

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire - Travail écrit : "Comment combiner l'obligation de dénonciation des articles 29 et 30 C.i.Cr. avec les impératifs du respect du secret professionnel, du respect du secret des affaires, du respect du secret bancaire ? Le statut de lanceur d'alerte ...

Auteur : Ledain, Laura

Promoteur(s) : Masset, Adrien

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/2268.2/11766>

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.

Comment combiner l'obligation de dénonciation des articles 29 et 30 C.i. cr. avec les impératifs du respect du secret professionnel, du respect du secret des affaires, du respect du secret bancaire ? Le statut de lanceur d'alerte modifie-t-il la problématique ?

Laura LEDAIN

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 :

Adrien MASSET

REMERCIEMENTS

Je tiens particulièrement à remercier mon promoteur, Monsieur MASSET qui m'a encadrée tout au long de mes recherches. Je le remercie pour sa disponibilité, malgré les conditions particulières liées à la crise sanitaire du Covid-19, son aide et ses précieux conseils qui ont pu orienter ma réflexion.

Ce travail marque la fin de mes études universitaires et mon entrée dans la vie professionnelle. Je souhaite donc exprimer toute ma gratitude à l'ensemble des personnes qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail mais aussi à celles qui m'ont épaulée, conseillée, tout au long de mon parcours universitaire. Merci à ma famille et mes précieux amis pour leur soutien inconditionnel. Merci à l'ensemble du corps académique de la faculté de droit, aux professeurs et encadrants du master de spécialisation en Droit fiscal de nous donner la chance d'accéder à un enseignement de la plus haute qualité et de nous transmettre avec passion leurs savoirs.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	7
PREMIERE PARTIE : CONTEXTUALISATION DE LA QUESTION ET NOTIONS THEORIQUES	8
SECTION 1 : DOMAINE FISCAL ET MONDE DES AFFAIRES : IMPERATIFS DE SECRET ET DE DISCRETION.....	8
1. LE SECRET PROFESSIONNEL	8
1.1. FONDEMENT	8
1.2. LE SECRET PROFESSIONNEL DES AGENTS DU FISC : ARTICLE 337 DU CODE DES IMPOTS SUR LES REVENUS	9
1.3. EXCEPTIONS AU SECRET PROFESSIONNEL.....	10
1.4. SANCTIONS EN CAS DE VIOLATION DU SECRET PROFESSIONNEL	12
2. LE SECRET D’AFFAIRES	12
3. SECRET BANCAIRE ET DEVOIR DE DISCRETION : NOTIONS	15
SECTION 2 : L’OBLIGATION DE DENONCIATION DES FAITS SUSCEPTIBLES D’ETRE SANCTIONNES PENALEMENT	17
1. LES ARTICLES 29 ET 30 DU CODE D’INSTRUCTION CRIMINELLE	17
2. LA DENONCIATION PAR LE FONCTIONNAIRE FISCAL DES FAITS D’INTERET FISCAL : AUTORISATION PREALABLE.....	18
3. CONCERTATION OBLIGATOIRE ENTRE AUTORITES FISCALES ET PENALES : « UNA VIA » ..	19
4. SANCTION EN CAS DE DEFAUT DE DENONCIATION : OBLIGATION PUREMENT MORALE ?	21
5. ABSENCE DE PROTECTION DU DENONCIATEUR.....	22
DEUXIEME PARTIE : ENTRE DISCRETION ET TRANSPARENCE, COMMENT CONCILIER SECRET ET OBLIGATION DE DENONCIATION ?	24
SECTION 1 : CONFLIT ENTRE OBLIGATION DE DENONCER ET OBLIGATION AU SECRET.....	24
SECTION 2 : OBJECTIFS POURSUIVIS PAR LES DISPOSITIONS	26
SECTION 3 : L’ARTICLE 337, ALINEA 2 DU CODE DES IMPOTS SUR LES REVENUS	27
TROISIEME PARTIE : LE LANCEUR D’ALERTE	29
SECTION 1 : CONCEPT	29
SECTION 2 : LE LANCEUR D’ALERTE DANS LE SECTEUR FINANCIER : CADRE JURIDIQUE BELGE ET EUROPEEN	30
1. CADRE JURIDIQUE BELGE	30
1.1. LA LEGISLATION SUR LES « ABUS DE MARCHE »	30
1.2. LA LEGISLATION FINANCIERE SUR LE CONTROLE PRUDENTIEL ET LA LEGISLATION ANTI-BLANCHIMENT	33
1.3. LA PROTECTION DES LANCEURS D’ALERTE DANS LE SECTEUR PUBLIC	34

2.	CADRE JURIDIQUE EUROPEEN	34
	SECTION 3 : LE STATUT DE LANCEUR D'ALERTE : ASSURANCE D'UNE PROTECTION ?	39
	CONCLUSION	42
	BIBLIOGRAPHIE	44

INTRODUCTION

« Entre secret et divulgation, une tension permanente traverse en fait notre époque, plus intensément qu'aucune autre. Nos moyens de tout surveiller, de recouper les informations, de pister les trajectoires se démultiplient. La nécessité de préserver l'anonymat, la vie privée, les secrets personnels ou industriels devient à la fois plus impérieuse et plus malaisée à mettre en œuvre»¹.

« Secret professionnel », « secret d'affaires », « secret bancaire », la protection de certaines informations par le biais de la confidentialité prend des formes variées dont les spécificités sont propres à chaque domaine concerné. Dans une société où la transparence de l'information, essentielle à la répression des infractions, ne cesse de se renforcer, l'articulation de ces impératifs de discrétion avec d'autres obligations légales peut être malaisée. Parmi les instruments au service de la transparence figurent les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle qui organisent la dénonciation des infractions à l'autorité.

L'intérêt collectif, social et la protection de nos libertés individuelles requièrent qu'un certain niveau de confidentialité soit assuré. Les limites à la transparence doivent être fixées par des secrets légalement protégés. Néanmoins, le secret ne peut être manipulé de sorte à dissimuler des fraudes, des pratiques condamnables ou répréhensibles qui, dans une certaine mesure, doivent pouvoir être divulguées.

L'émergence d'un statut pour le « lanceur d'alerte » a renouvelé les débats autour des notions de transparence et de secret. Alors que la délation est perçue comme une pratique indigne, causant souvent le déshonneur à celui qui s'y prête, le signalement du « lanceur d'alerte » est un acte de civisme posé dans l'intérêt de tous et digne de protection².

Lorsque le mystère, l'opacité, le secret se heurtent à la transparence, la visibilité, l'accessibilité et la diffusion de l'information, la recherche d'un point d'équilibre mobilise de véritables enjeux démocratiques. Les droits fondamentaux entrent en collision les uns avec les autres et cette confrontation révèle les limites à leur application.

¹ R-P., DROIT, *Dangereuse transparence*, 26 octobre 2011, www.lesechos.fr.

² A. LACHAPELLE, *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, 1^{re} édition, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 889.

PREMIÈRE PARTIE : CONTEXTUALISATION DE LA QUESTION ET NOTIONS THÉORIQUES

Section 1 : Domaine fiscal et monde des affaires : impératifs de secret et de discrétion

1. Le secret professionnel

1.1. Fondement

Le secret professionnel, principe central de la culture professionnelle de la confidentialité, aux déclinaisons et fondations juridiques multiples, est un puissant rempart contre la divulgation des informations personnelles des particuliers. Celui-ci doit être appréhendé de manière générale à la fois comme un droit et comme un devoir dans le chef du confident³. En rendant pénalement répréhensible la violation de cette obligation, le législateur impose au dépositaire du secret de garder confidentielles les informations qui ont été portées à sa connaissance dans le cadre de ses fonctions.

L'article 458 du Code pénal sanctionne « les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire et celui où la loi, le décret ou l'ordonnance les oblige ou les autorise à faire connaître ces secrets, les auront révélés ».

Pour qu'une violation du secret professionnel soit constatée, les éléments suivants doivent être réunis⁴:

- le dépositaire du secret est une personne désignée par la loi ou dépositaire, par état ou par profession, des secrets qui lui sont confiés ;
- celui-ci doit procéder à une révélation ;
- les faits révélés doivent être confidentiels, soit ne pas être connus ou être connus par un nombre limité de personnes⁵. De plus, ces informations doivent avoir été recueillies en raison de l'état ou de la profession du dépositaire du secret et à l'occasion de leur exercice. Les faits doivent participer aux nécessités de l'intérêt social qui fondent et justifient le secret professionnel ;
- la révélation du secret professionnel à un tiers doit intervenir dans un cas où elle n'est pas admise⁶ ;

³ Cass., 22 mars 1926, *Pas.*, 1926, I, p. 310.

⁴ T., MOREAU, « Chapitre XXV - La violation du secret professionnel », *Les infractions – Volume 5*, sous la direction de H. Bosly, et C. De Valkeneer, 1^{er} éd., Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 689-704.

⁵ A. MASSET et E. JACQUES, « Secret professionnel », *Postal Memorialis. Lexique du droit pénal et des lois spéciales*, S 30/01- S 30/27, 2012, p. 789.

⁶ A. MASSET et E. JACQUES, « Secret professionnel », *op. cit.*, p. 798.

- l'auteur doit avoir la volonté de révéler une information couverte par le secret professionnel. Cette infraction requiert un dol général, une faute intentionnelle⁷, elle suppose donc que l'auteur avait conscience que la révélation des informations était défendue. La révélation par imprudence ou maladresse n'est ainsi pas visée⁸.

En marge de l'article 458 C.P., le secret professionnel est consacré dans un nombre important de lois spéciales, propres à certains domaines particuliers, et dont les dispositions renvoient aux sanctions prévues par le Code pénal.

1.2. Le secret professionnel des agents du fisc : article 337 du Code des impôts sur les revenus

Au sein de la longue liste de déclinaisons du secret professionnel figure le secret fiscal. L'article 337 C.I.R./ 92 stipule que « celui qui intervient, à quelque titre que ce soit, dans l'application des lois fiscales ou qui a accès dans les bureaux de l'administration en charge de l'établissement, ou celle en charge de la perception et du recouvrement, des impôts sur les revenus, est tenu de garder, en dehors de l'exercice de ses fonctions, le secret le plus absolu au sujet de tout ce dont il a eu connaissance par suite de l'exécution de sa mission »⁹.

Le secret professionnel est solidement ancré dans la législation fiscale. La détermination de l'assiette imposable du contribuable repose sur les informations fournies par celui-ci dans sa déclaration fiscale¹⁰. L'existence même d'un impôt et plus particulièrement d'un impôt sur les revenus nécessite que des informations personnelles soient communiquées à l'administration et implique une transparence quasi absolue du contribuable. Par ailleurs, les pouvoirs d'investigation¹¹ dont dispose l'administration, prérogatives essentielles pour l'exacte perception de l'impôt, sont considérables et offrent à celle-ci l'accès à de nombreuses données personnelles des particuliers. L'impératif de secret est dès lors le corollaire et dans une certaine mesure le contrepoids aux obligations de sincérité et de collaboration caractérisant les relations entre les contribuables et l'administration¹².

Secret professionnel et obligations de collaboration entretiennent des rapports complexes¹³. La difficulté porte essentiellement sur la question de l'utilisation de ces données tant à l'égard des tiers, qu'à l'égard d'autres administrations nationales, d'administrations étrangères mais aussi à l'égard des juridictions et du ministère public.

⁷ Bruxelles, 12 mars 1992, *Rev. dr. pén.*, 1993, p. 457 ; Corr. Neufchâteau, 15 mai 1986, *J.L.*, 1986, p. 446 ; Corr. Hasselt, 22 octobre 2004, *R.W.*, 2005-2006, p. 34.

⁸ F. KUTY, *Principes généraux du droit pénal belge – II. L'infraction pénale*, Bruxelles, Larcier, 2010, n° 1134-1144.

⁹ Des dispositions analogues sont inscrites à l'article 93bis du Code de la T.V.A., à l'article 212 du Code des droits et taxes divers, à l'article 236bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'article 146bis du Code des droits de succession.

¹⁰ Article 305 du Code des impôts sur les revenus.

¹¹ Article 315 et suiv. du Code des impôts sur les revenus.

¹² L. ORBAN, « Le secret professionnel des agents du fisc », *R.G.C.F.*, 2007/3, p. 170.

¹³ P. LAMBERT, *Le secret professionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2005, p. 289.

La Cour de cassation a eu l'occasion de se prononcer sur l'étendue des informations protégées par le secret professionnel : celui-ci « 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 »¹⁴. L'intégralité des éléments contenus dans les dossiers fiscaux sont ainsi couverts par cette protection¹⁵. Il est évident que seules les données présentant un caractère confidentiel sont visées par l'obligation de secret. Les informations qui relèvent du domaine public sont exclues¹⁶.

Une particularité du secret professionnel fiscal tient en la personne qui en est investie. En effet, le secret fiscal est d'avantage celui du fisc que celui de ses agents. Ce n'est pas au fonctionnaire concerné qu'il appartient et qui doit ainsi veiller à son respect¹⁷. Comme le souligne l'administration fiscale elle-même « le droit au secret n'appartient pas au fonctionnaire lui-même, quel que soit son grade. Ce droit appartient en réalité à l'administration et le chef de cette administration peut seul faire libre usage du droit. Tant qu'il n'a pas obtenu de ses supérieurs hiérarchiques l'autorisation de parler, le fonctionnaire doit se taire et invoquer le secret professionnel. En d'autres termes, il ne dispose pas lui-même du droit au secret ; son droit n'est que relatif »¹⁸. Notons que le secret lie toute personne qui intervient, à quelque titre que ce soit, dans l'application des lois fiscales. Cette obligation s'impose donc à tout fonctionnaire généralement quelconque du Service Public Fédéral Finances¹⁹.

1.3. Exceptions au secret professionnel

Nous n'entrerons pas ici dans une analyse détaillée des différentes exceptions qui peuvent être opposées à l'obligation au secret. Néanmoins, en énoncer certaines témoigne de l'érosion progressive que subit le caractère absolu et d'ordre public du secret professionnel. Le législateur procède à la tâche difficile de la balance des intérêts et fait parfois le choix d'offrir une protection à certaines valeurs sociales qu'il juge supérieures et qu'il considère comme devant être préservées au détriment de l'obligation de confidentialité.

L'article 458 du Code pénal prévoit directement la possibilité de déroger légalement à l'obligation de garder certaines informations secrètes : dans certaines situations particulières, la loi, le décret ou l'ordonnance mentionne des déclarations à l'égard desquelles le secret professionnel ne peut être invoqué ou peut être levé²⁰. La révélation de ces informations n'est dès lors pas sanctionnée²¹. Ces exceptions sont strictement encadrées par les textes légaux tant

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

¹⁵ Un point de vue partagé par l'administration elle-même : *Com.I.R.*, n° 337/3.

¹⁶ P. MALHERBE et E. TRAVERSA, « Du secret en droit fiscal », *L'entreprise et le secret*, sous la direction de V. Cassiers et S. Gilson, 1^{re} ed., Bruxelles, Larcier, 2014, p. 274.

¹⁷ L. ORBAN, « Le secret professionnel des agents du fisc », *op. cit.*, p. 171.

¹⁸ *Com.I.R.*, n° 337/13.

¹⁹ L. ORBAN, « Le secret professionnel des agents du fisc », *op. cit.*, p. 171.

²⁰ A titre d'exemples : article 361 du Code pénal, article 334 du Code des impôts sur les revenus, articles 433 et suiv. du Code des impôts sur les revenus, articles 221 à 223 du Code civil, article 1253^{quinq}, dernier al., du Code judiciaire, ect.

²¹ L'ordre ou l'autorisation de la loi constitue une cause de justification en vertu de l'article 70 du Code pénal.

en ce qui concerne les informations qui peuvent être divulguées que l'autorité auprès de laquelle elles peuvent être révélées²².

Le législateur autorise le confident à lever son secret professionnel lorsqu'il est amené à témoigner en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire²³. Celui-ci peut décider de se retrancher derrière le secret professionnel ou révéler les informations en sa possession ; dans la seconde hypothèse, il ne s'expose pas à des poursuites pénales, mais n'est pas à l'abri d'éventuelles sanctions disciplinaires²⁴.

Sur base de l'article 458*bis* du Code pénal et afin de protéger certaines catégories de victimes, le professionnel dispose de la faculté (et non de l'obligation²⁵) de dénoncer certaines infractions²⁶ commises sur des mineurs ou des personnes vulnérables.

Afin de réduire les problèmes d'insécurité, l'article 458*ter* C.P. permet au confident de révéler des éléments couverts par le secret dans le cadre d'une concertation organisée soit par ou en vertu d'une loi, soit moyennant l'autorisation motivée du procureur du Roi. Cette disposition assure la mise en œuvre d'une forme de « coopération interdisciplinaire »²⁷ qui ne peut intervenir que, soit en vue de protéger l'intégrité physique et psychique de la personne ou de tiers, soit en vue de prévenir les infractions terroristes ou les délits commis dans le cadre d'une organisation criminelle.

La théorie de l'état de nécessité, fondée sur les articles 422*bis* et 70 du Code pénal, justifie également la violation du secret professionnel²⁸. L'état de nécessité désigne la situation dans laquelle le professionnel est amené à porter secours à une personne exposée à un péril grave²⁹. Selon que le confident est l'auteur ou la victime de l'infraction et compte tenu des valeurs en jeu dans les cas d'espèce, le dépositaire du secret aura la faculté ou l'obligation de rompre son secret professionnel³⁰. L'état de nécessité suppose la réunion de plusieurs conditions devant faire l'objet d'une appréciation rigoureuse et prudente³¹.

²² T. MOREAU, « Chapitre XXV - La violation du secret professionnel », *op. cit.*, p. 704.

²³ Article 458 du Code pénal.

²⁴ A. MASSET et E. JACQUES, « Secret professionnel », *op. cit.*, p. 798.

²⁵ Sous réserve de l'art. 422*bis* du Code pénal qui sanctionne la non-assistance à personne en danger.

²⁶ Celles prévues aux articles 371/1 à 377, 377*quater*, 379, 380, 383*bis*, §§ 1er et 2, 392 à 394, 396 à 405*ter*, 409, 423, 425, 426 et 433*quinquies* du Code pénal.

²⁷ N. COLETTE-BASECQZ, et E. DELHAISE, « Chapitre VI - L'article 458*ter* du Code pénal : la concertation de cas et le secret professionnel », *Actualités en droit pénal 2019*, sous la direction de H. Bosly et C. De Valkeneer, 1^{er} éd., Bruxelles, Larcier, 2019, p. 168.

