

Numéro du rôle : 1736
Arrêt n° 107/2000 du 31 octobre 2000

ARRET

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 394*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Conseil d'Etat.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et G. De Baets, et des juges H. Boel, L. François, J. Delruelle, H. Coremans et M. Bossuyt, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêt n° 81.697 du 6 juillet 1999 en cause de D. Baras contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 27 juillet 1999, le Conseil d'Etat a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 394*bis* du C.I.R. 92 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il impose au conjoint séparé de fait au nom duquel la cotisation n'est pas établie de renverser les présomptions établies par le directeur régional des contributions sur la base de l'article 246 ancien du C.I.R. 92, 340 nouveau, sans avoir accès à la comptabilité de son conjoint et sans, en outre, avoir accès au dossier fiscal de ce dernier, alors que le conjoint au nom duquel la cotisation n'est pas établie est tenu au paiement de la dette de son conjoint, par application de l'article 394 du C.I.R. 92 ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le 16 septembre 1996, D. Baras a introduit un recours en annulation devant le Conseil d'Etat contre la décision prise le 14 juin 1996 par le directeur régional des contributions directes à Bruxelles en ce que, notamment, cette décision ne fait que partiellement droit à la demande qu'elle avait adressée au directeur sur la base de l'article 394*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) et qui visait, pour des exercices fiscaux au cours desquels les époux étaient séparés de fait, à limiter à son profit le recouvrement de l'impôt relatif aux revenus de son ex-conjoint à ce qui aurait été dû par celui-ci s'il avait exercé tous ses droits de réclamation et de dégrèvement d'office visés aux articles 366 et 376 du C.I.R. 1992.

Dans l'un de ses moyens, la requérante fait valoir que l'acte attaqué lui impose d'exercer le droit de réclamation et de dégrèvement de son ex-conjoint en étant tenue de renverser au moyen d'éléments concluants les présomptions invoquées par l'administration et sans pouvoir apporter, du fait de sa séparation, la preuve de tels éléments; elle demande au Conseil d'Etat d'interroger la Cour sur la conformité de l'article 394*bis* du C.I.R. 1992 aux articles 10 et 11 de la Constitution en ce que celui-ci n'organise pas le droit d'être entendu et contraint la demanderesse à rapporter la preuve d'une chose impossible faute de disposer des éléments nécessaires pour contrer les éléments avancés par l'administration, tant en raison du refus d'accès au dossier administratif qu'en raison de la séparation effective qui entraîne la non-possession des documents fiscaux.

Le Conseil d'Etat observe que l'article 394*bis* précité a été récemment abrogé par l'article 35 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, mais a été appliqué dans l'espèce dont il est saisi. Il pose à la Cour la question dans les termes qui lui avaient été suggérés par la requérante.

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 27 juillet 1999, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 23 septembre 1999.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 12 octobre 1999.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 29 octobre 1999;

- D. Baras, demeurant à CH-1209 Genève (Suisse), Chemin du Petit Saconnex 34, par lettre recommandée à la poste le 4 novembre 1999.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 7 décembre 1999.

D. Baras a introduit un mémoire en réponse, par lettre recommandée à la poste le 20 décembre 1999.

Par ordonnances des 23 décembre 1999 et 29 juin 2000, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 27 juillet 2000 et 27 janvier 2001 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 3 mai 2000, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 24 mai 2000.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 4 mai 2000.

Pour des raisons d'agenda, la Cour a reporté l'affaire au 25 mai 2000, décision dont les parties et leurs conseils ont été informés par lettres recommandées à la poste le 11 mai 2000.

A l'audience publique du 25 mai 2000 :

- ont comparu :

. Me P. Levert, avocat au barreau de Bruxelles, pour D. Baras;

. Me P. Duquesne, avocat au barreau de Nivelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs L. François et H. Coremans ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

IV. En droit

- A -

A.1.1. Le Conseil des ministres estime que la question préjudicielle ne fait pas apparaître de différence de traitement entre des catégories de personnes et que la disposition en cause s'applique à tout conjoint séparé de fait.

A.1.2. D. Baras considère que l'époux au nom duquel l'impôt est enrôlé et le conjoint séparé de fait se trouvent dans des catégories comparables puisqu'il résulte de l'article 394 du C.I.R. 1992 que les époux sont tenus au même titre l'un pour l'autre.

