspection spéciale des impôts et la loi sur la publicité de l'administration », *Pyramides*, n° 3, Bruxelles, 2001.
- LAFARQUE, V., « Nouvelle procédure d'accès au dossier répressif », *BSJ*, 2018, n° 610, p. 2.
- LAMBERT, P., *Le secret professionnel*, Bruylant, Bruxelles, 2005.
- LEDAIN, F., « La publicité des actes administratifs : quelques rappels », *Sem. Fisc.*, 2017/19, n° 285, p. 2 et 3.
- LEWALLE, P., DONNAY, L. et ROSOUX, G., « L'accès aux documents administratifs, un itinéraire sinueux », *L'accès aux documents administratifs*, D. Renders (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2008, p. 64 à 69.
- MANISCALCO, L., « Chapitre 3 - La notion de document administratif », *La publicité de l'administration*, V. Michiels (dir.), 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 111.
- MEEUS, F.-S. et TRAVERSA, E., *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2020, p. 423 à 439.
- MICHIELS, O. et FALQUE, G., *Principes de procédure pénale*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2019.
- MICHIELS, V. et de COOREBYTER, V., *La publicité de l'administration : vingt ans après, bilan et perspectives*, Bruxelles, Bruylant, 2015.
- OPDEBEEK, I. en De SOMER, S., *Algemeen bestuursrecht (tweede editie) - gebonden editie*, 2e editie, Bruxelles, Intersentia, 2019, p. 461.
- ORBAN, L., « Le secret professionnel des agents du fisc », *R.G.C.F.*, 2007/3, p. 171 à 173.
- RAYET, A., « Le droit d'accès à son dossier fiscal dans le cadre d'une réclamation », *Sem. Fisc.*, 2019/78, n° 392, p. 3 et 4.
- RENDERS, D., « Chapitre II. - Le contrôle citoyen » in *Droit administratif général*, 3^{ème} éd., Bruxelles, Larcier, 2018, p. 599.

- RENDERS, D. et CHARPENTIER, G., « Motivation formelle et publicité de l'administration en matière d'armes : si nécessité fait loi, décret fait-il toujours nécessité ? », *Administration publique*, Bruylant, 2014, p. 576 à 594.
- SALMON, J., *Le Conseil d'Etat*, t.1, Bruxelles, Bruylant, 1994.
- STEVENART MEEUS, F., *Manuel de procédure fiscale*, 3^{ème} éd., Limal, Anthemis, 2019.
- VALSCHAERTS, M.-C., *Les pouvoirs d'investigation des administrations fiscales, spécialement dans leur rapport avec le respect de la vie privée de l'individu*, Bruylant, Bruxelles, 1989, p.132.
- VAN CROMBRUGGE, S., « Preuve fournie au moyen de données tirées d'un dossier pénal », *Le Fiscologue*, 2017, n° 1536, p. 12.
- VANDERMEERSCH, D., « Chapitre V - L'accès au dossier durant la phase préliminaire du procès pénal », *Actualités en droit pénal 2019*, H. Bosly et Ch. De Valkeneer (dir.), 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2019, p. 120 à 159.
- VRANCKEN, M., « Le secret professionnel des agents du fisc à l'épreuve du droit des communes à la transparence administrative », obs. sous C.E. (15^{ème} ch.), 13 octobre 2017, n° 239.399 à 239.404, commune de Schaerbeek.
- X., *Possibilités actuelles de collaboration entre les autorités judiciaires et les services de police, d'une part, et les fonctionnaires des administrations fiscales, d'autres part, lors du traitement des affaires pénales*, *J.D.F.*, 1998, p. 193 à 202.

JURISPRUDENCE

- C.E. (6^{ème} ch.), 14 octobre 1996, n° 62.547, S.A. Electrification du Rail et Duchêne.
- C.E. (6^{ème} ch.), 18 juin 1997, n° 66.860, Matagne.
- C.E. (13^{ème} ch.), 2 octobre 1997, n° 68.610, Delwart.
- C.E., 9 février 1998, n° 71.688, n.v. Brussels Airport Terminal Company.
- C.E. (10^{ème} ch.), 3 mars 1999, n° 79.086, Wittouck.
- C.E. (13^{ème} ch.), 9 juillet 1999, n° 81.740, Scheppers de Bergstein.
- C.E. (13^{ème} ch.), 16 novembre 1999, n° 83.494, Antoun.
- C.E. (8^{ème} ch.), 28 mars 2001, n° 94.419, Swartenbroekx et Vercruyse.
- C.E. (8^{ème} ch.), 27 juin 2001, n° 97.056, Tassin.
- C.E. (8^{ème} ch.), 27 juin 2001, n° 97.057, s.c.r.l. AS.
- C.E. (15^{ème} ch.), 12 novembre 2002, n° 112.495, de Liedekerke de Pailhe.
- C.E. (8^{ème} ch.), 7 mars 2003, n° 116.752 Lejeune.
- C.E., 12 décembre 2003, n° 126.340, Vanderzande et Hallumiez.
- C.E. (8^{ème} ch.), 19 décembre 2003, n° 126.678, s.a. Semalu,.
- C.E., 20 mars 2006, n° 156.628, BVBA S.L.A. Trading Company.
- C.E. (15^{ème} ch.), 18 octobre 2006, n° 163.733, Jansen Frères.

- C.E., 13 novembre 2006, n° 164.654, Annemanse.
- C.E., (11^e ch.), 17 décembre 2008, n° 188.928, La chambre belge des Experts judiciaires en Matière Automobile et Accidentologie.
- C.E. (15^{ème} ch.), 17 juin 2010, n° 205.402, s.p.r.l. Bilkef.
- C.E. (15^{ème} ch.), n° 215.120 du 13 septembre 2011, XXXX.
- C.E. (15^{ème} ch.), 20 septembre 2011, n° 215.251, Abadjian.
- C.E., 3 octobre 2011, n° 215.506, Baumwald.
- C.E. (15^{ème} ch.), 5 octobre 2011, n° 215.562, Behar.
- C.E. (15^{ème} ch.), 21 octobre 2013, n° 225.162, Commune de Schaerbeek.
- C.E., 15 mai 2014, n° 227.394, CVBA Belgische Verbruikersunie Test-Aankoop.
- C.E. (15^{ème} ch.), 12 mai 2015, n° 231.194, Commune de Schaerbeek.
- C.E. (9^e ch.), 30 juin 2016, n° 235.304, Vanderwilt.
- C.E., 8 décembre 2016, n° 236.708, Veys.
- C.E., 15 juin 2017, n° 238.526, VZW Global action in the interest of animals (Gaia).
- C.E. (15^{ème} ch.), 13 octobre 2017, n° 239.401, Ville d'Andenne.
- C.E. (11^{ème} ch.), 12 mars 2019, n° 243.922, Dab.
- C.E., 15 octobre 2019, n° 245.753, NV van publiek recht Vlaamse Waterweg.
- C.E. (9^{ème} ch.), 2 juin 2020, n° 247.694, X.
- C.C., 15 septembre 2004, n° 150/2004, B.3.2.
- C.C., 25 octobre 2012, n° 128/212.
- C.C., 19 décembre 2013, n° 169/2013.
- C.C., 29 novembre 2018, n° 167/2018.
- Cass., 20 juin 1986, *Pas.*, 1986, I, p. 1304.
- Cass., 14 septembre 1999, *Pas.*, 1999, I, p.1146.
- Cass. (1^e ch.), 25 septembre 2020, *Pas.*, 2020/13, p. 131.
- Anvers, 25 mai 1992, 92/37, consultable sur <https://monkeyclassic.kluwer.be/>.
- Anvers, 20 octobre 1998, 98/47, consultable sur <https://monkeyclassic.kluwer.be/>.
- Anvers, 26 octobre 2004, *F.J.F.*, n° 2005/6, p. 208.
- Anvers, 20 janvier 2004, *F.J.F.*, 2005, liv. 2, p. 171.
- Gand (5^e ch. bis), 20 décembre 2016, *Fiscologue*, 2017, liv. 1511, p. 10.

SOURCES INTERNET

- LITANIE, T., « Quand l'administration est condamnée », *Le Soir*, <https://plus.lesoir.be/>, 15 août 2021.
- LURQUIN, V., « Le secret de l'instruction empêche-t-il le contribuable de prendre connaissance de son dossier fiscal ? », *Actualités fiscales*, n° 18, <https://monkeyclassic.kluwer.be>, 20 juillet 2021.
- RAYET, A., « Le droit d'accès à son dossier fiscal dans le cadre d'une réclamation », *Idefisc*, disponible sur https://www.idefisc.be/view-article.php?article_id=11017, 20 juillet 2021.
- VAN HISSENHOVEN, P., « L'accès aux documents administratifs en matière fiscale », *Actualités fiscales*, n° 11, <https://monkeyclassic.kluwer.be>, 20 juillet 2021.

