

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire : "Les pouvoirs d'investigation du fisc connaissent-ils (encore) une limite ? Analyse de la question à l'aune du secret professionnel en matière d'impôt des personnes physiques".

Auteur : Tatto, Damien

Promoteur(s) : Herve, Luc; Seutin, Patrick

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

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2017-2018

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/4863>

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.

**Les pouvoirs d'investigation du fisc connaissent-ils
(encore) une limite ?**

**Analyse de la question à l'aune du secret professionnel en
matière d'impôt des personnes physiques**

Damien TATTO

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

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2017-2018

Titulaires :

Monsieur Aymeric Nollet

Chargé de cours

Monsieur Jean Bublot

Professeur ordinaire

Tuteurs académiques :

Monsieur Luc Herve

Chargé de cours

Monsieur Patrick Seutin

Chargé de cours

REMERCIEMENTS

Le mémoire combine à la fois un travail personnel important et une aide extérieure dont il n'est pas possible de se passer.

Je profite de l'occasion pour adresser mes remerciements aux personnes qui m'ont permis de le réaliser au mieux.

Je souhaite, d'abord, exprimer ma gratitude à mes deux tuteurs académiques, Messieurs Luc Herve et Patrick Seutin, pour leur disponibilité. Leur écoute et leurs conseils, durant nos différentes réunions, ont permis d'apporter l'expertise requise à la bonne réalisation du présent travail.

Je tiens ensuite à adresser ma reconnaissance la plus profonde à ma compagne pour m'avoir supporté et encouragé durant le cadre de mes études.

Je souhaite enfin remercier les membres du jury pour l'intérêt qu'ils portent à ce travail.

TABLE DES MATIÈRES

LEXIQUE	8
INTRODUCTION	9
PREMIERE PARTIE : ORIGINE ET RAISON D’ETRE DU SECRET PROFESSIONNEL	10
A.-ORIGINE ET <i>RATIO LEGIS</i>	10
1) Du mythe à la réalité.....	11
2) Evolution contemporaine : vers la suppression du secret professionnel ?.....	12
B.-DISCUSSION ET REFLEXION SUR L’AVENIR DU SECRET PROFESSIONNEL	14
DEUXIEME PARTIE : CADRE NORMATIF DU SECRET PROFESSIONNEL	15
A.-LE CADRE NORMATIF BELGE DU SECRET PROFESSIONNEL ET L’APPORT DE LA JURISPRUDENCE.....	15
1) L’article 458 du Code pénal.....	15
2) L’article 334 du C.I.R. 92 : présentation et discussion	18
3) Absence de définition de la notion de secret professionnel : difficulté d’application	20
4) Limitation au secret professionnel	21
B.-LE DROIT EUROPEEN : ABSENCE DE TEXTE A PROPREMENT PARLER.....	23
TROISIEME PARTIE : ANALYSE DE LA POSSIBILITE D’INVOQUER LE SECRET PROFESSIONNEL LORS D’UN CONTROLE FISCAL A L’AUNE DE LA JURISPRUDENCE	24
A.-INTRODUCTION	24
B.-JURISPRUDENCE EUROPEENNE	25
1) Analyse de l’incidence et des apports de la jurisprudence de la Cour de justice de l’Union européenne et de la Cour européenne des droits de l’homme en droit belge	25
2) Analyse de la conformité du nouvel article 49 de la 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 au regard de la jurisprudence.....	31
3) Conclusion sur le droit européen et son incidence sur notre droit.....	34
C.-JURISPRUDENCE NATIONALE : ANALYSE DE QUELQUES HYPOTHESES PARTICULIERES.....	35
1) Première hypothèse : relation entre un contrôle fiscal et l’article 334 C.I.R.....	35
2) Deuxième hypothèse : Extension aux professions non visées par l’article 334 C.I.R. ?	39
3) Troisième hypothèse : contrôle de l’administration fiscale et inertie du contribuable	40
4) Quatrième hypothèse : la visite domiciliaire est-elle absolue ?.....	42
5) Cinquième hypothèse : Interaction entre l’impôt des personnes physiques et la T.V.A.	42
CONCLUSION	46
BIBLIOGRAPHIE	48

*« Le secret doit être mis au rang des choses les plus sacrées ;
une des premières lois de la société est de taire ce qui ne doit
pas être révélé, et nul n'est en droit de disposer d'un bien dont
nous ne sommes que les dépositaires »*

- Jean Baptiste Blanchard, Les maximes de l'honnête homme

LEXIQUE

C.E.D.H.

Cour européenne des droits de l'homme

C.I.R.

Code des impôts sur les revenus

C.J.U.E.

Cour de justice de l'Union européenne

C.T.I.F.

Cellule de Traitement des Informations Financières

I.E.C.

Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux

O.C.D.E.

Organisation de coopération et de développement économiques

T.R.A.C.F.I.N.

Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins

INTRODUCTION

Le présent travail tend à étudier la limite du secret professionnel par rapport aux différentes méthodes d'investigation de l'administration fiscale en matière d'imposition des personnes physiques. Afin de vérifier l'exactitude des différentes informations fournies par le contribuable, le législateur a équipé celle-ci d'un arsenal d'outils d'investigation. Il convient toutefois de se demander si ceux-ci peuvent être limités. Dans le cadre de ce travail nous nous concentrerons essentiellement sur le secret professionnel à la lumière des dernières évolutions tant nationales qu'européennes. En effet, l'ampleur du travail étant limitée, il nous est impossible de traiter les autres limitations invocables par le contribuable et/ou le tiers¹.

Nous proposons une étude en trois parties :

La première partie aura trait à l'historique et la raison d'être du secret professionnel. À nos yeux, il est en effet indispensable, pour bien comprendre les évolutions qui ont mené aux différentes législations actuelles, d'analyser sa *ratio legis*.

Une deuxième partie, dite « normative », se concentrera essentiellement sur les normes applicables au secret professionnel tant en droit national qu'européen.

La troisième partie, se voulant plus « concrète » que les précédentes, se focalisera sur la jurisprudence pertinente en la matière. Ainsi, nous étudierons, d'abord, la position de la Cour européenne des droits de l'homme et de la Cour de justice de l'Union européenne. Nous proposerons, ensuite, différentes hypothèses particulières et analyserons la possibilité, pour le contribuable ou le tiers, d'invoquer son secret professionnel à l'encontre des demandes et investigations de l'administration fiscale.

¹ À travers celle-ci, nous entendons, le secret bancaire, le droit au respect de la vie privée, le droit au silence, le secret des affaires et le secret de l'instruction.

PREMIÈRE PARTIE : ORIGINE ET RAISON D'ÊTRE DU SECRET PROFESSIONNEL

A.- ORIGINE ET *RATIO LEGIS*

Le secret professionnel se définit traditionnellement comme étant « l'obligation, pour les personnes qui ont eu connaissance de faits confidentiels, dans l'exercice ou à l'occasion de leurs fonctions, de ne pas les divulguer, hors les cas où la loi impose ou autorise la révélation du secret »².

Il constitue un instrument fondamental de tout État de droit : sa finalité est de protéger non seulement le citoyen en lui garantissant le respect de sa vie privée et ses droits de défenses mais aussi de permettre aux titulaires de certaines professions de l'exercer en toute liberté et en toute connaissance de cause³.

La Cour constitutionnelle y voit « un principe général qui participe au respect des droits fondamentaux »⁴. Quant à la Cour d'appel de Mons, elle explique la raison d'être du secret professionnel comme étant « la nécessité de donner à ceux qui exercent cette profession⁵ les garanties nécessaires de crédibilité, ceci dans l'intérêt général, pour que tous ceux qui s'adressent à lui en confiance puissent avoir la certitude que les secrets qu'ils confient à leurs conseils ne courent pas le risque d'être dévoilés à des tiers »⁶.

Sans celui-ci, nous pourrions légitimement nous poser les questions suivantes : comment un client pourrait-il s'exprimer librement à son avocat s'il n'a pas la certitude que ce dernier ne divulguera rien ? Comment l'avocat pourrait-il exercer sa fonction de manière raisonnable et informer au mieux son client de sa situation juridique sans une confession complète de celui-ci ?

Au vu de l'importance du secret, il peut dès lors paraître paradoxal d'entendre certains de nos politiciens en appeler à sa limitation dans certaines hypothèses⁷. Nous verrons toutefois que cette volonté de le limiter a existé de tout temps.

Historiquement parlant, si le secret professionnel est si bien ancré dans la tradition juridique occidentale, c'est parce qu'il est aussi ancien que nos sociétés elles-mêmes. Pour en trouver les premières racines, il convient de remonter à l'antiquité, plus précisément au IV^e siècle avant Jésus-Christ.

² G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, Paris, Quadrige (P.U.F.), 2003, p. 818.

³ O. MICHIELS, « Le secret professionnel de l'avocat : rapide tour d'horizon autour d'une triple thématique », *Rev. Dr. Ulg*, 2018, p. 206.

⁴ C.C., 23 janvier 2008, n°10/2008, B.7.10., disponible sur <http://www.const-court.be/fr/common/home.html>.

⁵ En l'espèce, celle de l'avocat.

⁶ Mons, 18 juin 1974, *Pas.*, 1975, II, p. 42.

⁷ Voy. *infra*, pp. 12 et s.

1) Du mythe à la réalité

a) Médecin

Abordé pour la toute première fois dans le mythe du roi Midas⁸, il sera ensuite consacré dans le célèbre serment d'Hippocrate. À travers celui-ci, Hippocrate recommandait à ses disciples d'avoir une relation de confiance absolue avec leur patient. Sans doute avait-il compris que, pour pouvoir poser un diagnostic précis, le médecin devait connaître la totalité des symptômes de son patient. C'est ainsi qu'il exprimait que « quoi que je voie ou entende dans la société, pendant l'exercice, ou même hors de l'exercice de ma profession, je tairai ce qui n'a jamais besoin d'être divulgué »⁹. Cette formule a pour mérite d'être la première à épingler le rôle central de la confiance et *a fortiori* du secret professionnel pour l'exercice de la profession médicale.

b) Prêtre

La religion catholique a rapidement instauré le secret des confessions dans le cadre de la relation pénitent-prêtre. Il est généralement considéré comme un précepte majeur du catholicisme¹⁰. En effet, le prêtre ne peut aucunement répéter ce qu'il lui a été confié lors d'une confession¹¹.

Il convient également de souligner que le secret des confessions revêt un caractère absolu et ne connaît aucune limite. Cette interdiction est consacrée dans le canon 983 et l'on retrouve sa sanction dans le canon de 1388¹² : le prêtre qui violerait son obligation est passible de l'excommunication¹³.

⁸ Le mythe peut être résumé comme suit : Midas, roi de Phrygie, est appelé à départager, avec le dieu de la montagne Tmolos, le lyriste Apollon et le flûtiste Marsyas, lors d'un concours musical. À l'issue du duel, le verdict est sans appel : le joueur de lyre devait l'emporter haut la main selon Tmolos. Contre toute attente, Midas déclara Marsyas vainqueur. Pour se venger, Apollon transforma les oreilles de Midas en oreilles d'âne. Honteux de son nouveau physique, Midas tenta de les cacher à l'aide d'un chapeau. Toutefois, son barbier les découvrit malgré tout. Midas demanda alors au barbier de ne jamais révéler son secret, celui-ci le promit. Le fardeau était cependant trop lourd à porter. Afin de soulager sa conscience, le barbier décida de creuser un trou pour pouvoir le murmurer à la terre. Quelques années plus tard, des roseaux poussèrent à l'endroit où le barbier avait creusé son trou, révélant par la même occasion le secret de Midas in B. PERIGOT et G. DECOTE, *Profil – Ovide : Les métamorphoses : Analyse littéraire de l'œuvre*, Paris, Hatier, 2005, p. 353.

⁹ G. DURAND, A. DUPLANTIE, Y. LAROCHE et D. LAUDY, *Histoire de l'éthique médicale et infirmière : Contexte socioculturel et scientifique*, Montréal, Les presses de l'Université de Montréal, 2000, p. 40.

¹⁰ Erronément, on a tendance à attribuer la naissance de cette obligation au Pontife Innocent III. Cela provient sans doute du fait qu'il l'a officialisée à travers son célèbre 4^{ème} concile de Latran de 1215. En réalité, le Pontife n'a fait qu'entériner une pratique largement répandue au sein du catholicisme in A. GUILLOIS, *Recherches sur la confession auriculaire*, Le Mans, Fleuriet, 1840, p. 65.

¹¹ *Ibid.*, p. 278.

¹² Ces textes sont disponibles sur www.vatican.va.

¹³ S. LARAN-GAILHAGUET et P.-B. LEBRUN, *Le droit en action sociale*, Paris, Danid, 2014, p. 19.

c) *Avocat et conseiller*

Le secret professionnel de l'avocat¹⁴ sera le dernier à être consacré. Cela s'explique notamment par le fait que l'avocat est issu du monde clérical duquel on aurait transposé le secret des confessions¹⁵.

Par la suite, à l'instar du secret médical, il connaîtra des périodes d'accalmie notamment au Moyen-Âge¹⁶, voire même d'abolition spécialement durant la Révolution française¹⁷. En réalité, ce n'est qu'avec l'adoption du Code pénal de 1810 et de son article 378, qu'il connaîtra une véritable consécration juridique.

2) Evolution contemporaine : vers la suppression du secret professionnel ?

1.- Cet historique permet de mettre en évidence l'importance de la confiance et *a fortiori* du secret professionnel dans le cadre de l'exercice de certaines professions. Comment dès lors expliquer la volonté de nos dirigeants actuels de le limiter, voire même de le supprimer dans certaines hypothèses ?

À nos yeux, trois raisons principales peuvent être épinglées pour la comprendre.

Le premier constat que l'on peut avancer est que celle-ci ne constitue pas une nouveauté. C'est ainsi que P. Verdier relate que « de tout temps, le secret sera contesté par les rois ou la police, car il peut s'avérer un obstacle à leur pouvoir d'investigation ou de contrôle »¹⁸. À cet égard, on peut mentionner l'édit de Philippe le Bel de 1311 ordonnant aux chirurgiens-médecins de dénoncer au prévôt de Paris tout blessé qui se présenterait à eux¹⁹.

En outre, ces dernières années ont été marquées par de nombreux scandales fiscaux²⁰ obligeant la plupart des États du monde, Belgique y compris, à mener des politiques de lutte, parfois agressives, contre la fraude et l'évasion fiscale remettant en question par la même occasion le secret professionnel.

Enfin, la volonté de nos dirigeants de lutter contre le terrorisme.

2.- Ces différentes raisons expliquent sans doute l'évolution inquiétante que semble emprunter le secret professionnel. Ainsi, outre l'extension récente apportée à l'article 458*bis* et

¹⁴ Pour une analyse détaillée du secret professionnel de l'avocat, voy. E. JANSSENS, « Het beroepsgeheim van de advocaat », 1^{ère} éd., *Vertrouwelijkheid en beroepsgeheim*, Anvers, Intersentia, 2018, pp. 1 à 37; D. VAN GERVEN et J.-P. BUYLE, « Grondslag en draagwijdte van het beroepsgeheim van de advocaat in het belang van de cliënt », *R.W.*, n°38, 2012, pp. 1662 à 1668.

¹⁵ P. VERDIER, « Secret professionnel et partage des informations », *J.D.J.-R.A.J.S.*, 2007, p. 9.

¹⁶ P. HENRY, « Le secret professionnel de l'avocat », Centre de formation professionnelle des Barreaux de Liège, Verviers et Eupen, 2014, disponible sur [http://www.lagbd.org/index.php/Le_secret_professionnel_de_l%27avocat_\(eu\)_be](http://www.lagbd.org/index.php/Le_secret_professionnel_de_l%27avocat_(eu)_be).

¹⁷ P. VERDIER, « Secret professionnel et partage des informations », *op. cit.*, p. 9.

¹⁸ *Ibid.*, p. 9.

¹⁹ E. MAES, « Secret professionnel appliqué à la pédiatrie », *Thèse en vue du diplôme d'état de docteur en médecine*, Université de Rennes, 2004, p. 13.

²⁰ Nous pensons notamment aux *Panama Papers*, *Paradise Papers*, au montage fiscal mis en œuvre entre l'Irlande et Apple, les *offshores leaks*, les *Luxembourg leaks*,...

l'instauration de l'article 458^{ter}, le législateur a, aux travers de deux lois²¹, modifié le Code d'instruction criminelle en vue de permettre une levée du secret professionnel des agents des C.P.A.S. en cas de suspicion de terrorisme.

3.- Au niveau européen/international, l'O.C.D.E., le Conseil de l'Europe et la Commission européenne ont décidé d'instaurer ou d'étendre, le cas échéant, une obligation de divulgation à toute une série de professionnels qui participeraient à l'élaboration de constructions fiscales ayant comme objectif de réduire la charge fiscale qui pèse sur leurs clients²². À cet effet, plusieurs réglementations et propositions ont été élaborées :

i) C'est sur cette base qu'a été adoptée la directive 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme transposée dans notre droit au travers de la loi du 18 septembre 2017, sur laquelle nous aurons l'occasion de revenir ultérieurement. Celle-ci prévoit l'instauration de méthodes plus que critiquables au regard du respect du secret professionnel et alourdit, en outre, les sanctions en cas de non-respect de ses dispositions²³.

ii) La Commission européenne a, par ailleurs, présenté une proposition de directive en juin 2017 en vue de soumettre certains intermédiaires tels que les conseillers-fiscaux, avocats, comptables à des obligations de transparence plus strictes²⁴. Celle-ci prévoit que « les intermédiaires fiscaux qui proposent à leurs clients des montages financiers transfrontières complexes qui leur permettraient d'éviter l'impôt seront tenus de déclarer ces structures à leurs autorités fiscales. Les États membres de l'Union, quant à eux, s'échangeront ces informations, ce qui intensifiera encore le contrôle exercé autour des activités de planification fiscale et de conseils fiscaux ».

Concrètement, l'idée est la suivante : soumettre les montages fiscaux jugés agressifs (c'est-à-dire avec un risque important d'évasion ou de fraude fiscale) au contrôle de l'administration. Pour débusquer ceux-ci, la Commission prévoit de recourir à certains « marqueurs » (entendez<caractéristiques) démontrant le caractère risqué de l'opération. Elle cite notamment comme exemple le fait d'inclure l'utilisation des pertes

²¹ Cf. la loi du 17 mai 2017 modifiant le Code d'instruction criminelle en vue de promouvoir la lutte contre le terrorisme et celle du 6 juillet 2017 portant simplification, harmonisation, informatisation et modernisation de dispositions de droit civil et de procédures civiles ainsi que du notariat, et portant diverses mesures en matière de justice. Voy. également la circulaire relative à la mise en œuvre de la loi du 17 mai 2017 et l'analyse sous-jacente de S. DOCQUIER, « Travailleurs sociaux, secret professionnel et lutte contre le terrorisme : une circulaire (très) attendue a été envoyée au CPAS », *Bulletin Juridique et Social*, 2017, p. 2.

²² P. HENRY, « Le secret professionnel de l'avocat », Centre de formation professionnelle des Barreaux de Liège, Verviers et Eupen, 2017, p. 63, disponible sur <https://patrick-henry.avocats.be/?q=node/311>. Pour une analyse détaillée de la situation, voy. : Rapport de O.C.D.E., « Improving Co-operation between Tax and Anti-money laundering authorities: Access by tax administrations to information held by financial intelligence units for criminal and civil purposes », septembre 2015, disponible sur <http://www.oecd.org/ctp/crime/report-improving-cooperation-between-tax-anti-money-laundering-authorities.pdf>. Voy. également Communiqué de presse de la Commission de l'Union européenne, « Communication sur d'autres mesures visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales », Strasbourg, 5 juillet 2016, 12 p. disponible sur <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0451&qid=1468339396091&from=FR>

²³ *Infra*, pp. 31 et s.

²⁴ Communiqué de presse de la Commission de l'U.E., « La Commission instaure de nouvelles règles de transparence pour les intermédiaires en matière de planification fiscale », Bruxelles, 21 juin 2017, disponible sur http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1663_fr.htm.

transfrontières pour réduire la charge fiscale, de recourir à des régimes fiscaux préférentiels particuliers ou à des dispositifs mis en œuvre par l'intermédiaire de pays qui ne répondent pas aux normes internationales de bonne gouvernance.

Pour contrôler ceux-ci donc, la Commission prévoit que les titulaires de professions visées devront déclarer, *préalablement* à leurs réalisations, toute information relative à la mise en place de montages considérés comme agressifs à l'administration fiscale de leur pays. L'autorité transmet ensuite l'information aux États membres concernés²⁵.

En outre, la proposition prévoit différentes mesures afin de préserver le secret professionnel de l'intermédiaire concerné. Ainsi, dans le cas où l'obligation de divulgation entrerait en conflit avec l'obligation de secret, la seconde l'emportera. En effet, dans cette hypothèse, l'intermédiaire ne sera plus tenu de déclarer son montage, cette obligation sera transférée sur la tête du contribuable²⁶. À cet égard, la directive prévoit que les intermédiaires soumis au secret professionnel devront en informer leur client. En effet, dans ce cas, c'est à eux que reviendra de transmettre le montage à l'administration²⁷.

Le 13 mars dernier, un accord politique a été trouvé entre les ministres des affaires économiques et financières membres de l'Union²⁸. Par ailleurs, la Commission estime son entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2020.

Enfin, il est important de remarquer que, par essence, une directive permet aux États membres une certaine marge de manœuvre dans la transcription de celle-ci. On ne doute nullement que le législateur belge pensera à exempter le secret professionnel dans tous les cas où l'obligation de déclaration serait contraire à celui-ci.

B.- DISCUSSION ET REFLEXION SUR L'AVENIR DU SECRET PROFESSIONNEL

Ces différents assauts à l'encontre du secret professionnel doivent-ils nous inquiéter ?

À nos yeux, il convient de répondre par l'affirmative.

En effet, si l'objectif sous-jacent ces restrictions est tout à fait louable, on objectera toutefois tant aux législateurs nationaux qu'européens/internationaux qu'ils ne doivent pas perdre de vue

²⁵ D.-E. PHILIPPE, « Intensification de la lutte contre l'évasion fiscale : les concepteurs de montages de planification fiscale dans le viseur », 13 juillet 2017, disponible sur <https://www.lexgo.be/fr/articles/droit-fiscal/fiscalite-directe-des-entreprises/intensification-de-la-lutte-contre-lievasion-fiscale-les-concepteurs-de-montages-de-planification-fiscale-dans-le-viseur,114058.html>.

²⁶ Communiqué de presse de la Commission de l'U.E., « La Commission instaure de nouvelles règles de transparence pour les intermédiaires en matière de planification fiscale », Bruxelles, 21 juin 2017, disponible sur http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1663_fr.htm.

²⁷ J.-P. BOMBAERTS et C. CHERUY, « Le secret professionnel de l'avocat fait partie des piliers de la démocratie », 11 avril 2018, disponible sur <https://www.lecho.be/actualite/archive/Christian-Cheruy-Loyens-Loeff-Le-secret-professionnel-de-l-avocat-fait-partie-des-piliers-de-la-democratie/10000580>.

²⁸ Pour plus de détails, voy. Communiqué de presse de la Commission de l'U.E., « La Commission se réjouit de l'adoption de nouvelles règles ambitieuses en matière de transparence pour les conseillers fiscaux dans l'UE », Bruxelles, 13 mars 2018, disponible sur http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-1841_fr.htm.

le rôle essentiel du secret professionnel dans un État de droit et l'importance de la relation de confiance entre le dépositaire et son client. Selon nous, celles-ci ne doivent en aucun cas devenir la norme mais restées des exceptions. Or, depuis plusieurs années, il semblerait que la tendance s'inverse tant au niveau européen/international que national.

Par ailleurs, le Conseil des barreaux européens a alerté, à plusieurs reprises, les dirigeants européens de ménager les ingérences à l'encontre du secret professionnel²⁹.

Enfin, depuis plusieurs années³⁰, l'ordre des avocats francophones n'a pas manqué de faire part de ses inquiétudes quant à l'évolution de celui-ci³¹. Inquiétudes réitérées lors d'une conférence de presse du 7 mai 2018³² par laquelle plusieurs représentants de différents barreaux européens³³ priaient leurs autorités de respecter les droits fondamentaux des citoyens dont le secret professionnel fait partie. Nous n'avons qu'à espérer qu'ils soient entendus.

DEUXIÈME PARTIE : CADRE NORMATIF DU SECRET PROFESSIONNEL

A.- LE CADRE NORMATIF BELGE DU SECRET PROFESSIONNEL ET L'APPORT DE LA JURISPRUDENCE

1) L'article 458 du Code pénal

1.- Historiquement parlant, comme nous l'avons vu, ce n'est qu'au 19^{ème} siècle, avec l'adoption du Code pénal français de 1810, que le secret professionnel connaîtra une consécration juridique à l'article 378 dudit Code.

Quelques années plus tard, en 1867, le législateur belge adoptera un nouveau Code pénal et transposera cette obligation à l'article 458³⁴.

²⁹ C.C.B.E., « Protection du secret professionnel de l'avocat européen et du client », 2004 ; C.C.B.E., « Recommandations du CCBE sur la protection du secret professionnel dans le cadre des activités de surveillance », 2016 ; C.C.B.E., « Déclaration du CCBE sur le secret professionnel », 2017, disponible sur <http://www.ccbe.eu/>.

³⁰ Déjà, en 2014, P. Henry soulignait les multiples ingérences menées à l'encontre du secret professionnel, voy. en ce sens P. HENRY, « Le secret professionnel de l'avocat », Centre de formation professionnelle des Barreaux de Liège, Verviers et Eupen, 2014, pp. 2 à 7, disponible sur <https://patrick-henry.avocats.be/sites/default/files/2.%20Secret%20professionnel.cours2014.pdf>.

³¹ R.T.B.F., « Les avocats s'inquiètent de l'évolution du secret professionnel », 9 mars 2017, disponible sur https://www.rtb.be/info/belgique/detail_les-avocats-s-inquietent-de-l-evolution-du-secret-professionnel?id=9549652. Voy. également A. DELVAUX, « Le futur métier de l'avocat », *Forum de l'immobilier*, Limal Anthemis, 2018, p. 4.

³² J.-P. BUYLE, « Pour une meilleure protection du secret professionnel », communiqué de presse, 7 mai 2018, disponible sur <https://avocats.be/fr/actualitesall>.

³³ À savoir les barreaux de Belgique, France, Luxembourg et Suisse.

³⁴ On peut souligner la similarité frappante avec l'article 378 qui prescrivait que « les médecins, chirurgiens ou autres officiers de santé, ainsi que les pharmaciens, les sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires par état ou par profession ou par fonctions temporaires ou permanentes, des secrets qu'on leur confie, qui hors les cas

Celui-ci dispose que « 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, seront punis d'un emprisonnement d'un an à trois ans et d'une amende de cent euros à mille euros ou d'une de ces peines seulement ».

Il énumère donc une liste de dépositaires du secret professionnel ainsi que la sanction applicable en cas de violation de celui-ci, sans pour autant le définir, ce qui engendre de nombreux problèmes quant à son application comme nous le verront³⁵. Nous soulignerons que, étant consacrée pénalement, la sanction de celui-ci revêt un caractère d'ordre public³⁶.

2.- La Cour de cassation a eu l'occasion de préciser ce qu'il y avait lieu d'entendre par détenteur du secret professionnel. Elle a en effet décidé que « l'article doit être appliqué indistinctement à toutes les personnes investies d'une fonction ou d'une mission de confiance (...) constituée par la loi, la tradition ou les mœurs »³⁷. La Cour interprète donc largement ce qu'il y a lieu d'entendre par la notion de dépositaire.

Cette prise de position entraîne comme conséquence que l'énumération ne présente pas un caractère exhaustif. En effet, d'autres professions, également fondées sur le principe de confiance, se sont vue imposées le respect de cette obligation. Il s'agit notamment de tout professionnel considéré comme « confidents nécessaires ». Par ces termes, on vise notamment l'avocat, le notaire, l'huissier de justice, ...³⁸.

En outre, il existe des législations particulières qui étendent l'obligation à d'autres catégories de dépositaires comme les réviseurs d'entreprise³⁹, les (experts) comptables⁴⁰ ou encore les conseils fiscaux externes⁴¹. Dans un souci de complétude, on soulignera qu'il existe également des extensions d'origine jurisprudentielle. C'est ainsi que la Cour de cassation dans un arrêt du 20 février 1905 avait reconnu que les huissiers de justice étaient soumis au secret professionnel. Plus récemment, elle l'a également admis en ce qui concerne l'avis des juristes internes⁴².

où la loi les oblige à se porter dénonciateurs, auront révélé ces secrets, seront punis d'un emprisonnement d'un mois à six mois et d'une amende de 500 à 15 000 Francs ».

³⁵ Voy. *infra*, p. 20.

³⁶ M. KRINGS, « Fiscalité et secret professionnel des avocats et des autres professions tenues au secret professionnel », *Le contrôle fiscal : aspects pratiques et actualités*, sous la direction de P. VANDERNOOT, Limal, Anthemis, 2015, p. 135. On remarquera que les Cours et Tribunaux ont également consacré son caractère d'ordre public. Voy. en ce sens : Cass., 20 février 1905, *Pas.*, 1905, p. 141 ; Cass., 19 janvier 2001, *J.T.*, 2002, p. 9 ; Cass., 7 mars 2002, *J.T.*, 2003, p. 290 ; C.A., 3 mai 2000 et C.A., 24 mars 2004, n°51/2004, disponible sur <http://www.const-court.be/fr/common/home.html> in Th. AFSCHRIFT, « Le secret professionnel et les obligations fiscales de l'avocat », *Rev. gén. cont. fisc.*, 2011, pp. 8 et s.

³⁷ Cass., 20 février 1905, *Pas.*, 1905, p. 141. Voy. également, M. de JONCKHEERE, M. DELANOTE, M. MAUS et E. VAN DOOREN, *De fiscale procedure*, Bruges, die Keure, 2016, p. 132.

³⁸ I. QUINET et L. HERVE, « La préparation à un contrôle fiscal : droits et devoirs de l'Administration fiscale », n°50, Bruxelles, I.P.C.F., 1999, disponible sur <http://www.ipcf.be/Index.asp?Idx=1591>.

³⁹ Cf. Article 79 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

⁴⁰ Cf. Article 58 alinéa 3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

⁴¹ *Ibid.*

⁴² Cass., 22 janvier 2015, disponible sur www.cass.be in F. KONING, *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus*, 2^{ème} éd., Bruxelles, Kluwer, 2015, p. 232.

3.- Il est nécessaire de relever que contrairement à ce que cette disposition laisse entendre, le secret professionnel ne constitue pas un droit pour le dépositaire mais un devoir, une obligation à sa charge. Ainsi, le secret professionnel a pour finalité première de protéger le tiers quant aux informations qu'il fournirait. En conséquence, il est unanimement admis qu'un dépositaire ne pourrait invoquer son obligation professionnelle pour échapper à, par exemple, son propre contrôle fiscal⁴³.

Tout logiquement donc, il ne peut y avoir de violation du secret professionnel lorsque l'information est fournie spontanément par le client du dépositaire à l'administration fiscale dans le cadre d'une enquête menée auprès de celui-ci⁴⁴.

4.- De plus, il y a lieu de bien distinguer la sphère privée de la sphère professionnelle du dépositaire. En effet, celui-ci n'est tenu au secret professionnel que dans le second cas⁴⁵. Ce postulat découle d'une jurisprudence constante⁴⁶. Pour illustrer nos propos, nous nous permettons de citer l'arrêt du 1 avril 2016 rendu par la Cour d'appel de Mons qui a estimé que « le secret professionnel s'applique à tout ce qui a été confié, constaté ou appris par le confident dans *l'accomplissement de sa mission*⁴⁷. L'obligation de garder le secret sur tout ce que le confident a eu connaissance dans l'exercice de sa fonction ou à raison de la confiance qui *s'attache à sa profession*⁴⁸, est d'ordre public »⁴⁹.

Concrètement, cela signifie que le dépositaire est tenu de conserver toutes les confidences qu'il acquerrait dans le cadre de sa profession, même celles obtenues fortuitement et qui n'ont aucun rapport avec celle-ci⁵⁰. Ainsi, un avocat serait tenu à son secret professionnel dans le cas où il entendrait des informations dans le cadre d'une audience publique⁵¹.

⁴³ O. D'AOUT, « Les pouvoirs d'investigation du fisc », *Le contrôle fiscal*, sous la direction de P. JAILLOT, Limal, Anthemis, 2013, p. 79 ; I. DE TROYER et L. VANDENBERGHE, « Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen », 10^{ème} éd., *Fiscale Handboeken*, Anvers, Intersentia, 2016, p. 50. Les Cours et Tribunaux ont eu l'occasion de le rappeler à plusieurs reprises, voy. notamment : Bruxelles, 24 mai 2012, *F.J.F.*, 2014, p. 4 ; Civ. Bruges, 27 avril 2009, *F.J.F.*, 2010, p. 165 ; Gand, 15 juin 2010, *Fisc. Koer.*, 2010, p. 632 ; Bruxelles, 1 juin 2011, *Fisc. Koer.*, 2011, p. 385 confirmant le jugement Civ. Nivelles, 15 février 2010, Do Fiscum R.G. n° 07/1374/A ; Civ. Arlon, 16 février 2011, *F.J.F.*, 2011, p. 181 ; Civ. Namur, 23 février 2012, Do Fiscum, R.G. n° 11/139/A et 11/151/A ; J. PICAUVET et R. WINAND, « Les pouvoirs d'investigation », 2^{ème} éd., *Manuel de procédure fiscale*, Limal, Anthemis, p. 199 ; M. MAUS, « De advocaat, de fiscale controle en het beroepsgeheim », *Ad Rem*, 2005, pp. 4 et 5.

⁴⁴ Anvers, 2 mars 2004, *T.F.R.*, 2004, n°267, p. 839.

⁴⁵ M. KRINGS, « Fiscalité et secret professionnel des avocats et des autres professions tenues au secret professionnel », *op. cit.*, p. 129. Voy. à ce sujet : Cass., 30 octobre 1978, *Pas.*, 1979, I, p. 248 : Dans cet arrêt la Cour estime que « le secret professionnel des médecins ne porte que sur des faits secrets de leur nature ou confiés, expressément ou tacitement, au médecin dans l'exercice de sa profession ». Pour une analyse approfondie, voy. M. KRINGS, « Les sujets de friction : le secret professionnel, la TVA et les honoraires », *L'assurance protection juridique*, Limal, Anthemis, 2016, pp. 102 et s.

⁴⁶ T. LITANNIE, « Le contrôle fiscal et la protection du contribuable », *Les pouvoirs d'investigation du fisc et les délais d'imposition*, sous la direction de P. JAILLOT, Bruxelles, Anthemis p. 169.

⁴⁷ C'est nous qui soulignons.

⁴⁸ C'est nous qui soulignons.

⁴⁹ Mons, 1 avril 2016, disponible sur <http://www.juridat.be>.

⁵⁰ Com. I.R., n°334/2 ; À plus forte raison encore lorsqu'il s'agit du nom d'un client qui, selon certain, jouit de la plus haute protection. En ce sens, voy. E. REUMONT, « Le secret professionnel des avocats », *J.T.*, 1948, p. 591.

⁵¹ Th. AFSCHRIFT, « Le secret professionnel et les obligations fiscales de l'avocat », *op. cit.*, p. 9 ; C. HAVERANS, « Het beroepsgeheim van de Advocaat in het fiscale recht: Geheimhouding en inkomstenbelastingen », *T.F.R.*, 1986, p. 92.

5.- Enfin, il est intéressant de remarquer que différents codes de déontologie de toute une série de professions consacrent le respect du secret professionnel. Il en va notamment ainsi dans le chef de l'avocat⁵² ou de l'expert-comptable⁵³. Ceci implique que sa violation est susceptible d'entraîner trois types de sanctions : civile⁵⁴, pénale⁵⁵ et disciplinaire le cas échéant.

6.- Il résulte de ce qui précède que la portée du secret professionnel à ceci de paradoxal qu'elle est à la fois considérable et inexistante. Considérable, en ce qu'il porte sur toute information qu'obtiendrait un professionnel de la part de son client dans le cadre de sa profession. Inexistante, dans la mesure où le professionnel recueillerait une information dans sa sphère privée.

2) L'article 334 du C.I.R. 92 : présentation et discussion

1.- En matière fiscale, on retrouve le secret professionnel, notamment, à l'article 334 du C.I.R. 92 disposant que « lorsque la personne requise en vertu des articles 315, alinéas 1 et 2, 315bis, alinéas 1er à 3, 316 et 322 à 324, se prévaut du secret professionnel, l'administration sollicite l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente à l'effet d'apprécier si et éventuellement dans quelle mesure la demande de renseignements ou de production de livres et documents se concilie avec le respect du secret professionnel ».

En d'autres termes, cette disposition prévoit que, dans l'hypothèse où un dépositaire invoque son secret professionnel, l'administration doit demander à l'autorité disciplinaire compétente de déterminer si, et dans quelle mesure, sa demande est compatible avec le secret professionnel⁵⁶.

Plusieurs observations peuvent être faites quant à cette disposition.

Premièrement, l'article 334 du C.I.R. 92 constitue une restriction aux pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale pouvant être invoquée tant par le contribuable que par le tiers éventuellement sollicité.

Deuxièmement, elle contient une procédure visant à lever le secret professionnel. Pour ce faire, l'administration fiscale sollicitera l'assentiment de l'autorité disciplinaire en cause.

Concrètement, l'autorité doit simplement répondre à la question suivante : la demande de l'administration se concilie-t-elle avec le respect du secret professionnel⁵⁷?

À cet égard, le commentaire administratif précise qu'il ne revient au bâtonnier ni de délier l'intéressé de son obligation au secret ni de se substituer à lui⁵⁸.

⁵² Cf. Les articles 5.10 à 5.16 du Code de déontologie de l'avocat du 15 octobre 2012 ; l'article 18 du *Codex deontologie voor Advocaten* ; l'article 2.3 du Code de déontologie des avocats européens du 28 octobre 1988.

⁵³ Cf. Article 32 de l'arrêté royal fixant le règlement de déontologie des experts-comptables du 1 mars 1998.

⁵⁴ Cf. Article 1382 du Code civil.

⁵⁵ Cf. Article 458 du Code pénal.

⁵⁶ I. DE TROYER et L. VANDENBERGHE, « Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen », *op. cit.*, p. 51.

⁵⁷ Th. AFSCHRIFT, « Le secret professionnel et les obligations fiscales de l'avocat », *op. cit.*, p. 26.

⁵⁸ Com. I.R., n°334/7.

Il est important de remarquer qu'il s'agit là d'une obligation pour l'administration et non d'une faculté. D'ailleurs la jurisprudence estime que l'absence de cette sollicitation peut entraîner l'irrégularité du contrôle⁵⁹.

On notera également que la décision rendue par l'autorité disciplinaire liera tant le contribuable que le fisc. Ainsi, si l'autorité disciplinaire estime que la demande de l'administration ne viole aucunement le secret professionnel du dépositaire, celui-ci devra s'incliner et fournir les documents souhaités par le fisc. S'il persiste dans son refus, l'administration pourra recourir aux articles 449, 450 et 451 du C.I.R. le cas échéant⁶⁰. De même, si celle-ci n'est pas satisfaite de la décision rendue par l'autorité et qu'elle décide de la contester par la voie judiciaire, le juge du tribunal de première instance ne disposera que, tout au plus, d'un pouvoir de contrôle marginal⁶¹. On remarquera enfin que l'avis de l'autorité doit être suffisamment clair, précis et pertinent afin de permettre aux parties de le respecter dans la situation concernée⁶².

Troisièmement, le champ d'application matériel de cette limitation est relativement large : elle s'applique tant pour la consultation de documents papiers qu'électroniques.

Enfin, nous insisterons sur le fait que le contribuable dépositaire se doit d'avoir une approche active et non passive. En effet, c'est à lui de juger, dans un premier temps, s'il y a lieu d'invoquer son obligation de secret ou non. Dans l'affirmative, l'administration devra procéder par la procédure susmentionnée, dans la négative, elle sera libre de consulter les documents qu'elle estime nécessaires, sans que le contribuable puisse lui reprocher une quelconque violation du secret professionnel, et ce, même si *a posteriori* il estimerait qu'il y avait matière à contestation⁶³.

Ainsi, un dépositaire se voyant réclamer différents documents par l'administration lors d'un contrôle, devra trier lesdits documents et juger quelles informations sont susceptibles de violer le secret professionnel ou non⁶⁴. Nous verrons dans la seconde partie que cette charge de travail doit, dans certains cas, être prise en considération par l'administration⁶⁵.

2.- Si cet article constitue une garantie essentielle pour le secret professionnel, il n'est pas exempt de tout reproche.

⁵⁹ Gand, 13 mai 1977, *J.D.F.*, p. 286 ; Civ. Bruxelles, 21 mars 2011, *F.J.F.*, p. 263 ; Civ. Hasselt, 19 mai 2010, *F.J.F.*, 2011, p. 473. Pour davantage de détails, voy. M. KRINGS, *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus*, *op. cit.*, pp. 231 et s.

⁶⁰ J. PICAUVET et R. WINAND, « Les pouvoirs d'investigation », *op. cit.*, p. 198.

⁶¹ Voy. *infra*, partie III, pp. 24 et s. Voy., également Gand, 15 juin 2010, *R.A.BG.*, 2010, p. 1244 in M. de JONCKHEERE, M. DELANOTE, M. MAUS et E. VAN DOOREN, *De fiscale procedure*, *op. cit.*, p. 132 ; Cass., 19 octobre 2012, disponible sur www.juridat.be in M. KRINGS, *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus*, *op. cit.*, p. 233 ; T. LITANNIE, « Le contrôle fiscal et la protection du contribuable », *op. cit.*, pp. 78 et 79.

⁶² Civ. Mons, 8 janvier 2008, Do Fiscum, R.G. n°07/63/A.

⁶³ O. D'AOUT, « Les pouvoirs d'investigation du fisc », *op. cit.*, pp. 78 et 79 ; I. DE TROYER et L. VANDENBERGHE, « Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen », *op. cit.*, p. 51. Les travaux parlementaires de la loi du 22 novembre 1962 se sont également exprimés en ce sens. Voy. *Doc. parl.*, Sénat, 1961-1962, n°366, pp. 293 et 294. Pour une application jurisprudentielle, voy. *infra*, pp. 41 et s.

⁶⁴ F. HERBECQ et S. SCARNA, « L'avocat et son secret professionnel face à l'administration fiscale et face à ses obligations déclaratives en matière de blanchiment : comment bien faire ? », *Le droit fiscal en 2017*, sous la direction de I. RICHELLE et M. BOURGEOIS, Limal, Anthemis, 2017, p. 173.

⁶⁵ Voy. *infra*, pp. 38 et s.

D'une part, il convient de relever que le texte ne mentionne aucunement son application aux articles 315^{ter}, 319 et 320. Cette lacune est tout à fait critiquable et est source potentielle de conséquences non négligeables. Ainsi, cela signifie que, par exemple, lorsque l'administration procède à une visite des locaux d'un avocat, celui-ci ne pourrait pas invoquer son secret professionnel ! M. Krings remarque que, dans la pratique, l'administration a tendance à jouer le jeu et accepte de mettre en œuvre la procédure visée à l'article 334 lorsque le contribuable invoque son obligation de secret, et ce, même si elle n'en est pas légalement obligée. Dans un souci de sécurité juridique, il serait dès lors louable que le législateur intervienne pour étendre ladite procédure à l'ensemble des pouvoirs d'investigation des agents de contrôle⁶⁶.

D'autre part, on peut légitimement se demander dans quel délai l'autorité disciplinaire compétente doit statuer une fois la procédure mise en œuvre. En effet, cette disposition ne prévoit aucun délai ou pénalité à ce sujet ce qui peut entraîner, par conséquent, une paralysie de la procédure. Le législateur avait fait part de son intention de modifier l'article 334 en conséquence⁶⁷. L'idée était d'introduire un délai durant lequel l'autorité devait se prononcer. En cas d'absence de réponse, l'administration fiscale pouvait supposer qu'il n'y avait pas de violation du secret professionnel, lui permettant ainsi de continuer son contrôle. Toutefois, le Conseil d'État a estimé que cette proposition devait suivre la procédure visée à l'article 77 alinéa 1, 9° de la Constitution⁶⁸. Depuis lors, aucune modification de l'article 334 C.I.R. n'est intervenue en vue d'instaurer un tel délai⁶⁹.

3) Absence de définition de la notion de secret professionnel : difficulté d'application

Il est à la fois surprenant et regrettable de constater que la notion de secret professionnel n'ait fait l'objet d'aucune définition par le législateur. Ceci est en effet source d'insécurité juridique et pose de nombreux problèmes d'application⁷⁰.

C'est ainsi qu'il convient de se questionner quant au sort des professions qui ne disposent d'aucune autorité disciplinaire. En effet, dans cette hypothèse, comment doit procéder l'administration fiscale pour mettre valablement en œuvre la procédure visée à l'article 334 C.I.R. 92⁷¹?

⁶⁶ M. KRINGS, « Fiscalité et secret professionnel des avocats et des autres professions tenues au secret professionnel », *op. cit.*, pp. 183 et 184.

⁶⁷ Cf. Le projet de loi du 17 décembre 2013 portant des dispositions fiscales diverses, *Doc. parl.*, Chambre, 2013-2014, n°53-3236, 001.

⁶⁸ Celui-ci stipule que « La Chambre des représentants et le Sénat sont compétents sur un pied d'égalité pour : (...) 9° l'organisation des cours et tribunaux ».

⁶⁹ Cf. note sous Liège, 13 septembre 2013 de P. VAN HISSENHOVEN et S. GABRIEL, « Fiscale controle – Wanneer kan de belastingplichtige het beroepsgeheim inroepen? », *T.F.R.*, n°458, 2014, pp. 309 à 311.

⁷⁰ Ainsi à titre d'illustration, tout récemment encore, le secret des confessions du prêtre était au cœur des débats dans l'affaire récente de l'aumônier Alexander Strooband renvoyé en correctionnel pour la mort d'un pénitent. Il lui est notamment reproché de ne pas avoir dénoncé aux autorités les confessions suicidaires du repentant *in J.-C. MATGEN*, « Secret de la confession : le prêtre poursuivi à Bruges renvoyé en correctionnelle », 15 novembre 2017, disponible sur

<http://www.lalibre.be/actu/belgique/secret-de-la-confession-le-pretre-poursuivi-a-bruges-renvoye-en-correctionnelle-5a0c029dcd707514e8c21e7b>.

⁷¹ O. D'AOUT, « Les pouvoirs d'investigation du fisc », *op. cit.*, p. 80 ; J. PICAUVET et R. WINAND, « Les pouvoirs d'investigation », *op. cit.*, p. 196.

Un premier élément de réponse peut être trouvé dans le commentaire administratif du C.I.R. Le commentaire 9 de l'article 334 prévoit que lorsqu'un professionnel ne dépend d'aucune autorité disciplinaire, c'est à l'administration elle-même de prendre position. Pour ce faire, elle « doit s'inspirer de la doctrine et de la jurisprudence et notamment de l'interprétation par les Cours et tribunaux de l'art. 458 du Code pénal »⁷².

Par ailleurs, la Cour de cassation a tenté d'apporter de l'aide aux praticiens. Selon une jurisprudence constante⁷³, elle a décidé que les professions qui ne sont subordonnées à aucune autorité disciplinaire ne sont pas soumises à un secret professionnel à proprement parler mais se voient plutôt affecter d'une simple obligation de discrétion.

La position adoptée par notre Cour suprême entraîne comme conséquence qu'un banquier⁷⁴ ne sera pas soumis à l'article 458 du Code pénal. Ce faisant, en cas de violation de son obligation, il ne se verra pas sanctionné pénalement : tout au plus pourrait-on lui réclamer des dommages et intérêts⁷⁵. Il existe une autre différence majeure avec le secret professionnel. En effet, contrairement à celui-ci, l'obligation de discrétion ne constitue nullement une limitation aux pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale⁷⁶.

On remarquera enfin que la distinction entre un confident nécessaire visé à l'article 458 du Code pénal et une personne simplement soumise à un devoir de discrétion n'est pas toujours aisée à faire en pratique. Là encore il faudra se référer à la jurisprudence le cas échéant. Ainsi, la Cour d'appel de Bruxelles a, dans un arrêt du 30 novembre 2006⁷⁷, décidé qu'un conseiller fiscal ne peut invoquer son secret professionnel pour refuser la remise de *time-sheets*.

4) Limitation au secret professionnel

Si la portée du secret professionnel est relativement large, elle ne revêt pas pour autant un caractère absolu. En effet, celui-ci est à la fois limité par le législateur et par la jurisprudence⁷⁸.

a) *Limitation textuelle*

1.- C'est l'article 458 lui-même qui prévoit expressément la possibilité de limiter le secret professionnel par la loi et, depuis la loi du 6 juillet 2017, par un décret ou une ordonnance. C'est ainsi que le législateur a adopté l'article 458bis⁷⁹ et le tout nouvel article 458ter (inséré par la loi précitée) du Code pénal qui constituent sans doute les exceptions les plus importantes en la matière. Ceux-ci n'appellent toutefois pas de commentaire particulier.

⁷² Com. I.R., n°334/9 in M. DE JONCKHEERE, M. DELANOTE, M. MAUS et E. VAN DOOREN, *De fiscale procedure*, *op. cit.*, p. 134 ; J. PICAUVET et R. WINAND, « Les pouvoirs d'investigation », *op. cit.*, p. 198.

⁷³ Voy. notamment Cass., 16 mai 1977, *Pas.*, 1977, I, p. 947 ; Cass., 25 octobre 1978, *Pas.*, 1979, I, p. 237. Voy. également A. DELAFONTEYNE, M. MAUS et S. MERCIER, *Fiscale controle in de praktijk*, Bruges, Die Keure, 2009, p. 195.

⁷⁴ Cass., 25 octobre 1978, *Pas.*, 1979, I, p. 237. Cette solution doit également s'imposer lorsqu'un « expert » ou un « conseiller » n'est membre d'aucun institut (par exemple l'I.E.C.) et ne relève, partant, d'aucune autorité disciplinaire in J. PICAUVET et R. WINAND, « Les pouvoirs d'investigation », *op. cit.*, p. 196.

⁷⁵ T. LITANNIE, « Le contrôle fiscal et la protection du contribuable », *op. cit.*, p. 169.

⁷⁶ O. D'AOÛT, « Les pouvoirs d'investigation du fisc », *op. cit.*, p. 80.

⁷⁷ Bruxelles, 30 novembre 2006, *F.J.F.*, 2007, p. 854. Voy. *infra*, pp. 44 et s.

⁷⁸ Par un souci de clarté pour le lecteur, nous traiterons également de la question à travers la jurisprudence dans cette partie.

⁷⁹ Pour une application jurisprudentielle, voy. Mons (3e ch.), 19 novembre 2008, disponible sur www.juridat.be.

L'article 458 prévoit également la levée du secret dans une autre hypothèse : celle où le dépositaire est amené à rendre témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire. C'est ainsi qu'un réviseur d'entreprise ou un comptable impliqué dans une procédure judiciaire et requis de témoigner pourra révéler des informations confidentielles au sujet de l'un de ses clients. En effet, dans cette hypothèse, le respect des droits de la défense prend le pas sur le secret professionnel⁸⁰.

2.- Au surplus, les limitations textuelles du secret professionnel varient d'une profession à l'autre. Il est dès lors difficile de répertorier l'ensemble des restrictions prévues. À titre d'illustration, nous pouvons citer l'article 83 de la loi du 18 septembre 2017 relatif à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces ou encore l'article 55 de la loi du 22 mars 1993 relatif au statut et au contrôle des établissements de crédit⁸¹.

b) Limitation jurisprudentielle

La Cour de cassation adoptera une exception importante au secret professionnel à travers l'adoption du concept « d'état de nécessité ». Elle le dégagera pour la première fois dans un arrêt du 13 mai 1987 en disposant que « la situation dans laquelle se trouve une personne qui, eu égard à la valeur respective des obligations contradictoires et à l'existence d'un danger grave et imminent pour autrui, peut raisonnablement estimer qu'il ne lui est pas possible de sauvegarder, autrement qu'en commettant les faits qui lui sont reprochés, un intérêt plus impérieux qu'elle a le devoir ou qu'elle est en droit de sauvegarder avant tous les autres »⁸². En d'autres termes, ce principe impose au dépositaire de sacrifier un intérêt pour en préserver un autre de valeur égale ou supérieure.

Cette consécration entraînera des conséquences remarquables dans notre ordre juridique. C'est ainsi que le législateur, par une loi du 28 novembre 2000, adoptera l'article 458*bis* du Code pénal, celui-ci ne constituant, en effet, qu'une expression particulière de l'état de nécessité. Par ailleurs, la Cour constitutionnelle, dans plusieurs de ses arrêts, reprendra à son compte le principe dégagé par la Cour de cassation. Plus encore, elle décidera même d'en élargir la portée en disposant que « la règle du secret professionnel doit céder lorsqu'une nécessité l'impose ou lorsqu'une valeur jugée supérieure entre en conflit avec elle »⁸³.

Concrètement, il est tout à fait imaginable qu'un expert-comptable invoque l'état de nécessité. Ainsi il pourrait y recourir, dans l'hypothèse où il constate une grave infraction environnementale entraînant une menace pour la santé publique⁸⁴.

⁸⁰ T. LITANNIE, « Le contrôle fiscal et la protection du contribuable », *op. cit.*, pp. 164 et s. Pour plus d'information sur le sujet, voy. G. FALQUE et O. MICHIELS, *Procédure pénale : notes sommaires et provisoires*, 4^{ème} éd., 2016, p. 127.

⁸¹ *Ibid.*, p. 165.

⁸² Cass. (2e ch.), 13 mai 1987, *R.C.J.B.*, 1989, p. 588 in E. JACQUES et O. MICHIELS, *Principes de droit pénal : notes sommaires et provisoires*, 3^{ème} éd., 2015, p. 74. La Cour constitutionnelle a également confirmé le principe. En ce sens, voy. notamment C.C., 3 mai 2000, n°46/2000 et C.C., 23 janvier 2008, n°10/2008 analysé *infra*, pp. 25 et s., disponible sur <http://www.const-court.be/fr/common/home.html>. Pour une application récente de l'état de nécessité, voy. par exemple Cass., 18 janvier 2017, *J.T.*, 2018, p. 14.

⁸³ C.C., 23 janvier 2008, n°10/2008, B.7.2., disponible sur <http://www.const-court.be/fr/common/home.html>.

⁸⁴ L. HYTBRECHTS, « Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming », *Rev. dr. pén.*, 2004, p. 97; J. DE BLAY, « Deontologie », Bruxelles, Kluwer, 2016, p. 191.

B.- LE DROIT EUROPEEN : ABSENCE DE TEXTE A PROPREMENT PARLER

Aussi étonnant que cela puisse paraître ni la Convention européenne des droits de l'homme ni le droit de l'Union européenne ne consacrent explicitement le secret professionnel. C'est en effet du côté de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après C.E.D.H.) et de la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après C.J.U.E.) qu'il convient de se pencher pour en trouver les racines. C'est ainsi qu'en vue de garantir le respect du secret professionnel, la C.E.D.H. s'appuie sur les articles 6 (droit à un procès équitable) et 8 (droit au respect de sa vie privée)⁸⁵ de la convention. La C.J.U.E., quant à elle, se fonde sur l'article 6 du traité sur l'Union européenne qui rend applicable la Convention européenne des droits de l'homme dans l'Union et, *a fortiori* les articles 6 et 8 de ladite Convention.

La jurisprudence étant développée dans la partie III du présent travail, nous nous permettons d'y renvoyer le lecteur.

⁸⁵ Ordre français des avocats du barreau de Bruxelles, « Affaire Michaud c. France : observations écrites », 2012, p. 2, disponible sur www.cercle-du-barreau.org/media/02/00/256176347.pdf.

TROISIÈME PARTIE : ANALYSE DE LA POSSIBILITÉ D'INVOQUER LE SECRET PROFESSIONNEL LORS D'UN CONTRÔLE FISCAL À L'AUNE DE LA JURISPRUDENCE

A.- INTRODUCTION

La déclaration fiscale constitue le cœur de l'impôt des personnes physiques. Sans elle, il serait en effet extrêmement difficile d'établir l'impôt avec exactitude. C'est donc en toute logique que le législateur est intervenu pour en réglementer la matière.

À cet effet, il a instauré, au travers de l'article 339 C.I.R., une obligation de collaboration dans le chef du contribuable : celui-ci est tenu de fournir à l'administration, sous peine de sanction, l'ensemble des éléments susceptibles d'influencer sa situation fiscale. On notera que celle-ci s'applique également vis-à-vis du tiers disposant d'informations sur le contribuable lorsque l'administration le requiert⁸⁶.

Le législateur a, en outre, muni l'administration d'un arsenal de pouvoirs d'investigation afin de lui permettre de vérifier l'exactitude des informations fournies par le contribuable et de renverser, le cas échéant, la présomption d'exactitude que contient toute déclaration fiscale remplie par celui-ci.

Ces pouvoirs ne sont toutefois pas absolus⁸⁷. Ils sont en effet prévus de manière exhaustive aux articles 315 à 338 et 374 C.I.R.⁸⁸.

Concrètement, le fisc peut s'adresser soit directement au contribuable, objet du contrôle, soit indirectement à un tiers, susceptible d'avoir des informations sur le premier.

Concernant le contribuable, les pouvoirs d'investigation de l'administration sont les suivants :

- La communication des livres et documents⁸⁹ ;
- La demande de renseignements⁹⁰ ;
- La visite des locaux prévue⁹¹ ;
- L'accès à l'information⁹².

⁸⁶ J.-P. BOURS, « Étendue et limites, tant en Belgique qu'à l'étranger, des pouvoirs d'investigation du fisc belge », *Actualités en droit fiscal : les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure fiscale*, Limal, Anthemis, 2009, pp. 4 et 5.

⁸⁷ Il convient de rappeler, à ce sujet, que si certains pouvoirs d'investigation du fisc sont particulièrement larges, ils ne sont pas pour autant illimités. Ainsi, la demande de renseignements aux tiers ne lui permet pas d'aller à « la pêche aux renseignements » c'est-à-dire de réclamer tout et n'importe quoi. À cet effet, l'agent de contrôle ne peut utiliser son pouvoir qu'en vue de l'obtention de renseignements présentant un « certain intérêt fiscal », utile à l'élaboration et la perception de l'impôt *in* C. FRANSSSEN, « Pas de « fishing expedition » pour le fisc ! », *Bulletin Juridique & Social*, 2018, p. 13. Pour une illustration jurisprudentielle, voy. Civ. Gand, 11 juin 2013, inédit, R.G. n°1319/0274 *in* M. KRINGS, « Fiscalité et secret professionnel des avocats et des autres professions tenues au secret professionnel », *op. cit.*, pp. 161 et s.

⁸⁸ O. D'AOÛT, « Les pouvoirs d'investigation du fisc », *op. cit.*, p. 11.

⁸⁹ Cf. Articles 315 à 315ter, 317 et 321 C.I.R.

⁹⁰ Cf. Articles 316 et 317 C.I.R.

⁹¹ Cf. Article 319 C.I.R.

⁹² Cf. Article 319 alinéa 3 C.I.R.

Vis-à-vis du tiers, il s'agit de :

- La demande de renseignements⁹³ ;
- La communication des livres et documents informatisés⁹⁴ ;
- La vérification des informations fournies par le tiers⁹⁵ ;
- L'audition de témoin et la réalisation d'enquête⁹⁶.

Avant de rentrer dans le vif du sujet, nous aimerions préciser la portée de cette seconde partie. Il ne s'agit pas d'une analyse des différents pouvoirs d'investigation du fisc mais de la possibilité pour un dépositaire du secret professionnel d'invoquer celui-ci en vue de protéger les données de son client, et ce, à la lumière de la jurisprudence.

Dans la partie précédente, nous avons vu la réglementation applicable au secret et comment l'administration devait s'y prendre pour obtenir une information d'un détenteur soumis à celui-ci.

Mais qu'en est-il au niveau jurisprudentiel ?

Un avocat fait l'objet d'une demande de renseignements (articles 322 et 323 C.I.R.) par l'administration à l'égard d'un de ses clients. Peut-il refuser de fournir les informations souhaitées sous motif qu'il violerait son obligation ? Quelle est la position des juridictions nationales ? Par ailleurs, existe-t-il une éventuelle protection du secret en droit européen ?

C'est ce que nous proposons d'étudier dans cette seconde partie.

B.- JURISPRUDENCE EUROPEENNE

1) Analyse de l'incidence et des apports de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne et de la Cour européenne des droits de l'homme en droit belge

1.- Comme évoqué ci-avant, il convient de se pencher sur la jurisprudence de la C.E.D.H. et de la C.J.U.E. pour trouver une quelconque consécration du secret professionnel en droit européen.

À ce sujet, deux arrêts permettent de résumer parfaitement la position des deux Cours. Il s'agit des arrêts du 26 juin 2007 rendus par la C.J.C.E. et l'arrêt *Michaud c. France* du 6 décembre 2012 jugé par la C.E.D.H..

2.- Avant d'analyser ceux-ci et étant donné la similitude des faits entre les deux affaires, il nous paraît opportun d'en présenter brièvement l'historique et les raisons qui ont mené les requérants à emprunter la voie judiciaire.

⁹³ Cf. Articles 322 et 323 C.I.R.

⁹⁴ Cf. Article 323bis C.I.R.

⁹⁵ Cf. Article 324 C.I.R.

⁹⁶ Cf. Articles 325 et 326 C.I.R.

En 1991, un large mouvement international a vu le jour en vue de lutter contre le blanchiment de capitaux⁹⁷. L'Union européenne y participera pleinement et adoptera une série de directives en la matière⁹⁸, la dernière en date étant la directive 2015/849⁹⁹. Celle-ci fut transposée dans notre droit à travers la 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, abrogeant, par la même occasion, l'ancienne loi du 11 janvier 1993¹⁰⁰.

Si la lutte contre la fraude constitue un objectif tout à fait louable voire « un objectif légitime d'intérêt général »¹⁰¹, les mécanismes prévus par le législateur européen ne feront pas que des heureux. C'est ainsi que plusieurs recours seront intentés contre les réglementations nationales transposant la directive et plus précisément, sur l'obligation faite à charge des avocats de dénoncer aux autorités publiques les clients pour lesquels ils ont des soupçons de fraude (tout spécialement dans le domaine du blanchiment d'argent et du financement du terrorisme).

a) *L'arrêt de la Cour de justice des communautés européennes du 26 juin 2007*¹⁰² (grande chambre) et *l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 23 janvier 2008*¹⁰³

⁹⁷ D. GRISAY, *De la lutte contre la fraude à l'argent du crime : Etat des lieux*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 155 et s.

⁹⁸ Cf. Directive 91/308/CEE, Directive 2001/97/CE, Directive 2005/60/CE, Directive 2006/70/CE.

⁹⁹ Celle-ci prévoit notamment l'instauration d'un registre central intitulé « UBO » (*Ultimate Beneficial Owners*), celui-ci permettant d'identifier plus facilement la/les personnes physiques qui se cache(nt) derrière une entité juridique.

¹⁰⁰ Voy. *infra*, pp. 31 et s.

¹⁰¹ C.C., 23 janvier 2008, n°10/2008, B.7.10., disponible sur <http://www.const-court.be/fr/common/home.html>.

¹⁰² Ce n'est toutefois pas la première fois que la C.J.C.E. avait à se prononcer sur la problématique du secret professionnel et de son éventuelle violation. En ce sens, voy. *AM & S Europe Limited contre Commission des Communautés européennes* du 18 mai 1982. Dans cette affaire, la Cour a eu l'occasion de préciser, par rapport au secret professionnel, que « cette confidentialité répond en effet à l'exigence, dont l'importance est reconnue dans l'ensemble des États membres, que tout justiciable doit avoir la possibilité de s'adresser en toute liberté à son avocat » (considérant 18) et rajoutera que « la confidentialité des communications entre avocats et clients devait faire l'objet d'une protection au niveau de la Communauté européenne » (considérant 21). Pour une application de la jurisprudence *AM & S Europe Limited contre Commission* par le Tribunal européen, voy. T.P.I.C.E., *Akzo Nobel Chemicals Ltd* du 30 octobre 2003 et les décisions subséquentes du T.P.I.C.E. du 17 septembre 2007 et de la C.J.U.E. du 14 septembre 2010. En résumé, la question était de savoir si des courriels échangés entre un cadre de l'entreprise Akzo et un avocat, travaillant comme juriste d'entreprise dans l'entreprise du même nom, bénéficiaient ou non de la protection du secret. Tant le Tribunal que la Cour refuseront d'étendre le secret professionnel de l'avocat exerçant en tant que juriste d'entreprise aux courriels échangés avec un cadre de la même entreprise. À leurs yeux, la protection de celui-ci ne se justifie que dans la mesure où l'avocat est indépendant. La Cour conclura que « un avocat salarié ne jouit pas du même degré d'indépendance à l'égard de son employeur qu'un avocat exerçant ses activités dans un cabinet externe à l'égard de son client ». La Cour a encore eu l'occasion de se prononcer sur le secret professionnel, voy. en ce sens *Wouters e. a.* du 19 février 2002. Dans cette affaire, concernant à nouveau la profession d'avocat, elle a précisé que « les obligations déontologiques (dont fait partie le secret professionnel) imposent que l'avocat se trouve dans une situation d'indépendance vis-à-vis des pouvoirs publics, des autres opérateurs et des tiers, dont il convient qu'il ne subisse jamais l'influence. Il doit offrir, à cet égard, la garantie que toute les initiatives qu'il prend dans un dossier le sont en considération de l'intérêt exclusif du client ». On notera que la Cour d'Arbitrage s'était déjà prononcée en ce sens, voy. C.A., 27 mars 1996, n°26/96, disponible sur <http://www.const-court.be/fr/common/home.html>. Ces arrêts sont disponibles sur https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/fr/. Enfin, la Cour de cassation a eu l'occasion de se prononcer sur un litige similaire et a fait application de la jurisprudence précitée de la C.J.U.E., voy. Cass., 22 janvier 2015, *J.T.*, 2015, pp. 520 et s.

¹⁰³ C.C., 23 janvier 2008, n°10/2008, disponible sur <http://www.const-court.be/fr/common/home.html>.

1.- C'est donc dans ce contexte particulier que, en 2004, les trois Ordres d'avocats de notre royaume ont fait front commun à l'encontre de la disposition belge (à savoir l'extension prévue à l'article 18, alinéa 2 de la loi du 11 janvier 1993¹⁰⁴ par une loi du 12 janvier 2004) transposant l'obligation litigieuse précitée. Pour ce faire, ils décidèrent d'introduire un recours devant la Cour d'arbitrage en vue de l'annulation de celle-ci. Ils fondèrent leur argumentation notamment sur base de l'article 6§2 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, celui-ci stipulant que la Convention européenne des droits de l'homme est applicable dans l'Union, et des articles 6 (droit à un procès équitable) et 8 (droit au respect de la vie privée et familiale) de ladite Convention.

Avant de se prononcer, la Cour d'arbitrage décide de poser une question préjudicielle à la C.J.C.E. le 13 juillet 2005. À travers celle-ci, elle demande en substance à la juridiction européenne de se prononcer sur la conformité de l'obligation précitée au regard du droit au procès équitable *uniquement*.

À cette occasion, la C.J.C.E. s'exprimera sur sa position et sur les dispositions applicables au secret professionnel.

Pour répondre à celle-ci, la Cour rappelle d'abord l'importance du droit au procès équitable dans tout état de droit. Elle insiste ensuite sur l'importance du secret professionnel de l'avocat qui n'est, en fin de compte, qu'un corolaire du principe dégagé par l'article 6 de la Convention. C'est ainsi qu'elle dispose que « l'avocat ne serait pas en mesure d'assurer sa mission de conseil, de défense et de représentation de son client de manière adéquate, et celui-ci serait par conséquent privé des droits qui lui sont conférés par l'article 6 de la CEDH, si l'avocat, dans le cadre d'une procédure judiciaire ou de sa préparation, était obligé de coopérer avec les pouvoirs publics en leur transmettant des informations obtenues lors des consultations juridiques ayant eu lieu dans le cadre d'une telle procédure »¹⁰⁵.

De prime abord donc, l'obligation de délation dans le chef de l'avocat serait contraire à l'article 6 de la Convention. La C.J.C.E. apportera toutefois une réponse négative à la question préjudicielle et conclura à la non-violation du procès équitable. Pour en arriver à cette solution, elle a adopté le raisonnement suivant : la directive (et *a fortiori* la législation belge) oblige l'avocat à dénoncer son client uniquement dans le cas où il aurait connaissance des faits de blanchiment *en dehors* du cadre judiciaire. Or, le droit au procès équitable nécessite, pour son application, un lien avec une procédure judiciaire. Plus encore, elle précise que même dans cette hypothèse, il ne devra pas nécessairement dénoncer celui-ci. En effet, dans le cas où sa mission aurait pour finalité de conseiller son client sur la manière d'entamer ou éviter une procédure judiciaire, il n'en serait nullement tenu.

En d'autres termes, la Cour consacre une interprétation *a minima* de la disposition relative à l'obligation de délation réduisant par la même occasion son champ d'application à des hypothèses relativement limitées en pratique.

Dans son arrêt précité du 23 janvier 2008, la Cour d'Arbitrage, rebaptisée Cour constitutionnelle entre temps, fera sienne de l'interprétation donnée par la C.J.C.E. tout en l'adaptant aux spécificités du droit belge. C'est ainsi qu'elle rappellera non seulement le rôle fondamental du secret professionnel dans le cadre des droits de la défense mais aussi de la possibilité pour l'avocat de se délier de celui-ci dans le cas de l'état de nécessité. Concernant l'obligation litigieuse, la Cour estime que « elle ne peut avoir comme conséquence une levée inconditionnelle et illimitée du secret professionnel ». En effet, ce n'est que dans des hypothèses

¹⁰⁴ Devenu l'article 52 dans la loi du 18 septembre 2017.

¹⁰⁵ C.C., 23 janvier 2008, n°10/2008, B. 32., disponible sur <http://www.const-court.be/fr/common/home.html>.

bien limitées¹⁰⁶ et en dehors de toute activité judiciaire que l'avocat se doit de rapporter ses soupçons.

En conséquence, elle condamne l'extension de divulgation dans le chef de l'avocat prévue à l'article 2^{ter} et à l'article 18 alinéa 2 de la loi du 11 janvier 1993 (qui, pour rappel, est l'ancêtre de la loi du 23 septembre 2017). Pour la Cour, cet élargissement est contraire aux articles 6 et 8 de la C.E.D.H. et aux 10, 11 et 22 de la Constitution¹⁰⁷.

2.- À nos yeux, si ces arrêts permettent de limiter l'obligation de délation prévue par le législateur et, partant, de renforcer le secret professionnel de l'avocat, ils ne sont pas pour autant exempts de tout reproche.

En effet, un oubli regrettable découle de la question préjudicielle du 13 juillet 2005 posée par la Cour d'Arbitrage à la C.J.C.E. : à aucun moment elle n'a fait référence à l'article 8 de la Convention relatif au respect de la vie privée, et ce, quand bien même celui-ci faisait partie intégrante de l'argumentation des requérants. Dans sa réponse, la C.J.C.E. rappellera d'ailleurs qu'il est du ressort du juge national de formuler précisément sa question au regard des particularités de l'affaire. En conséquence, la juridiction européenne n'a pu que constater cette lacune : « il n'y a pas lieu d'étendre l'examen de la validité de la directive 91/308 au regard de droits fondamentaux non visés par la juridiction de renvoi, notamment, le droit au respect de la vie privée prévu à l'article 8 de la CEDH »¹⁰⁸.

Selon nous, cette absence est malheureuse pour plusieurs raisons.

Premièrement, nous pouvons légitimement nous demander si la réponse rendue par la C.J.C.E. n'aurait pas été différente. C'est en tout cas ce que laisse à penser l'avis présenté le 14 décembre 2006 par son avocat général P. Maduro qui estime que « la protection du secret professionnel de l'avocat est un principe à deux visages, l'un procédural puisé dans le droit fondamental à un procès équitable, l'autre substantiel tiré du *droit fondamental au respect de la vie privée*¹⁰⁹ »¹¹⁰.

Deuxièmement, il s'agit là d'une occasion manquée de renforcer juridiquement le secret professionnel au niveau européen. Cette affirmation peut toutefois être tempérée pour deux raisons. D'une part, par le fait que l'article 6§2 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne rend applicable la Convention européenne des droits de l'homme dans l'ensemble du territoire de l'Union. D'autre part, parce que la C.J.C.E. considère que « la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, dont le *juge communautaire doit tenir compte dans son interprétation des droits fondamentaux*¹¹¹ (...) »¹¹².

¹⁰⁶ À savoir les activités prévues à l'article 2^{ter} de la loi du 11 janvier 1993 (reprises à l'article 5§1^{er}, 28°, de la loi du 18 septembre 2017).

¹⁰⁷ Pour plus de détails, voy. A. RISOPOULOS, « Les avocats, acteurs attentifs ou victimes du dispositif préventif en matière de blanchiment et de financement du terrorisme ? » in *Omniprésence du droit pénal*, Limal, Anthemis, 2017, pp. 173 à 187 ; D. VERWAERDE, « La nouvelle loi anti-blanchiment du 18 septembre 2017 : tour d'horizon des obligations imposées aux entités assujetties », *Rev. dr. pén. crim.*, 2018, pp. 229 à 282.

¹⁰⁸ C.J.C.E. (Grande chambre), aff. C-305/05, 26 juin 2007, disponible sur <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=fr&num=C-305/05>.

¹⁰⁹ C'est nous qui soulignons.

¹¹⁰ Conclusion de l'avocat général M.M. POIARES MADURO, aff. C-305/05, 14 décembre 2006, considérant 44, disponible sur <https://curia.europa.eu/>.

¹¹¹ C'est nous qui soulignons.

¹¹² C.J.C.E., SGL Carbon AG c. Commission des Communautés européennes, 29 juin 2006, disponible sur https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/fr/.

Troisièmement, la Cour constitutionnelle, dans son arrêt du 23 janvier 2008, ne s'est pas privée de condamner les dispositions litigieuses sur base, notamment, de l'article 8 de la Convention.

Enfin, c'est d'autant plus surprenant lorsque l'on se penche sur la jurisprudence de la C.E.D.H. en la matière. En effet, elle se fonde volontiers sur l'article 8 pour aborder la question d'une éventuelle violation du secret professionnel¹¹³. Comme nous allons le voir, l'arrêt présenté ci-après ne fait pas exception à la règle.

b) L'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme du 6 décembre 2012 Michaud c. France¹¹⁴

1.- Les faits de cette affaire peuvent être résumés comme suit : le conseil national du barreau français décide d'adopter un règlement professionnel dans lequel il rappelle l'importance pour l'avocat de dénoncer les fraudes au bâtonnier de l'Ordre dont il relève. À cet effet, il prévoit notamment des sanctions disciplinaires à l'encontre de l'avocat récalcitrant.

Comme nous le verrons, le droit belge dispose d'une procédure en tout point similaire à celle-ci¹¹⁵.

L'avocat Michaud, estimant que cette loi viole le secret professionnel et, plus largement, la liberté de la profession de l'avocat, se plaindra d'abord auprès des juridictions françaises. N'obtenant pas gain de cause devant les juridictions internes et après avoir exercé l'ensemble des voies de recours mis à sa disposition, il décide ensuite de saisir la C.E.D.H..

¹¹³ La Cour a déjà eu l'occasion de se prononcer, à plusieurs reprises, sur le secret professionnel de l'avocat dans le cadre de différentes matières. D'une manière constante, elle analyse la problématique à l'aune de l'article 8 de la Convention. Pour plus de détails, voy. **Perquisitions et saisies effectuées au cabinet ou au domicile d'un avocat** : Niemietz c. Allemagne du 16 décembre 1992. Dans cette affaire, la Cour avait également admis une violation sur base de l'article 6. Ainsi, elle estimait que « une intrusion sur le secret professionnel peut se répercuter sur la bonne administration de la justice et, partant, sur les droits garantis par l'article 6 » ; *contra* Tamosius c. Royaume du 19 septembre 2002. Dans cette affaire, la Cour a conclu que il y avait proportion entre l'ingérence (la perquisition) et l'objectif poursuivi (la défense de l'ordre et la prévention des infractions pénales et la protection du bien-être économique du pays) ; Roemen et Schmit c. Luxembourg du 25 février 2003 ; Petri Sallinen et autres c. Finlande du 27 septembre 2005 ; Smirnov c. Russie du 7 juin 2007 ; Wieser et Bicos Beteiligungen GmbH c. Autriche du 16 octobre 2007 ; Iliva Stefanov c. Bulgarie du 22 mai 2008 ; André et autre c. France du 24 juillet 2008 ; Mancevschi c. Moldavie du 7 octobre 2008, Alexanian c. Russie du 22 décembre 2008 ; Kolesnischenko c. Russie du 9 avril 2009 ; Robathin c. Autriche du 3 juillet 2012 ; Vinci Construction et GTM Génie Civil et Services c. France du 2 avril 2015 ; *contra* Sérvulo & Associados – Sociedade de Advogados, RL c. Portugal du 3 septembre 2015. Dans cette affaire, la Cour a conclu à l'absence de violation de l'article 8 malgré les atteintes au secret professionnel des avocats. Selon elle, le juge chargé de l'analyse des données saisies au sein du bureau d'avocat concerné avait procédé à une évaluation remarquable de celles-ci permettant ainsi de préserver le secret des requérants ; *contra* Lindstrand Partners Advokatbyrå AB c. Suède du 20 décembre 2016. Dans cette affaire, la Cour a conclu à une absence de violation de l'article 8 en ce que la perquisition effectuée dans les locaux du cabinet d'avocats n'était pas disproportionnée par rapport au but poursuivi (la protection du bien-être économique du pays). **Mise sur écoute des lignes téléphoniques d'un cabinet d'avocats** : Kopp c. Suisse du 25 mars 1998 ; Pruteanu c. Roumanie du 3 février 2015 ; *contra* Versinia-Campinchi et Crasnianski c. France du 16 juin 2016. Dans cette affaire, la Cour a estimé qu'il n'y avait une absence de violation de l'article 8 en ce que l'ingérence (la mise sur écoute) était proportionnée avec le but poursuivi (la défense de l'ordre). **Consultation d'extraits de compte bancaire dans le cadre d'une procédure pénale** : Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal du 1^{er} décembre 2015 ; Sommer c. Allemagne du 27 avril 2017. Dans cette récente affaire, la Cour a réaffirmé sa jurisprudence constante en la matière : le secret professionnel est protégé par l'article 8 de la Convention, ces arrêts sont disponibles sur <https://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=home&c=fr>.

¹¹⁴ Cour eur. D.H., *Michaud c. France*, n°12323, 6 décembre 2012,

disponible sur <https://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=home&c=fr>.

¹¹⁵ Cf. L'article 52 de la loi du 18 septembre 2017.

On soulignera que l'Ordre français des avocats du barreau de Bruxelles, partie requérante dans l'affaire analysée ci-dessus, a demandé à faire part de ses observations écrites quant au présent litige. À l'instar de l'argumentation qu'il avait développée devant la Cour constitutionnelle quelques années plus tôt, l'Ordre réitérera sur la nécessité d'analyser l'obligation de délation à la lumière de l'article 8 de la Convention¹¹⁶.

Comme évoqué ci-avant, la C.E.D.H. a établi une jurisprudence constante en la matière. À travers celle-ci, elle se fonde systématiquement sur l'article 8 pour analyser si une disposition viole le secret professionnel. Nous nous permettons de citer l'attendu suivant qui résume parfaitement sa position à ce sujet :

« L'article 8 protège la confidentialité de toute "correspondance" entre individus, il accorde une protection renforcée aux échanges entre les avocats et leurs clients. Cela se justifie par le fait que les avocats se voient confier une mission fondamentale dans une société démocratique : la défense des justiciables. Or un avocat ne peut mener à bien cette mission fondamentale s'il n'est pas à même de garantir à ceux dont il assure la défense que leurs échanges demeureront confidentiels. C'est la relation de confiance entre eux, indispensable à l'accomplissement de cette mission, qui est en jeu. En dépend en outre, indirectement mais nécessairement, le respect du droit du justiciable à un procès équitable (c'est-à-dire l'article 6 de la Convention), notamment en ce qu'il comprend le droit de tout "accusé" de ne pas contribuer à sa propre incrimination. Cette protection renforcée que l'article 8 confère à la confidentialité des échanges entre les avocats et leurs clients et les raisons qui la fondent conduisent la Cour [européenne des droits de l'homme] à constater que, pris sous cet angle, le secret professionnel des avocats – qui toutefois se décline avant tout en obligations à leur charge – est spécifiquement protégé par cette disposition »¹¹⁷.

En fin de compte, la Cour considère le secret professionnel comme un instrument fondamental presque intouchable. Ce n'est que dans des cas très précis qu'il peut être limité. En effet, la Cour a balisé les ingérences à travers deux critères : l'existence d'une infraction dans le chef de l'avocat et l'absence d'utilisation contre le client qui est le seul bénéficiaire du secret professionnel¹¹⁸.

2.- Selon nous, plusieurs remarques peuvent être avancées quant à la position de la C.E.D.H..

Premièrement, malgré l'absence de consécration explicite du secret professionnel dans la Convention, le non-respect de celui-ci peut entraîner non seulement la violation du droit au procès équitable mais aussi celle du respect au droit à la vie privée, voire des deux¹¹⁹.

Deuxièmement, il est intéressant de remarquer l'effet de la jurisprudence de la C.E.D.H. dans notre ordre juridique interne. Ainsi, s'appuyant clairement sur cette jurisprudence, la Cour constitutionnelle a estimé, dans son arrêt du 26 septembre 2013, que « l'effectivité des droits de la défense de tout justiciable suppose nécessairement qu'une relation de confiance puisse être établie entre lui et l'avocat qui le conseille et le défend. Cette nécessaire relation de confiance ne peut être établie et maintenue que si le justiciable a la garantie que ce qu'il confiera à son avocat ne sera pas divulgué par celui-ci. Il en découle que la règle du secret professionnel imposée à l'avocat est un élément fondamental des droits de la défense »¹²⁰.

¹¹⁶ Ordre français des avocats du barreau de Bruxelles, « Affaire Michaud c. France : observations écrites », 2012, p. 3, disponible sur www.cercle-du-barreau.org/media/02/00/256176347.pdf.

¹¹⁷ Cour eur. D.H., *Michaud c. France*, 6 décembre 2012, n°12323, considérant 118 et 119, disponible sur <https://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=home&c=fre>.

¹¹⁸ T. BONTINCK, « Arrêt Versini-Campinchi : le secret professionnel de l'avocat et la protection renforcée des droits de son client », *J.D.E.*, 2016, p. 354.

¹¹⁹ G.-A. DAL, « Conclusions générales - Le secret professionnel, principe fondamental du droit européen », *Le secret professionnel de l'avocat dans la jurisprudence européenne*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 237.

¹²⁰ C. C., 26 septembre 2013, n°127/2013, disponible sur <http://www.const-court.be/fr/common/home.html>.

Troisièmement, il est important de noter qu'à l'instar de la C.J.C.E., la Cour tranchera le litige en défaveur de l'avocat. Elle considère en effet que l'ingérence en cause, l'obligation de délation, est proportionnée. La Cour avance deux raisons qui l'ont menée à cette solution : d'une part, les hypothèses dans lesquelles l'avocat est tenu par l'obligation sont relativement limitées¹²¹, d'autre part, l'avocat ne doit pas rapporter directement ses soupçons à T.R.A.C.F.I.N. (autorité publique française chargée de la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme, l'équivalent belge étant la C.T.I.F.) mais à son *bâtonnier*. Ce dernier joue en quelque sorte un rôle de « filtre », en ce sens qu'il juge du bien-fondé des soupçons et de la nécessité de les transmettre à T.R.A.C.F.I.N. le cas échéant. En toute logique, elle conclut à une non-violation des articles 6 et 8 de la Convention.

2) Analyse de la conformité du nouvel article 49 de la 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 au regard de la jurisprudence

Dans un souci de continuité avec la jurisprudence développée ci-avant, nous proposons aux lecteurs d'analyser la problématique de cette disposition dans le chef de l'avocat uniquement.

a) Présentation de la disposition¹²²

1.- Afin de comprendre la portée de l'article 49, il convient d'abord de présenter l'article 52.

Celui-ci dispose que « Par dérogation à l'article 47, les avocats qui, dans l'exercice des activités énumérées à l'article 5, § 1er, 28°, sont confrontés à des fonds, des opérations à exécuter, ou des faits visés audit article 47, sont tenus d'en informer immédiatement le bâtonnier de l'Ordre dont ils relèvent. Le bâtonnier vérifie le respect des conditions visées aux articles 5, § 1er, 28°, et 53. Le cas échéant, il transmet, conformément aux articles 50 et 51, et de manière non filtrée, les informations à la CTIF ».

Cet article prévoit donc que l'avocat est tenu de rapporter tout une série de faits visés à l'article 5, §1^{er}, 28°, à son bâtonnier qui jugera du bien-fondé de la demande afin de la transmettre ou non à la CTIF. Il lui reviendra en conséquence de juger de la légitimité de l'information reçue au regard des conditions prévues par la loi. En d'autres termes, cette disposition instaure le « filtre » nécessaire aux yeux de la C.E.D.H..

2.- L'article 49 de la loi du 18 septembre 2017 prévoit quant à lui que « en principe, toute information ou renseignement visé aux articles 47 et 48 est déclaré à la CTIF par la ou les personnes désignées en vertu de l'article 9, § 2.

Cependant, tout dirigeant, membre du personnel, agent ou distributeur d'une entité assujettie visée à l'article 5, § 1er, 1° à 22°, et 29° à 33°, ainsi que tout membre du personnel ou

¹²¹ Il s'agit des mêmes situations qu'analysées ci-avant. Cf. L'article 52 de la loi du 18 septembre 2017.

¹²² Pour plus de détails sur cette loi, voy. P. DE KOSTER, « Commentaires destinés aux entités assujetties visées à l'article 5 de la loi du 18 septembre 2017 concernant la transmission d'informations à la Cellule de Traitement des Informations Financières », 2017, disponible sur http://www.ipcf.be/uploads/documents/Wet_8092017_FR.pdf.

représentant d'une entité assujettie visée à l'article 5, § 1er, 23° à 28°, ayant lui-même la qualité d'entité assujettie, déclare *personnellement*¹²³ les informations ou renseignements concernés à la CTIF *chaque fois que la procédure visée à l'alinéa 1er ne peut être suivie*¹²⁴ ».

En d'autres termes, il précise, au sein de l'entité assujettie, qui est habilitée à procéder à une déclaration auprès de la Cellule de Traitement des Informations Financières (ci-après « C.T.I.F. »).

L'alinéa 1 pose le principe : il revient à l'« A.M.L.C.O. »¹²⁵ de transmettre la déclaration de soupçons à la CTIF après en avoir jugé du bien-fondé le cas échéant. L'A.M.L.C.O. est la personne désignée en vertu de l'article 9§2 de la loi et la personne de contact principale pour la C.T.I.F.. En d'autres termes, il s'agit du « filtre », du « rempart » tel que visé par la C.E.D.H. dans sa jurisprudence analysée ci-avant. Ainsi, pour un avocat, il s'agira du bâtonnier duquel il relève. Concrètement, cela signifie que dans l'hypothèse où un avocat décide de dénoncer des soupçons de financement de terrorisme qu'il aurait vis-à-vis d'un de ses clients, il devra *obligatoirement* passer par son bâtonnier.

À travers l'alinéa 2, le législateur permet de déroger au principe de l'alinéa 1 : toute personne collaborant avec un avocat (28°)¹²⁶ et ayant lui-même la qualité d'entité assujettie visée par la loi, de dénoncer *directement* les faits visés par celle-ci (suspicion de blanchiment,...), lorsque la procédure de principe ne peut être mise en œuvre.

L'exposé des motifs de ladite loi précise par ailleurs que « pour les professions non financières, soumises au secret professionnel au sens de l'article 458 du Code pénal, visées à l'article 5, § 1er, 23° à 28°, (...) il est explicitement prévu, (...) qu'il appartient au titulaire de la profession, (...) de procéder lui-même à la déclaration, et donc non à un employé lorsque l'AMLCO est empêché de procéder à la déclaration. Toutefois, cette déclaration ne doit pas nécessairement émaner du titulaire en charge du dossier, du moment qu'elle émane d'un membre du cabinet titulaire de la profession visée »¹²⁷.

b) Analyse de la conformité de l'article 49 à l'aune de la jurisprudence

1.- Concrètement, le problème est le suivant : l'article 49 permettrait tout simplement de contourner l'article 52.

Or, permettre de rapporter directement à la C.T.I.F. sans passer par « le filtre » prévu par l'article 52 est-il compatible au regard de la jurisprudence européenne et nationale étudiée ci-avant ?

Il est tout à fait permis et légitime d'en douter, et ce, pour plusieurs raisons.

Premièrement, si la France semble avoir retenu les enseignements de la jurisprudence précitée de la C.E.D.H.¹²⁸, le législateur belge fait, quant à lui, tout simplement fi de ceux-ci. Pour

¹²³ C'est nous qui soulignons.

¹²⁴ C'est nous qui soulignons.

¹²⁵ C'est à dire le *Anti-Money Laundering Compliance Officer*.

¹²⁶ Les points 23 à 27 visent respectivement les professionnels du chiffre, les huissiers et les notaires.

¹²⁷ Doc. *parl.*, Chambre, 2016-2017, n°2566/001, p. 163.

¹²⁸ Voy. en ce sens l'article L561-32 du Code monétaire et financier français *in* Conseil national des barreaux, *Guide pratique : Lutter contre le blanchiment et le financement du terrorisme*, 2^{ème} éd., 2016, pp. 26 et s.

rappel, la Cour estimait que l'obligation de dénoncer instaurée par la loi française était proportionnée notamment parce que l'avocat ne devait pas transmettre directement ses soupçons à l'autorité chargée de la lutte contre le blanchiment d'argent mais à son bâtonnier. Or, en l'espèce, l'article 49 alinéa 2 permet de passer outre ce « filtre » protecteur indispensable aux yeux de la Cour.

On remarquera que l'importance de l'intervention du bâtonnier avait déjà été soulignée par la Cour constitutionnelle dans son arrêt du 23 janvier 2008 analysé ci-avant. À ses yeux, il s'agit en effet d'une « garantie essentielle (...), qui permet de s'assurer qu'il ne sera porté atteinte au secret professionnel que dans les cas strictement prévus par la loi »¹²⁹.

Deuxièmement, la directive 2001/97/CE, ancêtre de la directive 2015/849, relevait également la nécessité « de tenir dûment compte de l'obligation de discrétion professionnelle qui leur incombe à l'égard de leurs clients, désigné le barreau ou d'autres organes d'autorégulation pour les membres des professions indépendantes comme organes auxquels les cas éventuels de blanchiment d'argent peuvent être communiqués par ces membres »¹³⁰.

Enfin, de l'aveu même des travaux préparatoires de la loi du 12 janvier 2004¹³¹, l'intervention du bâtonnier constitue un « filtre » nécessaire entre l'autorité judiciaire et l'avocat afin « d'éviter toute atteinte aux droits fondamentaux de la défense »¹³².

En conséquence et eu égard à ce qu'il précède, nous nous permettons dès lors de douter de la légalité de cette disposition.

2.- Sans épingler la lourdeur du texte, on regrettera le caractère flou de certains termes de l'article 49. En effet, en son alinéa 2, il prévoit notamment une dérogation au principe à « chaque fois que la procédure visée à l'alinéa 1^{er} ne peut être suivie ».

Qu'entend-t-on au travers de ces mots ?

À cet égard, l'exposé des motifs de la loi du 18 septembre 2017 se contente simplement de renvoyer aux exemples abordés lors des travaux préparatoires de la loi du 11 janvier 1993¹³³. C'est ainsi que constituent des cas où la procédure ne peut être mise en œuvre les situations où « l'AMLCO n'est pas atteignable en temps utile, ou lorsque les dirigeants des entités assujetties semblent impliqués dans une activité de blanchiment ou de financement du terrorisme et feraient obstacle à la transmission des informations »¹³⁴.

Concrètement, que faut-il entendre par *n'est pas atteignable en temps utile* ? À partir de quel degré de certitude un employé doit-il rapporter ses soupçons à la C.T.I.F. ?

¹²⁹ C.C., 23 janvier 2008, n°10/2008, B.14.2. et s., disponible sur <http://www.const-court.be/fr/common/home.html>. pp. 27 et 28.

¹³⁰ Directive 2001/97/CE considérant 20, disponible sur <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=celex:32001L0097>.

¹³¹ Pour rappel, celle-ci avait comme objectif d'apporter des modifications à la 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 abrogée par la loi du 18 septembre 2017 du même intitulé.

¹³² *Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, n°51-0383/001, p. 17.

¹³³ *Doc. parl.*, Sénat, 1991-1992, n°468-1, p. 18.

¹³⁴ *Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, n°2566/001, p. 163.

Il aurait été préférable selon nous de soit énumérer les circonstances dans lesquelles la procédure de l'alinéa 1^{er} ne peut être mise en œuvre soit d'être plus précis quant au libellé de l'article.

c) *L'article 49 : Un coup d'épée dans l'eau ?*

La lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme constitue sans aucun doute des objectifs louables et légitimes. L'article 49 prévoit toutefois une procédure plus que critiquable tant du point de vue de la jurisprudence européenne que nationale comme nous l'avons exposé.

À cet égard, la réaction des protagonistes visés par cet article ne s'est pas fait attendre. En effet, deux affaires pendantes¹³⁵ visant, entre autres, l'annulation de cette disposition ont été introduites par les trois Ordres de notre royaume. Leurs arguments ? Les mêmes que ceux développés devant la Cour de justice des communautés européennes du 26 juin 2007 et la Cour constitutionnelle du 23 janvier 2008, à savoir : la protection du secret professionnel, la nécessité de conserver la relation de confiance entre l'avocat et son client.

3) Conclusion sur le droit européen et son incidence sur notre droit

Si la réponse de la C.J.C.E. et l'arrêt de la C.E.D.H. peuvent sembler *a priori* négatifs pour le secret professionnel de l'avocat en ce qu'ils concluent à la non violation du droit au procès équitable et au respect de la vie privée, en pratique la réalité est tout autre.

Ainsi, tant la réponse de la C.J.C.E. et l'arrêt subséquent de la Cour constitutionnelle que la jurisprudence de la C.E.D.H., nous invitent à faire une distinction entre le rôle actif (c'est-à-dire lorsqu'il s'immisce et participe dans la vie juridique de son client, qu'il rédige des actes pour son compte, gère les fonds de celui-ci,...) et le rôle passif (soit son rôle traditionnel : écouter, analyser, défendre) de l'avocat. Ce n'est que dans la première hypothèse qu'il sera tenu à la dénonciation¹³⁶. La nouvelle loi du 18 septembre 2017 semble également tenir compte de cette distinction¹³⁷.

Concrètement, la question de savoir quand l'avocat se situe dans la partie active ou passive de sa mission peut poser des problèmes en pratique. De l'aveu même des rédacteurs des travaux préparatoires de la loi du 12 janvier 2004¹³⁸, on peut lire que « il est très difficile de distinguer ce qui relève soit du simple conseil, soit de la défense en justice, le conseil pouvant toujours être utilisé à cette fin »¹³⁹.

¹³⁵ Voy. le numéro de rôle 6895 pour l'Ordre du barreau flamand (date de réception : 5 avril 2018) et le 6888 pour l'Ordre des barreaux francophones et germanophones (date de réception : 29 mars 2018).

¹³⁶ C. BERTHAND, « Délation et secret professionnel de l'avocat », 2014, disponible sur <https://www.lecho.be/economie-politique/belgique-federal/Delation-et-secret-professionnel-de-l-avocat/9475436>. Pour une analyse approfondie, voy. M. KRINGS, « Les sujets de friction : le secret professionnel, la TVA et les honoraires », *op. cit.*, pp. 95 à 105.

¹³⁷ Cf. Les articles 33§2 et 53. Pour plus de détails, voy. M. KRINGS, « Prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme : la loi du 11 janvier 1993 est abrogée, vive la nouvelle loi du 18 septembre 2017 ? », *Le Pli jur.*, n°43, Anthemis, 2018, pp. 23 à 27.

¹³⁸ Il s'agit de la loi instaurant l'article 2^{ter} dans la loi du 11 janvier 1993, disposition qui, comme on l'a vu, était au cœur du litige devant la Cour constitutionnelle.

¹³⁹ *Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, n°0383/001, pp. 6 à 17.

Il convient dès lors de poser la question suivante : la position des Cours européennes n'aurait-elle fait que déplacer le problème ?

Il semble en effet qu'à l'heure actuelle la difficulté ne gravite plus autour de l'obligation de délation *per se* mais plutôt autour de la question de savoir quand l'avocat y est soumis¹⁴⁰.

De plus, on est en droit de se demander si l'interprétation restrictive donnée par les Cours respecte la volonté du législateur européen d'une part et des législateurs nationaux d'autre part.

À cet égard, les chiffres de 2014 du quotidien *l'Echo*, sont particulièrement criants : les avocats n'auraient remis que 23 déclarations de soupçon en l'espace de 10 ans¹⁴¹ ! Ceux établis par la C.T.I.F., dans son rapport d'activité annuel de 2017, démontrent que les avocats rechignent toujours à la tâche : seulement 6 d'entre eux y ont participé, et ce, pour un total de 10 déclarations¹⁴².

À nos yeux toutefois, l'approche des juridictions européennes est à saluer en ce qu'elle permet la conciliation d'intérêts *a priori* antinomiques, à savoir l'instauration par le législateur d'une obligation de délation avec les conséquences que cela entraîne *versus* le droit fondamental du secret professionnel dont l'avocat est l'ultime garant. En d'autres termes, elle a su trouver le point d'équilibre entre la volonté de soumettre l'avocat à l'obligation de délation et celle de préserver la relation de confiance qu'il a noué avec son client.

Enfin, concernant l'article 49 de la loi du 18 septembre 2017, l'histoire ne ferait-elle pas que se répéter ? En effet, on peut raisonnablement douter de son maintien dans notre ordre juridique eu égard à la jurisprudence analysée ci-dessus. Il est plus que probable que la Cour constitutionnelle s'aligne sur la position des requérants et conclue à la violation du secret professionnel, comme ce fut le cas dans son arrêt du 23 janvier 2008 qui avait mené à la censure des dispositions en cause qui, pour rappel, prévoyaient l'extension de l'obligation de divulgation dans le chef de l'avocat.

C.- JURISPRUDENCE NATIONALE : ANALYSE DE QUELQUES HYPOTHESES PARTICULIERES

1) Première hypothèse : relation entre un contrôle fiscal et l'article 334 C.I.R.

Autrefois, l'administration a tenté, à plusieurs reprises, de contourner le secret professionnel de l'avocat et les décisions rendues par les autorités disciplinaires sur base de l'article 334 C.I.R. qui, en principe, ne sont pas susceptibles de recours. La Cour d'appel de Gand, dans un arrêt du 15 juin 2010, a mis un terme aux tentatives du fisc.

a) L'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 15 juin 2010

¹⁴⁰ M. KRINGS, « Fiscalité et secret professionnel des avocats et des autres professions tenues au secret professionnel », *op. cit.*, pp. 129 à 133.

¹⁴¹ C. BERTHAND, « Délation et secret professionnel de l'avocat », 2014, disponible sur <https://www.lecho.be/economie-politique/belgique-federal/Delation-et-secret-professionnel-de-l-avocat/9475436>.

¹⁴² C.T.I.F., « 24^{ème} rapport d'activités de 2017 », Bruxelles, 2017, pp. 47 à 51, disponible sur http://www.ctif-cfi.be/website/index.php?option=com_content&view=article&id=217&Itemid=76&lang=fr.

1.- Dans cette affaire, un contrôleur fiscal demande à un couple d'avocats de lui remettre leur compte de tiers, ceux-ci refusent et invoquent leur secret professionnel. L'agent décide de mettre en œuvre la procédure visée à l'article 334 C.I.R. et contacte le bâtonnier duquel relèvent les avocats. Celui-ci accueille la demande du contrôleur mais à la condition que les documents qu'il voulait consulter soient entièrement anonymes.

En l'occurrence, les avocats n'avaient pas masqué les différentes informations (identités,...) concernant leurs clients et estimaient que cela leur prendrait trop de temps. Ils décident dès lors de maintenir leur refus, et ce, malgré la décision du bâtonnier¹⁴³.

Le contrôleur ne parvenant pas à avoir accès aux documents susmentionnés, décide de saisir le Tribunal de première instance de Bruges. Celui-ci donnera raison à l'agent du fisc, dans son jugement du 27 avril 2009¹⁴⁴, au motif que la décision du bâtonnier n'était pas légale en ce qu'elle prévoyait la dissimulation de l'identité des clients de l'avocat. Selon le juge brugeois, ce qui est important de cacher ce sont les informations confidentielles du client avec lequel il a traité.

Le couple décide d'interjeter appel devant la Cour d'appel de Gand. À juste titre, celle-ci réforma la décision de 1^{ère} instance. Selon la Cour, l'avis de l'autorité disciplinaire ne peut être contesté : l'administration, tout comme le juge, ne peut que s'incliner face à celui-ci. Elle confirme dès lors que l'identité des clients relève du secret professionnel et avalise en conséquence la décision rendue par le bâtonnier.

Toutefois, la Cour ne s'arrête pas là. Selon elle, le juge dispose d'un contrôle marginal en la matière. C'est sur cette base par ailleurs qu'elle estime qu'il revient à l'avocat de prendre les dispositions nécessaires en vue d'assurer l'effectivité du contrôle. *In casu*, les avocats devaient dissimuler l'identité de leurs clients figurant sur les extraits de comptes. Plus encore, elle dispose que c'est à eux de cacher les informations de tout document susceptible d'être contrôlé par le fisc et qu'en l'espèce cela ne paraissait pas techniquement impossible¹⁴⁵. Se faisant, elle écarte l'argument du couple qui estimait que l'occultation aurait pris trop de temps.

On notera que la Cour de cassation, dans son arrêt précité du 19 octobre 2012¹⁴⁶, avalisera le raisonnement de la Cour d'appel de Gand.

2.- Si cet arrêt a pour mérite de reconnaître l'importance de la décision de l'autorité disciplinaire, il entraîne également son lot de questions.

En effet, dans cette affaire, la Cour s'arroge un pouvoir de contrôle marginal de l'avis rendu par l'autorité disciplinaire. Or, nous avons vu plus haut¹⁴⁷ que, en principe, cette décision s'imposait comme telle tant à l'égard de l'administration qu'au juge. Concrètement, ceci

¹⁴³ Com. I.R., n°334/8. On remarquera que le commentaire administratif de l'article 334 dispose à cet égard que « si l'autorité disciplinaire estime que le secret professionnel ne peut être invoqué et que la personne requise maintient néanmoins son refus, cette dernière se retrouve dans la situation de toute autre personne qui refuse, sans juste motif, de fournir les documents ou renseignements demandés (taxation d'office et majoration à titre de sanction lorsque la personne requise est le contribuable même ; amende administrative lorsqu'il s'agit d'un tiers) ».

¹⁴⁴ Th. AFSCHRIFT et P. VAN HISENHOVEN, « Fiscus en het beroepsgeheim van de advocaat », note sous Bruges, Civ. Bruges, 27 avril 2009, *T.F.R.*, 2010, pp. 23 et s.

¹⁴⁵ Gand, 15 juin 2010, *R.A.B.G.*, 2010, p. 1244 in M. DE JONCKHEERE, M. DELANOTE, M. MAUS et E. VAN DOOREN, *De fiscale procedure, op. cit.*, p. 132. Pour une analyse approfondie de l'arrêt, voy. Th. AFSCHRIFT et P. VAN HISENHOVEN, « Beroepsgeheim en fiscus...bis », *T.F.R.*, 2010, pp. 914 et 915.

¹⁴⁶ Cass., 19 octobre 2012, disponible sur www.juridat.be. Pour d'autres applications jurisprudentielles du raisonnement de la Cour d'appel de Gand, voy. Civ. Namur, 23 février 2012, *Do Fiscum*, R.G. n°11/139/A et 11/151/A ; Bruxelles, 4 octobre 2012 in *Do Fiscum*, R.G. n°2009/AR/419.

¹⁴⁷ Voy. *supra*, pp. 18 et s.

implique que le juge pourrait, dans le cadre de son pouvoir marginal, censurer la décision de l'autorité¹⁴⁸.

C'est d'autant plus surprenant que ce pouvoir ne repose sur aucun texte juridique. Plus encore, les travaux préparatoires de la loi instituant l'article 334 disposent que l'autorité disciplinaire doit jouer un rôle « d'arbitre » entre l'administration et le dépositaire du secret, ce qui en principe exclu la possibilité pour le juge de censurer l'avis de l'autorité¹⁴⁹.

À nos yeux, le juge devrait uniquement se limiter à constater que l'autorité disciplinaire a effectivement vérifié si la demande de l'administration se concilie avec le respect du secret professionnel.

En outre, dans son arrêt, la Cour d'appel de Gand consacre le rôle proactif du titulaire du secret c'est-à-dire qu'il doit occulter autant que faire se peut les données confidentielles des documents préalablement à un contrôle. Il semble dès lors opportun de préférer la dissimulation, même partielle, des données confidentielles à tout refus catégorique¹⁵⁰. Cette approche a en tout cas comme mérite de permettre le contrôle de la situation fiscale du contribuable en toute connaissance de cause tout en préservant le secret professionnel.

Il convient toutefois de se poser la question suivante : est-il raisonnable d'exiger du titulaire d'une profession soumise au secret professionnel d'occulter l'ensemble des informations confidentielles des documents susceptibles d'être contrôlés ?

Concrètement, deux situations sont possibles :

i) Puisque, en principe, un contrôle fiscal est susceptible de frapper à n'importe quel moment, le professionnel devrait masquer en permanence les informations de ses clients reprises dans ses différents documents¹⁵¹. À cet égard, S. Scarna et F. Herbecq soulignent que « le détenteur (...) doit anticiper de manière raisonnable la possibilité d'un contrôle fiscal et doit par conséquent extraire les informations de ses documents comptables »¹⁵². À notre sens, cette hypothèse nous semble peu raisonnable au vu du travail administratif considérable que cela représenterait.

ii) Une solution préférable selon nous serait la suivante : une fois que le contrôleur a manifesté son intérêt à consulter un document déterminé, l'avocat se voit attribuer un délai plus ou moins long en fonction de la demande pour dissimuler ce qui est nécessaire. C'est en tout cas ce qui semble ressortir de l'analyse de la doctrine majoritaire en la matière¹⁵³.

À cet égard, on remarquera que pareille procédure existe déjà lorsqu'un dépositaire dispose de fichier informatique relatif à sa clientèle. Ainsi, dans le cas où un agent du fisc réclame la copie de fichier, les données relatives à la clientèle doivent être exclues de celui-ci. Dans l'hypothèse où le dépositaire ne parviendrait pas à réaliser l'opération d'occultation lui-

¹⁴⁸ Th. AFSCHRIFT, « Le secret professionnel et les obligations fiscales de l'avocat », *op. cit.*, p. 27.

¹⁴⁹ *Ibid.*, p. 27.

¹⁵⁰ *Ibid.*, p. 43.

¹⁵¹ Civ. Bruxelles, 21 mars 2011, *F.J.F.*, 2012, p. 263 in M. KRINGS, « Fiscalité et secret professionnel des avocats et des autres professions tenues au secret professionnel », *op. cit.*, p. 180. Cette position a notamment été défendue, sans succès, par l'administration devant le Tribunal de première instance de Bruxelles.

¹⁵² F. HERBECQ et S. SCARNA, « L'avocat et son secret professionnel face à l'administration fiscale et face à ses obligations déclaratives en matière de blanchiment : comment bien faire ? », *op. cit.*, p. 175.

¹⁵³ Voy. en ce sens, M. KRINGS, « Fiscalité et secret professionnel des avocats et des autres professions tenues au secret professionnel », *op. cit.*, p. 180 ; F. HERBECQ et S. SCARNA, « L'avocat et son secret professionnel face à l'administration fiscale et face à ses obligations déclaratives en matière de blanchiment : comment bien faire ? », *op. cit.*, p. 176.

même, il peut recourir à un informaticien. Dans ce cas, il est prévu de « geler » la procédure par la mise sous-enveloppe scellée d'un *back-up* (entendez une sauvegarde des données) des données utiles au contrôle, celle-ci ne pouvant être ouverte qu'en présence des agents du fisc¹⁵⁴.

Il serait plus judicieux selon nous d'étendre une méthode similaire, et ce, sans préjudice de la procédure visée à l'article 344 du C.I.R., dans l'ensemble des hypothèses où le dépositaire se doit de dissimuler les informations de ses clients que celles-ci soit écrites ou informatisées.

Enfin, il convient de souligner qu'il existe une controverse relative à la question de savoir si la mise sous enveloppe scellée des copies doit se réaliser avant ou après la saisine de l'autorité disciplinaire¹⁵⁵. À nos yeux, si le contribuable invoque son secret professionnel, dès le commencement des investigations de l'administration, la procédure prévue à l'article 344 du C.I.R. doit être enclenchée par celle-ci, sous peine d'irrégularité du contrôle le cas échéant¹⁵⁶.

b) L'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 1^{er} juin 2011

1.- L'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 1^{er} juin 2011 semble tenir compte de cette charge de travail¹⁵⁷. Dans cette affaire, un dentiste reçoit une demande de l'administration sur base de l'article 315 de lui communiquer toute une série de documents et notamment ses « fiches patients » sur lesquelles pouvait être indiquée l'identité de ses clients. Visiblement informé de l'arrêt de la Cour d'appel de Gand précité, le contrôleur a demandé au dentiste de prendre les mesures pour dissimuler l'identité de ses clients. Le dentiste refuse de faire droit à ladite demande et invoque son secret médical.

Afin de lever celui-ci, l'administration interpelle l'autorité disciplinaire¹⁵⁸ de laquelle relève le dentiste. Celle-ci rend un avis négatif : c'est à bon droit que le dentiste a refusé la demande de l'administration au motif que ces fiches n'apportaient aucun élément pour établir la situation fiscale du contribuable (celles-ci ne contenant que des données à caractère médical).

L'agent décide d'emprunter la voie judiciaire. Le Tribunal de première instance de Nivelles, s'appuyant sur le commentaire administratif de l'article 315/4 C.I.R., rejette la demande de l'administration. Celui-ci dispose que « la mesure dans laquelle le taxateur exerce ce droit d'enquête doit être justifiée par la nature et l'importance des investigations et par la présence d'éléments ou de présomptions qui portent à croire qu'un élargissement du champ de ces investigations permettra de réaliser une plus juste perception de l'impôt »¹⁵⁹. Or, selon le juge

¹⁵⁴ J. PICAVET et R. WINAND, « Les pouvoirs d'investigation », *op. cit.*, p. 200.

¹⁵⁵ Pour un exemple d'application jurisprudentielle, voy. Civ. Mons, 13 mai 2004, Do Fiscum, R.G. n°02/3379/A.

¹⁵⁶ Pour rappel, la jurisprudence majoritaire estime que l'absence de cette sollicitation peut entraîner l'irrégularité du contrôle. Voy. *supra*, p. 19.

¹⁵⁷ Bruxelles, 1^{er} juin 2011, *Cour. fisc.*, n°2011/13, p. 405 confirmant Civ. Nivelles, 15 février 2010, Do Fiscum, R.G. n°07/1374/A in F. HERBECQ et S. SCARNA, « L'avocat et son secret professionnel face à l'administration fiscale et face à ses obligations déclaratives en matière de blanchiment : comment bien faire ? », *op. cit.*, p. 176. Pour une application *contra*, voy. Civ. Bruxelles, 13 janvier 2010, Do Fiscum, R.G. n° 2007/13530/A. Dans cette affaire, un dentiste s'était plaint de la charge de travail que lui représenterait l'occultation de données confidentielles de différents documents réclamés par l'administration. Selon le tribunal, celui-ci ne démontre toutefois pas en quoi cela représenterait un travail « trop lourd ». En conséquence, il estime qu'il n'est pas légitime de faire obstacle au contrôle en raison du secret professionnel ; J. PICAVET et R. WINAND, « Les pouvoirs d'investigation », *op. cit.*, p. 202.

¹⁵⁸ À savoir la commission médicale provinciale.

¹⁵⁹ Com. I.R., n°334/9.

nivellois, l'éventuelle occultation des données aurait représenté une charge de travail bien trop lourde par rapport à cette obligation.

N'obtenant pas gain de cause en première instance, l'administration interjette appel devant la Cour d'appel de Bruxelles. Dans son arrêt du 1^{er} juin 2011, elle rappelle d'abord le caractère absolu de la décision de l'autorité disciplinaire qui entraîne *per se* que le fisc doit s'incliner face à celle-ci. Elle aborde ensuite la pénibilité et la charge de travail que l'anonymisation entraînerait pour le contribuable. C'est ainsi qu'elle dispose que « il semble certain que, même s'il est techniquement possible d'occulter les données personnelles des patients figurant sur les « fiches patients », (...) l'organisation et la mise en œuvre de la consultation demandée par l'appelant ne seront pas aisées et prendront beaucoup de temps ». La Cour confirme dès lors la vision du juge nivellois et rejette en conséquence l'appel de l'administration.

2.- L'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles constitue un argument précieux en faveur du justiciable. En effet, celui-ci pourrait contester la masse de travail que représenterait la mise en œuvre de la dissimulation d'informations d'un ensemble de dossiers. Selon nous, cette jurisprudence oblige l'administration à procéder avec précaution et déterminer avec minutie les documents indispensables qu'elle souhaite analyser pour établir la situation fiscale du contribuable en cause. Pour ce faire, elle doit éviter les demandes trop vagues et tenir compte de la charge de travail que l'anonymisation représenterait pour celui-ci.

Il est toutefois difficilement imaginable de généraliser cette décision à toutes les situations tant la jurisprudence semble partagée en la matière¹⁶⁰. En définitive, tout sera question de faits : il conviendra d'apprécier eu égard aux différentes circonstances de l'espèce.

2) Deuxième hypothèse : Extension aux professions non visées par l'article 334 C.I.R. ?

Durant l'analyse de l'article, nous avons déterminé qu'il n'avait pas vocation à s'appliquer aux professions simplement soumises à un devoir de discrétion¹⁶¹. Cela entraîne comme conséquence que ces professionnels ne peuvent invoquer l'article 334 et faire barrage à un contrôle de l'administration.

À ce sujet, une décision du Tribunal de première instance de Louvain a apporté d'importantes précisions.

a) Le jugement du Tribunal de première instance de Louvain du 1^{er} juin 2012

1.- Dans cette affaire, un cabinet d'avocats avait fait appel aux services d'une société de prospection. Sa mission était de faire de la publicité pour le compte du cabinet auprès de clients potentiels. Un contrôle fiscal est mené à l'encontre de ladite entreprise. À cet effet, l'agent du fisc demande à celle-ci de justifier différentes dépenses qu'elle entendait déduire à titre de frais professionnels (frais de représentation,...). La société conteste cette demande au motif que si elle devait le justifier, elle serait obligée de révéler l'identité des clients auxquels elle a rendu visite. Or selon elle cela entraînerait la violation du secret professionnel de l'avocat.

¹⁶⁰ Voy. notamment Gand, 15 juin 2010, *R.A.BG.*, 2010, p. 1244 ; Civ. louvain, 1^{er} juin 2012, *F.J.F.*, 2013, p. 228 qui prennent une position radicalement différente de l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles commenté.

¹⁶¹ Voy. *supra*, pp. 20 et 21.

Face à ce refus, le fonctionnaire décide d'interroger le bâtonnier sur la question de savoir s'il est légitime pour la société d'invoquer l'article 334 dès lors qu'elle n'est clairement pas visée par celui-ci. L'autorité répondra qu'il est logique d'étendre les effets du secret professionnel de l'avocat à l'entreprise lorsque celle-ci prospecte des clients pour le compte du cabinet. Il ajoutera toutefois que, en l'espèce, il ne voit pas en quoi la société se retrouve dans l'impossibilité de justifier ces frais et de soumettre la preuve requise¹⁶².

Avant toute chose, le Tribunal, dans son jugement du 1^{er} juin 2012, évoque le raisonnement dégagé par la Cour d'appel de Gand dans son arrêt analysé ci-dessus. Pour rappel, selon celui-ci le juge dispose d'un pouvoir d'appréciation marginal par rapport à l'avis de l'autorité. En toute logique, le Tribunal confirmera en tout point la décision du bâtonnier : il estime donc que c'est à juste titre que la société devait tenir compte de l'obligation au secret mais que, *in casu*, la société avait la possibilité de produire les pièces demandées pour permettre d'établir le caractère professionnel ou non de la dépense.

Par ailleurs, il avancera également l'idée qu'il revient au contribuable de s'organiser de manière proactive lorsqu'il se voit confronté à un contrôle. Partant, il estime que le contribuable doit s'organiser préalablement¹⁶³ au contrôle notamment en triant à l'avance les informations soumises au secret professionnel ou non.

En conséquence, le Tribunal accueille le recours du fonctionnaire tout en préservant la décision de ladite autorité.

2.- La position du bâtonnier, avalisée par le juge louvaniste, permet donc d'étendre aux titulaires de professions qui ne sont pas visées par l'article 458 du Code pénal et *a fortiori* par l'article 334 du C.I.R. de se voir couverts par le secret professionnel. En d'autres termes, une profession pourrait, par ricochet, être tenue par le secret de son cocontractant.

Selon nous, cette interprétation extensive du champ d'application matériel du secret professionnel est tout à fait louable. En effet, comme nous l'avons vu, la finalité principale du secret professionnel est de protéger les informations du client. Dans cette optique, il nous paraît dès lors logique d'étendre cette protection aux intermédiaires qui traitent avec d'éventuels futurs clients d'un titulaire d'une profession soumise à l'obligation de secret. Nous ne voyons en effet pas en quoi ceux-ci devraient être traités avec une protection moindre par rapport aux clients « normaux » quant aux informations qu'ils fourniraient à un intermédiaire.

Enfin, il est intéressant de souligner l'influence de l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 15 juin 2010 dans la décision du Tribunal de première instance de Louvain. C'est ainsi que le juge louvaniste a également estimé disposer d'un pouvoir de contrôle marginal sur la décision du bâtonnier quand bien même il n'est consacré dans aucun texte.

3) Troisième hypothèse : contrôle de l'administration fiscale et inertie du contribuable

Lors de la première partie¹⁶⁴, nous avons vu que le contribuable dépositaire se doit d'avoir une approche active et non passive. En effet, c'est à lui de juger, dans un premier temps, s'il y a lieu

¹⁶² Civ. louvain, 1^{er} juin 2012, F.J.F., 2013, p. 228 in A. TIBERGHIIEN, *Manuel de droit fiscal 2014-2015*, Bruxelles, Kluwer, 2015, p. 751, également disponible sur <http://www.monkey.be/>.

¹⁶³ Contrairement à la position défendue par la Cour d'appel de Bruxelles dans son arrêt du 1^{er} juin 2011 analysé ci-avant.

¹⁶⁴ Voy. *supra*, p. 19.

d'invoquer son obligation de secret ou non. Dans l'affirmative, l'administration devra procéder par la procédure prévue à l'article 344 C.I.R., dans la négative, elle sera libre de consulter les documents qu'elle estime nécessaires, sans que le contribuable puisse lui reprocher une quelconque violation du secret professionnel, et ce, même si *a posteriori* il estimerait qu'il y avait matière à contestation¹⁶⁵.

a) *L'arrêt de la Cour d'appel de Liège du 13 septembre 2013*

1.- Dans cette affaire¹⁶⁶, l'administration fiscale décide de procéder à une visite au sein du cabinet dentaire de Monsieur M. Durant (ci-après M.) s'appuyant sur l'article 315*bis* du C.I.R., elle obtient sur un cd-rom non réinscriptible et signé par M. une copie de la base de données du dentiste. Par ailleurs, lors de cette copie, toutes les données des clients du contribuable ont été occultées à l'aide d'un programme.

Il est important de remarquer que M. a donné son consentement quant à la réalisation desdites copies et n'a, à aucun moment, invoqué son secret professionnel permettant d'activer la procédure visée à l'article 334 du C.I.R..

La Cour rappelle, à juste titre, que « c'est en effet immédiatement, *dès les premières tentatives d'investigation*¹⁶⁷ que le contribuable doit invoquer son secret professionnel et non après avoir communiqué comme en l'espèce les informations demandées ». En effet, si le contribuable souhaitait contester l'investigation de l'administration en se retranchant derrière son secret professionnel, il devait le faire *dès les premières tentatives*.

Partant, la Cour estime que c'est à bon droit que l'administration est passée outre ladite procédure et confirme que celle-ci a obtenu valablement les données en application de l'article 315*bis* C.I.R..

2.- Cet arrêt confirme la position de la jurisprudence antérieure¹⁶⁸ et s'inscrit dans la lignée des arrêts analysés ci-avant : le contribuable se doit d'avoir une approche active s'il veut invoquer son secret professionnel à l'encontre d'un contrôle de l'administration. C'est ainsi qu'il n'est pas concevable que celui-ci laisse investiguer les agents de contrôle pour ensuite invoquer la violation de son secret. Pour éviter tout problème, il est opportun de conseiller, au dépositaire désireux d'invoquer son secret, de le faire dans le plus bref délai. En effet, quand bien même la Cour d'appel de Liège ne donne pas de moment exact à partir duquel le recours

¹⁶⁵ O. D'AOUT, « Les pouvoirs d'investigation du fisc », *op. cit.*, pp. 78 et 79 ; I. DE TROYER et L. VANDENBERGHE, « Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen », *op. cit.*, p. 51.