A.1.3. Dans son mémoire en réponse, elle réfute la position du Conseil des ministres selon lequel il ne serait pas question de catégories comparables puisqu'il ne s'agit pas de comparer les conjoints séparés de fait entre eux mais de comparer ces derniers avec les autres contribuables justifiant d'un droit de réclamation quant à l'étendue des moyens de preuve dont ils disposent et auxquels ils sont soumis.

A.2.1. D. Baras estime, quant au fond, que la décision du directeur des contributions lui impose d'exercer en quelque sorte le droit de réclamation et de dégrèvement de son conjoint; or, elle en est séparée de fait et ne peut donc apporter la preuve des éléments permettant de renverser les présomptions invoquées par l'administration.

L'article 394*bis* en cause est discriminatoire en ce qu'il ne permet en aucun cas à l'époux séparé de fait d'obtenir la communication des pièces prévues par l'article 374 du C.I.R. 1992, cet époux ne vivant plus sous le même toit que son conjoint, n'étant pas autorisé par l'administration à accéder au dossier administratif et ne pouvant contraindre son conjoint à lui communiquer les pièces permettant de renverser les présomptions précitées.

De plus, cette situation est aggravée par l'économie même de l'article 394*bis* qui, selon l'administration, ne s'applique pas si le conjoint qui est à l'origine du fait imposable a effectivement exercé tous ses droits de réclamation et de dégrèvement d'office. Or, la section de législation du Conseil d'Etat avait attiré l'attention du législateur sur la difficulté de la mise en œuvre du système mis en place, estimant que l'article 394*bis* du C.I.R. rendait pratiquement impossible le bon fonctionnement du système eu égard au fait qu'il impliquait la reconstitution d'une réclamation qui, en réalité, n'a jamais été introduite.

A.2.2. D. Baras considère que si la Cour, dans son arrêt n° 39/96, ne s'est pas prononcée sur la disposition en cause (parce qu'elle n'en était pas saisie), elle a néanmoins indiqué que la confidentialité du dossier fiscal n'est pas, d'une manière générale, un argument valable permettant de déroger au droit de contester utilement une imposition; elle décide que l'article 394*bis* ne supprime pas tout à fait la discrimination qu'elle constate dans l'article 366 du C.I.R. 1992, de telle sorte que l'on peut prétendre qu'elle estime que l'article 394*bis* contient *in se* une discrimination, en ce qu'il impose au conjoint séparé de fait de fournir les mêmes éléments que s'il avait réclamé en son nom personnel. Par ailleurs, ce n'est pas parce que l'article 394*bis* a remédié à la discrimination contenue dans l'article 366 qu'il est exempt de toute discrimination. Il faut également observer que l'article 366 n'est pas visé par la question préjudicielle et que le droit de réclamer contre l'impôt s'avère plus étendu que celui de demander la limitation du recouvrement d'impôt.

A.2.3. D. Baras observe que la loi du 15 mars 1999 a abrogé la disposition en cause parce que l'article 366 précité a ouvert au conjoint, conformément à la jurisprudence de la Cour, le droit de réclamation qu'il vise.

A.2.4. Le Conseil des ministres expose que le moyen de défense conféré au conjoint séparé de fait par l'article 394*bis* relève de la justice gracieuse du directeur des contributions et ne constitue pas un droit de réclamation que l'article 366 limite au conjoint au nom duquel des cotisations ont été établies. Cet article 366 a été jugé inconstitutionnel par la Cour mais la circonstance que l'article 394*bis* ne permet pas de supprimer totalement la discrimination condamnée par la Cour ne permet pas, pour autant, de considérer que l'article 394*bis* serait par lui-même inconstitutionnel : il offrait une protection au conjoint séparé de fait et certains auteurs estiment que son abrogation par la loi du 15 mars 1999 aggrave la situation de celui-ci.

A.3.1. Le Conseil des ministres fait également valoir que la disposition en cause ne peut être interprétée en ce sens que le requérant devrait se voir refuser l'accès au dossier fiscal de son conjoint dont il est séparé de fait. Ceci résulte d'un arrêt rendu par le Conseil d'Etat le 9 juillet 1999, se référant, à propos de cette disposition, au droit fondamental du contribuable de contester le bien-fondé d'une dette que l'administration lui réclame, ce qui implique le droit de se faire communiquer les données nécessaires pour comprendre et le cas échéant contester les éléments avancés par l'administration. Dès avant cet arrêt, la loi du 15 mars 1999 avait d'ailleurs complété l'article 337 du C.I.R. 1992 relatif aux obligations des fonctionnaires en matière de secret professionnel afin de prévoir qu'ils restent 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. Il a d'ailleurs été indiqué lors de la discussion de cette loi que le droit, pour un contribuable, de consulter son dossier fiscal (malgré l'absence de référence à ce droit dans l'article 374, alinéa 3, du C.I.R. 1992) résulta de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration.