²⁸ F. TULKENS et M. VAN DE KERCHOVE, *Introduction au droit pénal — Aspects juridiques et criminologiques*, 7^e éd., Bruxelles, Kluwer, 2005, p. 326 ; A. DENAUW, « La consécration jurisprudentielle de l'état de nécessité », *R.C.J.B.*, 1989, p. 593 ; A. MASSET et E. JACQUES, « Secret professionnel », *op. cit.*, p. 803 ; Cass., 13 mai 1987, *Pas.*, 1987, I, p. 1061.

²⁹ F. TULKENS, M. VAN DE KERCHOVE, Y. CARTUYVELS, et C. GUILLAIN, *Introduction au droit pénal. Aspects juridiques et criminologiques*, 14^e éd., Waterloo, Kluwer, 2014, pp. 383-385.

³⁰ A. MASSET et E. JACQUES, « Secret professionnel », *op. cit.*, p. 803.

³¹ T. MOREAU, « Chapitre XXV - La violation du secret professionnel », *op. cit.*, p. 712.

Il est également admis que le dépositaire du secret peut licitement divulguer des informations confidentielles lorsqu'il est amené à se défendre en justice contre des accusations de responsabilité professionnelle³². Le législateur fait ainsi primer le respect des droits de la défense et le droit à un procès équitable³³ sur les valeurs fondant le secret professionnel.

Le « secret fiscal » n'est pas non plus sans limites ; les exceptions à son application doivent expressément être prévues par la loi³⁴. Notons déjà qu'afin d'assurer l'échange d'informations entre l'administration fiscale et les autorités judiciaires, l'article 337, alinéa 2, C.I.R./92 précise que « les fonctionnaires de l'administration en charge de l'établissement, ou celle en charge de la perception et du recouvrement des impôts sur les revenus et de l'Administration générale de la documentation patrimoniale restent dans l'exercice de leurs fonctions, lorsqu'ils communiquent aux autres services administratifs de l'État, y compris les parquets et les greffes des cours et de toutes les juridictions, aux Communautés, aux Régions et aux établissements ou organismes publics visés à l'article 329, les renseignements qui sont nécessaires à ces services, établissements ou organismes pour assurer l'exécution des dispositions légales ou réglementaires dont ils sont chargés ». Nous y reviendrons ci-après.

1.4. Sanctions en cas de violation du secret professionnel

Les peines prévues par l'article 458 du C.P. sont l'emprisonnement d'un an à trois ans et l'amende de cent euros à mille euros (montant à majorer des décimes additionnels), ou une de ces peines seulement. L'auteur de la violation s'expose, en outre, à des sanctions disciplinaires et pourrait faire l'objet d'une action civile en réparation du dommage qu'il a causé³⁵.

La violation de l'article 337 C.I.R./92 est sanctionnée en vertu de l'article 453 du même code³⁶ qui renvoie purement et simplement au texte de l'article 458 C.P.

2. Le secret d'affaires

Alors que le secret professionnel constitue un pan ancien de la culture professionnelle de la confidentialité, le secret d'affaires, forme nouvelle de protection, a récemment fait son apparition dans un contexte européen.

³² A. MASSET et E. JACQUES, « Secret professionnel », *op. cit.*, p. 806 ; Bruxelles, 26 octobre 1960, *J.T.*, 1961, p. 316 ; Bruxelles, 15 septembre 1993, *R.W.*, 1994-1995, p. 850.

³³ Article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme.

³⁴ R. ANDERSEN, « Secrets et transparence en matière fiscale », *J.D.F.*, 2014, p. 269 ; Bruxelles, 3 février 1958, *Pas.*, 1958, II, p. 98. ; Mons, 4 décembre 1986, *J.L.M.B.*, 1987, p. 901 ; L. ORBAN, « Le secret professionnel des agents du fisc », *op. cit.*, p.172.

³⁵ L. ORBAN, « Le secret professionnel des agents du fisc », *op. cit.*, p. 176.

³⁶ Le contenu de l'article 453 C.I.R./92 est adapté selon les matières fiscales concernées aux articles 730*octies* du Code de la T.V.A., 207*octies* du Code des droits et taxes divers, 207*sexies* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et 1330*octies* du Code des droits de succession.

La directive européenne sur le secret d'affaires³⁷, harmonisant la protection juridique des informations confidentielles des entreprises, a été transposée en droit belge par une loi du 30 juillet 2018³⁸ modifiant le Code de droit économique, le Code judiciaire et la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail³⁹.

Le secret d'affaires peut être défini comme la protection couvrant « toutes les informations ou connaissances de nature commerciale, financière ou administrative, (voire technique dans l'hypothèse où il ne s'agit pas d'un secret de fabrication), ayant une valeur réelle pour l'entreprise qui les acquiert et qui, de ce fait, bénéficie d'une protection contre leur divulgation à tout tiers susceptible de nuire à ses intérêts »⁴⁰. Cette protection s'étend notamment aux données relatives à la rentabilité, le chiffre d'affaires, la clientèle, les distributeurs, les pratiques commerciales, etc.⁴¹ Selon le législateur européen, l'instauration d'un secret d'affaires a pour objectif de préserver « la possibilité légitime pour les détenteurs de ce secret d'affaires de bénéficier des avantages liés au statut de précurseur tirés de leur travail lié à l'innovation »⁴² et d'ainsi encourager la créativité, l'innovation et les investissements.

Afin qu'une information financière soit qualifiée de « secrète » et bénéficie d'une protection, celle-ci doit remplir trois conditions cumulatives⁴³ :

- être secrète « au sens que dans sa globalité ou dans la configuration et l'assemblage exacts de ses éléments, elle n'est pas généralement connue des personnes appartenant aux milieux qui s'occupent normalement du genre d'information en question, ou ne leur est pas aisément accessible »⁴⁴ ;
- avoir une valeur commerciale parce qu'elle est secrète ; l'information doit avoir une valeur économique réelle ou potentielle pour l'entreprise et lui conférer un avantage concurrentiel⁴⁵;
- faire l'objet de la part de la personne qui en a le contrôle licite, de dispositions raisonnables, compte tenu des circonstances, destinées à la garder secrète.

Le détenteur du secret d'affaires est défini par le Code de droit économique comme « toute personne physique ou morale qui a le contrôle d'un secret d'affaires de façon licite »⁴⁶ alors que

³⁷ Directive (UE) 2016/943 du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2016 sur la protection des savoir-faire et des informations commerciales non divulgués (secrets d'affaires) contre l'obtention, l'utilisation et la divulgation illicites, *J.O.U.E.*, L.157/1, 15 juin 2016.

³⁸ Loi du 30 juillet 2018 relative à la protection des secrets d'affaires, *M.B.*, 14 août 2018.

³⁹ Loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail, *M.B.*, 22 juillet 1978.

⁴⁰ J.-P. BUYLE, « Le secret des affaires: du droit à l'intimité au secret professionnel », *Liber amicorum Guy Horsmans*, Bruxelles, Bruylant, 2004, p. 122.

⁴¹ *Ibidem*, p. 122.

⁴² Considérant n°4 de la Directive (UE) 2016/943, *op. cit.*

⁴³ Article I.17/1 du Code de droit économique.

⁴⁴ *Ibidem*.

⁴⁵ Rapport fait au nom de la Commission de l'économie, de la politique scientifique, de l'éducation, des institutions scientifiques et culturelles nationales, des classes moyennes et de l'agriculture par Mme Karine LALIEUX sur le projet de loi relative à la protection des secrets d'affaires, *Doc. Parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 3154/003, p.21.

⁴⁶ Article I.17/1, 2°, du Code de droit économique.

le contrevenant est « toute personne physique ou morale qui a obtenu, utilisé ou divulgué un secret d'affaires de façon illicite »⁴⁷.

La protection du secret d'affaires ne couvre que l'obtention, la divulgation ou l'utilisation illicite d'un tel secret⁴⁸. Contrairement au titulaire d'un droit de propriété intellectuelle, le titulaire d'un secret d'affaires ne bénéficie pas d'un droit exclusif⁴⁹. La notion de faute joue un rôle central dans la protection de ce secret ; l'obtention, la divulgation et l'utilisation d'un secret d'affaires n'étant pas en soi illicites. La directive prend le soin de définir les actes considérés comme licites (article 3) et ceux qualifiés d'illicites (article 4). Elle prévoit également des dérogations (article 5) et des limitations à son champ d'application (article 1^{er}). Ces dispositions ont été transposées, presque littéralement, au sein du Code de droit économique (articles XI.332/1 à XI.332/5).

La notion d'acte illicite suppose la constatation d'un comportement fautif, à savoir soit la transgression matérielle d'une norme légale ou réglementaire imposant un comportement déterminé, soit la violation d'une norme générale de prudence⁵⁰.

La directive prévoit que l'obtention, la divulgation et l'utilisation d'un secret d'affaires est considérée comme licite lorsqu'elle est requise ou autorisée par le droit de l'Union ou par le droit national⁵¹.

A propos des dérogations au secret d'affaires, notons que celui-ci peut être levé pour divulguer une faute, un acte répréhensible ou une activité illégale, à condition que le défendeur ait agi avec l'intention de protéger l'intérêt public général⁵². Une dérogation au secret d'affaires est ainsi consacrée au profit des lanceurs d'alerte.

La loi assure la protection du secret d'affaires en cours de procédure⁵³, par le biais de mesures provisoires et conservatoires⁵⁴, mais également au fond en prévoyant des injonctions (cessation ou interdiction) et des mesures coercitives⁵⁵. En outre, le titulaire du secret d'affaire peut obtenir le versement de dommages et intérêts en réparation du préjudice qu'il a subi⁵⁶.

⁴⁷ Article I.17/1, 3°, du Code de droit économique.

⁴⁸ Article XI.332 / 4, § 1, du Code de droit économique.

⁴⁹ Considérant n°16 de la Directive (UE) 2016/943, *op. cit.* ; Projet de loi relatif à la protection des secrets d'affaires, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 3154/001, pp. 5-6, 9, 13, 21 et 31.

⁵⁰ A l'exception de l'article XI.332/4, §1^{er} C.D.E., qui n'exige pas de faute ; P. CAMPOLINI, « Chapitre 2 - Obtention, utilisation et divulgation illicites de secrets d'affaires après la transposition de la directive (UE) 2016/943 », *Secrets d'affaires*, 1^{re} éd., Bruxelles, Larcier, 2020, p. 54.

⁵¹ Article 3, §2 de la Directive (UE) 2016/943, *op. cit.* ; Article XI.332/3, §2, du Code de droit économique.

⁵² Article XI.332/5 du Code de droit économique ; Article 5, b) de la directive (UE) n° 2016/943 *op. cit.*

⁵³ Article 871*bis* du Code judiciaire.

⁵⁴ Article 584, 1369*quater*, 1369*quinquies*, 1369*sexies*, 1369*septies*, du Code judiciaire.

⁵⁵ Article XI/336/3 et XI/336/4 du Code de droit économique.

⁵⁶ Article XI/336/5 du Code de droit économique.

3. Secret bancaire et devoir de discrétion : notions

Le secret bancaire fût pendant longtemps présenté comme une institution, comme un principe fondamental des activités bancaires et financières, relevant de « l'intérêt social »⁵⁷. La protection du client et de ses intérêts patrimoniaux implique que ses données personnelles, qu'elles proviennent directement de ce dernier ou d'un tiers, soient tenues confidentielles.

Dans une perspective strictement pénale, aucune disposition légale à portée générale ne consacre le secret bancaire en tant que tel⁵⁸. Dans un arrêt de principe du 25 octobre 1978⁵⁹, la Cour de cassation a considéré que « ni la nature des fonctions exercées par les banquiers ni aucune disposition légale, ne confèrent à ceux-ci la qualité de personnes tenues au secret professionnel au sens de l'article 458 du Code pénal ».

L'obligation de confidentialité pesant sur le banquier relève des usages, elle sous-tend les rapports contractuels entre la banque et le client⁶⁰. La terminologie « secret bancaire » peut causer certaines confusions entre la sphère pénale et la sphère civile. Les termes « discrétion bancaire » doivent être préférés⁶¹. Comme le souligne la cour d'appel de Mons dans un arrêt du 7 juin 2002⁶², le devoir de discrétion implique une obligation de nature civile ; la responsabilité pénale de celui qui la viole ne peut dès lors pas être engagée. C'est là que réside la différence fondamentale avec le secret professionnel, qui lui, relève de la sphère pénale. Ainsi, le banquier qui méconnaît son devoir de se taire, en dehors des cas dans lesquels la loi y fait exception, engage sa responsabilité civile sur base des articles 1135 ou 1382 à 1383 du Code civil⁶³.

A propos de la définition du devoir de discrétion, les auteurs ne sont pas unanimes, certains considèrent qu'il s'agit de « l'obligation au secret qui existe lorsqu'une personne accepte expressément ou tacitement de participer à la confiance d'une autre personne et prend dès lors connaissance d'informations confidentielles »⁶⁴ alors que pour d'autres cela vise « l'obligation pour le banquier de garder le secret, tant sur les opérations traitées avec son client que sur les renseignements donnés par celui-ci en vue de leur réalisation »⁶⁵.

Le devoir de discrétion du banquier est loin d'être absolu et doit céder face à certains intérêts jugés supérieurs par le législateur. Le secret ne peut être invoqué face aux obligations découlant

⁵⁷ E.-J. NAVEZ, « Quelle est encore la portée du secret bancaire fiscal en matière d'impôts sur les revenus ? », *R.G.E.N.*, 2008, p. 201.

⁵⁸ A.-P. ANDRÉ-DUMONT, « La discrétion bancaire en droit civil », *L'entreprise et le secret*, Bruxelles, Larcier, 2014, p.202.

⁵⁹ Cass., 25 octobre 1978, *J.T.*, 1979, p. 37.

⁶⁰ Y. BOCQUET, « Le secret bancaire dans le cadre de l'établissement de l'impôt sur le revenu : situation en droit interne après les lois du 14 avril et du 7 novembre 2011 », *J.D.F.*, 2011, p. 332.

⁶¹ *Ibidem.*, p. 332.

⁶² Mons, 7 juin 2002, *F.J.F.*, 2002, pp. 677 et suiv.

⁶³ A. BRUYNEEL, note sous Cass., 28 octobre 1978, *J.T.*, 1979, pp. 376-377.

⁶⁴ P. MALHERBE, « Le secret bancaire en Belgique et en Europe (1^{ère} partie) », *R.G.F.*, 1996, p. 351.

⁶⁵ J.-P. BUYLE et D. GOFFAUX, « Les devoirs du banquier à l'égard de l'entreprise », in *La banque dans la vie de l'entreprise*, Bruxelles, Jeune barreau de Bruxelles, 2005, p. 46 ; J. VAN RYN et J. HEENEN, *Droit commercial*, t. III, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 1960, p. 290.

de la législation anti-blanchiment⁶⁶ mais également face à d'autres dispositions légales, notamment en matière d'audition de témoins⁶⁷ ou de production de documents⁶⁸. L'autorisation d'outrepasser le devoir de discrétion peut également directement être donnée par le client⁶⁹.

L'article 318 C.I.R./92 constitue la seule base légale faisant implicitement référence à la notion de secret bancaire. Le champ d'application de la disposition est limité au cadre de l'établissement de l'impôt sur les revenus⁷⁰. En vertu du texte légal, l'administration ne peut profiter du contrôle des institutions financières sur les avoirs de leurs clients pour recueillir des informations aux fins de l'établissement de l'impôt sur les revenus. Tout au plus est-elle autorisée à collecter ces informations aux fins de la taxation de la banque elle-même⁷¹.

La crise économique mondiale de 2008 et les scandales financiers dont ceux des « *Panama Papers* » et des « *Paradise Papers* » de 2017 ont placé la lutte contre la criminalité économique et financière au centre des débats européens et internationaux et ont braqué le projecteur sur l'antinomie entre transparence fiscale et secret bancaire. La lutte contre la fraude fiscale, les paradis fiscaux et le blanchiment pousse à l'échange d'informations, à la collaboration entre États, administrations, et autorités publiques. Cette tendance accrue à la transparence doit être conciliée avec les impératifs de confidentialité et met à mal le secret bancaire fiscal, qui, bien qu'il demeure en Belgique en position de principe, voit se multiplier les exceptions à son application.

L'article 318, alinéa 2, C.I.R./92 organise la levée du secret bancaire dans les cas où une enquête fait apparaître des éléments concrets permettant de présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale.

Par une loi du 14 avril 2011⁷² le législateur a modifié l'article 322 C.I.R./92, afin de répondre aux appels de l'O.C.D.E. visant le renforcement des mécanismes de lutte contre la fraude fiscale⁷³. L'administration a ainsi vu s'élargir les possibilités de contourner l'application de l'article 318 du code. L'article 322, §2, C.I.R./92 permet à l'administration fiscale d'interroger un établissement financier en sa qualité de tiers, dans deux hypothèses : en cas d'indices de fraude fiscale et lorsque l'administration envisage de déterminer la base imposable par la taxation indiciaire visée à l'article 341 C.I.R./92. L'article 322, §3, C.I.R./92 prévoit la création d'un « point de contact central », soit une base de données permettant à l'administration de consulter les établissements bancaires au sein desquels le contribuable possède un ou plusieurs

⁶⁶ Voy. notamment articles 47 à 54 de la loi du 18 septembre 2017.

⁶⁷ Articles 80 et 157 du Code d'instruction criminelle ; Article 929 du Code judiciaire.

⁶⁸ Articles 877 à 882 du Code judiciaire.

⁶⁹ B. THOMAS, « Dispositif de lutte contre le blanchiment de capitaux et « secret bancaire » : concilier l'inconciliable ? », *Droit pénal de l'entreprise*, 2019/4, Bruxelles, Larcier, p. 269.

⁷⁰ T. AFSCHRIFT, *La levée du secret bancaire fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 38.

⁷¹ A. BAILLEUX, « Le secret bancaire belge en matière fiscale : un anachronisme ? », *Forum financier, droit bancaire et financier*, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 278.

⁷² Loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 16 mai 2011.

⁷³ P. MALHERBE et M. BEYNSBERGER, « Les nouvelles limites du secret bancaire en droit fiscal belge », *R.G.C.F.*, 2012/2, p. 52.

comptes. Enfin, le quatrième paragraphe de la disposition traite des demandes de renseignements émanant de l'étranger.

Au niveau européen et international, les exceptions au secret bancaire sont également de plus en plus nombreuses. A titre d'exemples, citons l'échange d'informations entre États en vertu de l'article 26 du modèle O.C.D.E. de convention préventive de double imposition, l'échange de renseignements C.R.S. (*Common Reporting Standard*) ou encore la Directive Épargne⁷⁴.

Section 2 : L'obligation de dénonciation des faits susceptibles d'être sanctionnés pénalement

1. Les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle

Comme le souligne M. le Procureur général Serge Brahy en 1978, « le droit pénal repose, pour l'essentiel (...) sur la dénonciation (...). L'ensemble de la réaction sociale contre le crime se fonde sur les déclarations de certaines personnes relativement à la conduite de certaines autres »⁷⁵. La dénonciation occupe une place de choix parmi les modes de connaissance des infractions⁷⁶.

En droit pénal, la dénonciation est définie comme « une déclaration signalant l'infraction à l'autorité compétente avec ou sans désignation de l'auteur de l'infraction »⁷⁷. Selon l'auteur de celle-ci, elle peut être qualifiée de dénonciation « privée » ou de dénonciation « officielle »⁷⁸.

L'article 30 du Code d'instruction criminelle institue la dénonciation « privée », aussi qualifiée de « civique », en énonçant que « toute personne qui aura été témoin d'un attentat soit contre la sûreté publique, soit contre la vie ou la propriété d'un individu, sera pareillement tenue d'en donner avis au procureur du Roi soit au lieu du crime ou délit, soit du lieu où l'inculpé pourra être trouvé ». La dénonciation privée peut être anonyme ou signée par son auteur à savoir « un particulier ou un fonctionnaire agissant en dehors du cadre de ses fonctions »⁷⁹.

L'article 29 du Code d'instruction criminelle instaure le principe de dénonciation des infractions dans le chef des fonctionnaires, des autorités constituées et des officiers publics, autres que ceux qui sont chargés de la recherche des infractions, en stipulant que « toute autorité constituée, tout fonctionnaire ou officier public, ainsi que, pour ce qui concerne le secteur des prestations familiales, toute institution coopérante au sens de la loi du 11 avril 1995 visant à

⁷⁴ Directive (CE) 2003/48 du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *J.O.C.E.*, L.157/38, 26 juin 2003.

⁷⁵ S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », *Mercuriale* prononcée le 1^{er} septembre 1978 à l'audience solennelle de la cour d'appel de Liège, *Rev. dr. pén.*, 1978, p. 947.

⁷⁶ M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », *Manuel de procédure pénale*, 4^e éd., Bruxelles, Larcier, 2012, p. 285.

⁷⁷ Proposition de loi contenant le Code de procédure pénale, *Doc. parl.*, Sén., 2005-2006, n° 3-450/21, p. 31.

⁷⁸ S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », *op. cit.*, p. 948.

⁷⁹ M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », *op. cit.*, p. 285.

instituer la charte de l'assuré social qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquerra la connaissance d'un crime ou d'un délit, sera tenu d'en donner avis sur-le-champ au procureur du Roi près le tribunal dans le ressort duquel ce crime ou délit aura été commis ou dans lequel l'inculpé pourrait être trouvé, et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs ». L'article 29 C.i. cr. s'adresse à tout dépositaire de l'autorité publique et n'opère aucune distinction entre l'ordre civil, militaire ou administratif, le rang des fonctionnaires n'a pas non plus d'impact sur la portée de la disposition⁸⁰.

Il est présumé à propos des contraventions, que celles-ci ne causent « le plus souvent qu'un trouble limité à l'ordre social et ne témoignent pas d'une immoralité fondamentale »⁸¹, le champ d'application matériel de ces dispositions est dès lors limité aux crimes et aux délits.

Une fois l'infraction dénoncée, le procureur du Roi apprécie la suite qu'il y a lieu de réserver à cette information. La dénonciation n'a pas pour effet de mettre l'action publique en mouvement⁸².

2. La dénonciation par le fonctionnaire fiscal des faits d'intérêt fiscal : autorisation préalable

En matière fiscale, le régime de l'article 29 C.i. cr. fait l'objet d'une adaptation en son second paragraphe : les fonctionnaires de l'administration fiscale « (...) ne peuvent, sans autorisation du conseiller général dont ils dépendent, porter à la connaissance du procureur du Roi les faits pénalement punissables aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution ». Soucieux de mettre en place des mécanismes efficaces de lutte contre la fraude fiscale mais méfiant des dérives que peuvent impliquer la dénonciation et souhaitant préserver le contribuable contre l'arbitraire de certains fonctionnaires malintentionnés, le législateur a ainsi confié aux hauts fonctionnaires un rôle de « filtre d'opportunité » dans les rapports entre l'administration et les autorités judiciaires⁸³. La hiérarchie de l'administration s'assure ainsi que les dénonciations fiscales s'inscrivent dans la ligne des instructions administratives⁸⁴ et écartent les dénonciations abusives ou manifestement dénuées de tout fondement⁸⁵.

L'article 460, §2, C.I.R./92 stipule que « le Ministère public ne pourra engager de poursuites si les faits sont venus à sa connaissance à la suite d'une plainte ou d'une dénonciation d'un fonctionnaire dépourvu de l'autorisation dont il est question à l'article 29, §2, du Code d'instruction criminelle ».

⁸⁰ Transparency International Belgium, *Evaluation du système national d'intégrité : Belgique. Policy Paper #4 : L'article 29 du Code d'instruction criminelle (CIC) : contenu et portée*, 2012, p. 4.

⁸¹ Transparency International Belgium, *op. cit.*, p. 3.

⁸² Transparency International Belgium, *op. cit.*, p. 6.

⁸³ Circulaire CAF n° 16/2008 du 7 octobre 2008, disponible sur *Fisconet* ; Cass., 27 novembre 2007, *Pas.*, 2007, XI, p. 2128 ; C. BUYASSE, « Dénonciation d'infractions fiscales : quand faut-il une autorisation ? », *Fiscologue*, 22 février 2008, n° 1104, p. 10.

⁸⁴ A. DE NAUW, *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Anvers, Intersentia, 2007, p. 77.

⁸⁵ Projet de loi portant des dispositions fiscales, *Doc. Parl.*, Sénat, 1985-1986, n° 310/1, p. 26.

Lorsque le fonctionnaire entend dénoncer au procureur du Roi une infraction de droit commun telle qu'une infraction de corruption ou de blanchiment⁸⁶, l'autorisation préalable du conseiller général n'est pas requise⁸⁷. Le fonctionnaire fiscal est alors soumis à l'obligation de dénonciation générale de l'article 29, §1^{er}, C.i. cr., seules les dénonciations d'infractions au Code des impôt sur les revenus sont soumises à autorisation. Comme le rappelle l'administration, « en ce qui concerne les infractions prévues par le Code des impôt sur les revenus, (...) une telle infraction, pour être punissable pénalement, doit nécessairement comporter l'existence de l'élément intentionnel prévu par cette loi et notamment, en ce qui concerne les infractions les plus nombreuses et les plus fréquentes, à savoir celles prévues par l'article 449 C.I.R./ 92, l'existence d'une intention frauduleuse ou d'un dessein de nuire »⁸⁸.

L'autorisation administrative prévue à l'article 29, alinéa 2, C.i. cr n'est pas nécessaire lorsque le fonctionnaire communique des informations aux autorités judiciaires sur demande de ces dernières. Cette exigence n'est requise qu'en cas de communication volontaire de la part du fonctionnaire⁸⁹.

Dès lors qu'ils peuvent exercer eux-mêmes l'action publique en vertu de l'article 281, §§2 et 3, de la loi générale sur les droits de douanes et accises, les fonctionnaires des douanes et accises sont exclus du champ d'application de l'article 29 C.i. cr.⁹⁰.

3. Concertation obligatoire entre autorités fiscales et pénales : « *una via* »

« La majorité des sanctions fiscales revêtent le caractère pénal », tel est le constat qui ressort du rapport de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale du 7 mai 2009⁹¹. Afin d'éviter le double emploi des moyens publics, il est essentiel de définir la manière dont chaque dossier doit être traité et d'identifier, entre la voie pénale et la voie administrative, la procédure la plus appropriée. Le principe *non bis in idem*, en vertu duquel une personne qui a été définitivement acquittée ou condamnée ne peut être poursuivie une seconde fois pour les mêmes faits⁹², a fait l'objet d'une large jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme⁹³, suivie par la Cour de justice de l'Union européenne⁹⁴ et

⁸⁶ A. LACHAPELLE, « Titre 7 - La dénonciation de faits d'intérêt fiscal : entre Big Brother et Robin Hood », *Law, Norms and Freedoms in Cyberspace / Droit, normes et libertés dans le cybermonde*, sous la direction de C. Terwangne, *et al.*, 1^{er} éd., Bruxelles, Larcier, 2018, p. 181.

⁸⁷ Cass., 22 juin 2004, *Pas.*, 2004, VII-VIII, p. 1109 ; Cass., 23 décembre 2009, *Pas.*, 2009, XII, p. 920.

⁸⁸ COMIR 460/13, 10 avril 1992.

⁸⁹ Liège, 25 juin 2015, *R.G.C.F.*, 2017, I, p.39.

⁹⁰ Cass., 11 février 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 212.

⁹¹ Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, Rapport du 7 mai 2009, *Doc. parl.*, Chambre, 2009-2010, n°52-34/4.

⁹² Article 4.1 du Protocole n°7 additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

⁹³ Voy. notamment, Cour E.D.H., *Zolotoukhine c. Russie*, 10 février 2009, req. n°14939/03 ; Cour E.D.H., *Rutsalainen c. Finlande*, 16 juin 2009, req. n°13079/03 ; Cour E.D.H., *Tomasevic c. Croatie*, 18 octobre 2011, req. n° 53785/09 ; Cour E.D.H., 15 novembre 2016, *A. et B. c. Norvège*, req. n°24130/11 et 29758/11 ; F. KRENC, « Non bis in idem : la grande chambre de la Cour européenne des droits de l'homme entend mettre fin à la cacophonie! », *Dr. pén. entr.*, 2009, p. 335.

⁹⁴ C.J.U.E., *Menci*, 20 mars 2018, C- 524/15.

la Cour de cassation⁹⁵. Le législateur belge a pris des mesures pour répondre à ces enseignements⁹⁶ et pour intégrer la décision d'annulation de la Cour constitutionnelle portant sur certaines disposition de la loi du 20 septembre 2012⁹⁷ dite loi « *una via* ». Par une loi du 5 mai 2019⁹⁸, la procédure de dénonciation des fraudes fiscales graves a été revue.

Le troisième paragraphe de l'article 29 C.i. cr. oblige le conseiller général à dénoncer au procureur du Roi les faits dont l'examen laisse apparaître des indices sérieux de fraude fiscale grave, organisée ou non. Une concertation subséquente entre le procureur du Roi et l'administration fiscale doit être organisée. Cette concertation permet au procureur du Roi d'apprécier l'opportunité d'engager des poursuites pénales⁹⁹. Il demeure pleinement libre dans ce choix¹⁰⁰.

Cette disposition n'a pas d'impact sur la coexistence des régimes de sanctions pénales et administratives, mais elle permet d'éviter autant que possible une application conjointe de ceux-ci¹⁰¹. L'application des articles 29, §2, et 29bis C.i. cr. aux hypothèses de fraudes fiscales « non graves » ouvre la possibilité d'un concours des régimes de sanctions pénales et administratives¹⁰².

L'article 29, §3, C.i. cr. assure la répartition entre d'une part les dossiers de fraudes fiscale « simples » pouvant être efficacement traités par la voie administrative, et d'autre part les hypothèses de fraudes fiscales « importantes » nécessitant l'intervention des autorités judiciaires¹⁰³.

Si la dénonciation et la concertation sont obligatoires pour les faits de fraude fiscale grave, organisée ou non, faut-il encore déterminer les critères de rattachement à cette catégorie. L'arrêté royal du 9 février 2020, portant exécution de l'article 29, §4, C.i. cr., énumère divers critères, non cumulatifs, auxquels l'administration doit avoir égard afin de déterminer si les faits en cause doivent être qualifiés de fraude fiscale grave et ainsi être dénoncés au ministère public en vue d'une concertation. Les critères énoncés par l'arrêté royal sont larges et

⁹⁵ Cass., 21 septembre 2017, *R.G.C.F.*, liv.2, p. 123.

⁹⁶ Rapport du 19 juin 2012 fait au nom de la Commission des Finances et des Affaires économiques, exprimant le souci du législateur de se conformer à la jurisprudence *Zolotoukhine* et de tenir compte de la recommandation de la Commission d'enquête parlementaire relative à l'approche *Una via* dans la poursuite des infractions à la législation fiscale, *Doc. parl.*, Sénat, n°5-1592/3.

⁹⁷ C.C., 3 avril 2004, n°61/2014.

⁹⁸ Loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social, *M.B.*, 25 mai 2019.

⁹⁹ *Doc. parl.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3515/05.

¹⁰⁰ Article 460, §2, alinéa 2 du C.I.R./92 ; « Droit pénal des affaires », p. 1224

¹⁰¹ F. ROGGEN, « L'application du principe général du droit « Non bis in idem » en droit pénal fiscal et l'exercice de l'action civile du fisc devant la justice répressive en cas de fraude fiscale, depuis le 1^{er} janvier 2020 », *R.G.F.C.P.*, 2020, liv. 9, p.9.

¹⁰² J-P. COLLIN, E-R. FRANCE, F. ROGGEN, et J. SPREUTELS, « Section 2. - La procédure en matière pénale fiscale », *Droit pénal des affaires*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2021, p. 1224.

¹⁰³ *Ibidem.*, p. 1224.

fournissent des indications peu précises. En rendant la dénonciation obligatoire¹⁰⁴, le législateur a remédié à la subjectivité des conseillers généraux. Certains étant plus stricts que d'autres, la dénonciation était parfois laissée à leur bon vouloir. Néanmoins, l'absence de clarté de l'arrêté royal ne permet pas de déterminer concrètement les cas dans lesquels le conseiller général est tenu de dénoncer et réinstaura ainsi une forme de subjectivité, ce qui altère le caractère obligatoire de la dénonciation¹⁰⁵.

4. Sanction en cas de défaut de dénonciation : obligation purement morale ?

Il est admis que l'article 30 du Code d'instruction criminelle ne crée pas de véritable obligation juridique; l'absence de sanction¹⁰⁶ en cas de défaut de dénonciation en fait davantage une obligation « naturelle »¹⁰⁷.

Le non-respect de l'obligation de dénonciation « officielle », telle que prévue à l'article 29 du Code d'instruction criminelle n'est pas non plus expressément sanctionné. Les seules sanctions pénales envisageables en l'absence de dénonciation sont celles prévues à l'article 422*bis* du Code pénal, qui réprime la non-assistance à personne en danger¹⁰⁸, et à l'article 156 C.P. sanctionnant l'absence de dénonciation, de la part du fonctionnaire, d'une détention illégale portée à sa connaissance¹⁰⁹. L'absence de dénonciation n'étant pas constitutive d'une infraction pénale, la dénonciation telle que prévue à l'article 29 C.i. cr. se conçoit plutôt comme une règle de procédure pénale¹¹⁰.

La violation de l'article 7, §3, de l'arrêté royal du 2 octobre 1937¹¹¹ régissant le statut des agents d'État, dit « statut Camu », peut entraîner d'éventuelles sanctions disciplinaires¹¹², la doctrine considère dès lors parfois que la dénonciation officielle constitue une obligation¹¹³. Néanmoins, cette question est controversée, certains auteurs vont d'ailleurs jusqu'à affirmer que seules les négligences graves et caractérisées sont de nature à entraîner des poursuites disciplinaires, si

¹⁰⁴ Loi du 5 mai 2019, portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social, *op. cit.*

¹⁰⁵ S. SCARNA, « Una Via bis : l'arrêté royal sur la fraude fiscale grave : un coup d'épée dans l'eau ? », *Droit pénal de l'entreprise*, 2020/2, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 193.

¹⁰⁶ Sous réserve de l'article 422*bis* du Code pénal.

¹⁰⁷ M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », *op. cit.*, p. 286.

¹⁰⁸ A. JACOBS, A. MASSET, P. LAMBOTTE, « Abstentions coupables », *Droit pénal et procédure pénale*, Malines, Kluwer, 2020, p. 29.

¹⁰⁹ Transparency International Belgium, *op. cit.*, p. 4

¹¹⁰ A. MASSET, « Le devoir de réserve du secrétaire communal au regard de l'article 29 du Code d'instruction criminelle », *Le secrétaire communal, garant de la légalité ? Situation en Wallonie, sous la direction M. DEVIÈRE et al.*, Bruges, Venden Broele, 2009, p. 70.

¹¹¹ Qui stipule : « Sans préjudice de l'article 29 du Code d'instruction criminelle, l'agent de l'État informe son supérieur hiérarchique ou, si nécessaire, un supérieur hiérarchique plus élevé, de toute illégalité ou irrégularité dont il a connaissance ».

¹¹² M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », *op. cit.*, p. 286.

¹¹³ J. MAESSCHALCK, T. VANDER BEKEN, M. DANTINNE et M. STINCKENS, « Évaluation du Système national d'intégrité : Belgique », *Transparency International Belgium*, 2012, p. 123.

bien que la dénonciation doit tout au plus être appréhendée comme un « devoir moral »¹¹⁴. En l'absence de toute sanction expresse, il est difficile de qualifier la dénonciation officielle de véritable obligation « juridique »¹¹⁵. D'après l'auteur Pierre LAMBERT, « (...) on sait que l'obligation formulée dans ledit article 29 n'est assortie d'aucune sanction, en sorte qu'il demeure le plus souvent lettre morte, la conscience individuelle étant rebutée par l'idée même de délation. Cette absence de sanction n'est pas une lacune involontaire, ainsi qu'il ressort des discussions du projet de Code d'instruction criminelle de 1808, devant le Conseil d'État. L'obligation ainsi créée a un caractère purement moral »¹¹⁶.

Réprimer pénalement l'absence de dénonciation supposerait, au préalable, de reconnaître judiciairement le caractère pénal des faits qui auraient dû être dénoncés. Cela pourrait avoir l'effet inverse de celui escompté et, plutôt que de renforcer le mécanisme de dénonciation, complexifierait la procédure¹¹⁷.

5. Absence de protection du dénonciateur

Ces dernières années, le droit de la dénonciation a connu un nouveau tournant avec la naissance de la figure du « *whistleblower* », du « lanceur d'alerte ». Nous reviendrons sur ce dispositif ultérieurement, mais notons déjà, que la consécration d'un tel statut implique la mise en place de canaux de signalement, tout en assurant en aval la protection du dénonciateur.

On ne peut considérer que les articles 29 et 30 C.i. cr. instaurent un mécanisme de « *whistleblowing* ». Certes, ils s'en approchent en établissant un système d'alerte professionnelle, de dénonciation, mais ils s'en détachent en ce qu'aucun dispositif ne permet d'assurer la protection du dénonciateur, élément fondamental du régime du « lanceur d'alerte ».

Le dénonciateur pourrait éventuellement trouver une protection à travers la Circulaire COL 6/2004 du Collège des procureurs généraux du 1^{er} mars 2004 qui concerne la protection des personnalités, des fonctionnaires d'État et des personnes privées menacées, ou encore à travers les dispositions relatives à la protection des témoins menacés¹¹⁸. Enfin, l'article 29 de la loi du 5 mai 2019¹¹⁹ établit une protection exceptionnelle pour les personnes qui courent un danger sérieux pour leur intégrité physique ou psychique à la suite de l'exercice d'une fonction publique.

Il nous semble que le manque de protection du dénonciateur, combinée à l'absence de sanction en cas de non-respect de l'obligation de dénonciation, nuit considérablement à l'efficacité des

¹¹⁴ P. LAMBERT, *Le secret professionnel*, Bruxelles, Nemesis, 1985, p. 49.

¹¹⁵ A. LACHAPPELLE, *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, 1^{re} ed., Bruxelles, Larcier, 2021, p. 288.

¹¹⁶ P. LAMBERT, obs. sous Cass., 29 mai 1986, *J.T.*, 1986, p. 333.

¹¹⁷ Transparency International Belgium, *op. cit.*, p. 6.

¹¹⁸ Loi du 7 juillet 2002 contenant les règles relatives à la protection des témoins menacés et d'autres dispositions, *M.B.* 10 août 2002.

¹¹⁹ Loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social, *op. cit.*

articles 29 et 30 C.i. cr. Alors que les « rapporteurs » sont souvent pointés du doigt, le dénonciateur encourt le risque d’être stigmatisé comme « délateur », ce qui peut largement le dissuader de procéder à une dénonciation. Au-delà de la protection en tant que telle, aucune mesure de soutien au dénonciateur n’est mise en place¹²⁰.

La dénonciation peut même devenir criminelle « lorsqu’elle est faite pour servir, non les intérêts de la justice, mais les haines et les passions de son auteur; lorsqu’au lieu d’aider aux recherches judiciaires en révélant un acte coupable et vrai, elle a pour but de les égarer en imputant à un tiers un acte mensonger »¹²¹. L’article 445 du Code pénal réprime la dénonciation mensongère ou calomnieuse en prévoyant que, « sera puni d'un emprisonnement de quinze jours à six mois et d'une amende de cinquante euros à mille euros : celui qui aura fait par écrit à l'autorité une dénonciation calomnieuse; celui qui aura adressé par écrit à une personne des imputations calomnieuses contre son subordonné ». Cette infraction suppose la réunion de plusieurs conditions : l’existence d’une dénonciation, plus précisément d’un écrit, remis à l’autorité et susceptible de causer un préjudice, étant entendu que l’écrit est faux et produit avec une intention méchante¹²².

¹²⁰ Contrairement à ce qui est prévu par la réglementation relative au lanceur d’alerte voy. *infra*.

¹²¹ A. CHAUVEAU et F. HELIE, *Théorie du Code pénal*, t. II, 2^e éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 209.

¹²² P. MAGNIEN, « Chapitre XIV – Les atteintes portées à l’honneur et à la considération des personnes. section 2. - La dénonciation calomnieuse à l’autorité », *Les infractions. Vol. 2 : Les infractions contre les personnes*, sous la direction de M-A. Beernaert, H.-D. Bosly, C. Clesse, et *al.*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 788.

DEUXIÈME PARTIE : ENTRE DISCRÉTION ET TRANSPARENCE, COMMENT CONCILIER SECRET ET OBLIGATION DE DÉNONCIATION ?

Section 1 : Conflit entre obligation de dénoncer et obligation au secret

Les articles 29 et 30 C.i. cr. consacrant la dénonciation des infractions au procureur du Roi obligent-ils les personnes visées par ces dispositions et qui sont liées par une obligation au secret, à dénoncer les crimes et délits qui ont été portés à leur connaissance ?

Ces dispositions se situent au même niveau de la hiérarchie des normes que l'article 458 C.P. Il s'agit de deux lois, mais celles-ci s'appliquent à des catégories de personnes différentes. Alors que l'article 458 C.P. (et l'article 337 C.I.R./92) vise le confident des informations couvertes par le secret, l'article 29 C.i. cr. s'adresse aux fonctionnaires, aux autorités constituées et aux officiers publics. La dénonciation ne peut dès lors être considérée comme une règle particulière impliquant une dérogation à la règle générale de l'article 458 C.P. La difficulté réside dans le cumul de ces fonctions dans le chef d'une seule personne¹²³.

Chronologiquement, l'article 458 C.P. est plus récent, il fut introduit par une loi du 8 juin 1867 alors que les articles 29 et 30 C.i. cr. remontent au 17 novembre 1808. Le libellé de l'article 458 C.P. diffère de celui de son prédécesseur, l'article 378 du Code pénal français. L'ancienne disposition prévoyait explicitement une dérogation au secret dans les cas où le dépositaire était amené à se porter dénonciateur. On peut dès lors s'interroger sur le fait de savoir si cet abandon délibéré du législateur répond à la volonté de ce dernier de faire primer le secret professionnel sur la dénonciation.

Si l'on se penche sur les sanctions qui assortissent les obligation de secret et de dénonciation, alors que la violation du secret professionnel est sanctionnée pénalement, le défaut de dénonciation sera tout au plus passible de sanctions disciplinaires. Comme nous l'avons déjà souligné, la question ne fait néanmoins pas l'unanimité en doctrine. Certains auteurs estiment que l'obligation instituée par l'article 29 C.i. cr. constitue un simple devoir « moral », seules les négligences graves et caractérisées pouvant entraîner des mesures disciplinaires¹²⁴. L'article 30 C.i. cr. consacre quant à lui une simple obligation « naturelle »¹²⁵.

Dans un arrêt du 29 mai 1986¹²⁶, la Cour de cassation, a considéré, s'agissant d'une autorité disciplinaire, que « (...) à supposer que lesdites autorités, par une application erronée de l'article 29 C.i.cr., donnent avis au ministère public de crimes ou délits dont elles auraient acquis la

¹²³ L. NOUWYNCK, « La position des différents intervenants psycho-médico-sociaux face au secret professionnel dans le travail avec les justiciables », *Rev. dr. pén.*, 2001/1, p. 635.

¹²⁴ P. LAMBERT, *Le secret professionnel*, *op. cit.*, p.49; L. NOUWYNCK, « La position des différents intervenants psycho-médico-sociaux face au secret professionnel dans le travail avec les justiciables », *op. cit.*, p.635.

¹²⁵ M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », *op. cit.*, p. 286.

¹²⁶ Cass, 29 mai 1986, *Pas.*, 1986, I, p. 1194 ; Dans le même sens, voy., Cass., 3 juin 1976, *J.T.*, 1976, p. 644.

connaissance dans l'exercice de leurs fonctions, cette dénonciation n'aurait d'autre effet que de contraindre le ministère public à partager un secret dont il ne pourrait en aucun cas faire état dans des poursuites pénales ; qu'en effet, pareilles poursuites, fondées sur la violation d'une règle d'ordre public, seraient entachées de nullité ».

Selon la doctrine, l'article 29 C.i. cr. ne constitue pas une exception à l'obligation de se taire instituée par l'article 458 du Code pénal¹²⁷. Comme le souligne le Procureur général L. NOUWYNCK « l'application de l'article 29 C.i. cr. relève d'une obligation professionnelle liée à la qualité de fonctionnaire, en dehors des cas où il y a une obligation déontologique, consacrée par la loi et sanctionnée pénalement, de garder un secret »¹²⁸. Les articles 29 et 30 C.i. cr. ne peuvent être qualifiés d'« obligations légales de dénonciation »¹²⁹. Lorsqu'un fonctionnaire acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit dans le cadre de l'exercice de ses fonctions, il importe donc de se demander si les faits ont été portés à sa connaissance en raison de son état ou de sa profession, conditions essentielles à l'application du secret professionnel¹³⁰.

L'article 30 C.i. cr. n'est pas plus susceptible de constituer un motif de violation du secret professionnel. La dénonciation « civique » implique que le dénonciateur ait été témoin d'une infraction, alors que le dépositaire du secret professionnel se voit confier des informations relatives à un fait infractionnel¹³¹.

Il est néanmoins admis que les articles 29 et 30 C.i. cr. peuvent justifier une violation de l'obligation de se taire dans les cas où le confident est la victime de l'infraction dénoncée et non son auteur¹³². La dénonciation fondée sur la théorie de l'état de nécessité pourrait également justifier la divulgation d'un secret professionnel¹³³. Notons que la jurisprudence relative à cette question fût rendue en matière médicale.

La question de la conciliation du secret professionnel et de l'obligation de dénonciation a été principalement abordée dans un contexte psycho-médico-social¹³⁴. La transposition des enseignements doctrinaux propres aux spécificités de cette matière à d'autres domaines n'est

¹²⁷ M. FRANCHIMONT, A. MASSET et A. JACOBS, *Manuel de procédure pénale*, coll. scientifique Fac. Droit de Liège, 1^{ère} éd., Liège, 1989, p. 180.

¹²⁸ L. NOUWYNCK, « La position des différents intervenants psycho-médico-sociaux face au secret professionnel dans le travail avec les justiciables », *op. cit.*, p. 633.

¹²⁹ A. MASSET et E. JACQUES, « Secret professionnel », *op. cit.*, pp. 13 à 15.

¹³⁰ L. NOUWYNCK, « La position des différents intervenants psycho-médico-sociaux face au secret professionnel dans le travail avec les justiciables », *op. cit.*, p. 633.

¹³¹ P. LAMBERT, *Le secret professionnel*, *op. cit.*, pp. 41 à 45; T. MOREAU, « Chapitre XXV - La violation du secret professionnel », *op. cit.*, p. 705; A. LACHAPPELLE, « Chapitre 2. - La reconfiguration des limites de la dénonciation au regard des droits fondamentaux », *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, *op. cit.*, p. 728.

¹³² Cass., 9 février 1988, *Pas.*, 1988, p. 665 ; Liège, 25 janvier 1996, *J.L.M.B.*, 1996, p. 666; A. MASSET et E. JACQUES, « Secret professionnel », *op. cit.*, p. 17; P. LAMBERT, *Le secret professionnel*, *op. cit.*, p. 49; S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », *op. cit.*, pp. 961-965.

¹³³ Mons (ch. mises acc.), 22 novembre 1996, *Rev. dr. pén.*, 1997, p. 575 ; Liège (ch. mises acc.), 6 mars 1985, *J.L.*, 1985, p. 661.

¹³⁴ Voy. not. L. NOUWYNCK, « La position des différents intervenants psycho-médico-sociaux face au secret professionnel dans le travail avec les justiciables », *op. cit.*

pas évidente. Néanmoins, lorsque le professionnel assure des fonctions de conseil, la primauté du secret professionnel nous semble plus flagrante. L'accomplissement de telles missions implique des confidences; si celles-ci ne sont pas protégées et risquent d'être dénoncées, il y a peu de chances que des informations soient divulguées.

Dans un arrêt du 13 décembre 2007¹³⁵, la cour d'appel de Bruxelles s'est prononcée sur la question à propos de la Caisse de garantie des agents de change, chargée de la surveillance de la situation financière des agents de change, et de la Commission de la bourse. Dans cette affaire, la Caisse et la Commission avaient connaissance d'une infraction commise par un agent de change, mais n'en avaient pas informé le procureur du Roi. La cour a rappelé la jurisprudence de la Cour de cassation du 29 mai 1986¹³⁶ et a considéré que l'obligation de dénonciation instituée par l'article 29 C.i. cr., ne s'imposait pas *in se* aux fonctionnaires liés par le secret professionnel. La cour cite également un arrêt de la Cour de cassation du 22 mars 1926¹³⁷ qui précise que, pour les personnes liées par le secret professionnel, « la dénonciation d'une infraction criminelle demeure une faculté, en ce sens que, lorsqu'elles sont confrontées au dilemme entre l'obligation de se taire et l'obligation de parler, il ne pourra jamais leur être fait le reproche d'avoir violé l'une ou l'autre de leurs obligations ». Les risques importants tant pour les clients de l'agent de change, que pour le marché, étaient de nature à justifier l'absence de dénonciation.

Il ressort de ces éléments, que le secret professionnel semble pouvoir être invoqué pour justifier l'absence de dénonciation. Si l'on inverse la question et que l'on s'interroge sur l'éventuelle sanction qui pourrait être infligée au professionnel pour violation de son obligation au secret, suite à une dénonciation, les choses ne sont pas claires. Si les articles 29 et 30 C.i. cr. ne constituent pas en tant que tel une exception au secret professionnel, en pratique, il faudrait s'en remettre à sa déontologie et son éthique professionnelle¹³⁸. Les règles internes, propres à chaque profession, pourraient apporter une bribe de réponse à cette question. La gravité des faits en cause pourrait également être déterminante et éventuellement justifier une dénonciation¹³⁹. Le flou qui entoure la question nous semble, néanmoins, de nature à dissuader le potentiel dénonciateur dans son action.

Section 2 : Objectifs poursuivis par les dispositions

Certains auteurs considèrent que le fondement du secret professionnel touche au respect de la vie privée, de la propriété des personnes étant amenées à se confier, au droit à l'intimité¹⁴⁰. La liberté d'entreprendre peut également être altérée, s'il n'est pas possible de protéger les

¹³⁵ Bruxelles, 13 décembre 2007, *R.D.C.*, 2009/1, pp. 64-72.

¹³⁶ Cass. 29 mai 1986, *Pas.*, 1986, I, p. 1196.

¹³⁷ Cass. 22 mars 1926, *Pas.* 1926, I, p. 310.

¹³⁸ L. NOUWYNCK, « La position des différents intervenants psycho-médico-sociaux face au secret professionnel dans le travail avec les justiciables », *op. cit.*, 634.

¹³⁹ A. MASSET, « Le devoir de réserve du secrétaire communal au regard de l'article 29 du Code d'instruction criminelle », *op. cit.*, p. 71.

¹⁴⁰ G. NYPELS et J. SERVAIS, *Le Code pénal belge interprété*, t. III, art. 458, n° 14 ; J. LECLERCQ, « Secret professionnel », *Les Nouvelles – Droit pénal*, t. IV, Bruxelles, Larcier, 1989, n° 7635.

informations sensibles et importantes de l'entrepreneur¹⁴¹. La nécessité de protéger certaines informations par le biais de cet impératif de discrétion va au-delà de considérations privées et personnelles, et relève également de l'ordre social, de l'intérêt général¹⁴². La bonne organisation de la société implique que l'inviolabilité des confidences faites auprès de certains, en raison de leur état ou de leur profession, soit garantie¹⁴³. Il est essentiel de préserver la confiance que le citoyen doit nécessairement avoir envers certains confidents, condition *sine qua non* de la confiance. Ces observations peuvent être étendues au secret bancaire. Le secret d'affaires vise, quant à lui, à mettre à l'abri des pratiques malhonnêtes le travail des entreprises innovantes. L'innovation permet de répondre aux besoins des consommateurs et aux défis de la société¹⁴⁴.

Les textes légaux consacrant des devoirs ou des droits de dénonciation reposent sur d'autres impératifs qui peuvent apparaître en contradiction totale avec les valeurs servant d'assise au secret. La préservation de l'État de droit et de ses valeurs, telles que la transparence, la responsabilité, la sécurité publique peuvent être présentées comme les fondations des mécanismes de dénonciation¹⁴⁵. Ceux-ci relèvent également de la liberté d'expression et d'information.

Section 3 : L'article 337, alinéa 2 du Code des impôts sur les revenus

L'alinéa 2 de l'article 337 C.I.R./92 procède à une énumération des destinataires potentiels d'une levée du secret professionnel fiscal et assure ainsi l'éventuelle mise en œuvre d'une collaboration renforcée entre les autorités du pays.

Pour qu'une violation du secret professionnel soit constatée, le fonctionnaire doit divulguer des informations couvertes par cette protection « en dehors de l'exercice de ses fonctions »¹⁴⁶. Or, la Cour de cassation a considéré que les agents du fisc demeuraient dans le cadre de l'exercice de leurs fonctions lorsqu'ils communiquent, notamment aux parquets, les renseignements essentiels à l'application des dispositions légales ou réglementaires dont ceux-ci sont chargés, que les renseignements aient été fournis sur demande ou de manière spontanée¹⁴⁷. Le fonctionnaire ne viole dès lors pas son secret professionnel lorsqu'il communique aux autorités judiciaires des documents relatifs à des infractions dont il a eu connaissance dans le cadre de ses fonctions¹⁴⁸.

¹⁴¹ D. LIPPOLDT et M. F. SCHULTZ, « Uncovering Trade Secrets - An Empirical Assessment of Economic Implications of Protection for Undisclosed Data », *OECD Trade Policy Papers*, n° 167, OECD Publishing, 2014.

¹⁴² F. PODEVYN, « Le secret professionnel et le fonctionnaire des contributions directes », *Bull. Contr.*, 1962, p. 1295.

¹⁴³ Cass., 23 juin 1958, *Pas.*, 1958, I, p. 1180.

¹⁴⁴ Considérant n°4 de la directive 2016/943, *op. cit.*

¹⁴⁵ A. LACHAPPELLE, « Titre 7 - La dénonciation de faits d'intérêt fiscal : entre Big Brother et Robin Hood », *op. cit.*, p. 174.

¹⁴⁶ Article 337, al.1^{er}, du Code des impôts sur les revenus.

¹⁴⁷ Cass., 29 mars 1994, *F.J.F.*, 1994, p. 444.

¹⁴⁸ Cass., 13 février 2013, *Pas.*, 2013, II, p. 418, confirmant Liège, 27 juin 2012, *J.L.M.B.*, 2012.

Le ministre des Finances et des Réformes institutionnelles a eu l'occasion de préciser que, « sont constitutifs de contacts entre le Directeur régional¹⁴⁹ des contributions directes et le procureur du Roi (...), les dénonciations d'infractions (en application de l'article 460 CIR/92 et de l'article 29 C.i.cr.) »¹⁵⁰.

Certains auteurs¹⁵¹ vont jusqu'à considérer que la dénonciation est inhérente à l'exercice des missions propres à certains fonctionnaires et notamment ceux en charge de contrôles et d'inspections dans divers domaines (dont le domaine fiscal). Par conséquent, même s'ils sont tenus au secret professionnel à l'égard des tiers, ceux-ci ne seraient pas seulement autorisés mais contraints de dénoncer les faits infractionnels portés à leur connaissance. Néanmoins, aucune disposition légale ne prévoit expressément cette hypothèse. La réponse ne peut être trouvée au sein de l'article 337, alinéa 2, C.I.R./92, qui ne consacre pas, dans le chef du fonctionnaire fiscal, une obligation légale de communication avec le parquet. L'article 337, alinéa 2, C.I.R./92 peut être qualifié d'« autorisation de dénonciation » mais pas d'« obligation de dénonciation ». L'administration le souligne elle-même : le texte « n'oblige pas l'administration de fournir les renseignements, mais lui en donne simplement la possibilité »¹⁵².

Rappelons que les agents du fisc « ne peuvent, sans autorisation du conseiller général dont ils dépendent, porter à la connaissance du procureur du Roi les faits pénalement punissables aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution »¹⁵³. L'autorisation préalable est selon certains auteurs un moyen de prévenir la violation du secret professionnel auquel les fonctionnaires de l'Administration des contributions sont tenus¹⁵⁴. L'autorisation administrative prévue à l'article 29, alinéa 2, C.i. cr n'est pas nécessaire lorsque le fonctionnaire communique des informations aux autorités judiciaires sur demande de ces dernières. Cette exigence n'est requise qu'en cas de communication volontaire de la part du fonctionnaire¹⁵⁵.

Dans l'hypothèse où le fonctionnaire fiscal opte pour la dénonciation, la problématique de l'absence de protection de ce dernier demeure un obstacle à la mise en œuvre du processus. Certes, il n'encourt pas de sanction pénale pour non-respect du secret professionnel¹⁵⁶, mais la pression de représailles, les risques pour sa réputation et l'absence de mécanismes de soutien sont de nature à dissuader toute forme de dénonciation. Rappelons également que la dénonciation calomnieuse est réprimée sur base de l'article 445 du Code pénal.

¹⁴⁹ Aujourd'hui on parlerait de « conseiller général ».

¹⁵⁰ Question n°535 de M. Vijnck du 22 juin 2009 (F), *Q.R.*, Chambre, 2009-2010, n°083, pp. 94-96.

¹⁵¹ T. MOREAU, « Chapitre XXV - La violation du secret professionnel » *op. cit.*, p. 706.

¹⁵² *Commentaire T.V.A.*, n° 93bis/5 ; *Com.I.R.*, n° 337/7.

¹⁵³ Article 29, al. 2, du Code d'instruction criminelle.

¹⁵⁴ L. GODIN, et J. VAN OVERTVELDT, « II. - Spécificités de la poursuite des infractions fiscales », *La fraude à la TVA en matière pénale*, sous la direction de L. Kennes, *et al.*, 1^{er} éd., Bruxelles, Larcier, 2013, p. 105.

¹⁵⁵ Liège (corr.), 25 juin 2015, *R.G.C.F.*, 2017, I, p. 39.

¹⁵⁶ Article 458 du Code pénal.

TROISIÈME PARTIE : LE LANCEUR D'ALERTE

Section 1 : Concept

Wikileaks, Luxleaks, Panama ou Paradise Papers, ces dernières années, ces scandales ont fait trembler le monde de la finance. Les lanceurs d'alerte ont joué un rôle clé dans ces affaires qui ont été au cœur de l'actualité en dénonçant des illégalités et des manquements à l'intérêt général. L'évolution technologique, le développement du numérique et d'Internet et l'importance croissante de la liberté d'expression et du droit à l'information dans nos systèmes juridiques ont également largement contribué au succès de la figure du lanceur d'alerte¹⁵⁷.

En l'absence de protection spécifique, les dénonciateurs des infractions à l'origine de ces scandales s'exposaient à des poursuites judiciaires et parfois à de lourdes sanctions. La volonté de renforcer la surveillance du secteur financier après la crise de 2008 se manifeste notamment, tant sur le plan national qu'europpéen, par l'émergence du statut du lanceur d'alerte.

Définir la notion de lanceur d'alerte n'est pas un exercice aisé, les réalités couvertes par ces termes sont variées et les domaines concernés vont du secteur bancaire, financier aux milieux médical, environnemental, sanitaire. Le secteur public est également visé. La définition proposée par le Conseil de l'Europe peut être un bon point de départ. Les termes « lanceur d'alerte » viseraient « toute personne qui fait des signalements ou révèle des informations concernant des menaces ou un préjudice pour l'intérêt général dans le contexte de sa relation de travail, qu'elle soit dans le secteur public ou dans le secteur privé »¹⁵⁸.

Le phénomène du lanceur d'alerte suscite plusieurs interrogations qui touchent aux fondamentaux d'une société démocratique. Comment établir un juste équilibre entre liberté d'expression, droit à l'information, droit au respect de la vie privée, tant du lanceur d'alerte que de la personne sur laquelle portent les informations ? Qu'en est-il des obligations de confidentialité, de discrétion pesant sur l'auteur du signalement ? La tâche du législateur n'est pas simple ; afin d'assurer la balance, ce dernier doit définir avec précision les contours et les limites de cette pratique.

L'encadrement juridique du lanceur d'alerte implique la mise en place de canaux de dénonciation, internes soit auprès d'une organisation ou d'une entreprise, et externes c'est-à-dire auprès d'autorités ou d'organes de contrôle, et la protection des personnes qui procèdent au signalement. Nous verrons également qu'au niveau européen la dénonciation publique a été consacrée.

¹⁵⁷ A. LACHAPPELLE, « Chapitre 2. - La reconfiguration des limites de la dénonciation au regard des droits fondamentaux », *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, op. cit., p. 986.

¹⁵⁸ Conseil de l'Europe, Recommandation CM/Rec(2014)7, adoptée par le Comité des ministres le 30 avril 2014.

Section 2 : Le lanceur d’alerte dans le secteur financier : cadre juridique belge et européen

1. Cadre juridique belge

En Belgique, certains dispositifs d’alerte professionnelle ont été instaurés par le législateur. Dans le cadre du présent travail, nous nous intéresserons à la dénonciation des infractions dans le secteur financier.

Les législations applicables à l’Autorité des services et marchés financiers (ci-après *FSMA*) et à la Banque nationale de Belgique (ci-après *BNB*) ont été adaptées¹⁵⁹ en vue d’y insérer des dispositifs de dénonciation répondant à l’importance accrue des signalements opérés par des lanceurs d’alerte.

La figure du lanceur d’alerte a été partiellement implémentée en droit belge, au sein de la législation financière, par le biais de trois instruments : la législation financière en matière de surveillance prudentielle, la législation relative aux abus de marché et la législation anti blanchiment. En outre, une loi du 15 septembre 2013 donne la possibilité aux membres du personnel fédéral (en activité de service) de dénoncer une atteinte suspectée à l’intégrité au sein de leur organisation. Nous avons opéré le choix de nous attarder plus en longueur sur l’alerte dans un contexte d’abus de marché. Nous nous contenterons dès lors d’énoncer très brièvement les deux autres hypothèses.

1.1. La législation sur les « abus de marché »

En Belgique, la dénonciation des « abus de marché » à la *FSMA* est minutieusement encadrée. Le législateur a rigoureusement traité les modalités, les conséquences et les risques liés aux signalements.

Suite à la modification de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers par une loi du 31 juillet 2017¹⁶⁰, le législateur belge impose à la *FSMA* la mise en place d’instruments efficaces, visant à assurer la notification à cette dernière, des infractions potentielles ou réelles aux réglementations financières dont elle assure le contrôle.

La notion de lanceur d’alerte, « *whistleblower* » ou encore « *klokkenluiders* », n’est pas définie par l’article 69bis de la loi du 2 août 2002. La *FSMA*, chargée de la mise en œuvre du régime, définit le lanceur d’alerte, l’informateur, comme toute « personne active dans le secteur

¹⁵⁹ Loi du 31 juillet 2017 modifiant la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, en vue de mettre en œuvre le règlement (UE) n° 596/2014 sur les abus de marché et de transposer la directive 2014/54/UE relative aux sanctions pénales applicables aux abus de marché, ainsi que la directive d’exécution (UE) 2015/2392 concernant le signalement des violations, et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 11 août 2017 ; Loi du 13 mars 2016 relative au statut et au contrôle des entreprises d’assurance ou de réassurance, *M.B.*, 23 mars 2016.

¹⁶⁰ Article 13 de la loi du 31 juillet 2017, lequel insère un nouvel art. 69bis dans la loi du 2 août 2002.

financier qui constate des infractions à la législation financière dont la *FSMA* contrôle le respect et qui signale ces infractions à la *FSMA* »¹⁶¹.

La bonne foi du dénonciateur constitue un élément essentiel de la définition du lanceur d'alerte¹⁶², là encore la loi n'apporte pas de précision sur la portée de cette notion. Si on se réfère au droit civil, la bonne foi couvre deux acceptations distinctes : d'une part la bonne foi « objective » qui suppose le respect des normes objectives de conduite, et d'autre part la bonne foi « subjective » qui a trait au psychologique des individus et qui consiste en la croyance légitime en la réalité et la légalité d'un droit ou d'un fait¹⁶³. Si on transpose les enseignements relatifs à la notion de bonne foi pour l'application de l'article 57 de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme¹⁶⁴, qui prévoit un mécanisme de protection des dénonciateurs à la Cellule de traitements des informations financières, la bonne foi du lanceur d'alerte s'apprécie subjectivement¹⁶⁵. Le dénonciateur serait de bonne foi lorsqu'il peut légitimement croire, sur base des éléments en sa possession au moment du signalement, que les faits dénoncés constituent une infraction aux réglementations financières. La bonne foi du « *whistleblower* » fera l'objet d'une appréciation au cas par cas de la part de la *FSMA* et des cours et tribunaux¹⁶⁶, dans le respect du principe selon lequel « la bonne foi est toujours présumée et c'est à celui qui allègue la mauvaise foi à le prouver »¹⁶⁷. En d'autres termes, il incombe à l'institution, dont la responsabilité est mise en cause, de démontrer la mauvaise foi.

La particularité du système belge est qu'il étend la protection du lanceur d'alerte à l'ensemble des règles applicables aux institutions financières dont la *FSMA* s'assure du respect¹⁶⁸. Cela a pour effet de renforcer l'efficacité du mécanisme et assure l'égalité de traitement des acteurs concernés en n'opérant pas de distinction selon les différentes branches du secteur financier¹⁶⁹. La protection vise la dénonciation d'infractions réelles, mais également d'infractions potentielles, soit les infractions non encore matérialisées et dont les éléments constitutifs ne sont pas encore rencontrés¹⁷⁰.

¹⁶¹ Point de contact « lanceur d'alerte » de la *FSMA*, disponible sur <https://www.fsma.be/fr/faq/point-de-contact-lanceurs-dalerte>.

¹⁶² Art. 69bis, §2, al.1^{er} et §3, al.1^{er} et 2, de la loi du 2 août 2002, *op. cit.*

¹⁶³ P. VAN OMMESELAGHE, *Droit des obligations*, t. I, Bruxelles, Bruylant, 2010, p. 169.

¹⁶⁴ Loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, *M.B.*, 6 octobre 2017.

¹⁶⁵ P. DE PAUW et A. MECHELYNCK, « Les lanceurs d'alerte dans le secteur financier », *D.B.F.-B.F.R.*, 2018/1, p. 53.

¹⁶⁶ *Ibidem.*, p. 54.

¹⁶⁷ Article 2268 du Code civil.

¹⁶⁸ Art. 69bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi du 2 août 2002. Sont plus particulièrement visées les infractions aux règles reprises à l'art. 45 de la loi du 2 août 2002.

¹⁶⁹ P. DE PAUW et A. MECHELYNCK, « Les lanceurs d'alerte dans le secteur financier », *op. cit.*, p. 55.

¹⁷⁰ *Ibidem*, p. 55.

La *FSMA* est exclusivement compétente pour recevoir les signalements pouvant bénéficier d'une protection¹⁷¹.

Le régime de protection offert au lanceur d'alerte couvre différents aspects.

En premier lieu, l'identité de l'auteur de l'alerte doit impérativement être préservée par la *FSMA*¹⁷², qui est tenue au respect du secret professionnel¹⁷³. Le lanceur d'alerte peut, dans le souci d'accroître d'avantage le caractère confidentiel du signalement, conserver son anonymat. Cela pose néanmoins certaines difficultés notamment au regard de l'appréciation du caractère de bonne foi de ce dernier¹⁷⁴.

Ensuite, le lanceur d'alerte bénéficie d'une quasi-immunité à l'égard des éventuelles actions ou sanctions qui pourraient être dirigées contre lui. A la suite du signalement, l'auteur de celui-ci ne peut faire l'objet d'aucune action civile, pénale et aucune sanction disciplinaire ne peut être prononcée à son égard¹⁷⁵. La responsabilité du lanceur d'alerte ne peut dès lors en principe pas être engagée sur base de l'article 458 du Code pénal pour la divulgation d'informations en violation de l'obligation de secret professionnel¹⁷⁶.

Le lanceur d'alerte bénéficie également d'une protection contre les mesures de rétorsion prises par l'employeur ou le cocontractant. « Les représailles, la discrimination et d'autres types de traitement inéquitable ou de mesure préjudiciable consécutifs ou liés au signalement d'une infraction (...) sont interdits à l'égard du travailleur qui signale de bonne foi l'infraction ou qui, dans ce signalement, est accusé d'une infraction »¹⁷⁷. Néanmoins, certaines mesures ou sanctions appropriées pourraient être adoptées à l'égard d'un travailleur, s'il s'avère qu'il a effectivement commis une infraction¹⁷⁸.

La *FSMA* a lancé le 27 septembre 2017 le « Point de Contact Lanceurs d'alerte » afin de faciliter le signalement des infractions à la législation financière. Le lanceur d'alerte peut directement s'adresser à celui-ci, mais doit avoir eu la faculté de dénoncer les faits en interne conformément aux directives financières et bancaires¹⁷⁹. Les signalements reçus par l'intermédiaire du « Point de Contact » sont nombreux, comme en témoigne le Rapport annuel de la *FSMA* de 2018¹⁸⁰.

¹⁷¹ Projet de loi du 14 juin 2017 modifiant la loi du 2 août 2002, Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, 54-2504/001, p. 29.

¹⁷² Article 69bis, § 1er, al. 2, de la loi du 2 août 2002.

¹⁷³ Article 74 de la loi du 2 août 2002 rappelé à l'article 8 du règlement de la *FSMA*.

¹⁷⁴ G. BÈGUE, « Section II. Le cas de l'absence d'information ou de la présence d'information négative », in *Confidentialité et prévention de la criminalité financière*, Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 669.

¹⁷⁵ Art. 69bis, §2, alinéa 1^{er} de la loi du 2 août 2002.

¹⁷⁶ Sous réserve des avocats, voy. article 69bis, §2, al. 2, de la loi du 2 août 2002.

¹⁷⁷ Article 69bis, §3, alinéa 1, de la loi du 2 août 2002.

¹⁷⁸ Article 69bis, §3, alinéa 1, de la loi du 2 août 2002.

¹⁷⁹ Circulaire *FSMA*_2017_21 du 24 novembre 2017 « Procédures internes appropriées permettant le signalement d'infractions », disponible sur www.fsma.be.

¹⁸⁰ *FSMA*, Rapport annuel 2018, disponible sur www.fsma.be.

Si l'on devait émettre une critique à l'égard de ce système, on pourrait regretter l'absence de dispositifs de sanction permettant de lutter efficacement contre les risques de signalements abusifs, malintentionnés, intentés dans le seul objectif de nuire¹⁸¹ et en contrariété totale avec la *ratio legis* de la protection du lanceur d'alerte. Si la loi ne prévoit pas expressément de sanction, une éventuelle action en dommage et intérêts¹⁸² ou le dépôt d'une plainte en calomnie ou en diffamation¹⁸³ pourraient néanmoins sanctionner le dénonciateur malveillant.

1.2. La législation financière sur le contrôle prudentiel et la législation anti-blanchiment

La législation relative à la surveillance prudentielle et la législation anti blanchiment assurent également la protection du « *whistleblower* ».

La mise en place de canaux de signalement « internes » est obligatoire pour les établissements de crédits et les entreprises d'assurance et de réassurance depuis l'adoption de la loi bancaire¹⁸⁴ et de la loi Solvabilité II¹⁸⁵.

Des canaux de signalement « externes » sont également prévus. Ces signalements sont opérés auprès de la *BNB*. Les infractions, pouvant être rapportées à la *BNB*, peuvent être classées en deux catégories¹⁸⁶ : d'une part les infractions commises par des établissements financiers soumis au contrôle prudentiel de celle-ci¹⁸⁷ et d'autre part les infractions relatives au blanchiment de capitaux et au financement du terrorisme¹⁸⁸. La *BNB* a fait le choix de n'instaurer qu'une seule procédure de signalement externe (mais la protection du lanceur d'alerte reste régie par les législations respectives). Toute personne peut signaler « tout manquement et infraction potentiels ou avérés aux dispositions des lois belges et règlements européens, en ce compris de toutes dispositions réglementaires prises pour leur application, relatives au statut et au contrôle des établissements financiers et à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, dont la Banque nationale de Belgique a pour mission d'assurer le contrôle »¹⁸⁹.

¹⁸¹ Position de la FEB reprise dans M. DE JONGHE, *Lanceurs d'alertes. Où sont les limites?*, FEB, 14 juin 2017, disponible sur www.vbo-feb.be; P. DE PAUW et A. MECHELYNCK, « Les lanceurs d'alerte dans le secteur financier », *op. cit.*, p. 64.

¹⁸² Sur base de l'article 1382 du Code civil.

¹⁸³ Sur base des articles 442 à 452 du Code pénal.

¹⁸⁴ Article 21, § 1er, 8°, de la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit et des sociétés de bourse, *M.B.*, 7 mai 2014.

¹⁸⁵ Loi du 13 mars 2016 relative au statut et au contrôle des entreprises d'assurance ou de réassurance, *M.B.*, 23 mars 2016.

¹⁸⁶ Home > supervision financière > généralités > signaler une infraction, disponible sur www.nbb.be.

¹⁸⁷ En application de l'article 36/2 de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque nationale de Belgique, *M.B.*, 28 mars 1998.

¹⁸⁸ Loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, *op. cit.*

¹⁸⁹ Home > supervision financière > généralités > signaler une infraction, disponible sur www.nbb.be.

L'article 10 de la loi du 18 septembre 2017 stipule que les entités assujetties doivent définir et mettre en œuvre des « procédures appropriées et proportionnées à leur nature et à leur taille, afin de permettre aux membres de leur personnel ou à leurs agents ou distributeurs, de signaler » à la direction effective de lutte anti-blanchiment (direction effective de LBC) ou au AML CO (Compliance Officer)¹⁹⁰, « par une voie spécifique, indépendante et anonyme », les infractions aux obligations en matière de prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

L'article 90 de la loi prévoit que les autorités de contrôle, soit la BNB et la FSMA, sont tenues de mettre en place des mécanismes efficaces et fiables de dénonciation par les dirigeants, membres du personnel, agents et distributeurs des entités assujetties ou par les tiers, des infractions supposées ou avérées aux réglementations anti-blanchiment.

1.3. La protection des lanceurs d'alerte dans le secteur public

Les lanceurs d'alerte du secteur public sont protégés par la loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel¹⁹¹. La procédure de dénonciation ainsi instaurée est assez complexe, nous renvoyons le lecteur intéressé au texte légal.

Soulignons néanmoins que l'article 18 de la loi exempte de l'obligation de dénonciation figurant à l'article 29 C.i. cr les fonctionnaires qui recourent à cette procédure.

2. Cadre juridique européen

Au niveau européen, la question de l'alerte a dans un premier temps été appréhendée par la Cour européenne des droits de l'homme qui, à travers divers arrêts, a dessiné les contours de la notion avant de passer le relais au législateur européen. En se basant sur l'article 10 de la C.E.D.H., la Cour a fixé les prémices du régime de protection du lanceur d'alerte¹⁹².

A travers deux arrêts de principe¹⁹³, la Cour E.D.H. a déterminé un schéma d'analyse en six étapes¹⁹⁴, à l'issue duquel il est établi si l'auteur du signalement doit bénéficier ou non d'une protection. Nous proposons d'énoncer brièvement ces critères sous forme de six questions. Le signalement a-t-il été opéré auprès de l'instance adéquate ? L'information divulguée relève-t-elle de l'« intérêt public » ? Cette information est-elle authentique ? La bonne foi du lanceur d'alerte peut-elle être démontrée ? Le préjudice causé à l'employeur n'est-il pas sans proportion

¹⁹⁰ Personnes désignées en application de l'article 9 de la loi du 18 septembre 2017.

¹⁹¹ Loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel, *M.B.*, 4 octobre 2013.

¹⁹² E. COBBAUT, « L'encadrement de l'alerte et la protection du lanceur d'alerte (*whistleblower*) : l'affaire Luxleaks à l'aune d'un cadre européen en construction », *Revue du Droit des Technologies de l'Information (RDTI)*, 2019, vol. 2019, n° 2, p.57.

¹⁹³ Cour E.D.H., *Guja c. Moldavie*, 12 février 2008, req. n° 14277/04 ; Cour E.D.H., *Heinisch c. Allemagne*, 21 juillet 2011, req. n° 28274/08.

¹⁹⁴ A. LACHAPPELLE, « La protection des lanceurs d'alerte (*Whistleblowers*) à l'heure d'Internet », *Pratique de droit européen*, Bruxelles, Larcier, 2019, p. 246.

avec l'intérêt du public d'obtenir ces informations ? La sanction infligée au lanceur d'alerte est-elle proportionnée ?

La protection européenne du lanceur d'alerte a ensuite été implémentée dans certains secteurs particuliers, tels que celui des services financiers¹⁹⁵, de la lutte contre les abus de marché¹⁹⁶, de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme¹⁹⁷, mais aussi dans le milieu de la sécurité des transports¹⁹⁸.

Les appels répétés du Parlement européen¹⁹⁹ ont finalement poussé l'Union européenne vers l'adoption d'un régime général de protection des lanceurs d'alerte²⁰⁰. « La directive sur la protection des personnes qui signalent des violations du droit de l'Union »²⁰¹ a été adoptée par le Conseil de l'Union européenne le 7 octobre 2019. L'essentiel de ses dispositions doit être transposé par les États membres pour le 17 décembre 2021. Par l'adoption de cette directive, l'Union européenne instaure des standards communs minimums de protection²⁰² remédiant ainsi aux disparités entre les législations nationales²⁰³. L'Union européenne s'est ainsi dotée d'un instrument qui se place au premier rang des protections bénéficiant aux lanceurs d'alerte à l'échelle mondiale²⁰⁴.

Le champ d'application de la directive est particulièrement vaste²⁰⁵. Celle-ci vise les « auteurs de signalements » qui agissent, en principe, dans le cadre d'une relation de travail. C'est

¹⁹⁵ Directive (UE) 2013/36 du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, *J.O.U.E.*, L 335/1 à L 335/155, 27 juin 2013.

¹⁹⁶ Règlement (UE) 596/2014 du Parlement et du Conseil du 16 avril 2014 sur les abus de marché, *J.O.U.E.*, L 173/1 à L 173/61, 12 juin 2014.

¹⁹⁷ Directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, *J.O.U.E.*, L 141/73 à L 141/117, 5 juin 2015.

¹⁹⁸ Directive (UE) 2013/30/UE du Parlement européen et du Conseil du 12 juin 2013 relative à la sécurité des opérations pétrolières et gazières en mer, *J.O.U.E.*, L 178/66 à L 178/106, 28 juin 2013 ; Directive (UE) 2013/54 du Parlement européen et du Conseil du 12 juin 2013 relative à certaines responsabilités de l'État du pavillon en ce qui concerne le respect et la mise en application de la convention du travail maritime, 2006, *J.O.U.E.*, L 329/1 à L 329/4, 10 décembre 2013.

¹⁹⁹ Voy. notamment : Résolution du Parlement européen du 16 décembre 2015 contenant des recommandations à la Commission en vue de favoriser la transparence, la coordination et la convergence des politiques en matière d'impôt sur les sociétés au sein de l'Union (2015/2010(INL)), *J.O.U.E.*, C. 399/74 à C. 399/91, 24 novembre 2017, recommandation A7 ; Résolution du Parlement européen du 6 juillet 2016 sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (2016/2038(INI)), *J.O.U.E.*, C. 101/79 à C. 101/110, 16 mars 2018, pt. 46 ; Résolution du Parlement européen du 14 février 2017 sur le rôle des lanceurs d'alerte dans la protection des intérêts financiers de l'Union européenne (2016/2055(INI)), *J.O.U.E.*, C. 252/56 à C. 252/61, 18 juillet 2018, pt. 2.

²⁰⁰ A. LACHAPPELLE, « L'encadrement juridique du lancement d'alerte au sein de l'Union européenne : commentaire de la directive sur les lanceurs d'alerte », *R.D.T.I.*, 2020/1-2, p. 16.

²⁰¹ Directive (UE) 2019/1937 du Parlement européen et du Conseil du 23 octobre 2019 sur la protection des personnes qui signalent des violations du droit de l'Union, *J.O.U.E.*, L 305, 26 novembre 2019

²⁰² Article 1^{er} de la directive 2019/1937, *op. cit.*

²⁰³ V. MAGNIER, « Avant-propos », *Revue des affaires européennes*, 2019, vol. 2019, n° 4, p. 678.

²⁰⁴ D. POLLET- PANOUSIS, « La protection renforcée des lanceurs d'alerte dans le cadre de l'Union européenne », *Les Petites Affiches*, 2020, n° 40, pp. 9-15.

²⁰⁵ S. CHAMI, « Vers une protection harmonisée des lanceurs d'alerte », *J.D.E.*, 2020/1, n° 265, p. 15.

précisément la situation spécifique dans laquelle se trouve un travailleur²⁰⁶, position de vulnérabilité économique, qui justifie la nécessité de lui assurer une protection particulière²⁰⁷. La directive prévoit non seulement le cas des personnes qui signalent des informations obtenues dans le cadre d'une relation de travail qui a pris fin mais vise également celles qui n'ont pas encore débuté. La protection doit également bénéficier aux travailleurs indépendants, aux actionnaires et membres de l'organe d'administration, de direction ou de surveillance mais aussi aux sous-traitants et fournisseurs²⁰⁸. La directive s'étend aux bénévoles et stagiaires, rémunérés²⁰⁹ ou non, ainsi qu'aux proches, facilitateurs et entités juridiques en lien avec l'auteur du signalement²¹⁰. Sont en revanche exclus les particuliers, soit les signalements constatés dans le cadre purement privé, de même que les auteurs d'alertes agissant en contrepartie d'une récompense ou d'une indemnisation²¹¹.

La directive vise le signalement oral ou écrit d'informations confidentielles à propos de pratiques qui constituent une atteinte ou une menace à l'intérêt général. Le considérant n°3 précise que « les violations du droit de l'Union (...) peuvent porter gravement atteinte à l'intérêt public, en ce qu'elles engendrent des risques importants pour le bien-être de la société ». L'article 2 énonce les matières susceptibles de faire l'objet de violations du droit de l'Union et qui sont dénoncées par un signalement. Tant les actes que les omissions sont visés. La notion de « violation » doit recevoir une interprétation extensive, elle englobe les actes illicites qui touchent le champ matériel mais également ceux qui vont à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la directive. Le signalement peut porter sur des violations effectives ou potentielles.

La législation européenne ne prévoit pas spécifiquement de protection des lanceurs d'alerte dans le domaine fiscal. La portée de la directive ne s'étend pas au signalement de toute infraction fiscale. La directive couvre la fraude fiscale, l'abus fiscal, et les violations relatives au marché intérieur, y compris les violations des règles européennes en matière de concurrence et d'aides d'État (régimes fiscaux préférentiels, *rulings* fiscaux anticoncurrentiels et aides d'États à caractère fiscal prohibées)²¹². Les infractions fiscales dans le domaine des « services, produits et marchés financiers et prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme »²¹³ sont également visées. Cela a pour effet de garantir une concurrence plus saine et une plus grande confiance des investisseurs dans le marché²¹⁴.

²⁰⁶ Article 4, §1^{er}, a), de la directive 2019/1937, *op.cit.* : au sens de l'article 45 §1^{er}, TFUE.

²⁰⁷ Considérant n° 36 de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²⁰⁸ Article 4, §1^{er} de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²⁰⁹ *Ibidem.*, article 4, §1^{er}, c).

²¹⁰ *Ibidem.*, article 4, §4.

²¹¹ Considérant n° 30 de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²¹² Considérant n°18 de la directive 2019/1937, *op.cit.*; A. LACHAPELLE, « La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale », *op. cit.*, p.828.

²¹³ Considérant n°20 de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²¹⁴ European Commission, Platform for tax good governance, the Commission's Initiative on Protecting Whistleblowers, DOC : Platform/28/2017/En, pp. 2 et 3, disponible sur https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/platform_wistlebolowers.docx.pdf.

Les États membres sont libres d'étendre le champ d'application des dispositions nationales à d'autres actes et domaines que ceux visés par la directive²¹⁵. Les députés écologistes ont d'ailleurs proposé d'étendre le régime de protection à toutes les infractions à la loi (qu'il s'agisse de la loi belge ou de la loi européenne), ainsi qu'aux actes qui constituent une atteinte ou une menace à l'intérêt général²¹⁶.

L'encadrement de l'alerte au sein l'Union européenne comprend deux axes principaux.

D'une part la directive instaure des canaux de communication spécifiques. Les États membres sont tenus d'établir une obligation, à charge des entités privées répondant aux conditions énoncées par la directive, de mettre en place des procédures internes de signalement et de suivi de ces signalements²¹⁷. Le signalement externe est quant à lui assuré grâce à la désignation par les États membres des autorités compétentes pour recevoir les signalements, fournir un retour d'information et assurer un suivi de ceux-ci tout mettant à la disposition de ces autorités les ressources nécessaires à l'exécution de leurs missions²¹⁸. La directive ne prévoit pas de hiérarchie entre ces différents canaux²¹⁹. Le signalement peut également être opéré par la voie publique²²⁰. Néanmoins, ce mode de signalement doit demeurer subsidiaire. La particularité, du signalement public est qu'il implique un intermédiaire, une personne qui diffusera publiquement les faits dénoncés²²¹. Les journalistes jouent un rôle capital dans le paysage de l'alerte²²². En Belgique, une plateforme de dénonciation a d'ailleurs été mise en place afin de permettre l'envoi anonyme d'informations confidentielles vers le média francophone de son choix²²³. Notons que la directive ne procède pas à une harmonisation de la divulgation d'informations par le canal médiatique²²⁴, cette dernière n'étant pas applicable aux « cas dans lesquels une personne divulgue directement des informations à la presse selon les dispositions nationales spécifiques établissant un système de protection relatif à la liberté d'expression et d'information »²²⁵. Rappelons que le régime des lanceurs d'alerte établi par la loi du 2 août 2002, ne s'étendait qu'aux signalements opérés auprès de la *FSMA* ; suite à la transposition de la directive, lorsque ceux-ci auront des motifs raisonnables de croire qu'il existe un danger pour l'intérêt public, ils pourront user du canal de la divulgation publique²²⁶.

D'autre part, la directive établit des standards minimums de protection des lanceurs d'alerte. L'assurance de cette protection est soumise au respect de deux conditions. Le lanceur d'alerte

²¹⁵ Article 2, §2 de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²¹⁶ Proposition de résolution relative à la protection des libertés fondamentales des lanceurs d'alerte et des journalistes, *Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, n°55-1069/001.

²¹⁷ Article 8 de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²¹⁸ *Ibidem.*, article 11.

²¹⁹ S. CHAMI, « Vers une protection harmonisée des lanceurs d'alerte », *op. cit.*, p. 17.

²²⁰ Article 15 de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²²¹ A. LACHAPELLE, « La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale », *op. cit.*, p. 943.

²²² Considérant n°46 de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²²³ www.sourcesure.eu

²²⁴ A. LACHAPELLE, « L'encadrement juridique du lancement d'alerte au sein de l'Union européenne : commentaire de la directive sur les lanceurs d'alerte », *op. cit.*, p. 38.

²²⁵ Article 15,§2, de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²²⁶ *Ibidem.*, articles 13 et 5, 6.

doit impérativement être de bonne foi au moment du signalement, soit avoir des motifs raisonnables de croire que les informations divulguées étaient véridiques et que celles-ci entraient dans le champ d'application de la directive²²⁷. Celui-ci doit également avoir respecté les règles des procédures de signalement²²⁸.

Le niveau élevé de protection mis en place s'articule en quatre grandes mesures.

Tout d'abord, la confidentialité du lanceur d'alerte est assurée²²⁹, son identité est protégée à tous les stades de la procédure.

Ensuite, l'article 19 établit le principe d'interdiction des représailles, soit « tout acte ou omission intervenant dans le contexte professionnel et causant un préjudice aux auteurs de signalements »²³⁰. Cette interdiction est large et englobe les menaces et tentatives de représailles. La directive énumère, sans être exhaustive, une liste de mesures entrant dans la définition des « représailles ». Des dispositifs de soutien à l'informateur sont également prévus²³¹.

Un autre versant essentiel de la protection assurée au lanceur d'alerte réside dans l'exonération limitée de responsabilité qui lui est accordée en vertu de l'article 21, §2, de la directive. La responsabilité de ce dernier pourrait être engagée en raison de la divulgation ou du signalement lui-même, mais également sur base de la manière dont l'auteur de l'alerte a obtenu les informations révélées. Dans la première hypothèse, l'exonération est complète et vise la responsabilité civile, pénale, administrative et disciplinaire²³². Il est cependant évident, que l'immunité ne s'étend pas aux actes et omissions qui ne sont pas nécessaires au signalement ou à la divulgation²³³. Dans la seconde hypothèse, le lanceur d'alerte ne bénéficiera d'une exonération de responsabilité que si les faits dénoncés reposent sur des informations obtenues de façon licite, l'obtention, l'accès à ces informations ne pouvant constituer une « infraction pénale autonome »²³⁴. L'auteur du signalement, en raison du caractère confidentiel des données révélées, est susceptible de contrevenir à son devoir de discrétion ou de loyauté envers son employeur, voire à son obligation de secret professionnel²³⁵. Néanmoins, il est exonéré de toute responsabilité. Notons que le secret professionnel des avocats, comme c'est déjà le cas en droit belge pour les signalements opérés auprès de la *FSMA*, ainsi que le secret médical, sont exclus

²²⁷ Article 6 de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²²⁸ *Ibidem.*, articles 7 à 14.

²²⁹ *Ibidem.*, article 16.

²³⁰ Considérant n°44 de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²³¹ Article 20 de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²³² *Ibidem.*, article 23, § 7 ; Considérant n° 91 de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²³³ Article 21, §4 de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²³⁴ *Ibidem.*, article 21, §3.

²³⁵ A. LACHAPPELLE, « L'encadrement juridique du lancement d'alerte au sein de l'Union européenne : commentaire de la directive sur les lanceurs d'alerte », *op. cit.*, p. 27.

du champ d'application de la directive²³⁶. Le dénonciateur est également à l'abri des éventuelles actions qui pourraient être dirigées contre lui pour contrariété au « secret d'affaires »²³⁷.

Enfin, afin d'assurer un contrôle juridictionnel solide du mécanisme, aspect essentiel de l'efficacité de la protection du lanceur d'alerte, la directive donne accès à celui-ci à des voies de recours appropriées²³⁸.

La transposition de la directive en droit belge, de même que l'interprétation qui en sera faite par la jurisprudence et la doctrine, feront l'objet d'une grande attention.

La Belgique s'est déjà dotée d'un point de contact compétent pour recevoir les dénonciations de lanceur d'alertes conformément à la directive et pour les orienter ensuite vers les autorités compétentes en vue d'une protection²³⁹. Il s'agit de l'« Institut fédéral pour la protection et la promotion des droits humains » créé par la loi du 12 mai 2019 portant création d'un Institut fédéral pour la protection et la promotion des droits humains²⁴⁰.

Section 3 : Le statut de lanceur d'alerte : assurance d'une protection ?

Le droit belge du lancement d'alerte assure déjà une certaine protection des auteurs de signalements. Celle-ci est, néanmoins, circonscrite au champ d'application de réglementations spécifiques. L'article 69*bis*, §2, de la loi du 2 août 2002 prévoit, par exemple, que le lanceur d'alerte de bonne foi « ne peut faire l'objet d'aucune action civile, pénale ou disciplinaire, ni se voir imposer aucune sanction professionnelle, qui serait intentée ou prononcée en raison du fait qu'elle a procédé audit signalement. Cette personne n'est pas considérée comme violant une quelconque restriction à la divulgation ou communication d'informations imposée par un contrat ou par une disposition législative, réglementaire ou administrative, et sa responsabilité ne sera aucunement engagée en rapport avec la notification de ces informations».

La notion d'« autorités compétentes » pour recevoir des signalements « externes », en vertu de l'article 11 de la directive sur les lanceurs d'alerte, est particulièrement large. Il pourrait s'agir d'autorités judiciaires, d'organismes de réglementation ou de surveillance, compétents dans les domaines spécifiques concernés, d'autorités dotées de compétences plus générales, à un niveau central au sein d'un État membre, de services répressifs, d'organismes de lutte contre la corruption ou de médiateurs²⁴¹. Dans les cas où les faits dénoncés constituent une infraction

²³⁶ Article 3, §3, de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²³⁷ A moins que la divulgation soit « autorisée par la directive sur le secret d'affaires » et dès lors licite ; A. LACHAPELLE, « L'encadrement juridique du lancement d'alerte au sein de l'Union européenne : commentaire de la directive sur les lanceurs d'alerte », *op. cit.*, p. 28.

²³⁸ Article 21 §§5, 6, 7 et 8 de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²³⁹ Proposition de loi portant création d'un Institut fédéral pour la protection et la promotion des droits de l'homme, *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n°54-3670/001, p. 19.

²⁴⁰ Loi du 12 mai 2019 portant création d'un Institut fédéral pour la protection et la promotion des droits humains, *M.B.*, 21 juin 2019.

²⁴¹ Considérant n° 64 de la directive 2019/1937, *op.cit.*

pénale, le lanceur d'alerte, agissant conformément aux articles 29 et 30 C.i. cr., pourrait s'adresser au parquet²⁴².

L'application du régime des lanceurs d'alerte aux dénonciations, fondées sur les dispositions du Code d'instruction criminelle, permet de résoudre la plupart des problèmes altérant l'efficacité du mécanisme. Le dénonciateur pourra bénéficier de mesures de protection et de soutien. L'identité de ce dernier pourra être préservée²⁴³. Celui-ci sera mis à l'abri des éventuelles représailles²⁴⁴. Il bénéficiera également de voies de recours appropriées²⁴⁵.

Le signalement opéré par un lanceur d'alerte est susceptible de rencontrer les conditions de la violation du secret professionnel. L'auteur de celui-ci divulgue, par définition, des informations confidentielles et agit, dans la majeure partie des cas, dans le cadre d'une relation de travail. Sa responsabilité pénale ne pourra être engagée sur base de l'article 458 du Code pénal²⁴⁶.

En outre, l'exonération de responsabilité bénéficiant aux lanceurs d'alerte place ceux-ci à l'abri d'éventuelles poursuites pénales pour dénonciation calomnieuse²⁴⁷. Néanmoins, la directive attend des États membres qu'ils prévoient « des sanctions effectives, proportionnées et dissuasives, applicables aux auteurs de signalements, lorsqu'il est établi qu'ils ont sciemment signalé ou divulgué publiquement de fausses informations »²⁴⁸.

Le dénonciateur devra démontrer qu'il a raisonnablement pu croire qu'il se trouvait dans les conditions d'application du régime de protection et qu'il respecte les conditions pour bénéficier de l'exonération de responsabilité²⁴⁹.

Concernant le secret d'affaires, la directive sur les lanceurs d'alerte et la directive « secret d'affaires » doivent être appliquées en complément l'une de l'autre²⁵⁰. Le signalement ou la divulgation publique d'informations, sur des violations relevant du champ d'application de la directive sur les lanceurs d'alerte, qui comporte des secrets d'affaires, est considéré comme « licite » dans les conditions énoncées à l'article 3, paragraphe 2, de la directive « secrets d'affaires »²⁵¹. L'auteur du signalement doit toutefois remplir les conditions de la directive sur les lanceurs d'alerte. L'obtention, l'utilisation et la divulgation « illicites » d'informations, qui comportent des secrets d'affaires, et qui ne relèvent pas du champ d'application de la directive sur les lanceurs d'alerte, continuent en revanche de tomber sous le coup de la directive « secrets d'affaires ». Le cas échéant, de l'article 5, b), établit une exception au secret, afin de ne pas

²⁴² A. LACHAPELLE, « La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale », *op. cit.*, p. 979.

²⁴³ Article 16 de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²⁴⁴ *Ibidem.*, article 19.

²⁴⁵ *Ibidem.*, article 21 §§5, 6, 7 et 8.

²⁴⁶ *Ibidem.*, article 21, §2.

²⁴⁷ Article 445 du Code pénal.

²⁴⁸ *Ibidem.*, article 23, §2.

²⁴⁹ A. LACHAPELLE, « La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale », *op. cit.*, p. 979.

²⁵⁰ Considérant n°98 de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²⁵¹ Article 21, §7, alinéa 2, de la directive 2019/1937, *op. cit.*

entraver les activités des lanceurs d'alerte²⁵². Aucune sanction ne devrait pouvoir s'appliquer lorsque l'atteinte a été portée au secret « pour révéler une faute, un acte répréhensible ou une activité illégale, à condition que le défendeur ait agi dans le but de protéger l'intérêt public général ». Conformément au considérant n°20 de la directive, il n'est pas indispensable que le contrevenant révèle effectivement une faute, un acte répréhensible ou une activité illégale, ni qu'il contribue effectivement à la réalisation de l'intérêt général. Il suffit qu'il ait eu « toutes les raisons de croire, de bonne foi, que son comportement satisfaisait aux critères appropriés énoncés dans la (...) directive ». Notons que les procédures et réparations visées par l'article 5, b), concernent uniquement les actions en responsabilité civile.

L'articulation de ces deux instruments et leur complémentarité illustre parfaitement les conflits de valeurs qui peuvent émerger et l'équilibre recherché par le législateur. Ce dernier a identifié les déséquilibres manifestes (actes illicites) et a prévu des « exclusions »²⁵³ et des « dérogations »²⁵⁴ au secret d'affaires, fondées sur des libertés fondamentales.

Comme nous avons eu l'occasion de le souligner, la violation du devoir de discrétion du banquier n'est pas sanctionnée pénalement. Néanmoins, le lanceur d'alerte est protégé contre les éventuelles actions civiles qui pourraient être intentées contre lui pour contrariété au devoir de discrétion.

²⁵² Considérant n°20 de la directive 2019/1937, *op.cit.*

²⁵³ Article 1^{er} de la directive 2016/943, *op. cit.*

²⁵⁴ *Ibidem.*, article 5.

CONCLUSION

Les constructions juridiques au service de la confidentialité sont multiples. La désignation de l'obligation de garder le silence varie selon la nature des informations couvertes par cette protection. Le secret professionnel et le secret bancaire garantissent l'inviolabilité des secrets confiés dans le cadre de l'exercice d'une profession. Le secret d'affaires assure quant à lui la protection d'informations liées à un travail d'innovation.

L'ancrage de la confidentialité dans le domaine professionnel repose sur deux motivations principales. D'une part, elle permet l'instauration et le maintien d'une relation de confiance entre le professionnel et le particulier. La confiance conditionne la confidence, elle est dès lors inhérente à l'exercice de certaines fonctions. D'autre part, elle garantit la protection des droits et libertés fondamentales de l'individu, telles que le respect de la vie privée, de l'intimité, de la propriété.

Le secret professionnel, figure principale de la culture professionnelle de la confidentialité, a pénétré de nombreux domaines. Les spécificités de chaque profession caractérisent ses différentes déclinaisons. Parmi celles-ci figure le secret fiscal²⁵⁵. En matière bancaire, le secret professionnel a muté pour devenir un simple devoir de discrétion. Si les racines du secret professionnel sont profondes, les exceptions à la règle se multiplient et remettent en cause son caractère absolu et d'ordre public. Parfois, celui-ci doit s'incliner lorsqu'une nécessité s'impose ou qu'une valeur jugée supérieure entre en conflit avec lui²⁵⁶.

Dans une société où la transparence gagne du terrain, la confidentialité se fragilise. L'idée même de secret, de dissimulation, répugne au nom de la lutte contre la fraude et les comportements illicites. Parmi les outils au service de la transparence figurent les articles 29 et 30 C.i.cr., qui instaurent le principe général de dénonciation. Le choc entre devoirs de confidentialité et dénonciation des infractions est inévitable et brutal. La conciliation de ces principes est délicate et implique la manipulation d'intérêts tant privés que collectifs, de droits et libertés fondamentaux, et mobilise des enjeux touchant directement à l'idéal démocratique.

Les articles 29 et 30 C.i.cr. ne peuvent être qualifiés d'« obligations légales » de dénonciation²⁵⁷. Leur non-respect n'est pas expressément sanctionné. Hormis certains cas spécifiques, souvent propres au domaine médical²⁵⁸, ces dispositions ne constituent pas plus une « autorisation » de dénoncer, légitimant la levée du secret. S'il semble ressortir de la jurisprudence²⁵⁹ que le secret professionnel peut être invoqué pour justifier le défaut de dénonciation, la question de l'éventuelle mise en cause de la responsabilité du dénonciateur

²⁵⁵ Article 337 du Code des impôts sur les revenus.

²⁵⁶ C.C., 3 mai 2000, n° 46/2000.

²⁵⁷ A. MASSET et E. JACQUES, « Secret professionnel », *op. cit.*, pp. 13 à 15.

²⁵⁸ Cass., 9 février 1988, *Pas.*, 1988, I, p. 663; Liège, 25 janvier 1996, *J.L.M.B.*, 1996, p. 666; Mons (ch. mises acc.), 22 novembre 1996, *Rev. dr. pén.*, 1997, p. 575.

²⁵⁹ Cass., 29 mai 1986, *Pas.*, 1986, I, p. 1194; Cass., 3 juin 1976, *J.T.*, 1976, p. 644; Bruxelles, 13 décembre 2007, *R.D.C.*, 2009/1, pp. 64-72.

pour violation de son obligation au secret n'est pas définitivement réglée. Le Code d'instruction criminelle se limite à énoncer le principe de dénonciation sans encadrer la pratique. Celui qui fait face au dilemme entre l'obligation de se taire et l'obligation de parler n'est pas guidé dans son choix. La balance n'est pas définitivement établie par la loi. Le flou qui entoure cette question, combiné à l'absence de protection de l'auteur de la dénonciation, est un frein à la mise en œuvre de la procédure.

La matière fiscale fait figure d'exception. Le Code des impôts sur les revenus autorise, sans pour autant contraindre, le fonctionnaire à communiquer des informations au parquet sans contrevenir à son obligation de se taire²⁶⁰.

La nécessité de réguler l'action des dénonciateurs était criante. L'émergence de la figure du « lanceur d'alerte » marque le début d'une nouvelle ère du droit de la dénonciation ; elle remet en cause la culture du secret et rebat véritablement les cartes. Le lanceur d'alerte peut être vu comme un dénonciateur qui mérite une protection particulière parce qu'il prend un risque pour l'intérêt général²⁶¹. Un embryon de statut pour le « *whistleblower* » a été instauré en droit belge, dans certains secteurs particuliers. L'Union européenne s'est récemment dotée d'un instrument uniformisé en matière d'alerte²⁶². La pratique est balisée : des canaux de signalement et des mesures protectrices du lanceur d'alerte sont instaurés. La responsabilité de l'auteur du signalement ne peut être engagée ; celui-ci est autorisé, encouragé à dénoncer. Le dénonciateur, agissant sur base des articles 29 et 30 C.i. cr., pourra s'emparer de cette protection, sa confiance en sera renforcée et l'efficacité du mécanisme intensifiée. On assiste à la naissance d'un « droit à la dénonciation ».

Si le principe de confidentialité est fortement ancré, il n'est pas pour autant figé et doit évoluer, s'adapter aux changements de notre société. La consécration de la figure du lanceur d'alerte le démontre. La dénonciation des infractions n'est plus cadenassée par l'obligation au secret. Le dépositaire d'un secret est le seul maître dans l'appréciation de l'opportunité de procéder à un signalement. Il doit lui-même faire l'équilibre entre les différents devoirs qui lui incombent²⁶³ ; le régime du lanceur d'alerte lui offre une plus grande liberté dans ce choix.

Ce travail s'inscrit dans une réflexion globale d'équilibre entre deux logiques antagonistes. D'une part, la nécessité d'assurer la sécurité de tous par la détection des comportements répréhensibles. D'autre part, la préservation des libertés individuelles et la protection de l'intérêt de certaines professions, et par là de la société, par le biais des instruments de la confidentialité. La transparence ne peut être vouée à devenir absolue, au risque de basculer dans une société de la défiance, du doute, du soupçon. Le secret ne peut quant à lui être destiné à disparaître. La balance est plus que jamais nécessaire et la complémentarité des instruments européens en matière d'alerte et de secret d'affaires l'illustrent parfaitement.

²⁶⁰ Article 337, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus.

²⁶¹ A. LACHAPPELLE, *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, op. cit., p. 1184.

²⁶² Directive (UE) 2019/1937, op. cit.

²⁶³ A. LACHAPPELLE, *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, op. cit., p.732.

BIBLIOGRAPHIE

1. LÉGISLATION

1.1. Législation belge

Code civil, articles 56, 221 à 223, 1382, 2268.

Code des impôts sur les revenus 1992, articles 305, 315 et suiv., 334, 337, 433 et suiv., 449.

Code d'instruction criminelle, articles 29, 30, 80, 157.

Code de droit économique articles I.17/1, 332/2, 332/3, 332/4, XI.332/3, XI.332/4, XI.332/5, XI/336/3, XI/336/4, XI/336/5.

Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, article 236*bis*.

Code des droits de succession, article 146*bis*.

Code des taxes et droits divers, article 212.

Code judiciaire, articles 877 à 882, 929, 1253*quinquies*.

Code pénal, articles 70, 361, 371/1 à 377, 377*quater*, 379, 380, 383*bis*, 392 à 394, 396 à 405*ter*, 409, 422*bis*, 423, 425, 426, 433*quinquies*, 442 à 452, 458.

Code T.V.A., article 93*bis*.

Loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, *M.B.*, 9 février 1993.

Loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque nationale de Belgique, *M.B.*, 28 mars 1998.

Loi du 7 juillet 2002 contenant les règles relatives à la protection des témoins menacés et d'autres dispositions, *M.B.*, 10 août 2002.

Loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, *M.B.*, 4 septembre 2002.

Loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 6 mai 2011.

Loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel, *M.B.*, 4 octobre 2013.

Loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit et des sociétés de bourse, *M.B.*, 7 mai 2014.

Loi du 13 mars 2016 relative au statut et au contrôle des entreprises d'assurance ou de réassurance, *M.B.*, 23 mars 2016.

Loi du 31 juillet 2017 modifiant la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, en vue de mettre en œuvre le règlement (UE) n° 596/2014 sur les abus de marché et de transposer la directive 2014/54/UE relative aux sanctions pénales applicables aux abus de marché, ainsi que la directive d'exécution (UE) 2015/2392 concernant le signalement des violations, et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 11 août 2017.

Loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, *M.B.*, 10 octobre 2017, p. 90839.

Loi du 31 juillet 2017 modifiant la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, en vue de mettre en œuvre le règlement (UE) n° 596/2014 sur les abus de marché et de transposer la directive 2014/54/UE relative aux sanctions pénales applicables aux abus de marché ainsi que la directive d'exécution (UE) 2015/2392 concernant le signalement des violations, et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 11 août 2017.

Loi du 30 juillet 2018 relative à la protection des secrets d'affaires, *M.B.*, 14 août 2018.

Loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social, *M.B.* 24 mai 2019.

Loi du 12 mai 2019 portant création d'un Institut fédéral pour la protection et la promotion des droits humains, *M.B.*, 21 juin 2019.

Arrêté royal n° 64 du 30 novembre 1939 contenant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, *M.B.*, 1^{er} décembre 1939.

1.2. Législation européenne

Directive (CE) 2003/48 du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *J.O.C.E.*, L.157/38 à L.157/48, 26 juin 2003.

Directive 2009/138/CE du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2009 sur l'accès aux activités de l'assurance et de la réassurance et leur exercice, *J.O.U.E.*, L. 335/1 à L. 335/155, 17 décembre 2009.

Directive (UE) 2013/30/UE du Parlement européen et du Conseil du 12 juin 2013 relative à la sécurité des opérations pétrolières et gazières en mer, *J.O.U.E.*, L.178/66 à L. 178/106, 28 juin 2013.

Directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifiant

la directive 2002/87/CE et abrogeant les directives 2006/48/CE et 2006/49/CE, *J.O.U.E.*, L. 176/38 à L.176/436, 27 juin 2013.

Directive (UE) 2013/54 du Parlement européen et du Conseil du 12 juin 2013 relative à certaines responsabilités de l'État du pavillon en ce qui concerne le respect et la mise en application de la convention du travail maritime, 2006, *J.O.U.E.*, L. 329/1 à L. 329/4, 10 décembre 2013.

Directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, *J.O.U.E.*, L. 141/73 à L. 141/117, 5 juin 2015.

Directive (UE) 2016/943 du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2016 sur la protection des savoir-faire et des informations commerciales non divulgués (secrets d'affaires) contre l'obtention, l'utilisation et la divulgation illicites, *J.O.U.E.*, L. 157/1 à L. 157/18, 15 juin 2016.

Directive (UE) 2019/1937 du Parlement européen et du Conseil du 23 octobre 2019 sur la protection des personnes qui signalent des violations du droit de l'Union, *J.O.U.E.*, L. 305/17 à L. 305/56, 26 novembre 2019.

Règlement (UE) 596/2014 du Parlement et du Conseil du 16 avril 2014 sur les abus de marché, *J.O.U.E.*, L. 173/1 à L. 173/61, 12 juin 2014.

Résolution du Parlement européen du 16 décembre 2015 contenant des recommandations à la Commission en vue de favoriser la transparence, la coordination et la convergence des politiques en matière d'impôt sur les sociétés au sein de l'Union (2015/2010(INL)), *J.O.U.E.*, C. 399/74 à C. 399/91, 24 novembre 2017.

Résolution du Parlement européen du 6 juillet 2016 sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (2016/2038(INI)), *J.O.U.E.*, C. 101/79 à C. 101/110, 16 mars 2018.

Résolution du Parlement européen du 14 février 2017 sur le rôle des lanceurs d'alerte dans la protection des intérêts financiers de l'Union européenne (2016/2055(INI)), *J.O.U.E.*, C. 252/56 à C. 252/61, 18 juillet 2018.

Recommandation du Conseil de l'Europe, CM/Rec(2014)7, adoptée par le Comité des Ministres le 30 avril 2014.

Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, articles 6 et 8.