¹⁶⁶ Liège, 13 septembre 2013, *T.F.R.*, n°458, 2014, p. 301. Pour une analyse approfondie de l'arrêt, voy. la note de P. VAN HISSENHOVEN et S. GABRIEL, « Fiscale controle – Wanneer kan de belastingplichtige het beroepsgeheim inroepen? », *op. cit.*, pp. 309 à 311.

¹⁶⁷ C'est nous qui soulignons.

¹⁶⁸ Voy. notamment Cass., 17 juin 1969, *Pas.*, 1970, I, p. 960 ; Civ. Arlon, 2 novembre 2005, inédit, R.G. n°03/782 in J. PICAVET et R. WINAND, « Les pouvoirs d'investigation », *op. cit.*, p. 200 ; Civ. Mons, 13 mai 2004, *F.J.F.*, 2005, p. 17. Dans cette affaire, l'administration se basait également sur l'article 315*bis* du C.I.R. pour obtenir diverses copies de documents. Le dépositaire du secret, en l'espèce un huissier de justice, avait soumis, de lui-même, lesdits documents. Par la suite, il invoqua la violation de son secret professionnel. Le tribunal donna raison à l'administration et estima que l'administration pouvait légitimement considérer que les éléments couverts par le secret professionnel étaient déjà occultés ; Civ. Bruxelles, 21 mars 2011, *R.A.B.G.*, 2011, p. 688, note J. VAN BRANDEN. On notera que le Tribunal de première instance de Bruxelles a rendu une décision curieuse et discutable sur le sujet. Selon le juge bruxellois, l'intervention de l'autorité disciplinaire est obligatoire non seulement lorsque le contribuable invoque son secret professionnel mais également quand il y a une violation de celui-ci dans la remise de document réclamé par l'administration. Pour une application *contra*, voy. Gand, 13 mai 1977, *J.D.F.*, 1978, p. 286.

au secret professionnel serait jugé tardif, il est logique que plus il attend moins il aura de chance de l'opposer avec succès.

4) Quatrième hypothèse : la visite domiciliaire est-elle absolue ?

L'article 319 C.I.R. prévoit la possibilité pour l'administration de descendre en les lieux professionnels à n'importe quel moment moyennant le respect de certaines conditions (être en possession d'une commission,...). On remarquera qu'aucune législation ne prévoit d'exception à ce droit.

Est-ce à dire que la portée dudit article est absolue ?

La réponse appelle à la négative.

Certes, s'il convient, comme le rappelle l'arrêt de la Cour d'appel de Gand commenté ci-avant, que le dépositaire doit tout mettre en œuvre pour pouvoir permettre l'exercice du contrôle tout en conservant son secret professionnel, cela ne signifie pas pour autant que les agents du fisc ont le droit de se balader librement dans les locaux professionnels du dépositaire.

Ainsi, le commentaire administratif prévoit notamment que « les travaux parlementaires soulignent que l'art. 319, al. 1er, CIR 92, ne pouvait avoir pour effet d'apporter une entrave quelconque à l'exercice, par le contribuable, de son activité professionnelle ni d'entraîner une violation du secret professionnel des personnes qui y sont tenues en vertu d'une discipline légalement organisée. C'est dire que l'accès des taxateurs au bureau des titulaires de professions libérales, charges ou offices, n'est pas autorisé pendant que le contribuable intéressé y exerce sa profession en présence de ses clients »¹⁶⁹.

L'idée de cette restriction est d'éviter le risque que l'agent du fisc aperçoive des documents disposant d'éléments confidentiels lors de son entrée dans les locaux¹⁷⁰.

Concrètement, cela signifie qu'un détenteur du secret pourrait refuser l'accès à n'importe quelle pièce professionnelle (salle d'attente, bureaux, accueil,...) pour autant que des clients s'y trouvent. C'est ainsi que, dans l'hypothèse où aucune pièce n'est « visitable » pour cette raison, le dépositaire pourrait demander aux agents du fisc de patienter le cas échéant¹⁷¹.

5) Cinquième hypothèse : Interaction entre l'impôt des personnes physiques et la T.V.A.

a) L'arrêt de la Cour d'appel de Mons du 1 avril 2016

1.- Lors d'un contrôle fiscal, il est plus que probable qu'il y ait une interaction entre l'impôt des personnes physiques et la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la T.V.A.). La Cour d'appel

¹⁶⁹ *Doc. parl.*, Chambre, session 1961/1962, doc. 264/42, p. 217 in Com. Ir. n°319/3.

¹⁷⁰ DE JONCKHEERE, M. DELANOTE, M. MAUS, E. VAN DOOREN, *De fiscale procedure*, op. cit., p. 99.

¹⁷¹ M. KRINGS, « Fiscalité et secret professionnel des avocats et des autres professions tenues au secret professionnel », op. cit., p. 166 ; J. VANDEN BRANDEN, « Fiscaal recht : inkomstenbelasting – Procedure », R.A.B.G., n°19, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 1528.

de Mons, dans un arrêt, du 1^{er} avril 2016¹⁷² a rendu une décision particulièrement éloquente en la matière.

Dans cette affaire, l'administration décide de procéder à un contrôle de la situation fiscale, tant à l'impôt des personnes physiques qu'en matière T.V.A., d'un cabinet d'expert-comptable.

À cet effet, l'agent du fisc demande au cabinet de fournir différents documents relatifs à sa clientèle (contrat, *times-sheet*). Le cabinet refuse la requête du contrôleur au motif qu'il violerait son secret professionnel¹⁷³. Il requiert en conséquence la mise en œuvre de la procédure visée à l'article 334 C.I.R.. Le fonctionnaire réitère sa demande devant l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (I.E.C.).

L'autorité donne tort à l'administration au motif que « les contrats et les documents qui reprennent les prestations effectuées par l'expert-comptable contiennent des informations qui ont été confiées à l'expert-comptable par son client, dans le cadre de l'exercice de sa mission, et étaient nécessairement couverts par le secret professionnel ».

En conséquence, le cabinet maintient sa position et refuse à nouveau de fournir lesdits documents. L'administration visiblement agacée par la situation inflige une amende à celui-ci en raison d'une infraction au devoir de collaboration. Le cabinet conteste cette condamnation et décide d'emprunter la voie judiciaire. Dans son jugement du 31 janvier 2003, le Tribunal de première instance de Bruxelles donnera raison en tout point au cabinet : l'administration devait respecter la décision de l'autorité et ne pouvait dès lors condamner celui-ci à une quelconque amende.

L'administration ne partage pas le point de vue du juge bruxellois et décide d'introduire un recours devant la Cour d'appel de Bruxelles. Dans son arrêt du 30 novembre 2006¹⁷⁴, la Cour donnera partiellement raison au fisc. Selon elle, les contrats de ses clients sont effectivement soumis au secret professionnel puisqu'ils contiennent des données privées comme l'objectif à poursuivre par le cabinet ou encore les moyens à mettre en œuvre pour parvenir à celui-ci.

La Cour prendra toutefois une position différente concernant les *time-sheets*. En effet, elle dispose qu'il revient au contribuable de distinguer les documents entre ceux couverts par le secret professionnel et ceux qui ne le sont pas.

Elle estime enfin que le cabinet ne pouvait refuser catégoriquement la demande du contrôleur concernant lesdits documents.

En conséquence, elle confirmera que, tout en réduisant sensiblement l'amende infligée, le cabinet a violé son devoir de collaboration.

Les deux requérants n'étant pas satisfaits de la décision de la Cour d'appel, ils décident d'intenter un pourvoi en cassation contre celle-ci. La Cour de cassation se prononcera en faveur de l'administration, dans un arrêt du 19 mars 2009¹⁷⁵, au motif que « la Cour d'appel de Bruxelles n'avait pas répondu au moyen précis et circonstancié par lequel l'Etat belge soutenait en conclusions que l'article 458 du Code pénal délie du secret ceux qui sont obligés par la loi

¹⁷² Mons, 1^{er} avril 2016, disponible sur <http://www.juridat.be/>. Pour une analyse approfondie de l'arrêt, voy. M. PEREZ VAN GAEVEREN, « Le devoir de collaboration en matière fiscale et la protection de contrats et time-sheets », n°433, Bruxelles, I.P.C.F., 2016, disponible sur www.ipcf.be/Uploads/Documents/Pacioli%20433_FR_PMS.pdf.

¹⁷³ Cf. Article 58 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

¹⁷⁴ Bruxelles, 30 novembre 2006, *F.J.F.*, 2007, p. 854.

¹⁷⁵ Cass., 19 novembre 2009, inédit in C. BUYSSSE, « Contrats et time sheets des experts-comptable : oui, mais rendus anonymes », *Fiscologue*, n°1481, 24 juin 2016, p. 4.

de révéler un secret et qu'une telle obligation est imposée par les articles 60 et 61 du Code de la T.V.A. ». En d'autres termes, la Cour de cassation casse l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles pour violation de forme.

L'affaire sera finalement renvoyée devant la Cour d'appel de Mons qui ne sera amenée à se prononcer *que* sur le volet T.V.A. du litige.

Dans son arrêt du 1^{er} avril 2016, elle rappellera d'abord les grands principes applicables au secret professionnel, jurisprudence à l'appui. À cet effet, elle reprend le raisonnement que la Cour constitutionnelle avait élaboré, dans son arrêt du 23 janvier 2008¹⁷⁶, concernant le secret professionnel de l'avocat pour l'appliquer *mutatis mutandis* au cabinet d'expert-comptable.

Surtout, elle soulignera que « en matière de T.V.A., la consultation de l'autorité disciplinaire n'est pas prévue par la loi dès lors que l'article 334 du C.I.R. 92, en vertu duquel l'Institut des experts-comptables a été consulté en l'espèce, ne vise que la procédure en matière d'impôts sur les revenus ».

La Cour dispose ensuite qu'il convient de trouver l'équilibre entre les intérêts en présence à savoir, d'un côté, la protection du secret professionnel auquel est soumis le cabinet et, de l'autre côté, l'intérêt légitime de l'administration de déterminer l'impôt dû ce qui, selon elle, « constitue un motif impérieux d'intérêt général et est proportionné à la mesure de la levée du secret professionnel ». Elle estime dès lors que le refus pur et simple du cabinet était illégitime.

En outre, la Cour d'appel de Mons, contrairement à la Cour d'appel de Bruxelles, ne fait pas de distinction quant à la confidentialité des documents : tant les contrats que les *times-sheet* doivent être fournis à l'administration. Elle rappelle enfin la jurisprudence, en matière de contribution directe, de la Cour d'appel de Gand du 15 juin 2010 analysée ci-avant et la transpose à la matière de la T.V.A.. Il convient dès lors de dissimuler, des documents litigieux, les informations susceptibles de permettre l'identification des clients du cabinet d'expertise.

Les possibilités d'identification des clients ainsi écartées, elle décide de rejeter l'avis de l'I.E.C. en ce qui concerne la partie T.V.A., condamner le cabinet quant au refus catégorique de fournir lesdits documents litigieux et autoriser l'administration à analyser ceux-ci moyennant la dissimulation des données relatives à la clientèle du cabinet.

2.- À nos yeux, cet arrêt est important à bien des égards.

Premièrement, à travers celui-ci, la Cour étend le raisonnement applicable au secret professionnel en matière d'impôt des personnes physiques à celle de la T.V.A., tout en conservant les spécificités de chacune d'entre elles. C'est ainsi qu'elle remarque que l'article 334 C.I.R. ne s'applique que dans le premier cas. Cette position entraîne comme conséquence que, en matière de T.V.A., il revient au juge de trancher de la question de l'applicabilité ou non du secret professionnel.

Deuxièmement, elle transpose les grands principes applicables au secret professionnel de l'avocat à la profession d'expert-comptable. Ce qui est tout à fait louable selon nous. En effet, il serait inopportun d'appliquer différemment le secret professionnel d'une profession à l'autre quand on sait que sa finalité est la même dans tous les cas : protéger les informations fournies par un client à un professionnel soumis à l'obligation de secret.

Troisièmement, il est intéressant de profiter de cet arrêt pour rappeler¹⁷⁷ que le refus catégorique et systématique, sans motif légitime, de fournir des documents (comptabilité, livre-journal,

¹⁷⁶ Voy. *supra*, p. 26.

¹⁷⁷ Voy. *supra*, p. 37.

carnet de reçu,...) demandés par l'administration est à proscrire, à plus forte raison encore lorsque ceux-ci sont constitués dans le but de permettre un contrôle¹⁷⁸. La jurisprudence estime, d'une manière générale, qu'un dépositaire du secret ne peut se retrancher derrière celui-ci pour refuser la production desdits documents¹⁷⁹. Ainsi, à titre d'illustration, il est tout à fait légitime pour l'administration de réclamer à un avocat une copie d'un livre-journal afin de reconstituer et de vérifier différents mouvements de fonds¹⁸⁰.

Quatrièmement, il permet de concilier les intérêts des différentes parties en présence. En effet, il est toujours difficile de se prononcer lorsque deux intérêts fondamentaux sont en jeu. Or, à l'instar des juridictions européennes, la Cour d'appel de Mons a réussi à trouver un juste équilibre. C'est ainsi qu'elle respecte la finalité du secret professionnel en exigeant la dissimulation des données relatives à l'identification des clients tout en permettant à l'administration d'établir la situation fiscale du contribuable, en l'occurrence le cabinet d'expertise comptable, en toute connaissance de cause.

Enfin, il est intéressant de remarquer qu'elle ne retient pas la distinction proposée par la Cour d'appel de Bruxelles concernant la confidentialité des contrats et des *times-sheet*. À nos yeux, on voit mal en quoi cette distinction conserve une quelconque pertinence dès lors qu'il y a une anonymisation des différents documents préalablement à la remise à l'administration.

¹⁷⁸ Par exemple les documents visés aux articles 320 et 321 du C.I.R. ; M. DE JONCKHEERE, M. DELANOTE, M. MAUS, E. VAN DOOREN, *De fiscale procedure*, *op. cit.*, p. 103.

¹⁷⁹ Cass., 17 juin 1969, *Pas.*, I, p. 1776 ; Bruxelles, 30 novembre 2006, *F.J.F.*, 2007, p. 854 ; Civ. Bruges, 27 avril 2009, *T.F.R.*, 2010, pp. 23 et s ; Gand, 15 juin 2010, *R.A.B.G.*, 2010, p. 1244. Voy. également Civ. Bruxelles, 36^{ème}, 24 avril 2017, R.G. n°2016/1128/A. Dans cette affaire, le Tribunal de première instance de Bruxelles a également estimé que le contribuable qui décide de se retrancher derrière son secret professionnel pour refuser purement et simplement de fournir divers documents réclamés par l'administration constitue une attitude déraisonnable.

¹⁸⁰ Bruxelles, 15 janvier 1986, *F.J.F.*, p. 346. Pour plus de détail, voy. Th. AFSCHRIFT, « Le secret professionnel et les obligations fiscales de l'avocat », *op. cit.*, p. 20 ; M. KRINGS, « Fiscalité et secret professionnel des avocats et des autres professions tenues au secret professionnel », *op. cit.*, p. 161.

CONCLUSION

Le secret professionnel constitue sans nul doute un pilier fondamental de notre droit. Présent depuis l'antiquité, il a réussi à traverser les âges tant bien que mal.

Actuellement, le secret professionnel est pris d'assaut tant par le droit national qu'européen/international. Y résistera-t-il ou deviendra-t-il un secret bancaire *bis* ? À l'instar des différents barreaux européens, il est permis d'en douter.

Normativement parlant, le secret professionnel semble jouir d'une protection suffisante dès lors qu'il entre dans la sphère pénale. Il serait toutefois judicieux que le législateur intervienne pour le définir et le préciser le cas échéant afin de renforcer la sécurité juridique (nous pensons notamment à un encadrement juridique des titulaires de professions soumises à l'obligation de discrétion).

D'une manière générale, l'approche adoptée par nos dirigeants n'est certainement pas la plus efficace. En effet, ceux-ci privilégient l'adoption de règles, toujours plus nombreuses, toujours plus complexes, toujours plus restrictives sans prendre nécessairement en compte l'avis des principaux intéressés. Or, le rôle primaire du secret professionnel est, faut-il le rappeler, de protéger le client du dépositaire et dès lors pouvoir construire une relation de confiance avec celui-ci. Tout logiquement donc, chaque nouvelle exception diminue proportionnellement la protection de ce dernier.

À nos yeux, cette frénésie législative, n'est pas nécessaire. En effet, il convient de se demander : avons-nous réellement besoin de nouvelles limites aux secrets professionnels ?

Par exemple, avons-nous vraiment besoin d'une disposition obligeant les agents de C.P.A.S. de dénoncer toute suspicion de terrorisme ? Est-il indispensable de menacer l'avocat de lourdes sanctions dans l'hypothèse où il ne collabore pas à son obligation de délation (d'ailleurs est-ce réellement son rôle ?) dans le cadre de la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme ?

Il est également permis d'en douter. En effet, l'article 458 du Code pénal, la théorie de « l'état de nécessité » ou tout simplement la diligence professionnelle semblaient déjà suffire amplement.

Avons-nous réellement besoin de l'instauration d'une obligation de dénonciation dans le chef des intermédiaires fiscaux ? En fin de compte, ne font-ils pas qu'appliquer la loi et se servir d'outils mis à leurs dispositions ? À nos yeux, réprimander la créativité n'est pas la solution.

Il serait dès lors préférable, à chaque prise de décision nouvelle, d'essayer de trouver le point de convergence entre le secret professionnel et les intérêts du Trésor. Si cette quête peut paraître difficile, voire impossible, on notera toutefois que tant les juridictions nationales qu'européennes y sont parvenues.

Comme quoi, avec de l'inventivité juridique et un peu de bonne volonté, tout est possible...

BIBLIOGRAPHIE

I.- Doctrine et ouvrages divers

A.- Doctrine classique

AFSCHRIFT, Th., et VAN HISSENHOVEN, P., « Fiscus en het beroepsgeheim van de advocaat », note sous Bruges, Civ. Bruges, 27 avril 2009, *T.F.R.*, 2010, pp. 23 et s.

AFSCHRIFT, Th., et VAN HISSENHOVEN, P., « Beroepsgeheim en fiscus...bis », *T.F.R.*, 2010, pp. 914 et 915.

AFSCHRIFT, Th., « Le secret professionnel et les obligations fiscales de l'avocat », *Rev. gén. cont. fisc.*, 2011, pp. 8 et s.

BUYSSE, C., « Contrats et time sheets des experts-comptable : oui, mais rendus anonymes », *Fiscologue*, n°1481, 24 juin 2016, p. 4.

BONTINCK, T., « Arrêt Versini-Campinchi : le secret professionnel de l'avocat et la protection renforcée des droits de son client », *J.D.E.*, 2016, p. 354.

BOURS, J.-P., « Étendue et limites, tant en Belgique qu'à l'étranger, des pouvoirs d'investigation du fisc belge », *Actualités en droit fiscal : les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure fiscale*, Limal, Anthemis, 2009, pp. 4 et 5.

Conseil national des barreaux, *Guide pratique : Lutter contre le blanchiment et le financement du terrorisme*, 2^{ème} ed., 2016, pp. 26 et s.

D'AOUT, O., « Les pouvoirs d'investigation du fisc », *Le contrôle fiscal*, sous la direction de P. JAILLOT, Limal, Anthemis, 2013, pp. 11 et s.

DAL, G.-A., « Conclusions générales - Le secret professionnel, principe fondamental du droit européen », *Le secret professionnel de l'avocat dans la jurisprudence européenne*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 237.

DE BLAY, J., « Deontologie », Bruxelles, Kluwer, 2016, p. 191.

DELAFONTEYNE, A., MAUS, M., et MERCIER, S., *Fiscale controle in de praktijk*, Bruges, Die Keure, 2009, p. 195.

DELANOTE, M., JONCKHEERE, M., MAUS, M., et VAN DOOREN, E., *De fiscale procedure*, Bruges, die Keure, 2016, pp. 99 et s.

DE TROYER, I., et VANDENBERGHE, L., « Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen », 10^{ème} éd., *Fiscale Handboeken*, Anvers, Intersentia, 2016, pp. 50 et s.

DOCQUIER, S., « Travailleurs sociaux, secret professionnel et lutte contre le terrorisme : une circulaire (très) attendue a été envoyée au CPAS », *Bulletin Juridique et Social*, 2017, p. 2.

FALQUE, G., et MICHIELS, O., *Procédure pénale : notes sommaires et provisoires*, 4^{ème} éd., 2016, pp. 127 et 165.

FRANSSSEN, C., « Pas de « fishing expedition » pour le fisc ! », *Bulletin Juridique & Social*, 2018, p. 13.

GABRIEL, S., et VAN HISSENHOVEN, P., « Fiscale controle – Wanneer kan de belastingplichtige het beroepsgeheim inroepen? », *T.F.R.*, n°458, 2014, pp. 309 à 311.

- GRISAY, D., *De la lutte contre la fraude à l'argent du crime : Etat des lieux*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 155 et s.
- HAVERANS, C., « Het beroepsgeheim van de Advocaat in het fiscale recht: Geheimhouding en inkomsten blastingen », *T.F.R.*, 1986, p. 92.
- HERBECQ, F., et SCARNA, S., « L'avocat et son secret professionnel face à l'administration fiscale et face à ses obligations déclaratives en matière de blanchiment : comment bien faire ? », *Le droit fiscal en 2017*, sous la direction de I. RICHELLE et M. BOURGEOIS, Limal, Anthemis, 2017, pp. 173 et s.
- HYTBRECHTS, L., « Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming », *Rev. dr. pén.*, 2004, p. 97.
- JACQUES, E., et MICHIELS, O., *Principes de droit pénal : notes sommaires et provisoires*, 3^{ème} éd., 2015, p. 74.
- JANSSENS, E., « Het beroepsgeheim van de advocaat », 1^{ère} éd., *Vertrouwelijkheid en beroepsgeheim*, Anvers, Intersentia, 2018, pp. 1 à 37.
- KONING, F., *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus*, 2^{ème} éd., Bruxelles, Kluwer, 2015, pp. 231 et s.
- KRINGS, M., « Fiscalité et secret professionnel des avocats et des autres professions tenues au secret professionnel », *Le contrôle fiscal : aspects pratiques et actualités*, sous la direction de P. VANDERNOOT, Limal, Anthemis, 2015, pp. 129 et s.
- KRINGS, M., « Les sujets de friction : le secret professionnel, la TVA et les honoraires » in *L'assurance protection juridique*, Limal, Anthemis, 2016, pp. 95 à 105.
- KRINGS, M., « Prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme : la loi du 11 janvier 1993 est abrogée, vive la nouvelle du 18 septembre 2017 ? », *Le Pli jur.*, n°43, Anthemis, 2018, pp. 23 à 27.
- LARAN-GAILHAGUET, S., et LEBRUN, P.-B., *Le droit en action sociale*, Paris, Danid, 2014, p. 19.
- LITANNIE, T., « Le contrôle fiscal et la protection du contribuable », *Les pouvoirs d'investigation du fisc et les délais d'imposition*, sous la direction de P. JAILLOT, Bruxelles, Anthemis pp. 78 et s.
- MAUS, M., « De advocaat, de fiscale contrôle en het beroepsgeheim », *Ad Rem*, 2005, pp. 4 et 5.
- MICHIELS, O., « Le secret professionnel de l'avocat : rapide tour d'horizon autour d'une triple thématique », *Rev. Dr. Ulg*, 2018, p. 206.
- PICAVET, P., et WINAND, R., « Les pouvoirs d'investigation », 2^{ème} éd., *Manuel de procédure fiscale*, Limal, Anthemis, pp. 192 et s.
- RISOPOULOS, A., « Les avocats, acteurs attentifs ou victimes du dispositif préventif en matière de blanchiment et de financement du terrorisme ? » in *Omniprésence du droit pénal*, Limal, Anthemis, 2017, pp. 173 à 187.
- REUMONT, E., « Le secret professionnel des avocats », *J.T.*, 1948, p. 591.
- TIBERGHIE, A., *Manuel de droit fiscal 2014-2015*, Bruxelles, Kluwer, 2015, p. 751.

VANDEN BRANDEN, J., « Fiscaal recht: inkomstenbelasting – Procedure », *R.A.B.G.*, n°19, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 1528.

VAN GERVEN, D., et BUYLE, J.-P., « Grondslag en draagwijdte van het beroepsgeheim van de advocaat in het belang van de cliënt », *R.W.*, n°38, 2012, pp. 1662 à 1668.

VERDIER, P., « Secret professionnel et partage des informations », *J.D.J.-R.A.J.S.*, 2007, p. 9.

VERWAERDE, D., « La nouvelle loi anti-blanchiment du 18 septembre 2017 : tour d’horizon des obligations imposées aux entités assujetties », *Rev. dr. pén. crim.*, 2018, pp. 229 à 282.

B.- Doctrine administrative

Circulaire relative à la mise en œuvre de la loi du 17 mai 2017 modifiant le Code d’instruction Criminelle en vue de promouvoir la lutte contre le terrorisme, réf. 8134, 20 juillet 2017.

Commentaire de l’Administration fiscale n°319/3 sur l’article 334 du Code des impôts sur les revenus.

Commentaire de l’Administration fiscale n°334/2 sur l’article 334 du Code des impôts sur les revenus.

Commentaire de l’Administration fiscale n°334/7 sur l’article 334 du Code des impôts sur les revenus.

Commentaire de l’Administration fiscale n°334/8 sur l’article 334 du Code des impôts sur les revenus.

Commentaire de l’Administration fiscale n°334/9 sur l’article 334 du Code des impôts sur les revenus.

C.- Ouvrages divers

CORNU, G., *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, Paris, Quadrige (P.U.F.), 2003, p. 206.

DECOTE, G., et PERIGOT, B., *Profil – Ovide : Les métamorphoses : Analyse littéraire de l’œuvre*, Paris, Hatier, 2005, p. 353.

DELVAUX, A., « Le futur métier de l’avocat », *Forum de l’immobilier*, Limal Anthemis, 2018, p. 4.

DUPLANTIE, A., DURAND, G., LAROCHE, Y., et LAUDY, D., *Histoire de l’éthique médicale et infirmière : Contexte socioculturel et scientifique*, Montréal, Les presses de l’Université de Montréal, 2000, p. 40.

GUILLOIS, A., *Recherches sur la confession auriculaire*, Le Mans, Fleuriot, 1840, pp. 65 et 278.

MAES, E., « Secret professionnel appliqué à la pédiatrie », *Thèse en vue du diplôme d’état de docteur en médecine*, Université de Rennes, 2004, p. 13.

II.- Jurisprudence

A.- Belge

1) Juridictions de fond

- Mons, 18 juin 1974, *Pas.*, 1975, II, p. 42.
- Gand, 13 mai 1977, *J.D.F.*, p. 286.
- Bruxelles, 15 janvier 1986, *F.J.F.*, p. 346.
- Anvers, 2 mars 2004, *T.F.R.*, 2004, n°267, p. 839.
- Mons, 13 mai 2004, Do Fiscum, R.G. n°02/3379/A.
- Civ. Arlon, 2 novembre 2005, inédit, R.G. n°03/782.
- Bruxelles, 30 novembre 2006, *F.J.F.*, 2007, p. 854.
- Civ. Mons, 8 janvier 2008, Do Fiscum, R.G. n°07/63/A.
- Mons, 3e ch., 19 novembre 2008, disponible sur www.juridat.be.
- Civ. Bruges, 27 avril 2009, *F.J.F.*, 2010, p. 165.
- Civ. Nivelles, 15 février 2010, *R.G.*, n°07/1374/A.
- Civ. Hasselt, 19 mai 2010, *F.J.F.*, 2011, p. 473.
- Gand, 15 juin 2010, *Fisc. Koer.*, 2010, p. 632.
- Civ. Bruxelles, 21 mars 2011, *F.J.F.*, p. 263.
- Bruxelles, 1 juin 2011, *Fisc. Koer.*, 2011, p. 385.
- Civ. Arlon, 16 février 2011, *F.J.F.*, 2011, p. 181.
- Civ. Namur, 23 février 2012, Do Fiscum, R.G. n°11/139/A et 11/151/A.
- Civ. louvain, 1^{er} juin 2012, *F.J.F.*, 2013, p. 228.
- Bruxelles, 4 octobre 2012 Do Fiscum, R.G. n°2009/AR/419.
- Bruxelles, 24 mai 2012, *F.J.F.*, 2014, p. 4.
- Civ. Gand, 11 juin 2013, inédit, R.G. n°1319/0274.
- Liège, 13 septembre 2013, *T.F.R.*, n°458, 2014, p. 301.
- Mons, 1 avril 2016, disponible sur <http://www.juridat.be>.
- Civ. Bruxelles, 36^{ème}, 24 avril 2017, R.G. n°2016/1128/A.

2) Cour constitutionnelle

- C.A., 27 mars 1996, n°26/96.
- C.A., 3 mai 2000, n°46/2000.
- C.A., 24 mars 2004, n°51/2004.
- C.C., 23 janvier 2008, n°10/2008.
- C. C., 26 septembre 2013, n°127/2013.

3) Cour de cassation

- Cass., 20 février 1905, *Pas.*, 1905, p. 141.

Cass., 17 juin 1969, *Pas.*, 1970, I, p. 960.
Cass., 16 mai 1977, *Pas.*, 1977, I, p. 947.
Cass., 25 octobre 1978, *Pas.*, 1979, I, p. 237.
Cass., 30 octobre 1978, *Pas.*, 1979, I, p. 248.
Cass. (2e ch.), 13 mai 1987, *R.C.J.B.*, 1989, p. 588.
Cass., 19 janvier 2001, *J.T.*, 2002, p. 9.
Cass., 7 mars 2002, *J.T.*, 2003, p. 290.
Cass., 19 novembre 2009, inédit.
Cass., 19 octobre 2012, disponible sur www.juridat.be.
Cass., 22 janvier 2015, disponible sur www.cass.be.
Cass., 18 janvier 2017, *J.T.*, 2018, p. 14.

B.- Internationale et européenne

1) Union européenne

C.J.C.E., AM&S Europe Limited contre Commission des Communautés européennes, 18 mai 1982.
C.J.C.E., Wouters e. a., 19 février 2002.
T.P.I.C.E., Akzo Nobel Chemicals Ltd et Akcros Chemicals Ltd contre Commission, 30 octobre 2003.
C.J.C.E., SGL Carbon AG c. Commission des Communautés européennes, 29 juin 2006,
Conclusion de l'avocat général M.M. POIARES MADURO, aff. C-305/05, 14 décembre 2006,
disponible sur <https://curia.europa.eu/>
C.J.C.E. (Grande chambre), aff. C-305/05, 26 juin 2007.
T.P.I.C.E., Akzo Nobel et Akcros Chemicals c. Commission, 17 septembre 2007.
C.J.U.E., Akzo Nobel Chemicals Ltd et Akcros Chemicals Ltd contre Commission, du 14 septembre 2010.

2) Cour européenne des droits de l'homme

Cour eur. D.H., Niemietz c. Allemagne du 16 décembre 1992.
Cour eur. D.H., Kopp c. Suisse du 25 mars 1998.
Cour eur. D.H., Tamosius c. Royaume du 19 septembre 2002.
Cour eur. D.H., Roemen et Schmit c. Luxembourg du 25 février 2003.
Cour eur. D.H., Petri Sallinen et autres c. Finlande du 27 septembre 2005.
Cour eur. D.H., Smirnov c. Russie du 7 juin 2007.
Cour eur. D.H., Wieser et Bicos Beteiligungen GmbH c. Autriche du 16 octobre 2007.
Cour eur. D.H., Iliva Stefanov c. Bulgarie du 22 mai 2008.
Cour eur. D.H., André et autre c. France du 24 juillet 2008.
Cour eur. D.H., Mancevschi c. Moldavie du 7 octobre 2008.

Cour eur. D.H., Alexanian c. Russie du 22 décembre 2008.

Cour eur. D.H., Kolesnischenko c. Russie du 9 avril 2009.

Cour eur. D.H., Robathin c. Autriche du 3 juillet 2012.

Ordre français des avocats du barreau de Bruxelles, « Affaire Michaud c. France : observations écrites », 2012, p. 2.

Cour eur. D.H., *Michaud c. France*, 6 décembre 2012.

Cour eur. D.H., Pruteanu c. Roumanie du 3 février 2015.

Cour eur. D.H., Vinci Construction et GTM Génie Civil et Services c. France 2 avril 2015.

Cour eur. D.H., Sérvulo & Associados – Sociedade de Advogados, RL c. Portugal du 3 septembre 2015.

Cour eur. D.H., Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal du 1^{er} décembre 2015.

Cour eur. D.H., Versinia-Campinchi et Crasnianski c. France du 16 juin 2016.

Cour eur. D.H., Lindstrand Partners Advokatbvra AB c. Suède du 20 décembre 2016.

Cour eur. D.H., Sommer c. Allemagne du 27 avril 2017.

III. Législation et travaux préparatoires

A.- Belge

1) Législations

Arrêté royal fixant le règlement de déontologie des experts-comptables du 1 mars 1998, *M.B.* 31 mars 1998, p. 9505.

Code civil du 21 mars 1804, *M.B.* 3 septembre 1807.

Code de déontologie de l'avocat du 15 octobre 2012 – Ordre des barreaux francophones et germanophone de Belgique, *M.B.* 17 janvier 2013, p. 1835.

Code des impôts sur les revenus du 10 avril 1992, *M.B.* 30 juillet 1992, p. 17120.

Code de déontologie des avocats européens du 28 octobre 1988, adopté le 28 octobre 1988, p. 16.

Code pénal du 8 juin 1867, *M.B.* 9 juin 1867, p. 3133.

Codex deontologie voor Advocaten du 25 juin 2014, *M.B.* 30 septembre 2014, p. 77350.

Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, *M.B.* 2 septembre 1953, p. 5322.

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, p. 2828, abrogé le 12 janvier 2004.

Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, *M.B.* 11 mai 1999, p. 16290.

Loi du 17 mai 2017 modifiant le Code d'instruction criminelle en vue de promouvoir la lutte contre le terrorisme, *M.B.* 3 juillet 2017, p. 69494.

Loi du 6 juillet 2017 portant simplification, harmonisation, informatisation et modernisation de dispositions de droit civil et de procédure civile ainsi que du notariat, et portant diverses mesures en matière de justice, *M.B.* 24 juillet 2017, p. 75168.

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, p. 90839.

2) Travaux préparatoires

Proposition de la loi du 22 novembre 1962, *Doc. parl.*, Sénat, 1961-1962, n°366, pp. 293 et 294.

Projet de loi modifiant la loi du 11 janvier 1993, *Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, n°51-0383/001, pp. 6 à 17.

Projet de loi du 11 janvier 1993, *Doc. parl.*, Sénat, 1991-1992, n°468-1, p. 18.

Projet de loi du 14 juillet 2017, *Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, n°2566/001, p. 163.

Projet de loi du 17 décembre 2013 portant des dispositions fiscales diverses, *Doc. parl.*, Chambre, 2013-2014, n°53-3236, 001.

B.- Législation internationale, européenne et documents divers

C.C.B.E., « Protection du secret professionnel de l'avocat européen et du client », 2004.

C.C.B.E., « Recommandations du CCBE sur la protection du secret professionnel dans le cadre des activités de surveillance », 2016.

C.C.B.E., « Déclaration du CCBE sur le secret professionnel », 2017.

Code monétaire et financier français de 2005.

Rapport O.C.D.E., « Improving Co-operation between Tax and Anti-money laundering authorities: Access by tax administrations to information held by financial intelligence units for criminal and civil purposes », septembre 2015.

Communiqué de presse de la Commission de l'Union européenne, « Communication sur d'autres mesures visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales », Strasbourg, 5 juillet 2016.

Communiqué de presse de la Commission de l'Union européenne, « La Commission instaure de nouvelles règles de transparence pour les intermédiaires en matière de planification fiscale », Bruxelles, 21 juin 2017.

Communiqué de presse de la Commission de l'Union européenne, « La Commission se réjouit de l'adoption de nouvelles règles ambitieuses en matière de transparence pour les conseillers fiscaux dans l'UE », Bruxelles, 13 mars 2018.

C.T.I.F., « 24^{ème} rapport d'activités de 2017 », Bruxelles, 2017, pp. 47 à 51.

Directive 91/308/CEE du Conseil, du 10 juin 1991, relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux, abrogé le 14 décembre 2005.

Directive 2001/97/CE du Parlement européen et du Conseil du 4 décembre 2001 modifiant la directive 91/308/CEE du Conseil relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux, abrogé le 14 décembre 2005.

Directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil du 26 octobre 2005 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE), abrogé le 25 juin 2017.

Directive 2006/70/CE de la Commission du 1^{er} août 2006 portant mesures de mise en œuvre de la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil pour ce qui concerne la définition des personnes politiquement exposées et les conditions techniques de l'application d'obligations simplifiées de vigilance à l'égard de la clientèle ainsi que de l'exemption au motif d'une activité financière exercée à titre occasionnel ou à une échelle très limitée, abrogé le 25 juin 2017.

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, modifiant le règlement (UE) n°648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission, fait le 20 mai 2015.

IV. Sources internet

BERTHAND, C., « Délation et secret professionnel de l'avocat », 2014, disponible sur <https://www.lecho.be/economie-politique/belgique-federal/Delation-et-secret-professionnel-de-l-avocat/9475436>.

BOMBAERTS, J.-P., et CHERUY, C., « Le secret professionnel de l'avocat fait partie des piliers de la démocratie », 11 avril 2018, disponible sur <https://www.lecho.be/actualite/archive/Christian-Cheruy-Loyens-Loeff-Le-secret-professionnel-de-l-avocat-fait-partie-des-piliers-de-la-democratie/10000580>.

BUYLE, J.P., « Pour une meilleure protection du secret professionnel », communiqué de presse, 7 mai 2018, disponible sur <https://avocats.be/fr/actualitesall>.

DE KOSTER, P. « Commentaires destinés aux entités assujetties visées à l'article 5 de la loi du 18 septembre 2017 concernant la transmission d'informations à la Cellule de Traitement des Informations Financières », Bruxelles, I.P.C.F., 2017, disponible sur http://www.ipcf.be/uploads/documents/Wet_8092017_FR.pdf.

HENRY, P., « Le secret professionnel de l'avocat », Centre de formation professionnelle des Barreaux de Liège, Verviers et Eupen, 2014, pp. 2 à 7, disponible sur [http://www.lagbd.org/index.php/Le_secret_professionnel_de_l%27avocat_\(eu\)_\(be\)](http://www.lagbd.org/index.php/Le_secret_professionnel_de_l%27avocat_(eu)_(be)).

HENRY, P., « Le secret professionnel de l'avocat », Centre de formation professionnelle des Barreaux de Liège, Verviers et Eupen, 2017, p. 63, disponible sur <https://patrick-henry.avocats.be/?q=node/311>.

QUINET, I., et HERVE, L., « La préparation à un contrôle fiscal : droits et devoirs de l'Administration fiscale », n°50, Bruxelles, I.P.C.F., 1999, disponible sur <http://www.ipcf.be/Index.asp?Idx=1591>.

MATGEN, J.-C. « Secret de la confession : le prêtre poursuivi à Bruges renvoyé en correctionnelle », 15 novembre 2017, disponible sur <http://www.lalibre.be/actu/belgique/secret-de-la-confession-le-pretre-poursuivi-a-bruges-renvoye-en-correctionnelle-5a0c029dcd707514e8c21e7b>.

PEREZ VAN GAVEREN, M., « Le devoir de collaboration en matière fiscale et la protection de contrats et *time-sheets* », n°433, Bruxelles, I.P.C.F., 2016, disponible sur

www.ipcf.be/Uploads/Documents/Pacioli%20433_FR_PMS.pdf.

PHILIPPE, D.-E., « Intensification de la lutte contre l'évasion fiscale : les concepteurs de montages de planifications fiscale dans le viseur », 13 juillet 2017, disponible sur <https://www.lexgo.be/fr/articles/droit-fiscal/fiscalite-directe-des-entreprises/intensification-de-la-lutte-contre-lievation-fiscale-les-concepteurs-de-montages-de-planification-fiscale-dans-le-viseur,114058.html>.

R.T.B.F., « Les avocats s'inquiètent de l'évolution du secret professionnel », 9 mars 2017, disponible sur https://www.rtbef.be/info/belgique/detail_les-avocats-s-inquietent-de-l-evolution-du-secret-professionnel?id=9549652.