A.3.2. D. Baras prend bonne note de cette référence à l'arrêt du 8 juillet 1999. La pratique antérieure semble ainsi remise en cause et il conviendrait qu'il soit expressément fait mention de la position présente de la partie adverse si la Cour répondait négativement à la question préjudicielle.

A.4.1. Le Conseil des ministres estime enfin qu'aucune discrimination particulière ne peut résulter non plus de ce que l'article 394*bis* s'abstient d'organiser un quelconque droit d'accès à la comptabilité du conjoint du requérant séparé de fait, alors qu'aucune autre disposition légale ne consacre pareil droit.

A.4.2. D. Baras réfute cette argumentation : cette question se pose au regard des présomptions que le conjoint séparé de fait doit renverser et le dossier comptable du conjoint séparé de fait fait partie des documents qui doivent être produits à l'administration fiscale pour que celle-ci soit en mesure de déterminer la base imposable.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle posée par l'arrêt n° 81.697 du 6 juillet 1999 du Conseil d'Etat (treizième chambre) porte sur l'article 394*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après C.I.R. 1992), libellé comme suit :

« Le directeur des contributions ou le fonctionnaire désigné par lui, peut limiter, au profit du conjoint qui vit séparé de fait, sur requête motivée de ce dernier, le recouvrement de l'impôt relatif aux revenus de l'autre conjoint à ce qui aurait été dû par celui-ci s'il avait exercé tous ses droits de réclamation et de dégrèvement d'office visés aux articles 366 et 376.

La requête doit être introduite par écrit, sous peine de déchéance, auprès du directeur des contributions de la province ou de la région dans le ressort de laquelle l'imposition a été établie, dans les six mois de l'envoi par le receveur des contributions de la sommation à payer.

En attendant la décision, le directeur des contributions peut faire surseoir au recouvrement dans le chef du requérant dans la mesure et aux conditions qu'il détermine. »

B.1.2. La disposition précitée a été abrogée par l'article 35 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale mais le Conseil d'Etat constate qu'elle a été appliquée dans le litige à l'occasion duquel la Cour est saisie.

B.2. La question préjudicielle contient l'assertion que l'article 394*bis* « impose au conjoint séparé de fait au nom duquel la cotisation n'est pas établie de renverser les présomptions établies par le directeur régional des contributions » alors que la disposition en cause porte seulement qu'un fonctionnaire « peut limiter, au profit du conjoint qui vit séparé de fait, sur requête motivée de ce dernier, le recouvrement de l'impôt relatif aux revenus de l'autre conjoint à ce qui aurait été dû par celui-ci s'il avait exercé tous ses droits de réclamation et de dégrèvement d'office visés aux articles 366 et 376 ». Ni cette question ni les pièces soumises à la Cour ne permettent de déterminer à qui le conjoint séparé de fait introduisant la requête visée à l'article 394*bis* du C.I.R. 1992 est comparé, autrement dit entre quelles catégories de personnes une différence de traitement devrait être considérée comme discriminatoire, alors que la référence aux articles 10 et 11 de la Constitution suppose une comparaison. La question préjudicielle ne contient aucune indication à cet égard; quant à la partie requérante devant le Conseil d'Etat, elle compare, dans son mémoire (p. 6), « l'époux au nom duquel l'impôt est enrôlé et le conjoint séparé de fait » et, dans son mémoire en réponse (p. 3), indique qu'« il ne s'agit pas de comparer les conjoints séparés de fait entre eux, mais de comparer ces derniers avec les autres contribuables justifiant d'un droit de réclamation quant à l'étendue des moyens de preuves dont ils disposent et auxquels ils sont soumis ». De tels éléments ne constituent pas des précisions suffisantes.