Protocole n°7 additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, article 4.1.

2. JURISPRUDENCE

2.1. Jurisprudence belge

C.C., 3 mai 2000, n° 46/2000.

C. C., 5 décembre 2013, n° 163/2013.

C. C., 3 avril 2014, n°61/2014.

Cass., 22 mars 1926, *Pas.*, 1926, I, p. 310.

Cass., 23 juin 1958, *Pas.*, 1958, I, p. 1180.

Cass., 3 juin 1976, *J.T.*, 1976, p. 644.

Cass. 25 octobre 1978, *Pas.*, 1979, I., p. 237.

Cass, 29 mai 1986, *Pas.*, 1986, I, p. 1194.

Cass., 13 mai 1987, *Pas.*, 1987, I, p. 1061.

Cass., 9 février 1988, *Pas.*, 1988, I, p. 665.

Cass., 29 mars 1994, *F.J.F.*, 1994, p. 444.

Cass., 19 juin 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 663.

Cass., 11 février 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 212.

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

Cass., 22 juin 2004, *Pas.*, 2004, VII-VIII, p. 1109.

Cass., 27 novembre 2007, *Pas.*, 2007, XI, p. 2128.

Cass., 23 décembre 2009, *Pas.*, 2009, XII, p. 920.

Cass., 13 février 2013, *Pas.*, 2013, II, p. 418.

Bruxelles, 3 février 1958, *Pas.*, 1958, II, p. 98.

Bruxelles, 26 octobre 1960, *J.T.*, 1961, p. 316.

Bruxelles, 12 mars 1992, *Rev. dr. pén.*, 1993, p. 457.

Bruxelles, 15 septembre 1993, *R.W.*, 1994-1995, p. 850.

Bruxelles, 13 décembre 2007, *R.D.C.*, 2009/1, pp. 64-72.

Liège (ch. mises acc.), 6 mars 1985, *J.L.*, 1985, p. 661.

Liège, 25 janvier 1996, *J.L.M.B.*, 1996, p. 666.

Liège, 27 juin 2012, *J.L.M.B.*, 2012.

Liège, 25 juin 2015, *R.G.C.F.*, 2017, I, p.39.

Mons, 4 décembre 1986, *J.L.M.B.*, 1987, p. 901.

Mons (ch. mises acc.), 22 novembre 1996, *Rev. dr. pén.*, 1997, p. 575.

Mons, 7 juin 2002, *F.J.F.*, 2002, pp. 677 et suiv.

Corr. Neufchâteau, 15 mai 1986, *J.L.*, 1986, p. 446

Corr. Hasselt, 22 octobre 2004, *R.W.*, 2005-2006, p. 34.

2.2. Jurisprudence européenne

Cour E.D.H., *Guja c. Moldavie*, 12 février 2008, req. n° 14277/04.

Cour E.D.H., *Zolotoukhine c. Russie*, 10 février 2009, req. n°14939/03.

Cour E.D.H., *Rutsalainen c. Finlande*, 16 juin 2009, req. n°13079/03.

Cour E.D.H., *Heinisch c. Allemagne*, 21 juillet 2011, req. n° 28274/08.

Cour E.D.H., *Tomasevic c. Croatie*, 18 octobre 2011, req. n° 53785/09.

Cour E.D.H., *A. et B. c. Norvège*, 15 novembre 2016, req. n°24130/11 et 29758/11.

C.J.U.E., Menci, 20 mars 2018, C- 524/15.

3. DOCTRINE

AFSCHRIFT, T., *La levée du secret bancaire fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 38.

ANDERSEN, R., « Secrets et transparence en matière fiscale », *J.D.F.*, 2014, p. 269

ANDRÉ-DUMONT, A-P., « La discrétion bancaire en droit civil », *L'entreprise et le secret*, Bruxelles, Larcier, 2014, p.202.

BAILLEUX, A., « Le secret bancaire belge en matière fiscale : un anachronisme ? », *Forum financier, droit bancaire et financier*, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 278.

BÈGUE, G., « Section II. Le cas de l'absence d'information ou de la présence d'information négative », *Confidentialité et prévention de la criminalité financière*, Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 669.

BOCQUET, Y., « Le secret bancaire dans le cadre de l'établissement de l'impôt sur le revenu : situation en droit interne après les lois du 14 avril et du 7 novembre 2011 », *J.D.F.*, 2011, p. 332.

BOSLY, H. D., VANDERMEERSCH, D., et BEERNAERT, M-A., *Droit de la procédure pénale*, 6^e éd., Bruges, la Charte, 2010, p. 361.

BRAHY, S., « Dénonciation officielle et dénonciation civique », Mercuriale prononcée 1^{er} septembre 1978 à l'audience solennelle de la cour d'appel de Liège, *Rev. dr. pén.*, 1978-1979, pp. 947-965.

BRUYNEEL, A., note sous Cass., 28 octobre 1978, *J.T.*, 1979, pp. 376-377.

BUYLE, J-P., « Le secret des affaires : du droit à l'intimité au secret professionnel », *Liber amicorum Guy Horsmans*, Bruxelles, Bruylant, 2004, p. 122.

BUYLE, J-P., et GOFFAUX, D., « Les devoirs du banquier à l'égard de l'entreprise », *La banque dans la vie de l'entreprise*, Bruxelles, Jeune barreau de Bruxelles, 2005, p. 46.

BUYSSE, C., « Dénonciation d'infractions fiscales : quand faut-il une autorisation ? », *Fiscologue*, 22 février 2008, n° 1104, p. 10.

CAMPOLINI, P., « Chapitre 2 - Obtention, utilisation et divulgation illicites de secrets d'affaires après la transposition de la directive (UE) 2016/943 », *Secrets d'affaires*, 1^e éd., Bruxelles, Larcier, 2020, p. 54.

CHAMI, « Vers une protection harmonisée des lanceurs d'alerte », *J.D.E.*, 2020/1, n° 265, pp. 15-17.

CHAUVEAU, A., et HELIE, F., *Théorie du Code pénal*, t. II, 2^e éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 209.

CLAES, A., *BTW-carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Bruxelles, Larcier, 2005, p. 121.

COBBAUT, E., « L'encadrement de l'alerte et la protection du lanceur d'alerte (*whistleblower*) : l'affaire Luxleaks à l'aune d'un cadre européen en construction », *Revue du Droit des Technologies de l'Information*, 2019, vol. 2019, n° 2, p.57.

COLETTE-BASECQZ, N., et DELHAISE, E., « Chapitre VI - L'article 458ter du Code pénal : la concertation de cas et le secret professionnel », *Actualités en droit pénal 2019*, sous la direction de H. Bosly et C. De Valkeneer, 1^e éd., Bruxelles, Larcier, 2019, p. 168.

- COLLIN, J-P., FRANCE, E-R., ROGGEN, F., et SPREUTELS, J., « Section 2. - La procédure en matière pénale fiscale », *Droit pénal des affaires*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2021, p. 1224.
- DEMANET, G., « Secret professionnel et collaboration entre juristes et thérapeutes dans les secteurs de la toxicomanie et des enfants victimes de mauvais traitements », *Rev. dr. pén. crim.*, 1990, p. 334.
- DE NAUW, A., *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Anvers, Intersentia, 2007, pp. 77-82.
- DENAUW, A., « La consécration jurisprudentielle de l'état de nécessité », *R.C.J.B.*, 1989, p. 593.
- DE PAUW, P., et MECHELYNCK, A., « Les lanceurs d'alerte dans le secteur financier », *D.B.F.-B.F.R.*, 2018/1, pp. 53-64.
- DROIT, R-P., *Dangereuse transparence*, 26 octobre 2011, <https://www.lesechos.fr>.
- FRANCHIMONT, M., JACOBS, A., et MASSET, A., *Manuel de procédure pénale*, coll. scientifique Fac. Droit de Liège, 1^{ère} éd., Liège, 1989, p. 180.
- FRANCHIMONT, M., JACOBS, A., et MASSET, A., « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », *Manuel de procédure pénale*, 4^e éd., Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 285-286.
- GODIN, L., et VAN OVERTVELDT, J., « II. - Spécificités de la poursuite des infractions fiscales », *La fraude à la TVA en matière pénale*, sous la direction de L. Kennes, et al., 1^e éd., Bruxelles, Larcier, 2013, p. 105.
- HAYEZ, J.-Y., et VANDERMEERSCH, D., « La parole de l'enfant face à celle de l'adulte : l'audition et la confrontation des mineurs d'âge victime d'abus sexuels », *Rev. dr. pén. crim.*, 1994, p. 57.
- INGENBLEEK, J., *La justice dans l'impôt*, Paris, Berger-Levrault, 1918, p. 249.
- JACOBS, A., MASSET, A., LAMBOTTE, P., « Abstentions coupables », *Droit pénal et procédure pénale*, Malines, Kluwer, 2020, p. 29.
- KRENC, F., « *Non bis in idem* : la grande chambre de la Cour européenne des droits de l'homme entend mettre fin à la cacophonie! », *Dr. pén. entr.*, 2009, p. 335.
- KRISTOFFERSSON, E., et al. (eds.), *Tax secrecy and tax transparency*, Peter Lang, 2013, pp. 135 à 168.
- KUTY, F., *Principes généraux du droit pénal belge – II. L'infraction pénale*, Bruxelles, Larcier, 2010, n° 1134-1144.
- LACHAPELLE, A., *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 288-1184.

LACHAPELLE, A., « La protection des lanceurs d'alerte (*Whistleblowers*) à l'heure d'Internet », *Pratique de droit européen*, Bruxelles, Larcier, 2019, p. 246.

LACHAPELLE, A., « L'encadrement juridique du lancement d'alerte au sein de l'Union européenne : commentaire de la directive sur les lanceurs d'alerte », *R.D.T.I.*, 2020/1-2, pp. 16-38.

LACHAPELLE, A., « Titre 7 - La dénonciation de faits d'intérêt fiscal : entre Big Brother et Robin Hood », *Law, Norms and Freedoms in Cyberspace / Droit, normes et libertés dans le cybermonde*, sous la direction de C. Terwangne, et *al.*, 1^e éd., Bruxelles, Larcier, 2018, p. 181.

LAMBERT, P., *Le secret professionnel*, Bruxelles, Nemesis, 1985, p. 49.

LAMBERT, P., *Le secret professionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2005, pp. 41-289.

LAMBERT, P., obs. sous Cass., 29 mai 1986, *J.T.*, 1986, p. 333.

LECLERCQ, J., « Secret professionnel », *Les Nouvelles – Droit pénal*, tome IV, Bruxelles, Larcier, 1989, n° 7635.

LIPPOLDT, D. et SCHULTZ, M.F., « Uncovering Trade Secrets - An Empirical Assessment of Economic Implications of Protection for Undisclosed Data », *O.E.C.D. Trade Policy Papers*, n° 167, O.E.C.D. Publishing, 2014.

MAESSCHALCK, J., VANDER BEKEN, T., DANTINNE, M., et STINCKENS, M., « Évaluation du Système national d'intégrité : Belgique », *Transparency International Belgium*, 2012, p. 123.

MAGNIEN, P., « Chapitre XIV – Les atteintes portées à l'honneur et à la considération des personnes. section 2. - La dénonciation calomnieuse à l'autorité », *Les infractions. Vol. 2 : Les infractions contre les personnes*, sous la direction de M-A. Beernaert, H.-D. Bosly, C. Clesse, et *al.*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 788.

MAGNIER, V., « Avant-propos », *Revue des affaires européennes*, 2019, vol. 2019, n° 4, p. 678.

MALHERBE, P., « Le secret bancaire en Belgique et en Europe (1^{ère} partie) », *R.G.F.*, 1996, p. 351.

MALHERBE, P., et BEYNSBERGER, M., « Les nouvelles limites du secret bancaire en droit fiscal belge », *R.G.C.F.*, 2012/2, p. 52.

MALHERBE, P., et TRAVERSA, E., « Du secret en droit fiscal », *L'entreprise et le secret*, sous la direction de V. Cassiers et S. Gilson, 1^e éd., Bruxelles, Larcier, 2014, p. 274.

MANSERI, A., « Ne Bis In Idem et Electa Una Via - Le droit pénal fiscal à la croisée des chemins », *Rev. dr. pén. entr.*, 2015/3 p. 215.

MASSET, A., « Le devoir de réserve du secrétaire communal au regard de l'article 29 du Code d'instruction criminelle », *Le secrétaire communal, garant de la légalité ? Situation en Wallonie*, sous la direction M. Deviere et al., Bruges, Venden Broele, 2009, pp. 70-71.

MASSET, A., et JACQUES, E., « Secret professionnel », *Postal Memorialis. Lexique du droit pénal et des lois spéciales*, S 30/01- S 30/27, 2012, pp. 785-813.

MOREAU, T., « Chapitre XXV - La violation du secret professionnel », *Les infractions – Volume 5*, sous la direction de H. Bosly et C. De Valkeneer, 1^e éd., Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 689-704.

NAVEZ, E-J., « Quelle est encore la portée du secret bancaire fiscal en matière d'impôts sur les revenus ? », *R.G.E.N.*, 2008, p. 201.

NOUWYNCK, L., « La position des différents intervenants psycho-médico-sociaux face au secret professionnel dans un contexte judiciaire — cadre modifié, principe conforté », *Rev. dr. pén.*, 2012, pp. 634 à 642.

NYPELS, G. et SERVAIS, J., *Le Code pénal belge interprété*, tome III, art. 458, n° 14.

ORBAN, L., « Le secret professionnel des agents du fisc », *R.G.C.F.*, 2007/3, pp. 170-171.

PODEVYN, F., « Le secret professionnel et le fonctionnaire des contributions directes », *Bull. Contr.*, 1962, n° 388, p. 1295.

POLLET- PANOUSSIS, D., « La protection renforcée des lanceurs d'alerte dans le cadre de l'Union européenne », *Les Petites Affiches*, 2020, n° 40, pp. 9-15.

ROGGEN, F., « L'application du principe général du droit « Non bis in idem » en droit pénal fiscal et l'exercice de l'action civile du fisc devant la justice répressive en cas de fraude fiscale, depuis le 1^{er} janvier 2020 », *R.G.F.C.P.*, 2020, liv. 9, p.9.

RONGINE, N., « Toward a coherent legal response to the public policy dilemma posed by whistleblowing », *American Business Law Journal*, 23:2, 1985, p. 281.

SCARNA, S., « Una Via bis : l'arrêté royal sur la fraude fiscale grave : un coup d'épée dans l'eau ? », *Droit pénal de l'entreprise*, 2020/2, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 193.

SPRIET, B., « De strafbaarstelling inzake fiscale fraude », *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Anvers, Intersentia, 2011, pp. 511-516.

THOMAS, B., « Dispositif de lutte contre le blanchiment de capitaux et « secret bancaire » : concilier l'inconciliable ? », *Droit pénal de l'entreprise*, 2019/4, Bruxelles, Larcier, p. 269.

TULKENS, F. et VAN DE KERCHOVE, M., *Introduction au droit pénal — Aspects juridiques et criminologiques*, 7^e éd., Bruxelles, Kluwer, 2005, p. 326.

TULKENS, F., VAN DE KERCHOVE, M., CARTUYVELS, Y., et GUILLAIN, C., *Introduction au droit pénal. Aspects juridiques et criminologiques*, 14^e éd., Waterloo, Kluwer, 2014, pp. 383-385.

VAN OMMESLAGHE, P., *Droit des obligations*, t. I, Bruxelles, Bruylant, 2010, p. 169.

VAN RYN, J., et HEENEN, J., *Droit commercial*, t. III, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 1960, p. 290.

4. CIRCULAIRES

Circulaire CAF n° 16/2008 du 7 octobre 2008, disponible sur *Fisconet*.

Circulaire *FSMA_2017_21* du 24 novembre 2017 « Procédures internes appropriées permettant le signalement d'infractions », disponible sur www.fsma.be.

5. DOCUMENTS PARLEMENTAIRES

Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, rapport du 7 mai 2009, *Doc. parl.*, Chambre, 2009-2010, n°52-34/4.

Question n°535 de M. Vijnck du 22 juin 2009 (F), *Q.R.*, Chambre, 2009-2010, n°083, pp. 94-96.

Projet de loi du 14 juin 2017 modifiant la loi du 2 août 2002, Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, n°54-2504/001, pp. 29-31.

Rapport fait au nom de la Commission de l'économie, de la politique scientifique, de l'éducation, des institutions scientifiques et culturelles nationales, des classes moyennes et de l'agriculture par Mme Karine LALIEUX sur le projet de loi relative à la protection des secrets d'affaires, *Doc. Parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 3154/003, p.21.

Projet de loi relatif à la protection des secrets d'affaires, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 3154/001, pp. 5-6, 9, 13, 21 et 31.

Proposition de loi portant création d'un Institut fédéral pour la protection et la promotion des droits de l'homme, *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n°54-3670/001, p. 19.

Proposition de résolution relative à la protection des libertés fondamentales des lanceurs d'alerte et des journalistes, *Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, n°55-1069/001.

Projet de loi portant des dispositions fiscales, *Doc. Parl.*, Sénat, 1985-1986, n° 310/1, p. 26.

Proposition de loi contenant le Code de procédure pénale, *Doc. parl.*, Sénat, 2005-2006, n° 3-450/21, p. 31.

Rapport du 19 juin 2012 fait au nom de la Commission des Finances et des Affaires économiques, *Doc. parl.*, Sénat, 2012-2013, n°5-1592/3.

6. COMMENTAIRES ADMINISTRATIFS

Commentaire T.V.A., n° 93bis/5.

Com.I.R., n° 337/7.

Com.I.R., n° 337/3.

Com.I.R., n° 337/13.

7. SOURCES INTERNET ET DIVERS

European Commission, Platform for tax good governance, the Commission's Initiative on Protecting Whistleblowers, DOC : Platform/28/2017/En, pp. 2 et 3, disponible sur https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/platform_whistleblowers.docx.pdf.

FSMA, Rapport annuel 2018, disponible sur www.fsma.be (consulté le 4 mai 2021)
Home > supervision financière > généralités > signaler une infraction, disponible sur www.nbb.be.

<https://www.fsma.be/fr/faq/point-de-contact-lanceurs-dalerte>.

Position de la FEB reprise dans M. DE JONGHE, *Lanceurs d'alertes. Où sont les limites?*, FEB, 14 juin 2017, disponible sur www.vbo-feb.be.

www.sourcesure.eu.

Transparency International Belgium, *Evaluation du système national d'intégrité : Belgique. Policy Paper #4 : L'article 29 du Code d'instruction criminelle (CIC) : contenu et portée*, 2012, pp. 3-6.