B.3. S'il est vrai que la disposition en cause ne prévoit pas la possibilité, pour ceux qui introduisent la requête visée à l'article 394*bis* du C.I.R. 1992, d'avoir accès à des pièces permettant d'asseoir leurs prétentions (et sous réserve qu'il convient de préciser à qui cette catégorie de requérants est comparée), il y a lieu de relever que, dans un arrêt n° 81.740 du 9 juillet 1999, la treizième chambre de la section d'administration du Conseil d'Etat a décidé :

« Considérant que l'article 32 de la Constitution porte 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 ' ; que l'article 6, § 2, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration dispose notamment comme suit :

' § 2. L'autorité administrative fédérale ou non fédérale rejette la demande de consultation, d'explication ou de communication sous forme de copie d'un document administratif qui lui est adressé en application de la présente loi si la publication du document administratif porte atteinte :

1° à la vie privée, sauf si la personne concernée a préalablement donné son accord par écrit à la consultation ou à la communication sous forme de copie;

2° à une obligation de secret instaurée par la loi;

(...) ';

que les exceptions prévues à l'article 6 précité sont limitativement énumérées et d'interprétation stricte, et ne peuvent être invoquées d'une façon systématique à l'appui de tout refus de communication d'un dossier fiscal sans vider de toute portée le principe de la publicité des actes administratifs;

Considérant, quant aux motifs avancés en l'espèce par la partie adverse pour refuser de donner accès au dossier fiscal de l'ex-conjoint de la requérante, que l'obstacle inscrit à l'article 6, § 2, 2°, de la loi du 11 avril 1994 ne s'entend que dans les limites d'une obligation légale de secret et que le secret professionnel fiscal ne vaut, comme l'indique l'alinéa 1er de l'article 337 du C.I.R. 92, qu'en dehors de l'exercice des fonctions; que l'alinéa 2 de la même disposition appuie cette interprétation dans la mesure où il répute agir dans l'exercice de leurs fonctions les fonctionnaires de l'administration des contributions directes qui communiquent aux autres services administratifs de l'Etat et aux juridictions les renseignements figurant dans des dossiers fiscaux; que la loi du 11 avril 1994 a implicitement mais certainement ajouté à cette énumération des bénéficiaires des secrets fiscaux, les particuliers qui, dans l'exercice de leur droit constitutionnel et aux conditions fixées par la législation, demandent un accès au dossier fiscal; que si, en ce qui concerne le respect de la vie privée de l'ex-conjoint, l'article 6, § 2, 1°, de la loi du 11 avril 1994 contraint l'autorité administrative à refuser l'accès à un document administratif pour une demande adressée en application de ladite loi lorsque la

publicité porte atteinte à la vie privée, sauf accord préalable écrit de la personne concernée, le caractère en principe confidentiel du dossier fiscal ne justifie cependant pas que l'on déroge au droit fondamental du contribuable de contester le bien-fondé d'une dette que l'administration lui réclame, ce qui implique le droit de se faire communiquer les données nécessaires pour comprendre et le cas échéant contester les éléments avancés par l'administration; qu'en l'occurrence, la requérante prouve un intérêt particulier à connaître la situation fiscale de son ex-conjoint puisque c'est sur son patrimoine que la partie adverse entend récupérer les impôts impayés et que, sans connaître les éléments du dossier fiscal, elle ne peut réduire les montants récupérables à sa charge à ce qui aurait été dû si son ex-conjoint avait exercé tous ses droits; que s'il est vrai que l'article 394*bis* du C.I.R. 92 est muet quant à la possibilité pour le conjoint qui vit séparé de fait d'avoir accès au dossier fiscal, cette disposition ne peut cependant être interprétée comme justifiant un refus d'accès; qu'en effet, le législateur, en organisant la procédure prévue à l'article 394*bis*, a précisément entendu octroyer au conjoint qui vit séparé de fait la possibilité de demander au directeur régional de limiter le recouvrement à son égard au montant qui aurait été dû par l'autre conjoint s'il avait exercé tous ses droits de réclamation et de dégrèvement d'office; qu'il se déduit de ces éléments que la partie adverse ne peut invoquer les dispositions de l'article 6, § 2, 2^o, de la loi du 11 avril 1994 pour dénier en l'espèce tout accès au dossier fiscal; que le moyen est fondé; ».

B.4. En raison de ces éléments, il convient de renvoyer l'affaire au juge *a quo*, afin que celui-ci apprécie s'il y a lieu de poser à nouveau et, dans cette éventualité, dans quels termes, une question préjudicielle.

Par ces motifs,

la Cour

renvoie la question préjudicielle au Conseil d'Etat.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 31 octobre 2000.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior