
Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Rédaction d'un travail écrit : "Comment articuler le secret professionnel face aux pouvoirs d'investigation du fisc ? Le point sur l'état du droit".

Auteur : Kestemont, Thierry

Promoteur(s) : Cajot, Martin

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

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2021-2022

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/14024>

Avertissement à l'attention des usagers :

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

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

**Comment articuler le secret professionnel face
aux pouvoirs d’investigation du fisc ?
Le point sur l’état du droit**

Thierry KESTEMONT

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

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2021-2022

Titulaires :

Jean BUBLLOT
Sabine GARROY

Promoteur :

Martin CAJOT

SOMMAIRE

Le secret professionnel de l'avocat protège ses clients et leurs confidences. La condition *sine qua non* pour donner un conseil avisé est de pouvoir tout entendre sans faire courir de risques au confident. Le corollaire de la libre parole est la sanction de la violation du secret professionnel. Le législateur et le barreau veillent au respect de cette règle.

La collecte de l'impôt est l'un des plus vieux métiers du monde et, pour assurer des recettes suffisantes, il faut pouvoir recueillir, chercher et recouper des informations. Accorder des pouvoirs d'investigation au fisc permet de vérifier, voire obtenir, la concordance entre les revenus déclarés et réels.

Ces deux notions devraient coexister en parfaite harmonie dans le strict respect des prérogatives respectives du barreau et du fisc.

Les décisions dites Antigone, Manon, Verlaine et autres appellations moins poétiques ont contribué à faire évoluer le dogme du secret absolu et y ont instillé une dose de relativisme. La jurisprudence des cours suprêmes européennes et belges a fait éclore des concepts moins tranchés, tâchant de concilier les libertés fondamentales et la curiosité du fisc, tout en encadrant les empiètements estimés nécessaires.

Confronté à des méthodes d'investigation de plus en plus invasives, l'avocat doit parer à toute violation du secret professionnel, ne pas hésiter à taper sur la table, voire à la renverser, si la partie adverse méconnaît les règles.

REMERCIEMENTS

Ce travail n'aurait pu aboutir sans le soutien, les conseils et les encouragements de nombreuses personnes. J'exprime tout particulièrement ma plus profonde gratitude et mes plus vifs remerciements à

- M. Martin CAJOT, promoteur du mémoire, qui a prodigué des recommandations, aiguillé mes recherches, orienté les développements, pointé les faiblesses et aidé à mener à bien ce mémoire ;
- feu M. Jacques VANDERLINDEN, ancien président de la faculté de droit de l'ULB et professeur émérite, qui m'a ouvert les portes de la faculté ;
- feu M^e Juan CASTIAUX, qui, à diverses reprises, m'a convaincu de franchir le cap et de m'affranchir de mes démons ;
- mes chers collègues du Service public fédéral Finances qui m'ont permis d'aménager mon horaire de travail afin de mener à bien ma formation, tout en m'octroyant un congé parental sur mesure ;
- David, mon fils, pour son soutien indéfectible, son humour et son amour ;
- Lan, la femme de ma vie, qui a stoïquement supporté les nombreuses nuits blanches et les difficultés à combiner vies familiale, professionnelle et estudiantine ;
- ma mère qui n'a cessé de m'inciter à entreprendre et poursuivre mon parcours universitaire, mais n'a pu en voir l'épilogue.

TABLE DES MATIÈRES

<u>REMERCIEMENTS</u>	<u>I</u>
<u>TABLE DES MATIÈRES</u>	<u>II</u>
<u>INTRODUCTION</u>	<u>1</u>
<u>TITRE PREMIER – LE SECRET PROFESSIONNEL</u>	<u>3</u>
CHAPITRE PREMIER. NOTION	3
CHAPITRE II. CADRE LÉGAL ET DÉONTOLOGIQUE	4
SECTION PREMIÈRE. LE DROIT ROMAIN ET L’ANCIEN DROIT	4
SECTION 2. LE CODE PÉNAL	5
SECTION 3. LE CODE DE DÉONTOLOGIE	5
SECTION 4. LE DROIT CONVENTIONNEL ET EUROPÉEN	6
CHAPITRE III. CHAMP D’APPLICATION	7
CHAPITRE IV. LES LIMITATIONS	7
SECTION PREMIÈRE. LES LIMITATIONS LÉGALES	7
SECTION 2. LES LIMITATIONS DÉONTOLOGIQUES	8
SECTION 3. LES LIMITATIONS JURISPRUDENTIELLES	8
<u>TITRE II – LES POUVOIRS D’INVESTIGATION DU FISC</u>	<u>11</u>
CHAPITRE PREMIER. NOTION ET CADRE LÉGAL	11
CHAPITRE II. CHAMP D’APPLICATION	12
CHAPITRE III. LES LIMITATIONS	13
SECTION PREMIÈRE. LES LIVRES ET DOCUMENTS	13
SECTION 2. LES DEMANDES DE RENSEIGNEMENTS	13
SECTION 3. LES LOCAUX PROFESSIONNELS	13
SECTION 4. LE SECRET PROFESSIONNEL	14

<u>TITRE III – LE SECRET PROFESSIONNEL SOUS LE ROULEAU COMPRESSEUR DU FISC</u>	15
CHAPITRE PREMIER. ANTIGONE : DU DRAME ANTIQUE AU VAUDEVILLE CONTEMPORAIN	15
SECTION PREMIÈRE. LA RIGUEUR SÉCULAIRE	15
SECTION 2. LE PRAGMATISME CONTEMPORAIN – ANTIGONE PÉNAL	16
SECTION 3. ANTIGONE FISCAL	17
CHAPITRE II. RÉFLEXIONS DOCTRINALES	18
SECTION PREMIÈRE. LES FORMALITÉS PRESCRITES À PEINE DE NULLITÉ	18
SECTION 2. LE DROIT AU PROCÈS ÉQUITABLE	18
SECTION 3. LES PRINCIPES DE BONNE ADMINISTRATION	19
CHAPITRE III. LES EXCEPTIONS CONVENTIONNELLES ET CONSTITUTIONNELLES	20
SECTION PREMIÈRE. LE DROIT CONVENTIONNEL ET EUROPÉEN	20
SECTION 2. LE PRINCIPE DE LÉGALITÉ	21
SECTION 3. L’ARTICLE 159 DE LA CONSTITUTION	22
<u>TITRE IV – SECRET ET INVESTIGATION : JE T’AIME MOI NON PLUS ?</u>	23
CHAPITRE PREMIER. LE POING SUR LA TABLE	23
CHAPITRE II. MODE D’EMPLOI AU QUOTIDIEN POUR LES AVOCATS	24
CHAPITRE III. L’INTERVENTION DU LÉGISLATEUR	25
CHAPITRE IV. LE POINT DU DROIT	27
SECTION PREMIÈRE. LES INFRACTIONS COMMISES PAR L’AVOCAT	27
SECTION 2. LES TEMPÉRAMENTS LÉGAUX	27
SECTION 3. L’INTERPRÉTATION JURISPRUDENTIELLE	28
<u>CONCLUSION</u>	29
<u>ÉLÉMENTS DE BIBLIOGRAPHIE</u>	31
I. LÉGISLATION	31
II. JURISPRUDENCE	32
III. DOCTRINE	34

INTRODUCTION

Le présent travail a pour ambition de cerner l'articulation nécessaire entre le respect du secret professionnel et les pouvoirs d'investigation du fisc. Vu l'étendue de la matière et le cadre restreint qui nous est fixé, l'étude sera limitée au secret professionnel de l'avocat et aux pouvoirs d'investigation en matière d'impôts sur les revenus.

Le secret professionnel est un des éléments indispensables à l'exercice de la profession d'avocat, tandis que les pouvoirs d'investigation du fisc visent à permettre une juste perception de l'impôt. L'avocat et le fonctionnaire taxateur ne sauraient agir efficacement et sereinement sans disposer de ces prérogatives.

Ces deux éléments devraient coexister harmonieusement et les restrictions seraient à connaître par les praticiens du droit et du chiffre. Le citoyen doit pouvoir consulter librement un avocat, l'avocat doit être en mesure d'exercer sans entrave sa profession et le fisc ne saurait être empêché de vérifier si les revenus déclarés par les contribuables correspondent à la réalité.

Les sphères privée et publique sont entremêlées dans un difficile exercice de haute voltige, entre les droits et devoirs respectifs de chacun, sous l'œil sourcilieux des Cours européennes, de cassation et constitutionnelle. On remarque que le secret tend à être battu en brèche alors que les pouvoirs d'investigation du fisc sont régulièrement renforcés tant par la législation que par la jurisprudence.

Nous entamerons par un bref développement sur la notion de secret professionnel, son cadre légal et déontologique, son champ d'application et les limitations légales, déontologiques et jurisprudentielles.

Nous poursuivrons par un court historique relatif aux pouvoirs d'investigation du fisc, les lois qui l'encadrent, son champ d'application et les limitations relatives aux livres et documents, aux demandes de renseignements, à l'accès aux locaux professionnels et, enfin, à l'invocation du secret professionnel.

Ensuite, nous examinerons le secret professionnel confronté au rouleau compresseur du fisc. L'évolution jurisprudentielle sera analysée, dont spécialement l'extension à la sphère fiscale de la doctrine dite Antigone. La doctrine séculaire d'écartement des preuves illégales ou irrégulières a été balayée.

Les réflexions et analyses de divers auteurs de doctrine et de praticiens seront examinées et cette pénultième partie sera close par une approche des exceptions conventionnelles et constitutionnelles à invoquer pour tenter de contrer l'application de cette jurisprudence extensive.

Enfin, nous tâcherons de répondre à la question de l'articulation entre l'appétence au secret du praticien du droit et la soif de connaissance du fonctionnaire taxateur. Ce point est loin d'être théorique et les confrontations, divergences d'opinion et contestations sont fréquentes et polymorphes.

Succinctement, nous avons rédigé un mode d'emploi au quotidien pour les avocats confrontés à l'obligation de maintenir le secret professionnel tout en ménageant le respect des pouvoirs d'investigation du fisc.

Une intervention du législateur nous paraît indispensable et permettrait de mieux appréhender cette matière sujette à controverse ou, plus vraisemblablement, de déplacer les sujets sensibles et litigieux.

Nous terminerons en exposant l'état du droit en cette matière ô combien sensible.

La conclusion de cette modeste contribution synthétise le sujet et livre l'opinion de son auteur.

TITRE PREMIER

LE SECRET PROFESSIONNEL

CHAPITRE PREMIER. NOTION

La notion de secret professionnel remonte à l'Antiquité. L'Ancien Testament est notamment composé de trois livres dits poétiques car dotés « d'une accentuation spéciale qui les met à part des autres ouvrages »¹. Le troisième est le livre des Proverbes qui regroupe des vérités d'ordre pratique, moral ou religieux. Ces apophtegmes sont rapportés par les scribes et font allusion au roi Salomon enjoignant de défendre sa cause contre son prochain sans révéler le secret d'autrui². Ce sont plus exactement des maximes ou des sentences³ dont l'intérêt historique est indéniable. Le roi Salomon fut et reste considéré comme un roi juste et la notoriété de la sagesse de ses jugements a traversé les siècles.

Une seconde occurrence est relevée dans le serment d'Hippocrate qui impose aux médecins de ne rien révéler. Ce texte multiséculaire n'a guère été modifié. Hormis les références à Apollon, Asclépios, Hygie et Panacée, ainsi que tous les dieux et déesses⁴, le futur médecin s'engage à respecter les secrets qui lui seront confiés, même après la mort du patient⁵.

Ce précepte ne se retrouve ni dans le Code de Théodose, ni dans le Code de Justinien. Ensuite, dans nos contrées, le secret professionnel a été régi par l'Église qui protégeait le secret de la confession, tandis que l'État se bornait à prôner le secret médical tout en l'assortissant de restrictions relatives à la déclaration obligatoire de maladies telles que la peste et la lèpre⁶.

Le fondement de ce secret est, selon les auteurs, d'origine contractuelle, sociale et d'ordre public, ou encore morale. D'aucuns y voient l'expression d'une théorie de conflits de valeurs. L'origine contractuelle paraît simple et séduisante, s'inscrivant dans le droit fil de la liberté contractuelle. Elle se logerait dans un cadre régi par les relations civiles et commerciales, en omettant toutefois les particularités et la fonction dudit secret. Cette thèse qui « traduisait, en vérité, les conceptions libérales et individualistes de la plus grande partie du XIX^e siècle »⁷ est abandonnée.

¹ É. DHORME, « La Bible », l'Ancien Testament, t. II, coll. la Pléiade, Paris, Gallimard, 1959, p. CXV.

² « La Bible », l'Ancien Testament, t. II, les Proverbes, XXV, 9, coll. la Pléiade, Paris, Gallimard, 1959, p. 1422.

³ É. DHORME, « La Bible », l'Ancien Testament, t. II, coll. la Pléiade, Paris, Gallimard, 1959, p. CXXXIV.

⁴ Serment d'Hippocrate, version originelle, IV^e s. avant J.-C., www.ordomedic.be

⁵ Serment d'Hippocrate, version de novembre 2021, www.ordomedic.be.

⁶ P. LAMBERT, « Le secret professionnel », Bruxelles, Nemesi, 1985, p. 19.

⁷ P. LAMBERT, « Le secret professionnel », Bruxelles, Nemesi, 1985, p. 26.

L'origine sociale et d'ordre public est nettement plus convaincante car le secret profite aux clients de l'avocat, aux patients du médecin et aux ouailles du prêtre, mais également à la société dans son ensemble. Cette thèse a été retenue par la Cour de cassation⁸ et confirmée ensuite⁹.

Une origine morale est également invoquée par d'aucuns et serait une sorte de combinaison des deux premières théories¹⁰.

D'autres y ont vu une théorie des conflits de valeurs qui est intéressante : d'une part, le respect de la vie privée est prôné alors que, d'autre part, dans l'absolu, ce respect absolu empêcherait le fonctionnement de la société. La meilleure illustration de ce paradoxe en est le droit fiscal¹¹. Le terme absolu n'est effectivement pas adéquat car la disposition pénale contient déjà une exception¹².

CHAPITRE II. CADRE LÉGAL ET DÉONTOLOGIQUE

Section première. Le droit romain et l'ancien droit

Il n'est pas avéré que les avocats respectaient la règle du secret professionnel depuis le droit romain¹³. Ultérieurement, cette notion est fréquemment rappelée, notamment en 1453 sous Charles VII¹⁴, en 1477 sous Louis XI¹⁵ et en 1493 sous Charles VIII¹⁶. Admise au Souverain Conseil du Brabant, la transgression de cette règle non écrite était toutefois sanctionnée par une seule peine, à savoir la privation de la robe¹⁷.

On relève que, sous Louis XIV, l'avocat ne pouvait assister son client en matière pénale et le juge veillait à « examiner avant le jugement s'il n'y a point de nullité dans la procédure »¹⁸. La Révolution française reformera ces conceptions. Le Code pénal du 25 septembre 1791 se limite à sanctionner le fonctionnaire qui aura livré un secret militaire « méchamment et traîtreusement aux agents d'une puissance étrangère »¹⁹ ainsi que la violation du secret de la correspondance²⁰.

⁸ Cass. (2^e ch.), 20 février 1905, *Pas.*, 1905, I, p. 141.

⁹ Cass. (3^e ch.), 30 octobre 1978, *Pas.*, 1979, I, p. 248 ; *J.T.*, 1979, p. 369.

¹⁰ P. LAMBERT, « Le secret professionnel », Bruxelles, Nemesis, 1985, pp. 29 à 33.

¹¹ P. LAMBERT, « Le secret professionnel », Bruxelles, Nemesis, 1985, pp. 33 à 38.

¹² Th. AFSCHRIFT, « Le secret professionnel et les obligations de l'avocat », *R.G.C.F.*, 2011/1, pp. 5 à 54, spéc. p. 10, n^o 26.

¹³ Cicéron le mentionne dans « De Officiis » à propos de l'exercice de la médecine.

¹⁴ Ordonnance pour la réformation de la justice donnée en avril 1453, art. 110.

¹⁵ Édit du 22 décembre 1477.

¹⁶ Ordonnance du 11 juillet 1493 pour l'administration de la justice, art. 8 et 81.

¹⁷ P. LAMBERT, « Le secret professionnel », Bruxelles, Nemesis, 1985, p. 192.

¹⁸ Ordonnance criminelle du 26 août 1670, dite de Saint-Germain-en-Laye, titre XIV, art. 8.

¹⁹ C. pén. du 25 septembre 1791, t. II, chap. I, sect. I, art. 6.

²⁰ C. pén. du 25 septembre 1791, t. II, chap. I, sect. III, art. 23.

Section 2. Le Code pénal

En 1810, la transgression du secret professionnel a été érigée en délit lors de la promulgation du Code pénal. La nouvelle disposition se borne à viser les « médecins, chirurgiens et autres officiers de santé, ainsi que les pharmaciens et les sages-femmes »²¹, sans la moindre mention relative à d'autres professions, le texte visant « toutes autres personnes dépositaires, par état ou profession ». Un tempérament y est inséré, la référence à l'obligation légale de dénoncer des crimes et délits qui permet d'échapper à l'infraction constituée par la divulgation du secret.

En Belgique, le Code pénal a été réformé en 1867²². On modifie le régime des exceptions au secret professionnel : le témoignage en justice et l'obligation légale de divulgation constituent une cause de justification permettant de s'affranchir dudit secret²³. Trois dispositions ont été ultérieurement et récemment insérées dans le Code pénal et, succinctement, se réfèrent respectivement à la répression des abus sexuels commis sur des mineurs et personnes vulnérables²⁴, à la protection de l'intégrité physique et psychique de personnes ainsi qu'aux agissements des organisations criminelles²⁵ et, enfin, à l'avocat dans les deux hypothèses précédentes²⁶. Ces modifications ont été votées suite à des affaires d'abus sexuels commis sur des mineurs couvertes par le secret professionnel des prêtres et des travailleurs sociaux.

Section 3. Le Code de déontologie

Le barreau a imposé le respect du secret professionnel dans le Code de déontologie²⁷ au titre premier qui reprend les principes fondamentaux et les devoirs généraux. Sa violation « constitue un manquement déontologique susceptible de faire l'objet de poursuites disciplinaires »²⁸.

Le Conseil des barreaux européens reprend une formulation similaire en indiquant que le secret professionnel est reconnu comme droit et devoir fondamental et primordial de l'avocat²⁹, vise toute information confidentielle³⁰ et n'est pas limité dans le temps³¹.

²¹ C. pén. impérial, art. 378.

²² Loi du 8 juin 1867, *M.B.*, 9 juin 1867.

²³ C. pén., art. 458.

²⁴ C. pén., art. 458*bis*, inséré par la loi du 18 novembre 2000, modifié par la loi du 30 novembre 2011.

²⁵ C. pén., art. 458*ter*, inséré par la loi du 6 juillet 2017, art. 313.

²⁶ C. pén., art. 458*quater*, inséré par la loi du 6 juillet 2017, art. 314.

²⁷ Code de déontologie de l'avocat, art. 1.2. b).

²⁸ Code de déontologie de l'avocat, art. 1.5.

²⁹ Code de déontologie des avocats européens, art. 2.3.1, al. 1^{er}.

³⁰ Code de déontologie des avocats européens, art. 2.3.2.

³¹ Code de déontologie des avocats européens, art. 2.3.3.

Section 4. Le droit conventionnel et européen

La Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ne protège pas expressément le secret professionnel, mais garantit le strict respect de la vie privée et familiale, dont notamment la correspondance³². Les échanges entre avocats et clients doivent rester confidentiels et le secret professionnel est spécifiquement protégé par cette disposition car les avocats se voient confier une mission fondamentale dans une société démocratique : la défense des justiciables³³. Si les ingérences dans la vie privée et familiale sont permises, elles doivent être prévues par la loi, poursuivre un but légitime et être nécessaires dans une société démocratique³⁴, tout en offrant un recours judiciaire effectif³⁵. Les causes soumises à la Cour sont examinées en détail et les arguments soupesés au trebuchet. Invoquer purement et simplement la violation du secret professionnel ou l'atteinte à la vie privée ne suffit pas. La Cour vérifie la légalité de la disposition litigieuse³⁶, la légitimité du but³⁷, sa nécessité³⁸ et l'effectivité du recours judiciaire³⁹.

La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne est également muette. Elle protège aussi la vie privée et familiale, ainsi que les communications⁴⁰. La Cour de Luxembourg est sourcilleuse quant à la protection des citoyens européens, se réfère abondamment à la jurisprudence de la Cour de Strasbourg⁴¹. Elle rappelle que les droits fondamentaux font partie intégrante des principes généraux dont elle assure le respect et, à cet effet, s'inspire des « traditions constitutionnelles communes aux États membres »⁴². Elle estime que la protection de la correspondance entre les avocats et leurs clients se fonde principalement sur la reconnaissance de la nature même de la profession d'avocat et trouve sa justification dans l'exigence plus spécifique du respect des droits de la défense⁴³. La Cour s'est déjà prononcée en matière de T.V.A., on s'interroge sur son extension éventuelle aux impôts directs⁴⁴.

³² C.E.D.H., art. 8, §1^{er}.

³³ Cour eur. D.H. (5^e s.), 6 décembre 2012, *Michaud*, n° 12323/11, point 118.

³⁴ C.E.D.H., art. 8, §2.

³⁵ C.E.D.H., art. 13.

³⁶ Cour eur. D.H. (5^e s.), 6 décembre 2012, *Michaud*, n° 12323/11, points 94 à 98.

³⁷ Cour eur. D.H. (5^e s.), 6 décembre 2012, *Michaud*, n° 12323/11, points 99 et 100.

³⁸ Cour eur. D.H. (5^e s.), 6 décembre 2012, *Michaud*, n° 12323/11, points 101 à 131.

³⁹ Cour eur. D.H. (4^e s.), 1^{er} décembre 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova*, n° 69436/10, points 56 à 59.

⁴⁰ Ch. dr. fond. UE, art. 7.

⁴¹ C.J.U.E. (3^e ch.), 17 décembre 2015, *WebMindLicenses Kft.*, C-419/14, point 70.

⁴² C.J.U.E., 26 juin 2007 (grande chambre), C-305/05, point 29.

⁴³ C.J.C.E., 18 mai 1982, *AM & S*, C-155/79, point 20.

⁴⁴ C. VERSCHURE, « Antigone en droit fiscal : Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne », note sous Civ. Namur (div. Namur, 11^e ch. A) 10 février 2021, *R.G.C.F.*, 2022/1, pp. 30 à 40.

CHAPITRE III. CHAMP D'APPLICATION

Il est assez étonnant que la profession d'avocat ne soit pas visée par la disposition pénale qui sanctionne la violation du secret professionnel. Elle est toutefois reprise dans le dernier avatar de l'article 458⁴⁵, faisant suite à un arrêt de la Cour constitutionnelle⁴⁶.

Il n'est cependant pas nié que le secret professionnel de l'avocat est bel et bien visé par cette disposition. Le secret professionnel est inhérent à la profession d'avocat, il lui est intimement lié et se rattache à l'ordre public, protégeant un intérêt spécifique qui est d'assurer la praticabilité de certaines professions nécessaires au bon fonctionnement de la société dont l'exercice doit « inspirer une entière sécurité dans la discrétion de ceux auxquels le public doit s'adresser »⁴⁷.

CHAPITRE IV. LES LIMITATIONS

Section première. Les limitations légales

En 1810, lors de l'adoption du Code pénal impérial, une exception à la violation du secret est insérée dans le cas où la loi les oblige à se porter dénonciateurs⁴⁸.

En 1867, la disposition est modifiée en créant deux causes de justification de la violation du secret : la divulgation judiciaire en qualité de témoin et la révélation légale.

On distinguera deux notions régulièrement confondues : la dispense de témoigner en justice et la révélation punissable de secrets⁴⁹. La première est destinée à protéger un témoin, tandis que la seconde protège la dignité d'une profession et l'honneur de particuliers.

En matière pénale, le témoignage est visé par diverses dispositions⁵⁰ sans la moindre référence au secret professionnel, tandis qu'en matière civile, les textes⁵¹ reconnaissent que le secret professionnel constitue un motif légitime de refus de témoigner⁵².

Si la révélation de faits à l'autorité est imposée par la loi, l'article 70 du Code pénal serait une cause de justification de la violation du secret professionnel. Toutefois, le Code d'instruction criminelle n'impose cette dénonciation de crimes et de délits qu'à « toute autorité constituée,

⁴⁵ C. pén., art. 458^{quater}.

⁴⁶ C. const., 26 septembre 2013, n° 127/2013.

⁴⁷ Cass. (2^e ch.), 20 février 1905, *Pas.*, 1905, I, p. 141, concl. conf. proc. gén. R. JANSSENS.

⁴⁸ C. pén. impérial, art. 378.

⁴⁹ P. LAMBERT, « Le secret professionnel », Bruxelles, Nemesis, 1985, p. 54.

⁵⁰ C. i. cr., art. 80, 157, 158, 189 et 355.

⁵¹ C. jud., art. 926, 928 et 931, al. 2.

⁵² C. jud., art. 928.

tout fonctionnaire ou officier public »⁵³, tandis que le même Code impose pareille dénonciation à toute personne qui aura été « témoin d'un attentat, soit contre la sûreté publique, soit contre la vie ou la propriété d'un individu »⁵⁴. L'avocat n'exerce pas une des professions visées à l'article 29 dudit Code et, généralement, n'est pas « témoin ».

Tout récemment, un avant-projet de loi ayant pour objet l'implémentation d'une directive européenne relative aux lanceurs d'alerte a été soumis pour avis à l'Ordre des barreaux francophones et germanophone de Belgique. L'Ordre déplore que ledit avant-projet envisage de définir le secret professionnel et indique n'être pas favorable à une telle définition, tout spécialement dans une loi qui est consacrée à un autre sujet⁵⁵.

Section 2. Les limitations déontologiques

Les restrictions au secret professionnel ne sont pas opposables en matière déontologique. L'avocat est tenu envers ses confrères par un devoir de sincérité et de loyauté, tout comme le bâtonnier et les membres du conseil de l'ordre sont également tenus par le secret professionnel et en sont les garants. Cette position est confirmée par la Cour de cassation⁵⁶.

Ultérieurement, elle ajoutera que les autorités disciplinaires sont garantes du secret professionnel en même temps que tenues à pareil secret⁵⁷. Partant, le secret ne saurait être opposé au bâtonnier ou au conseil de discipline.

Section 3. Les limitations jurisprudentielles

Les cours strasbourgeoise et luxembourgeoise ont également encadré les exceptions au secret professionnel.

La Cour européenne des droits de l'homme exige que l'ingérence dans la vie privée et familiale soit prévue par la loi⁵⁸, poursuive un but légitime⁵⁹ et soit nécessaire dans une société démocratique⁶⁰. Il importe de rechercher « un juste équilibre entre les impératifs de l'intérêt général et les exigences de protection du droit à la vie privée »⁶¹, étant entendu que des garanties procédurales et un contrôle juridictionnel effectif de la mesure doivent exister.

⁵³ C. i. cr., art. 29.

⁵⁴ C. i. cr., art. 30.

⁵⁵ https://latribune.avocats.be/sites/latribune/files/avt_projet_de_loi_lanceurs_alerte_final.pdf

⁵⁶ Cass. (1^{ère} ch.), 3 juin 1976, *Pas.*, 1976, I, p. 1070, concl. conf. proc. gén. R. DELANGE ; *J.T.*, 1976, p. 644.

⁵⁷ Cass. (1^{ère} ch.), 15 décembre 1994, R.G. n° D.94.0016.F, *Pas.*, 1994, I, p. 1108, n° 560.

⁵⁸ Cour eur. D.H. (5^e s.), 24 mai 2018, *Laurent*, n° 28798/13, points 38 à 41.

⁵⁹ Cour eur. D.H. (5^e s.), 24 mai 2018, *Laurent*, n° 28798/13, point 42.

⁶⁰ Cour eur. D.H. (5^e s.), 24 mai 2018, *Laurent*, n° 28798/13, points 43 à 48.

⁶¹ Cour eur. D.H. (4^e s.), 1^{er} décembre 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova*, n° 69436/10, point 59.

Sur ces bases, la Cour a notamment admis la transcription d'écoutes téléphoniques entre une avocate et un prévenu car une infraction avait été commise par le conseil⁶², à savoir la violation du secret professionnel. Cette partie des écoutes a été validée, ainsi que les poursuites disciplinaires. La Cour a malicieusement souligné qu'un avocat est « particulièrement bien armé pour savoir où se trouvent les limites de la légalité »⁶³.

La Cour relève que si le secret professionnel de l'avocat est l'un des principes fondamentaux dans une société démocratique, il n'est cependant « pas intangible »⁶⁴. Il est à mettre en balance dans la lutte contre le blanchiment des capitaux et sa préservation est assurée si, lors de perquisitions dans un cabinet d'avocat, des « garanties particulières »⁶⁵ sont mises en œuvre, dont notamment la présence du juge d'instruction et du bâtonnier.

Dans le cadre d'une enquête pour fraude fiscale commise par un avocat, la même Cour estime établie la violation de l'article 8 car les extraits de compte en banque de la requérante ont été examinés en l'absence de garanties procédurales et de contrôle juridictionnel effectif⁶⁶. Par ailleurs, elle a estimé disproportionnée une visite de l'administration fiscale effectuée au cabinet d'un avocat pour rechercher des éléments relatifs à une cliente suspectée de fraude fiscale⁶⁷.

La Cour de justice de l'Union européenne souligne que les droits fondamentaux font partie intégrante des principes généraux du droit dont la Cour assure le respect⁶⁸ et poursuit en indiquant 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 s'il était tenu de coopérer avec les pouvoirs publics⁶⁹.

Cette même juridiction admet des tempéraments, ceux-ci devant être prévus par la loi, nécessaires et répondre effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union européenne ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui⁷⁰.

La Cour de Luxembourg s'inspire très largement de la jurisprudence de son homologue strasbourgeoise, tout en marquant des différences subtiles et ténues.

⁶² Cour eur. D.H. (5^e s.), 16 juin 2016, *Versini-Campinchi et Crasnianski*, n° 49176/11.

⁶³ Cour eur. D.H. (5^e s.), 16 juin 2016, *Versini-Campinchi et Crasnianski*, n° 49176/11, point 83.

⁶⁴ Cour eur. D.H. (5^e s.), 6 décembre 2012, *Michaud*, n° 12323/11, point 123.

⁶⁵ Cour eur. D.H. (5^e s.), 6 décembre 2012, *Michaud*, n° 12323/11, point 130.

⁶⁶ Cour eur. D.H. (4^e s.), 1^{er} décembre 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova*, n° 69436/10, point 59.

⁶⁷ Cour eur. D.H. (5^e s.), 24 juillet 2008, *André et autres*, n° 18603/03.

⁶⁸ C.J.C.E (grande chambre), 26 juin 2007, C-305/05, point 29.

⁶⁹ C.J.C.E (grande chambre), 26 juin 2007, C-305/05, point 32.

⁷⁰ C.J.U.E. (3^e ch.), 17 décembre 2015, *WebMindLicenses Kft.*, C-419/14, point 69.

La Cour de cassation a longuement défendu que le secret professionnel avait « un caractère général et absolu »⁷¹. Ce dogme a été revu lorsque la Cour a estimé que la règle du secret professionnel n'était pas absolue et devait céder lorsqu'une valeur supérieure entrerait en conflit avec elle⁷². Auparavant, elle avait défini les conditions de l'état de nécessité et admis que le secret professionnel pouvait être transgressé afin d'éviter un mal grave et imminent et de préserver un intérêt primordial en sacrifiant un devoir qui revêt une moindre importance sociale⁷³. Il y a conflit entre les obligations légale de se taire et morale de parler.

Cet arrêt s'inscrit dans le droit fil de la jurisprudence dite Antigone développée par la Cour il y a près de vingt ans. Dans une affaire de fouille irrégulière de véhicule, l'avocat général tentait de convaincre la Cour que la valeur de la condition de la légalité formelle est incontestablement inférieure à celle du respect de la dignité humaine et de la loyauté des méthodes de recherche⁷⁴. L'arme trouvée dans le véhicule justifierait *a posteriori* la fouille irrégulière par la police. La Cour a validé cette thèse en la balisant⁷⁵.

Dans le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux, des dispositions plus récentes⁷⁶ ont été soumises à la censure de la Cour constitutionnelle qui a estimé que la règle du secret professionnel doit céder lorsqu'une nécessité l'impose ou lorsqu'une valeur jugée supérieure entre en conflit avec elle mais doit cependant être justifiée par un motif impérieux et être strictement proportionnelle⁷⁷.

La même Cour a précisé ultérieurement que le secret professionnel de l'avocat « ne saurait toutefois être limité à sa seule activité de défense et de représentation en justice »⁷⁸, y incluant l'activité de conseil juridique⁷⁹. Ainsi, l'obligation de dénonciation ne devenait effective dans le chef de l'avocat que lorsqu'il exerçait une activité autre que la défense en justice et le conseil juridique⁸⁰. Cette loi a été abrogée et remplacée depuis⁸¹.

⁷¹ Cass. (2^e ch.), 20 février 1905, *Pas.*, 1905, I, p. 141, concl. conf. proc. gén. R. JANSSENS.

⁷² Cass. (2^e ch.), 18 janvier 2017, R.G. n° P.16.026.F, *Pas.*, 2017, p. 140, n° 39.

⁷³ A. DE NAUW, « La consécration jurisprudentielle de l'état de nécessité », note sous Cass. (2^e ch.), 13 mai 1987, *R.C.J.B.*, 1989, pp. 593 à 630, spéc. pp. 600 à 602.

⁷⁴ M. DE SWAEF, concl. précédant Cass. (2^e ch.), 14 octobre 2003, *Rev. dr. pén.*, 2004, p. 617.

⁷⁵ Cass. (2^e ch.), 14 octobre 2003, R.G. n° P.03.0762.N, *Pas.*, 2003, p. 1607, n° 499 ; *Rev. dr. pén.*, 2004, p. 617.

⁷⁶ Loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, art. 2^{ter}.

⁷⁷ C. const., 13 juillet 2005, n° 126/2005, spéc. attendu B.7.2.

⁷⁸ C. const., 23 janvier 2008, n° 10/2008, spéc. attendu B.9.3.

⁷⁹ Th. AFSCHRIFT, « Le secret professionnel et les obligations fiscales de l'avocat », *R.G.C.F.*, 2011/1, pp. 5 à 54.

⁸⁰ C. const., 10 juillet 2008, n° 102/2008, *J.T.*, 2008, p. 512.

⁸¹ 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, art. 190, *M.B.*, 6 octobre 2017.

TITRE II

LES POUVOIRS D'INVESTIGATION DU FISC

CHAPITRE PREMIER. NOTION ET CADRE LÉGAL

Les pouvoirs d'investigation du fisc permettent au fisc de vérifier la déclaration souscrite par le contribuable, d'en pallier les insuffisances ou l'absence. Ces prérogatives considérables sont encadrées et censées tendre à assurer une juste perception de l'impôt.

La loi du 29 octobre 1919⁸² conférait déjà au fisc des pouvoirs d'investigation.

Ils ont été étendus par la loi du 28 juillet 1938⁸³. Le projet de loi souhaite fournir « aux services de taxation des moyens d'information et de vérification appropriés »⁸⁴ en les autorisant à interroger le contribuable, à lui demander des précisions et à vérifier ses écritures comptables.

Un quart de siècle plus tard, la loi du 20 novembre 1962⁸⁵ intervient. L'exposé des motifs prône un renforcement des pouvoirs d'investigation qui « répond ainsi à une nécessité technique essentielle tout autant qu'à un souci de justice et de morale »⁸⁶. Les dispositions visent notamment l'obligation de communiquer des documents comptables et tous autres documents permettant la détermination des revenus imposables, les investigations auprès de tiers et la communication de renseignements entre services et organismes publics.

Trente ans plus tard, ces derniers textes ont été coordonnés⁸⁷, puis précisés, complétés et étendus à de multiples reprises.

L'inventivité du législateur est féconde et, régulièrement, la presse se fait l'écho de projets ministériels non encore présentés au parlement. Un délit d'entrave au contrôle fiscal est envisagé et viserait spécialement les « nouveaux moyens de stockage des informations financières (ordinateurs, tablettes, cloud) »⁸⁸. L'article du quotidien économique est plus disert que l'information parcellaire livrée sur le site du ministre des finances.

⁸² Loi du 29 octobre 1919 établissant des impôts cédulaires sur les revenus et un impôt complémentaire sur le revenu global, art. 55.

⁸³ Loi du 28 juillet 1938 tendant à assurer l'exacte perception des impôts, art. 6.

⁸⁴ Projet de loi tendant à assurer l'exacte perception des impôts, *Doc. parl.*, Chambre, s.o., 1937-1938, n° 31-263, exposé des motifs, p. 8.

⁸⁵ Loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus.

⁸⁶ Projet de loi portant réforme des impôts sur les revenus, *Doc. parl.*, Chambre, s.o., 1961-1962, n° 38-264/1, exposé des motifs, p. 37.

⁸⁷ Arrêté royal du 10 avril 1992 portant coordination de dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus.

⁸⁸ « l'Echo », 15 avril 2022, p. 4.

CHAPITRE II. CHAMP D'APPLICATION

Le titre VII du Code des impôts sur les revenus est relatif à l'établissement et à la perception des impôts. Son chapitre III consacré aux investigations et contrôle est divisé en sept sections.

La première section reprend les obligations du contribuable dont celles de communiquer tous les livres et documents nécessaires à la détermination du montant de ses revenus imposables⁸⁹, de communiquer ces mêmes données établies sur support informatique et de les copier⁹⁰, de fournir dans le mois tous les renseignements qui lui sont réclamés aux fins de vérifier sa situation fiscale⁹¹ et d'accorder le libre accès, à toutes les heures où une activité s'y exerce, aux locaux professionnels⁹², avec une double restriction pour les locaux habités entre cinq heures du matin et neuf heures du soir uniquement avec l'autorisation du juge de police⁹³.

La deuxième section liste les obligations des tiers auprès desquels le fisc peut recueillir des attestations écrites, procéder à des enquêtes et faire produire « tous renseignements nécessaires »⁹⁴ en ce qui concerne un contribuable déterminé. Ces renseignements peuvent également viser toute personne ou ensemble de personnes même non nominativement désignées⁹⁵.

La troisième section est relative aux communications de données par les services publics qui sont tenus de fournir tous renseignements en leur possession⁹⁶. La quatrième section fixe le délai dans lequel les investigations à l'égard du contribuable et des tiers peuvent être menées⁹⁷. La cinquième section est afférente à l'échange d'informations entre les diverses administrations du Service public fédéral Finances⁹⁸. La sixième section confirme le secret professionnel des agents du fisc⁹⁹ et la septième traite de l'assistance mutuelle¹⁰⁰, à savoir les échanges entre les administrations fiscales au sein de l'Union européenne. Ledit chapitre est dense car des sections ont été ajoutées¹⁰¹, mais ces articles ne seront pas examinés dans le cadre du présent travail.

⁸⁹ C.I.R., 92, art. 315.

⁹⁰ C.I.R. 92, art. 315*bis*.

⁹¹ C.I.R. 92, art. 316.

⁹² C.I.R. 92, art. 319, al. 1^{er}.

⁹³ C.I.R. 92, art. 319, al. 2.

⁹⁴ C.I.R. 92, art. 322.

⁹⁵ C.I.R. 92, art. 323.

⁹⁶ C.I.R. 92, art. 327.

⁹⁷ C.I.R. 92, art. 333.

⁹⁸ C.I.R. 92, art. 335.

⁹⁹ C.I.R. 92, art. 337.

¹⁰⁰ C.I.R. 92, art. 338.

¹⁰¹ C.I.R. 92, art. 321*bis*, 321*ter*, 321*quater* et 326/1 à 326/11.

CHAPITRE III. LES LIMITATIONS

Section première. Les livres et documents

Les pouvoirs d’investigation constituant une arme pour le fisc, il paraît raisonnable et équitable de fournir un bouclier au contribuable et aux tiers. La communication des livres et documents était censée être opérée « sans déplacement », soit dans les locaux du contribuable. Elle a été étendue à tous les livres et documents nécessaires à la détermination des revenus imposables¹⁰². Ici, les limitations peuvent notamment porter sur le refus de se déplacer dans les locaux du fisc, l’absence de lien avec la détermination des revenus imposables et le secret professionnel. Les termes « sans déplacement » paraissent limpides, mais la plupart des pièces comptables sont actuellement tenues sur des supports informatiques visés par l’article 315*bis* dudit Code.

Les liens effectifs avec la détermination des revenus imposables peuvent être nébuleux, voire absents, et le contribuable prudent et bien informé n’hésitera pas à demander des éclaircissements avant de présenter les pièces.

Section 2. Les demandes de renseignements

Les demandes de renseignements sont également limitées à l’effet d’assurer la juste perception de l’impôt¹⁰³. Le contribuable peut s’enquérir du lien entre les renseignements demandés et la perception de l’impôt. Le cas échéant, il peut opposer le secret professionnel.

Section 3. Les locaux professionnels

Si les locaux professionnels sont accessibles à toute heure, il faut néanmoins qu’une activité y soit exercée lors du contrôle¹⁰⁴. Cette restriction semble aisée à mettre en œuvre et à vérifier. Le fisc peut solliciter l’accès aux locaux habités sous une double restriction temporelle¹⁰⁵ et judiciaire. Une autorisation du juge de police est requise et peut être exigée par le contribuable, tandis qu’il est élémentaire de vérifier le créneau horaire.

Dans toutes les hypothèses visées sous ce point, on peut également vérifier si le délai d’investigation n’est pas dépassé¹⁰⁶ et, en cas de fraude, que les indices de fraude fiscale ont bien été notifiés préalablement au contribuable par écrit et de manière précise¹⁰⁷.

¹⁰² C.I.R. 92, art. 315.

¹⁰³ C.I.R. 92, art. 322.

¹⁰⁴ C.I.R. 92, art. 319, al. 1^{er}.

¹⁰⁵ Entre 5h du matin et 9h du soir, C.I.R. 92, art. 319, al. 2.

¹⁰⁶ C.I.R. 92, art. 333, al. 2.

¹⁰⁷ C.I.R. 92, art. 333, al. 3.

Section 4. Le secret professionnel

Le secret professionnel peut évidemment être opposé, et ce dans des limites qui seront examinées ci-après. La communication « sans déplacement » des pièces comptables tenues sur support informatique est doublée d'une obligation d'en délivrer copie¹⁰⁸. Les limitations sont identiques avec un correctif majeur : l'application du secret professionnel est malaisée si l'on délivre copie d'un fichier informatique. Ainsi, un avocat tenant sa comptabilité sur des registres papier peut aisément remettre copie de ses extraits de compte en banque en masquant l'identité de ses clients, alors que son jeune confrère, enclin à travailler sur un ordinateur, ne dispose que de fichiers informatiques dont il doit délivrer copie. Il veillera à reprendre ses clients sous des identifiants alphanumériques.

Le Code des impôts sur les revenus a prévu une disposition expresse¹⁰⁹ lorsque le secret professionnel lui est opposé dans le cadre de l'application des articles 315, alinéas 1^{er} et 2, 315bis, alinéas 1^{er} à 3, 316 et 322 à 324. Cet article tend à résoudre les différends et impose à l'administration de solliciter l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente. On relève que cette disposition omet de viser l'accès aux locaux professionnels¹¹⁰, mais l'administration n'a jamais contesté la portée générale dudit article¹¹¹.

Si l'avocat invoque le secret professionnel, un avis est sollicité. L'administration doit s'incliner quant à l'option retenue par le bâtonnier¹¹². Cette disposition est conforme au droit conventionnel car elle répond aux critères définis par la Cour strasbourgeoise de légalité, de nécessité et de contrôle effectif. En outre, les cotisations établies en violation de ce droit pourraient être contestées en justice¹¹³. L'administration commente succinctement cet article en une dizaine de points. Elle précise que le fonctionnaire taxateur sollicite l'intervention de l'autorité disciplinaire compétente et ne demande pas un avis *in abstracto* sur une question de principe, mais un avis *in concreto*, au sujet du contribuable concerné¹¹⁴. Selon sa propre analyse, le rôle du bâtonnier « consistera à départager » les points de vue opposés et à vérifier si sa demande se « concilie avec le respect du secret professionnel »¹¹⁵.

¹⁰⁸ C.I.R. 92, art. 315bis, al. 3 (copie sous forme électronique) et 4 (transmission via une plateforme électronique).

¹⁰⁹ C.I.R. 92, art. 334.

¹¹⁰ C.I.R. 92, art. 319.

¹¹¹ Th. AFSCHRIFT, « Le secret professionnel et les obligations de l'avocat », *R.G.C.F.*, 2011/1, pp. 5 à 54, spéc. p. 25, n° 136.

¹¹² Gand, 15 juin 2010, *R.A.B.G.*, 2010, p. 1244, note E. Vrijders.

¹¹³ Bruxelles (6^e ch.), 10 avril 2018, *F.J.F.*, 2019/03, p. 94.

¹¹⁴ Com. I.R. 92, n° 334/6.

¹¹⁵ Com. I.R. 92, n° 334/7.

TITRE III
LE SECRET PROFESSIONNEL
SOUS LE ROULEAU COMPRESSEUR DU FISC

CHAPITRE PREMIER. ANTIGONE : DU DRAME ANTIQUE AU VAUDEVILLE CONTEMPORAIN

Section première. La rigueur séculaire

A l'origine, le secret professionnel était aisément opposable à l'administration fiscale. Les preuves recueillies en contravention de la loi étaient rejetées et les cotisations établies annulées. Alors, la Cour de cassation estimait que « l'article 458 du Code pénal a un caractère général et absolu » et que les « auteurs de la loi ont voulu inspirer une entière sécurité dans la discrétion de ceux auxquels le public doit s'adresser »¹¹⁶. En ses conclusions conformes, le procureur général relevait que « la tendance de la jurisprudence (...) n'est pas de restreindre dans son application l'article 458 », estimait que « cette tendance n'a rien d'arbitraire », soulignait que « le secret professionnel n'est pas un privilège accordé à certaines personnes » et concluait que « les intérêts sacrés de la défense pourraient être compromis »¹¹⁷ en son absence.

En matière de preuve, une rigueur identique était observée¹¹⁸. En vertu de la théorie dite des fruits empoisonnés, les preuves irrégulières ou illégales étaient écartées des débats ou, plus exactement, ne pouvaient fonder une condamnation. En revanche, ceci n'exclut toutefois pas qu'un prévenu puisse en tirer des éléments à sa décharge¹¹⁹. Si cette rigueur est louable, elle génère toutefois des effets pervers car elle « entrave et parfois paralyse la manifestation de la vérité »¹²⁰, qui est le premier objectif d'une procédure judiciaire.

On relève que la préservation du secret professionnel et l'examen de la régularité de la preuve sont distincts, mais, dans le cadre du présent travail, sont examinés en parallèle. En effet, en matière fiscale, le secret professionnel est fréquemment transgressé en exerçant des pouvoirs d'investigation aux fins de rechercher des preuves qui serviront ultérieurement à établir des cotisations fiscales.

¹¹⁶ Cass. (2^e ch.), 20 février 1905, *Pas.*, 1905, I, p. 141, concl. conf. proc. gén. R. JANSSENS.

¹¹⁷ Cass. (2^e ch.), 20 février 1905, *Pas.*, 1905, I, p. 141, concl. conf. proc. gén. R. JANSSENS.

¹¹⁸ Cass. (2^e ch.), 10 décembre 1923, *Pas.*, 1924, I, p. 66, concl. conf. pr. avoc. gén. P. LECLERCQ.

¹¹⁹ Fr. KUTY, « La règle de l'exclusion de la preuve illégale ou irrégulière : de la précision au bouleversement », note sous Cass. (2^e ch.), 14 octobre 2003, *R.C.J.B.*, 2004, pp. 408 à 438.

¹²⁰ F. KÉFER, « Antigone et Manon s'invitent en droit social. Quelques propos sur la légalité de la preuve », note sous Cass. (3^e ch.), 10 mars 2008, *R.C.J.B.*, 2009, pp. 333 à 352.

Section 2. Le pragmatisme contemporain – Antigone pénal

Un siècle après, la même Cour a opéré un revirement radical de jurisprudence en permettant la validation conditionnelle d'irrégularités. Dans le cadre d'une opération policière surnommée Antigone, une perquisition irrégulière a été contestée. La Cour de cassation balaie les arguments de la défense et expose sa nouvelle théorie qui tient principalement en trois points.

En matière pénale, le juge ne doit écarter la preuve irrégulière que si les formalités prescrites à peine de nullité ont été violées, la fiabilité de la preuve entachée et le droit au procès équitable ignoré¹²¹. Selon le ministère public, « l'exclusion de la preuve qui donne lieu à l'acquittement constitue une sanction qui ne peut être justifiée qu'en cas de violation consciente de la loi, de négligences graves ou de méconnaissance de principes relatifs au procès équitable »¹²². Ledit arrêt sera confirmé ultérieurement par les sections néerlandophone¹²³ et francophone¹²⁴.

Ensuite, la Cour précisera que le droit à la défense n'est pas illimité et « doit être mis en balance avec la finalité de la procédure et l'importance d'une justice rendue en temps utile »¹²⁵. Elle affinera cette position et précisera que le juge peut notamment tenir compte d'une ou plusieurs des circonstances suivantes : le caractère purement formel de l'irrégularité, son incidence sur le droit ou la liberté protégé par la norme transgressée, le caractère intentionnel ou non de l'illégalité commise par l'autorité et la circonstance que la gravité de l'infraction dépasse de loin l'illégalité commise¹²⁶. Le législateur est intervenu et cette position a été gravée dans le marbre¹²⁷.

Par une ironie involontaire, un policier anversois a baptisé la jurisprudence du nom d'une héroïne antique écartelée entre les lois divine et temporelle, entre les obligations morales et légales, entre la révolte légitime et la soumission légale. Les juristes contemporains sont également tiraillés entre leur attachement aux principes séculaires et l'adaptation à la réalité, entre la rigueur académique et le pragmatisme judiciaire. Sophocle¹²⁸ et Anouilh¹²⁹ ont immortalisé le mythe d'Antigone qui fut et reste un symbole de la résistance tragique.

¹²¹ Cass. (2^e ch.), 14 octobre 2003, R.G. n° P.03.0762.N, *Pas.*, 2003, p. 1667, concl. conf. avoc. gén. M. DE SWAEF.

¹²² Cass. (2^e ch.), 14 octobre 2003, R.G. n° P.03.0762.N, *Pas.*, 2003, p. 1667, concl. conf. avoc. gén. M. DE SWAEF.

¹²³ Cass. (2^e ch.), 23 mars 2004, R.G. n° P.04.0012.N, *Pas.*, 2004, p. 500, n° 165.

¹²⁴ Cass. (2^e ch., F), 2 mars 2005, R.G. n° P.04.1644.F, *Pas.*, 2005, p. 505, n° 1320 ; *Rev. dr. pén.*, 2005, p. 668, concl. conf. avoc. gén. D. VANDERMEERSCH, note Chr. De Valkeneer.

¹²⁵ Cass. (1^{ère} ch.), 4 novembre 2016, R.G. n° F.15.0106.N, *Pas.*, 2016, p. 2118, n° 621.

¹²⁶ Cass. (1^{ère} ch.), 18 janvier 2018, R.G. n° F.16.0031.N, *Pas.*, 2018, p. 126, n° 039.

¹²⁷ T. pré. C. proc. pén., art. 32.

¹²⁸ SOPHOCLE, « Antigone », Paris, le Livre de poche, 2021, 125 p.

¹²⁹ J. ANOUILH, « Antigone », *Théâtre*, t. I, coll. la Pléiade, Paris, Gallimard, la Table ronde, 2007, pp. 627 à 674.

Section 3. Antigone fiscal

Née dans un cadre pénal, la jurisprudence Antigone s'est étendue au social¹³⁰, a prospéré dans la sphère fiscale et est également appliquée en matière civile¹³¹. En matière fiscale, la Cour de cassation a développé une jurisprudence similaire estimant que la législation fiscale ne contient aucune disposition générale interdisant l'utilisation d'une preuve obtenue illégalement et que ladite utilisation « doit être appréciée à la lumière des principes de bonne administration et du droit à un procès équitable »¹³².

Ainsi, la thèse développée est analogue au volet pénal à l'exception de l'ajout de la référence aux principes de bonne administration et de l'abandon de la fiabilité de la preuve. Aux termes dudit arrêt, il incombe de vérifier trois éléments. Tout d'abord, on examine si une disposition dont la transgression est avérée est prescrite à peine de nullité. On relève que, en matière fiscale, il y a peu de dispositions prescrites à peine de nullité.

Ensuite, l'utilisation de la preuve obtenue illégalement est à écarter si elle est obtenue « d'une manière tellement contraire à ce qui est attendu d'une autorité agissant selon le principe de bonne administration »¹³³.

Enfin, la preuve ainsi recueillie est à rejeter si elle « porte atteinte au droit du contribuable à un procès équitable »¹³⁴.

Ce revirement de jurisprudence paraît conforme à la tendance observée dans les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme. Si la Cour de Strasbourg est et reste sourcilleuse quant au respect des droits et libertés garantis par la Convention, elle examine en détail les faits et balise le terrain. Une excellente illustration en est le secret professionnel.

Nous ne saurions ironiser sur l'impérieuse nécessité du secret professionnel ou sur le strict respect des règles de preuve, mais nous concevons aisément que leur application soit tempérée. En matière de preuve pénale, le revirement jurisprudentiel de la Cour de cassation a été suivi d'une modification législative, tandis qu'en matière fiscale, seule une proposition de loi a été déposée¹³⁵. Cette situation confuse est déplorable.

¹³⁰ Cass. (3^e ch.), 10 mars 2008, R.G. n° S.07.0073.N, *Pas.*, 2008, p. 652 ; *R.C.J.B.*, 2009, p. 325, note F. Kéfer.

¹³¹ D. MOUGENOT, « Utilisation des preuves irrégulières en justice : *Antigone* se met en tenue civile », *J.T.*, 2021, pp. 537 à 540.

¹³² Cass. (1^{ère} ch.), 22 mai 2015, R.G. n° F.13.0077.N, *Pas.*, 2015, p. 1342, n° 335.

¹³³ Cass. (1^{ère} ch.), 22 mai 2015, R.G. n° F.13.0077.N, *Pas.*, 2015, p. 1342, n° 335.

¹³⁴ Cass. (1^{ère} ch.), 22 mai 2015, R.G. n° F.13.0077.N, *Pas.*, 2015, p. 1342, n° 335.

¹³⁵ Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, Chambre, s.o., 2019-2020, n° 55-603/1.

CHAPITRE II. RÉFLEXIONS DOCTRINALES

Section première. Les formalités prescrites à peine de nullité

Dans une brillante analyse de l'arrêt du 22 mai 2015¹³⁶, F. Koning, avocat et auteur de doctrine, note que les pouvoirs d'investigation du fisc ne sont assortis d'aucune sanction prescrite à peine de nullité¹³⁷. Il y relève à juste titre que si l'article 333, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus est bel et bien assorti d'une telle sanction, il est afférent à un délai durant lequel les investigations pourront être menées. En outre, cette qualité ne ressort pas du libellé du texte mais est une création prétorienne. Ainsi, cette condition doctement édictée par la Cour de cassation est sans réelle portée en la matière. M. Moris, magistrat, récemment promue à la Cour de cassation, annote également cet arrêt et conclut que « seule la preuve entachée d'un vice prescrit à peine de nullité peut être écartée d'office »¹³⁸. Selon S. Scarnà, avocate, ce critère « revient à nier purement et simplement la réalité de la législation fiscale »¹³⁹ car aucune règle relative aux pouvoirs d'investigation n'est prescrite à peine de nullité.

Section 2. Le droit au procès équitable

La référence au droit au procès équitable est « séduisante sur le plan intellectuel »¹⁴⁰, mais n'est pas satisfaisante car la Cour strasbourgeoise se réfère au droit interne et se limite à « examiner si le procès, dans son ensemble, a présenté un caractère équitable »¹⁴¹. En d'autres termes, l'appréciation par le magistrat est opérée globalement et « une preuve déloyale ne rend pas un procès déloyal »¹⁴². En outre, si les éléments contestés ont fait l'objet d'un débat contradictoire, le droit au procès équitable est « censé avoir été respecté »¹⁴³ et, en réalité, est sans « réel secours »¹⁴⁴. Ce critère est « toutefois assez lâche et imprécis »¹⁴⁵ et vise de rares hypothèses.

¹³⁶ Cass. (1^{ère} ch.), 22 mai 2015, R.G. n° F.13.0077.N, *Pas.*, 2015, p. 1343, n° 335.

¹³⁷ F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale ou le Requiem d'Antigone », *J.T.*, 2017, pp. 73 à 84.

¹³⁸ M. MORIS, « La jurisprudence dite 'Antigone' de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale », *T.F.R.*, 2018, pp. 313 à 324.

¹³⁹ S. SCARNÀ, « L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal », coll. de la Conférence du jeune barreau, Larcier, Bruxelles, 2016, p. 127.

¹⁴⁰ Chr. DE VALKENEER, « Que reste-t-il du principe de légalité de la preuve ? – Variations autour de quelques arrêts récents de la Cour de cassation », note sous Cass. (2^e ch.), 2 mars 2005, *Rev. dr. pén.*, 2005, pp. 685 à 695, spéc. p. 691 et 692.

¹⁴¹ Chr. DE VALKENEER, « De l'illégalité commise par un tiers dans l'administration de la preuve », note sous Cass. (2^e ch.), 17 avril 1991, *Rev. dr. pén.*, 1992, pp. 104 à 109, spéc. p. 107.

¹⁴² F. KÉFER, « Antigone et Manon s'invitent en droit social. – Quelques propos sur la légalité de la preuve », note sous Cass. (3^e ch.), 10 mars 2008, *R.C.J.B.*, 2009, pp. 333 à 352, spéc. p. 345, n° 16.

¹⁴³ F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale ou le Requiem d'Antigone », *J.T.*, 2017, pp. 73 à 84, spéc. p. 80, n° 40.

¹⁴⁴ F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale ou le Requiem d'Antigone », *J.T.*, 2017, pp. 73 à 84.

¹⁴⁵ F. KUTY, « La règle de l'exclusion de la preuve illégale ou irrégulière : de la précision au bouleversement », note sous Cass. (2^e ch.), 14 octobre 2003, *R.C.J.B.*, 2004, pp. 408 à 438, spéc. p. 433.

Section 3. Les principes de bonne administration

L'application de la jurisprudence Antigone est à écarter si les principes de bonne administration ne sont pas respectés. Lesdits principes regroupent notamment le *fair play*, la motivation, la publicité, l'interdiction de détournement de pouvoir, l'impartialité, la prohibition de l'arbitraire, la sécurité juridique et la confiance légitime¹⁴⁶. Il s'agit d'un catalogue d'obligations ou, plus précisément, « des normes de conduite »¹⁴⁷ qui s'imposent à l'administration¹⁴⁸. H. Henkes, premier avocat général près la Cour de cassation, marque une attention particulière pour le principe de confiance légitime. Si ces principes « se sont vu reconnaître valeur de loi. Ceci signifie que tout règlement doit s'y conformer mais aussi que le législateur fédéral ou décentral est libre d'en écarter l'application »¹⁴⁹. En matière de pouvoirs d'investigation du fisc, cette approche vise les actes posés par les fonctionnaires qui sont tenus de respecter ces règles.

Ces principes de bonne administration sont de nature jurisprudentielle. Nous notons que ces principes sont plutôt vagues¹⁵⁰ et « ont des contours relativement vagues et imprécis, au contraire de la loi fiscale se devant d'être claire, précise et non équivoque »¹⁵¹. Ceci paraît contraire au principe de légalité de l'impôt¹⁵². Cette référence aux principes de bonne administration est particulièrement bienvenue, paraît sensée et protéger le citoyen, toutefois ces principes relèvent d'un concept « intrinsèquement et éminemment subjectif »¹⁵³. L'obligation de loyauté s'impose à l'administration et paraît « incompatible avec l'usage de pièces obtenues par elle de manière illégale »¹⁵⁴.

On est ainsi au cœur d'un dilemme : sur une même base, la Cour de cassation permet d'écarter sa jurisprudence Antigone si on les applique pas, tandis que leur application peut contrevenir au principe de légalité.

¹⁴⁶ H. HENKES, pr. avoc. gén. Cass., mercuriale prononcée à l'audience solennelle de rentrée de la Cour de cassation le 1^{er} septembre 2016, spéc. n° 41.

¹⁴⁷ H. HENKES, pr. avoc. gén. Cass., mercuriale prononcée à l'audience solennelle de rentrée de la Cour de cassation le 1^{er} septembre 2016, spéc. n° 42.

¹⁴⁸ Cass.(1^{ère} ch.), 30 mai 2008, R.G. n° F.06.0083.F, *Pas.*, 2008, p. 1373, n° 334.

¹⁴⁹ J. CONRATD, « Les principes de bonne administration dans la jurisprudence du Conseil d'État », *A.P.T.*, 1999/3, pp. 262 à 286.

¹⁵⁰ J. CONRATD, « Les principes de bonne administration dans la jurisprudence du Conseil d'État », *A.P.T.*, 1999/3, pp. 262 à 286.

¹⁵¹ F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale ou le *Requiem d'Antigone* », *J.T.*, 2017, pp. 73 à 84, spéc. n° 36.

¹⁵² Const., art. 170.

¹⁵³ S. SCARNA, « L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal », coll. de la Conférence du jeune barreau, Larcier, Bruxelles, 2016, p. 127.

¹⁵⁴ Th. AFSCHRIFT, « Le principe de la légalité de la preuve en droit fiscal », *R.G.C.F.*, 2013/3, pp. 163 à 181, spéc. 177, n° 36.

CHAPITRE III. LES EXCEPTIONS CONVENTIONNELLES ET CONSTITUTIONNELLES

Section première. Le droit conventionnel et européen

M. Moris souligne que la jurisprudence Antigone en matière fiscale « met en péril l'équilibre entre les pouvoirs d'investigation de l'administration et les droits du contribuable »¹⁵⁵ et contrevient à des dispositions de droit conventionnel et européen¹⁵⁶.

La première disposition conventionnelle¹⁵⁷ traite de la protection du droit de propriété. L'impôt constitue une atteinte au droit de propriété justifiée par un objectif d'intérêt général. La sauvegarde des intérêts économiques permet une ingérence de l'autorité dans les droits et libertés contenus dans la convention. Cette position est reprise dans une décision¹⁵⁸ qui impose que la privation de propriété induite par l'impôt réponde aux conditions légales et que la limitation du droit de propriété soit admissible dans une société démocratique. On fait ainsi la balance entre les intérêts général et individuel. En l'espèce, la Cour tire à boulets rouges sur la législation ukrainienne qui n'est ni précise, ni prévisible dans son application et fustige son manque de qualité¹⁵⁹. Le contribuable doublement lésé par une application arbitraire de la loi fiscale et par ce revirement administratif est indemnisé.

La seconde disposition conventionnelle¹⁶⁰ protège la vie privée et familiale. Les investigations du fisc y portant atteinte, elles ne sont admises que si elles sont légales, proportionnées à l'objectif poursuivi et que le contribuable dispose d'un recours judiciaire effectif¹⁶¹.

Une preuve recueillie illégalement ne rencontre pas ces trois conditions et, partant, ne peut être admise¹⁶². Conformément au prescrit de cet article¹⁶³, la Cour examine si l'ingérence est prévue par la loi, légitime et nécessaire dans une société démocratique¹⁶⁴. Elle estime que l'absence de garanties procédurales et d'un contrôle juridictionnel effectif de la mesure litigieuse ne ménage pas « un juste équilibre entre les impératifs de l'intérêt général et les exigences de protection du droit de la requérante au respect de sa vie privée »¹⁶⁵.

¹⁵⁵ M. MORIS, « La jurisprudence dite 'Antigone' de la Cour de cassation inapplicable en matière fiscale », *T.F.R.*, 2018, pp. 313 à 324.

¹⁵⁶ Premier protocole additionnel à la C.E.D.H., art. 1^{er} et C.E.D.H., art. 8.

¹⁵⁷ Premier protocole additionnel à la C.E.D.H., art. 1^{er}.

¹⁵⁸ Cour eur. D.H. (5^e s.), 7 juillet 2011, *Serkov*, n° 39766/05.

¹⁵⁹ Cour eur. D.H. (5^e s.), 7 juillet 2007, *Serkov*, n° 39766/05, point 42.

¹⁶⁰ C.E.D.H., art. 8, § 1^{er}.

¹⁶¹ C.E.D.H., art. 8, § 2, et 13.

¹⁶² Cour eur. D.H. (4^e s.), 1^{er} décembre 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova*, n° 69436/10.

¹⁶³ C.E.D.H., art. 8, § 2.

¹⁶⁴ Cour eur. D.H. (4^e s.), 1^{er} décembre 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova*, n° 69436/10, points 45 à 59

¹⁶⁵ Cour eur. D.H. (4^e s.), 1^{er} décembre 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova*, n° 69436/10, point 59.

Cette analyse semble confortée par un arrêt de l'autre juridiction européenne¹⁶⁶ qui se réfère à une disposition similaire relative à la protection de la vie privée¹⁶⁷. La juridiction nationale doit contrôler que les méthodes utilisées sont des moyens d'investigation prévus par la loi et nécessaires, si leur utilisation par l'administration était également prévue par la loi et nécessaire et, en outre, vérifier si, conformément au principe général des droits de la défense, l'assujetti a eu la possibilité d'avoir accès à ces preuves et d'être entendu sur celles-ci. La « juridiction nationale doit écarter ces preuves et annuler ladite décision » si ces conditions n'ont pas été satisfaites¹⁶⁸. Ainsi, la jurisprudence Antigone ne semble pas satisfaire aux prescriptions du droit européen. Toutefois, nous notons que la jurisprudence des Cours européennes est tempérée par de nombreuses considérations qui limitent les droits des citoyens tout en ménageant les intérêts de la puissance publique. En d'autres mots, mis à part une violation flagrante de la législation en vigueur ou du principe général des droits de la défense, on navigue entre deux eaux.

Section 2. Le principe de légalité

En son article 170, la Constitution érige le principe de légalité de l'impôt. Cette nouvelle jurisprudence est contraire audit principe, qui interdit notamment aux fonctionnaires de déroger aux dispositions de la loi en ce qui concerne les pouvoirs d'investigation limitativement énoncés. L'administration doit respecter les règles de procédure fiscale car les moyens d'investigation constituent des éléments essentiels de l'impôt qui sera établi sur ces bases. Partant, lesdits moyens doivent être strictement respectés et leur méconnaissance rompt « l'équilibre raisonnable entre le droit à la perception de l'impôt dû et le respect des droits des contribuables »¹⁶⁹. En s'écartant des règles de procédure, le fisc enfreint les principes de bonne administration et établit des cotisations sur des bases non légales, non prévisibles, conçues de façon obscure, voire secrète. Ce principe de légalité a été rappelé dans une décision qui écarte l'application de la jurisprudence Antigone¹⁷⁰. Les principes de légalité et d'égalité¹⁷¹ seraient en conflit si un contribuable malicieux pouvait échapper à l'impôt¹⁷².

¹⁶⁶ C.J.U.E (3^e ch.), 17 décembre 2015, *WebMindLicenses Kft.*, C-419/14.

¹⁶⁷ Ch. dr. fond. U.E., art. 7.

¹⁶⁸ C.J.U.E. (3^e ch.), 17 décembre 2015, *WebMindLicenses Kft.*, C-419/14, dispositif, point 4.

¹⁶⁹ M. MORIS, « La jurisprudence dite 'Antigone' de la Cour de cassation inapplicable en matière fiscale », *T.F.R.*, 2018, pp. 313 à 324.

¹⁷⁰ Civ. Namur (div. Namur, 11^e ch. A), 10 février 2021, *R.G.C.F.*, 2022/1, p. 25, note C. Verscheure.

¹⁷¹ Const., art. 172.

¹⁷² C. VERSCHEURE, « Antigone en droit fiscal : Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne », note sous Civ. Namur (div. Namur, 11^e ch. A) 10 février 2021, *R.G.C.F.*, 2022/1, pp. 30 à 40.

Section 3. L'article 159 de la Constitution

Les cours et tribunaux sont chargés de ne pas appliquer les règlements non conformes à la Constitution, aux lois et autres normes de droit supérieures. Cette disposition est contenue dans notre Loi fondamentale depuis le 7 février 1831¹⁷³ et n'a été ni retouchée, ni révisée. En 1993, lors de la coordination de la Constitution, on s'est limité à adapter la numérotation dudit article¹⁷⁴.

Au départ, l'interprétation était stricte, sourcilleuse, erronée même¹⁷⁵. La séparation des pouvoirs était envisagée sous un concept d'Ancien Régime. On admettait le refus d'appliquer un arrêté illégal, mais on refusait de sanctionner l'illégalité d'un acte réglementaire. Le juge se bornait à contrôler la légalité interne, vérifiait la compétence de l'auteur de l'acte et le respect des formalités, mais n'examinait pas si l'acte contenait une erreur de fait ou de droit, ni même une erreur manifeste d'interprétation. L'arrêt *La Flandria*¹⁷⁶ a bouleversé la donne, l'interprétation étant plus rigoureuse et conforme à la volonté du constituant, « inspirée d'un sentiment de méfiance à l'égard des pratiques administratives des régimes antérieurs » et visant « à mettre les droits privés à l'abri des atteintes de l'administration et sous la sauvegarde du pouvoir judiciaire »¹⁷⁷.

F. Koning prône le recours à l'article 159 de la Constitution qui permet aux cours et tribunaux d'exercer un contrôle de légalité sur les décisions de l'administration et, ainsi, d'écarter des actes d'investigation illicites¹⁷⁸. En revanche, M. Moris ne défend pas cette position, estimant que le prescrit constitutionnel de légalité de l'impôt¹⁷⁹ suffit amplement¹⁸⁰. On relève que ce contrôle juridictionnel a un caractère accessoire, étant une exception, soit un moyen de défense qui se greffe à une action principale, et nullement un « droit d'action autonome, contrairement au recours en annulation d'une norme législative (devant la Cour constitutionnelle) ou d'une norme réglementaire (devant le Conseil d'État) »¹⁸¹. Ainsi, si la juridiction constate une illégalité, elle se borne à écarter l'application de la norme.

¹⁷³ Const. 1831, art. 107.

¹⁷⁴ Const. coord. 1993, art. 159.

¹⁷⁵ M. UYTENDAELE, « Trente leçons de droit constitutionnel », précis Fac. dr. ULB, Bruxelles, Bruylant, 2011.

¹⁷⁶ Cass. (1^{ère} ch.), 5 novembre 1920, *Pas.*, 1920, I, p. 193, concl. conf. pr. avoc. gén. P. LECLERCQ.

¹⁷⁷ P. LECLERCQ, concl. conf. précédant Cass. (1^{ère} ch.), 5 novembre 1920, *Pas.*, 1920, I, p. 193.

¹⁷⁸ F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale ou le *Requiem d'Antigone* », *J.T.*, 2017, pp. 73 à 84.

¹⁷⁹ Const., art. 170.

¹⁸⁰ M. MORIS, « La jurisprudence dite 'Antigone' de la Cour de cassation inapplicable en matière fiscale », *T.F.R.*, 2018, pp. 313 à 324.

¹⁸¹ M.-F. RIGAUX, « Du bon usage de l'article 159 de la Constitution – Actualités et perspectives de l'exception d'illégalité pour violation du principe d'égalité et de non-discrimination », *J.T.*, 2021, pp. 105 à 110.

TITRE IV

SECRET ET INVESTIGATION :

JE T’AIME MOI NON PLUS ?

CHAPITRE PREMIER. LE POING SUR LA TABLE

Dans les jours qui ont suivi l’indépendance de la Belgique, un arrêté a été publié indiquant que « les impôts existans (sic) avant la formation du Gouvernement provisoire sont maintenus » et invitant « les bons citoyens » à « donner une preuve de leur patriotisme en acquittant tout de suite le montant intégral des contributions directes »¹⁸². Nous doutons que, de nos jours, cette ferveur révolutionnaire de bon aloi soit largement partagée.

L’exercice des pouvoirs d’investigation connaît inévitablement des dérapages, des excès et des approximations. Le contribuable qui s’estime lésé a le choix entre, d’une part, contester les impositions consécutives à des preuves qu’il estime illégalement ou irrégulièrement recueillies et, d’autre part, saisir préventivement les cours et tribunaux par la voie du référé. En usant intentionnellement d’une voie détournée, l’administration avait malicieusement saisi des courriels échangés entre un contribuable et son conseil. Ces informations hautement confidentielles avaient été jointes au dossier fiscal et, de manière surprenante, utilisées par le fisc pour sa propre défense en justice contre le contribuable. Cette pratique a été sévèrement condamnée¹⁸³. Cette dérive qui paraît inconcevable à tout juriste découle du manque de formation juridique des fonctionnaires fiscaux. Nous notons et déplorons que, au sein du Service public fédéral Finances, l’école nationale de fiscalité et les centres de formation professionnelle ont été fermés et non remplacés. Ces piètres économies sont navrantes.

Le paradoxe est que le tissu protecteur est renforcé, mais que les mailles sont de plus en plus larges. Cette situation est notamment due au fait que certains droits sont mis en concurrence, doivent rester garantis tout en admettant des exceptions et dérogations. Annoncer que « nul n’est censé ignorer la loi » est absurde tant cette loi est touffue, multiforme et sujette à interprétations, controverses et polémiques. Pour défendre le secret professionnel face à des investigations excessives, illégales ou non fondées, l’avocat peut être amené à taper du poing sur la table, voire à la renverser en cas d’excès manifeste.

¹⁸² Arrêté du gouvernement provisoire du 1^{er} octobre 1830, *Bull. off.*, 5 octobre 1830, p. 4.

¹⁸³ Anvers, 7 septembre 2021, cité par S. CASSIMON, « Le respect du secret professionnel peut aussi être imposé a posteriori », *Act. fisc.*, 2021/30, pp. 1 à 4.

CHAPITRE II. MODE D'EMPLOI AU QUOTIDIEN POUR LES AVOCATS

Les avocats peuvent être confrontés à deux types d'investigation fiscale : en leur qualité de professionnel du droit ou en leur qualité de contribuable. La défense à opposer à l'administration n'est pas identique, mais présente de fortes similarités.

En tout premier lieu, le juriste consciencieux vérifiera si les conditions d'application des dispositions visées sont bel et bien réunies et, tout spécialement, si ces investigations sont réellement opérées à des fins fiscales déterminées.

En deuxième lieu, s'il souhaite se prévaloir du secret professionnel, il en informera immédiatement l'administration et, sans désespérer, en avertira le bâtonnier. L'avis de ce dernier s'impose à l'administration. Nous relevons que certaines juridictions estiment disposer d'un contrôle marginal de l'avis du bâtonnier¹⁸⁴, tandis que d'autres décident que ledit avis est contraignant¹⁸⁵¹⁸⁶, ce qui paraît conforme au texte et au commentaire administratif¹⁸⁷.

En troisième lieu, quel que soit le mode de tenue de sa comptabilité, il veillera à ne pas transmettre, fût-ce par inadvertance, des données confidentielles. On objectera toutefois que les avocats sont assujettis à la T.V.A.¹⁸⁸ et que leurs clients assujettis communiquent au fisc leur identité et le montant des factures afin de déduire la T.V.A.

En quatrième lieu, si l'intervention dérapait, paraissait excessive, voire brutale, il veillera à se réserver une preuve, soit en faisant acter les anomalies, soit en enregistrant les comportements critiqués. Si les dérapages les plus rocambolesques ont été annulés¹⁸⁹, si les actions les plus controversées ont été sanctionnées¹⁹⁰, il n'en reste pas moins que la jurisprudence Antigone permet de faire valider des preuves illégales ou irrégulières.

Enfin, en cinquième et dernier lieu, les contestations doivent être entamées toutes affaires cessantes. Il paraît plus opportun de tenter de débattre rapidement sur la validité des éléments de preuve, plutôt que d'attendre l'établissement d'une cotisation qui pourra être contestée successivement par les voies administrative et judiciaire.

¹⁸⁴ Gand, 15 juin 2010, *R.A.B.G.*, 2010, p. 1244, note E. Vrijders.

¹⁸⁵ Bruxelles (6^e ch.), 10 avril 2018, *F.J.F.*, 2019/03, p. 94.

¹⁸⁶ Anvers, 7 septembre 2021, cité par S. CASSIMON, « Le respect du secret professionnel peut aussi être imposé a posteriori », *Act. fisc.*, 2021, n° 30, pp. 1 à 4.

¹⁸⁷ Com. I.R. 92, n° 334/7.

¹⁸⁸ L'exemption prévue à l'art. 44, §1^{er}, C.T.V.A., a été supprimée avec effet au premier janvier 2014.

¹⁸⁹ Notamment dans les affaires KB Lux et Optima.

¹⁹⁰ Gand (5^e ch.), 25 février 2020, *F.J.F.*, 2020/8, p. 305 ; K. JANSSENS, « Actie patat : fiscus schendt zijn beroepsgeheim », *Fisc. act.*, 2020, n° 9, pp. 1 à 4.

CHAPITRE III. L'INTERVENTION DU LÉGISLATEUR

En matière pénale, la loi a été modifiée¹⁹¹. Il est souhaitable que la loi fiscale soit plus claire et que les contribuables et leurs défenseurs puissent connaître les règles du jeu. Une proposition de loi a été déposée¹⁹². Ce parfait calque d'une proposition antérieure¹⁹³ fait directement référence à la « célèbre jurisprudence de la Cour de cassation »¹⁹⁴ et vise à ancrer cette jurisprudence dans la loi, en insistant sur le fait que les contribuables « doivent savoir clairement quels sont leurs droits et obligations »¹⁹⁵.

Le texte vise les éléments de preuve irrégulièrement recueillis par l'administration et s'inspire de la jurisprudence Antigone. Il déplore l'exaspération de l'opinion publique car de « nombreux procès fiscaux » n'aboutissent pas suite aux irrégularités commises par l'administration. Il est navrant que ladite proposition évoque, en matière fiscale, « les intérêts de l'inculpé »¹⁹⁶. Cette formulation dénote une faute d'inattention étonnante dans le chef des auteurs de la proposition ou une profonde méconnaissance du sujet. S'il appartient effectivement à l'Etat de « veiller à l'intérêt général et au traitement équitable de ses contribuables »¹⁹⁷, les citoyens qui s'estiment lésés par des pouvoirs d'investigation du fisc et qui en saisissent les cours et tribunaux restent des parties à un procès porté devant une juridiction civile, plus précisément la chambre fiscale d'un des tribunaux de première instance¹⁹⁸ et, le cas échéant, de la cour d'appel, voire de la Cour de cassation.

Cette approche maladroite a également été relevée par la doctrine¹⁹⁹. On a même comparé les versions francophone et néerlandophone pour tenter de cerner la faille, mais la version flamande se réfère au « verdachte », le suspect, notion qui a également une connotation pénale marquée.

¹⁹¹ Titre préliminaire du Code de procédure pénale, art. 32, inséré par la loi du 24 octobre 2013, *M.B.*, 12 novembre 2013.

¹⁹² Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, Chambre, s.o., 2015-2016, n° 54-1561/1.

¹⁹³ Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, Chambre, s.o., 2019-2020, n° 55-603/1.

¹⁹⁴ Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, Chambre, s.o., 2019-2020, n° 55-603/1, développements, p. 3.

¹⁹⁵ Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, Chambre, s.o., 2019-2020, n° 55-603/1, développements, p. 6.

¹⁹⁶ Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, Chambre, s.o., 2019-2020, n° 55-603/1, développements, p. 3.

¹⁹⁷ Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, Chambre, s.o., 2019-2020, n° 55-603/1, développements, p. 3.

¹⁹⁸ C. jud., art. 569, 32°, et 1385*decies*.

¹⁹⁹ M. MORIS, « La jurisprudence dite 'Antigone' de la Cour de cassation inapplicable en matière fiscale », *T.F.R.*, 2018, pp. 313 à 324.

Dans l'exposé d'orientation politique du ministre des finances chargé de la coordination de la lutte contre la fraude, on relève qu'il est envisagé de renforcer les missions de contrôle « sans toucher à la charte du contribuable », et de veiller à « choisir l'approche la plus appropriée », ce « en fonction de la gravité des faits et de l'impact sur la société »²⁰⁰. Afin de poursuivre la lutte contre la fraude et la criminalité, le ministre prévoit « un plan d'action en collaboration avec toutes les autorités impliquées »²⁰¹ et poursuit en souhaitant « des procédures uniformes définissant les pouvoirs d'investigation »²⁰². Le lendemain, à la même tribune, son collègue, ministre de la justice et de la mer du Nord, assure « ne pas promettre le paradis », mais « des objectifs concrets pour améliorer la justice pas à pas »²⁰³, tout en soulignant que « la lutte contre la criminalité financière et fiscale nécessite une approche et une coordination coordonnées »²⁰⁴.

Nous supposons que les pouvoirs d'investigation des fonctionnaires fiscaux s'aligneront sur ceux des inspecteurs sociaux²⁰⁵. Nous relevons que ces pouvoirs sont similaires à ceux du fisc. L'accès aux espaces habités est également soumis à des conditions proches²⁰⁶. Après 21 heures et avant 5 heures, l'autorisation d'un juge d'instruction est requise et doit être spécialement motivée²⁰⁷. Nous notons que des pouvoirs particuliers sont octroyés en matière de lutte contre la discrimination et couvrent la commission « de faits punissables absolument nécessaires »²⁰⁸ qui, toutefois, « doivent être nécessairement proportionnels à l'objectif visé »²⁰⁹. Fort sagement, la provocation est interdite²¹⁰.

Il paraît important de trouver un juste équilibre qui écarterait « une irrégularité consciente, délibérée et flagrante » tout en permettant de maintenir « une illégalité procédurale involontaire »²¹¹. Une disposition législative serait indispensable.

²⁰⁰ Exposé d'orientation politique du ministre des finances du 3 novembre 2020, *Doc. parl.*, Chambre, s.o., 2020-2021, n° 55-1610/9, p. 9.

²⁰¹ Exposé d'orientation politique du ministre des finances du 3 novembre 2020, *Doc. parl.*, Chambre, s.o., 2020-2021, n° 55-1610/9, p. 18.

²⁰² Exposé d'orientation politique du ministre des finances du 3 novembre 2020, *Doc. parl.*, Chambre, s.o., 2020-2021, n° 55-1610/9, p. 19.

²⁰³ Exposé d'orientation politique du ministre de la justice du 4 novembre 2020, *Doc. parl.*, Chambre, s.o., 2020-2021, n° 55-1610/15, p. 4.

²⁰⁴ Exposé d'orientation politique du ministre de la justice du 4 novembre 2020, *Doc. parl.*, Chambre, s.o., 2020-2021, n° 55-1610/15, p. 51.

²⁰⁵ C. pén. soc., art. 23 à 28.

²⁰⁶ C. pén. soc., art. 24, §§ 1^{er} et 2.

²⁰⁷ C. pén. soc., art. 24, §3, al. 3.

²⁰⁸ C. pén. soc., art. 42/1, §3, al. 1^{er}.

²⁰⁹ C. pén. soc., art. 42/1, §3, al. 2.

²¹⁰ C. pén. soc., art. 42/1, §5.

²¹¹ C. VERSCHEURE, « Antigone en droit fiscal : Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne », note sous Civ. Namur (div. Namur, 11^e ch. A) 10 février 2021, *R.G.C.F.*, 2022/1, pp. 30 à 40.

CHAPITRE IV. LE POINT DU DROIT

Section première. Les infractions commises par l'avocat

Le secret professionnel ne peut être invoqué pour tenter de masquer des fraudes ou des infractions commises par l'avocat²¹². Les plus hautes juridictions ont été amenées à rappeler ce principe²¹³, tout en soulignant que les règles sont à respecter, même lors de la commission d'infractions ou de fraude. Les infractions commises par un conseil ne sauraient le priver de droits dont notamment la présence effective du juge d'instruction et du bâtonnier lors de la perquisition²¹⁴, ni préjudicier ses clients par le biais de la violation du secret professionnel²¹⁵.

Ce dernier point est illustré par un arrêt de la Cour de Strasbourg qui, dans le cadre d'une infraction commise par un avocat, a veillé à ce que les droits de la défense du client ne soient pas affectés par la transcription d'écoutes téléphoniques opérées pour recueillir des preuves visant son conseil²¹⁶. Cet arrêt a été salué par la doctrine qui estime qu'elle « renforce le secret professionnel »²¹⁷.

Section 2. Les tempéraments légaux

Les tempéraments légaux existaient dans le Code pénal de 1867²¹⁸. Outre l'obligation de déclarer les suspicions de blanchiment²¹⁹ et les dispositifs transfrontières agressifs²²⁰, mesures prises dans le cadre de la transposition de directives européennes²²¹²²², les avocats seront de plus en plus sollicités par des règles contraignantes, voire pernicieuses. Invoquer la lutte contre le financement du terrorisme est certes un objectif louable et non contestable, mais nous craignons qu'il ne soit utilisé aux fins de ratisser large, couvrant ainsi un large spectre totalement distinct.

²¹² Cour eur. D.H. (4^e s.), 1^{er} décembre 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova*, n° 69436/10.

²¹³ Cour eur. D.H. (3^e s.), 13 avril 2021, *Duyck*, n° 81732/12 et 26656/15.

²¹⁴ Cour eur. D.H. (3^e s.), 13 avril 2021, *Duyck*, n° 81732/12 et 26656/15, points 29 et 30.

²¹⁵ Cour eur. D.H. (5^e s.), 16 juin 2016, *Versini-Campinchi et Crasnianski*, n° 49176/11.

²¹⁶ Cour eur. D.H. (5^e s.), 16 juin 2016, *Versini-Campinchi et Crasnianski*, n° 49176/11.

²¹⁷ Th. BONTINCK, « Arrêt 'Versini-Campinchi' : le secret professionnel de l'avocat et la protection renforcée des droits de son client », *J.D.E.*, 2016, pp. 352 à 354.

²¹⁸ C. pén., art. 458.

²¹⁹ 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.

²²⁰ Loi du 20 décembre 2019 transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, *M.B.*, 30 décembre 2019.

²²¹ 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 de blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme.

²²² Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Section 3. L'interprétation jurisprudentielle

L'interprétation des tempéraments est sujette au relativisme et au pragmatisme. S'il reste vivace, le secret professionnel a perdu son caractère absolu²²³. En outre, il est directement confronté à des notions telles que l'état de nécessité²²⁴ ou le conflit de valeurs²²⁵. On ne saurait en faire l'économie ou regretter le secret d'antan.

Les pouvoirs d'investigation du fisc sont régulièrement dévoyés, intentionnellement ou non, par le biais de la prise de connaissance de documents couverts par le secret professionnel ou par la commission d'actes irréguliers, voire illégaux.

Par ailleurs, la jurisprudence Antigone permet de valider des preuves recueillies illégalement ou irrégulièrement, ainsi que les cotisations fiscales subséquentes. La Cour européenne des droits de l'homme a validé cette jurisprudence²²⁶, tandis que la Cour de justice de l'Union européenne a rendu un arrêt très intéressant, mais non significatif²²⁷, car non explicite et non confirmé²²⁸. La Cour de cassation a réitéré sa propre jurisprudence et a été suivie par la Cour constitutionnelle²²⁹.

Actuellement, certains cours et tribunaux²³⁰ s'opposent à la jurisprudence Antigone ou, plus exactement, font droit aux exceptions basées sur le prescrit constitutionnel de légalité de l'impôt²³¹. C. Verscheure note que cette application du principe de légalité de l'impôt heurte un autre principe de même rang, celui de l'égalité de l'impôt²³². Elle oppose la « légalité matérielle » de la dette fiscale à la « légalité procédurale »²³³ dans l'établissement de l'impôt, risquant de dispenser d'impôt un contribuable suite à une erreur procédurale, alors qu'un autre se trouvant dans les mêmes conditions sera tenu de payer. Ces appréciations divergentes sont particulièrement bienvenues, alimentent un débat sain, tout en restant minoritaires et non déterminantes ou susceptibles d'inverser la jurisprudence Antigone.

²²³ Cass. (2^e ch.), 18 janvier 2017, R.G. n° P.16.026.F, *Pas.*, 2017, p. 140, n° 39.

²²⁴ A. DE NAUW, « La consécration jurisprudentielle de l'état de nécessité », note sous Cass. (2^e ch.), 13 mai 1987, *R.C.J.B.*, 1989, pp. 593 à 630, spéc. pp. 600 à 602.

²²⁵ Cass. (2^e ch.), 18 janvier 2017, R.G. n° P.16.026.F, *Pas.*, 2017, p. 140, n° 39.

²²⁶ Cour eur. D.H. (2^e s.), 28 juillet 2009, *Lee Davis*, 18704/05.

²²⁷ C.J.U.E. (3^e ch.), 17 décembre 2015, *WebMindLicenses Kft.*, C-419/14.

²²⁸ C.J.U.E. (5^e ch.), 24 octobre 2019, *I.N. et J.M.*, C-469/18 et C-470/18, affaires jointes.

²²⁹ C. const., 22 décembre 2010, n° 158/2010.

²³⁰ Civ. Namur (div. Namur, 11^e ch. A), 10 février 2021, *R.G.C.F.*, 2022/1, p. 25, note C. Verscheure.

²³¹ Const., art. 170.

²³² Const., art. 172.

²³³ C. VERSCHEURE, « Antigone en droit fiscal : Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne », note sous Civ. Namur (div. Namur, 11^e ch. A) 10 février 2021, *R.G.C.F.*, 2022/1, pp. 30 à 40, spéc. p. 37.

CONCLUSION

Le secret professionnel de l'avocat est un attribut essentiel et indispensable à l'exercice de la profession. Dans une société démocratique, dans tout État de droit, il est requis de pouvoir s'adresser en toute liberté et en toute confiance à un professionnel du droit chargé de nous aiguiller, nous conseiller et, éventuellement, nous défendre.

Cette notion est multiséculaire, son histoire est liée aux valeurs défendues et consacrées par les textes conventionnels et constitutionnels. Rogner ces droits constituerait une régression dramatique. Il faut néanmoins consentir à accepter une évolution jurisprudentielle, morale et, vraisemblablement sous peu, légale. Le secret professionnel doit rester le principe et les limitations de plus en plus nombreuses et polymorphes doivent rester les exceptions.

User des libertés fondamentales contenues dans le droit conventionnel ou constitutionnel est un luxe qui est relativement peu partagé à l'échelle mondiale. Dans nos démocraties occidentales, on protège de plus en plus de droits dont celui à l'environnement²³⁴ et à l'épanouissement culturel et social²³⁵. Aux libertés fondamentales reprises par la Constitution originelle²³⁶ inspirée des jeunes démocraties nord-américaine et française se sont ajoutées de multiples dispositions internationales, européennes et nationales.

Le secret professionnel qui était un principe sacro-saint et séculaire connaît un *aggiornamento*. On ne saurait exercer convenablement la profession d'avocat sans être protégé par le secret professionnel.

La collecte de l'impôt est vraisemblablement l'un des plus vieux métiers du monde. Elle a été imaginée et développée dès le départ dans les sociétés modernes. La dîme, les offrandes et la part du seigneur rétribuaient directement les pouvoirs spirituel et temporel. La collecte de l'impôt s'est adaptée aux modes de vie, elle a nécessité des moyens d'investigation et il est normal qu'elle se diversifie, augmente ses moyens et utilise des techniques modernes.

La nécessaire cohabitation des tenants du secret professionnel et des taxateurs est inéluctablement problématique, conflictuelle et semée d'embûches. L'appétence pour le secret professionnel des uns est contrebalancée par la soif d'informations des autres.

²³⁴ Const., art. 23, al. 3, 4°.

²³⁵ Const., art. 23, al. 3, 5°.

²³⁶ Décret du 7 février 1831 contenant la Constitution de la Belgique, *Bull. off.*, 1831, XIV, n° 44, p. 160.

La loi doit veiller à maintenir un juste équilibre entre les prétentions légitimes des avocats et les agissements fondés des fonctionnaires du fisc. Le juste milieu est malaisé, voire impossible, à définir car les règles évoluent et les comportements humains ne sont pas toujours sensés et équilibrés.

Le professionnel du droit aura tendance à invoquer le secret le plus étendu et le plus strict possible, tandis que le professionnel du chiffre sera enclin à vouloir tout connaître. La récente extension à la matière fiscale de la jurisprudence dite Antigone conduit à des dérapages inévitables et à des incompréhensions réciproques. Le fonctionnaire risque de comprendre qu'il peut tout saisir et courir le risque de voir son attitude partiellement ou totalement validée par les cours et tribunaux.

Les violations du secret professionnel commises par des fonctionnaires fiscaux lèsent doublement le contribuable. D'une part, elles affectent la confiance et la discrétion dans la relation entre l'avocat et son client et, d'autre part, elles discréditent l'administration qui prend indûment connaissance d'informations qui ne lui sont pas destinées.

Le législateur est prié d'intervenir car la situation est malsaine et source de conflits récurrents. Si les règles du secret professionnel sont correctement définies, les illégalités et irrégularités commises dans le cadre de l'exercice des pouvoirs d'investigation du fisc gagneraient à être strictement encadrées. Sept années après un premier arrêt²³⁷, il nous paraît inconcevable que le législateur ne se préoccupe guère de voter une disposition *ad hoc*.

Dans un monde idéal, il n'y aurait point de violation du secret professionnel par des fonctionnaires, tandis que les impôts seraient payés spontanément. La perfection n'est pas de ce monde et, contrairement aux Seychellois, nous ne remercions pas « le Tout-Puissant d'habiter l'un des plus beaux pays du monde »²³⁸.

²³⁷ Cass. (1^{ère} ch.), 22 mai 2015, R.G. n° F.13.0077.N, *Pas.*, 2015, p. 1342, n° 335.

²³⁸ Constitution de la république des Seychelles, préambule.

ÉLÉMENTS DE BIBLIOGRAPHIE

I. LÉGISLATION

Pacte international relatif aux droits civils et politiques signé à New York le 19 décembre 1966, approuvé par la loi du 15 mai 1981, *M.B.*, 6 juillet 1983, articles 14 et 17.

Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950, approuvée par la loi du 13 mai 1955, *M.B.*, 19 août 1955, articles 8 et 13.

Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, articles 7 et 47.

Premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signé le 20 mars 1952, ratifié le 14 juin 1955, article 1^{er}.

Constitution, articles 10, 11, 22, 23, al. 3, 4^o et 5^o, 32, 159, 170 et 172.

Code pénal, articles 458, 458*bis*, 458*ter* et 458*quater*.

Code d'instruction criminelle, articles 80, 87, 88, 157, 158, 189 et 335.

Titre préliminaire du Code de procédure pénale, article 32.

Code des impôts sur les revenus 1992, articles 315 à 338*ter*.

Code de déontologie de l'avocat, rendu obligatoire par le règlement du 12 novembre 2012 de l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, articles 5.10 à 5.16.

Code de déontologie des avocats européens, article 2.3.1, 2.3.2 et 2.3.3.

Loi du 12 juin 1992 portant confirmation du Code des impôts sur les revenus 1992, coordonné le 10 avril 1992, *M.B.*, 30 juillet 1992, *Pasin.*, 1992, p. 922.

Loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales, dite Charte du contribuable, *M.B.*, 20 août 1986, *Pasin.*, 1986, p. 817.

Loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, *M.B.*, 1^{er} décembre 1962, *Pasin.*, 1962, p. 1261.

Loi du 28 juillet 1938 tendant à assurer l'exacte perception des impôts, *M.B.*, 20 août 1938, *Pasin.*, 6^e s., 1938, p. 210.

Loi du 29 octobre 1919 établissant des impôts cédulaires sur les revenus et un impôt complémentaire sur le revenu global, *M.B.*, 24-25 novembre 1919, *Pasin.*, 5^e s., 1919, p. 169.

Arrêté royal du 10 avril 1992 portant coordination de dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus, *M.B.*, 30 juillet 1992, *Pasin.*, 1992, p. 711.

Arrêté du Gouvernement provisoire du 1^{er} octobre 1830, *Bull. off.*, 5 octobre 1830, p. 4.

Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, Chambre, s.o., 2019-2020, n° 55-603/1, développements, pp. 3 à 6.

Projet de loi portant confirmation du Code des impôts sur les revenus 1992, coordonné le 10 avril 1992, *Doc. parl.*, Chambre, s.e., 1991-1992, n° 48-407.

Projet de loi portant réforme des impôts sur les revenus, *Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, s.o., n° 38-264/1.

Projet de loi tendant à assurer l'exacte perception des impôts, *Doc. parl.*, Chambre, 1937-1938, s.o., n° 31-263.

Projet de loi établissant des impôts cédulaires sur les revenus et un impôt complémentaire sur le revenu global, *Doc. parl.*, Chambre, s.o., 1918-1919, n° 25-108.

Projet de loi portant révision des livres I et II du Code pénal, *Doc. parl.*, Chambre, s.o., 1850-1851, n° 6-245, rapport, pp. 1 à 135.

II. JURISPRUDENCE

- Cour eur. D.H. (3^e s.), 13 avril 2021, *Duyck*, n° 81732/12 et 26656/15.
- Cour eur. D.H. (5^e s.), 24 mai 2018, *Laurent*, n° 28798/13.
- Cour eur. D.H. (5^e s.), 16 juin 2016, *Versini-Campinchi et Crasnianski*, n° 49176/11.
- Cour eur. D.H. (4^e s.), 1^{er} décembre 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova*, n° 69436/10.
- Cour eur. D.H. (5^e s.), 6 décembre 2012, *Michaud*, n° 12323/11.
- Cour eur. D.H. (5^e s.), 7 juillet 2011, *Serkov*, n° 39766/05.
- Cour eur. D.H. (5^e s.) 14 octobre 2010, *Shchokin*, n° 23759/03 et 37943/06.
- Cour eur. D.H. (2^e s.), 28 juillet 2009, *Lee Davis*, 18704/05.
- Cour eur. D.H. (5^e s.), 24 juillet 2008, *André et autres*, n° 18603/03.
- Cour eur. D.H., 16 décembre 1992 (chambre), *Niemietz*, n° 13710/88.
- C.J.U.E. (5^e ch.), 24 octobre 2019, *I.N. et J.M.*, C-469/18 et C-470/18, affaires jointes.
- C.J.U.E. (3^e ch.), 17 décembre 2015, *WebMindLicenses Kft.*, C-419/14, *J.T.*, 2016, p. 401, note F. Koning ; *T.F.R.*, 2016, p. 342, note Ph. De Vos et D. Verbeke.
- C.J.C.E. (grande chambre), 26 juin 2007, C-305/05.
- C.J.C.E., 18 mai 1982, *A.M. & S. Europe limited*, C-155/79.
- Cass. (1^{ère} ch.), 18 janvier 2018, R.G. n° F.16.0031.N, *Pas.*, 2018, p. 126, n° 039.
- Cass. (2^e ch.), 28 février 2017, R.G. n° P.16.0261.N, *Pas.*, 2017, p. 487, n° 139.
- Cass. (2^e ch.), 18 janvier 2017, R.G. n° P.16.0626.F, *Pas.*, 2017, p. 140, n° 39.
- Cass. (1^{ère} ch.), 4 novembre 2016, R.G. n° F.15.0106.N, *Pas.*, 2016, p. 2118, n° 621.
- Cass. (1^{ère} ch.), 2 septembre 2016, R.G. n° F.14.0206.N, *Pas.*, 2016, p. 1576, n° 451.
- Cass. (1^{ère} ch.), 22 mai 2015, R.G. n° F.13.0077.N, *Pas.*, 2015, p. 1343, n° 335.
- Cass. (2^e ch.), 30 avril 2014, R.G. n° P.13.1869.F, *Pas.*, 2014, p. 1024, n° 307.
- Cass. (2^e ch.), 24 avril 2013, R.G. n° P.12.1919.F, *Pas.*, 2013, p. 929, n° 254 ; *Rev. dr. pén.*, 2013, p. 998, concl. part. conf. avoc. gén. D. VANDERMEERSCH, note Chr. De Valkeneer.
- Cass. (1^{ère} ch.), 27 novembre 2009, R.G. n° F.08.0084.F, *Pas.*, 2009, p. 2821, n° 705.
- Cass. (1^{ère} ch.), 30 mai 2008, R.G. n° F.06.0083.F, *Pas.*, 2008, p. 1373, n° 334.
- Cass. (1^{ère} ch.), 24 avril 2008, R.G. n° F.06.0042.N, *Pas.*, 2008, p. 999, n° 251.
- Cass. (3^e ch.), 10 mars 2008, R.G. n° S.07.0073.N, *Pas.*, 2008, p. 652, n° 166 ; *R.C.J.B.*, 2009, p. 325, note F. Kéfer.
- Cass. (2^e ch.), 2 mars 2005, R.G. n° P.04.1644.F, *Pas.*, 2005, p. 505, n° 130 ; *Rev. dr. pén.*, 2005, p. 668, concl. conf. avoc. gén. D. VANDERMEERSCH, note Chr. De Valkeneer.
- Cass. (2^e ch.), 23 mars 2004, R.G. n° P.04.0012.N, *Pas.*, 2004, p. 500, n° 165 ; *R.A.B.G.*, 2004, p. 1061, note F. Schuermans.
- Cass. (2^e ch.), 14 octobre 2003, R.G. n° P.03.0762.N, *Pas.*, 2003, p. 1607, n° 499 ; *Rev. dr. pén.*, 2004, concl. conf. avoc. gén. M. DE SWAEF, p. 617 ; *R.C.J.B.*, 2004, p. 405, note Fr. Kutty.
- Cass. (1^{ère} ch.), 15 décembre 1994, R.G. n° D.94.0016.F, *Pas.*, 1994, I, p. 1108, n° 560.
- Cass. (1^{ère} ch.), 27 mars 1992, R.G. n° 6891, *Pas.*, 1992, I, p. 680, n° 405.
- Cass. (2^e ch.), 17 avril 1991, R.G. n° 9024, *Pas.*, 1991, I, p. 739, n° 430 ; *Rev. dr. pén.*, 1992, p. 94, note Chr. De Valkeneer.

Cass. (2^e ch.), 13 mai 1987, R.G. n° 5728, *Pas.*, 1987, I, p. 1061, n° 535 ; *R.C.J.B.*, 1989, p. 588, note A. De Nauw ; *J.T.*, 1988, p. 170.

Cass. (2^e ch.), 13 mai 1986, R.G. n° 9136, *Pas.*, 1986, I, p. 1107, n° 558.

Cass. (1^{ère} ch.), 18 avril 1985, R.G. n° 7248, *Pas.*, 1985, I, p. 1009, n° 490.

Cass. (3^e ch.), 30 octobre 1978, *Pas.*, 1979, I, p. 248.

Cass. (1^{ère} ch.), 3 juin 1976, *Pas.*, 1976, I, p. 1070, concl. conf. proc. gén. R. DELANGE.

Cass. (2^e ch.) 17 juin 1969, *Pas.*, 1969, I, p. 960.

Cass. (2^e ch.), 10 décembre 1923, *Pas.*, 1924, I, p. 66, concl. conf. pr. avoc. gén. P. LECLERCQ.

Cass. (2^e ch.), 20 février 1905, *Pas.*, 1905, I, p. 141, concl. conf. proc. gén. R. JANSSENS.

C. const., 14 mars 2019, n° 43/2019.

C. const., 19 décembre 2013, n° 183/2013.

C. const., 5 décembre 2013, n° 163/2013.

C. const., 26 septembre 2013, n° 127/2013.

C. const., 22 décembre 2010, n° 158/2010.

C. const., 10 juillet 2008, n° 102/2008.

C. const., 23 janvier 2008, n° 10/2008.

C. arb., 13 juillet 2005, n° 126/2005.

C. arb., 3 mai 2000, n° 46/2000.

Gand (5^e ch.), 30 mars 2021, *F.J.F.*, 2021/05, p. 182.

Gand (5^e ch.), 25 février 2020, *F.J.F.*, 2020/08, p. 305.

Bruxelles (6^e ch.), 10 avril 2018, *Cour. fisc.*, 2018, p. 1096 ; *F.J.F.*, 2019/03, p. 94.

Liège, 25 mars 2016, *F.J.F.*, 2017/06, p. 186.

Liège, 13 septembre 2013, *T.F.R.*, 2014, p. 301, note P. Van Hissenhoven et S. Gabriël.

Anvers, 8 janvier 2013, *T.F.R.*, 2013, p. 391, note J. Speecke.

Bruxelles, 24 mai 2012, *F.J.F.*, 2014/01, p. 21.

Bruxelles, 5 janvier 2011, *J.L.M.B.*, 2011, p. 1872, note E. Van Brustem et M. Van Brustem.

Gand, 15 juin 2010, *R.A.B.G.*, 2010, p. 1244, note E. Vrijders.

Liège (9^e ch.), 13 juin 2003, *J.L.M.B.*, 2003, p. 1728.

Bruxelles (14^e ch.), 23 décembre 1991, *J.L.M.B.*, 1992, p. 222, obs. P. Henry.

Liège (mis. acc.), 22 janvier 1987, *J.T.*, 1988, p. 174.

Bruxelles (7^e ch.), 21 juin 1978, *J.T.*, 1979, p. 29.

Bruxelles (16^e ch.), 18 juin 1974, *Pas.*, 1975, II, p. 42.

Bruxelles (mis. acc.), 2 décembre 1942, *Pas.*, 1944, II, p. 16.

Civ. Namur (div. Namur, 11^e ch. A), 10 février 2021, *R.G.C.F.*, 2022/1, p. 25, note C. Verscheure.

Civ. Louvain, 14 mai 2021, *F.J.F.*, 2021/10, p. 378.

Civ. Bruges, 27 avril 2009, *T.F.R.*, 2010, p. 17, note Th. Afschrift et P. Van Hissenhoven.

Civ. Mons, 12 janvier 2005, *F.J.F.*, 2005/10, p. 965 ; *T.F.R.*, 2006, p. 948.

Corr. Bruxelles (49^e ch.), 29 mars 2001, *J.T.*, 2001, p. 617, note P. Lambert.

III. DOCTRINE

- AFSCHRIFT, Th., « Le principe de la légalité de la preuve en droit fiscal », *R.G.C.F.*, 2013/3, pp. 163 à 181.
- AFSCHRIFT, Th., « Le secret professionnel et les obligations fiscales de l'avocat », *R.G.C.F.*, 2011/1, pp. 5 à 54.
- AFSCHRIFT, Th., et VAN HISSENHOVEN, P., « De fiscus en het beroepsgeheim van de advocaat », note sous Civ. Bruges, 27 avril 2009, *T.F.R.*, 2010, pp. 23 à 28.
- AFSCHRIFT, Th., et GODDEVRIENDT, F., « Het beroepsgeheim van fiscaal raadgevers : *camera obscura* of *tabula rasa* ? », *T.F.R.*, 2002, pp. 295 à 319.
- ANDERSEN, R., « Secrets et transparence en matière fiscale », *J.D.F.*, 2014, pp. 257 à 273.
- BONNÉ, J., et VETTERS, W., « Visite, visite, une maison très visitée... – Une analyse du droit de visite domiciliaire de l'administration fiscale dans le domaine des impôts sur les revenus et de la TVA », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, pp. 5 à 51.
- BONTINCK, Th., « La conventionnalité de la perquisition d'un cabinet d'avocat dépend du respect de conditions strictes », obs. sous Cour eur. D.H. (3^e s.)13 avril 2021, Duyck, n° 81732/12 et 26656/15, *J.T.*, 2021, p. 907.
- BONTINCK, Th., « Arrêt 'Versini-Campinchi' : le secret professionnel de l'avocat et la protection renforcée des droits de son client », *J.D.E.*, 2016, pp. 352 à 354.
- BOURGEOIS, M., et OPRENYESZK, J., « La mise en œuvre dans le domaine fiscal des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », *R.G.C.F.*, 2014/1, pp. 27 à 68.
- BOURS, J.-P., « L'application de la loi fiscale – Investigations fiscales et droit au secret », *Act. dr.*, 1993, pp. 381 à 398.
- CASSIMON, S., « Le respect du secret professionnel peut aussi être imposé a posteriori », *Act. fisc.*, 2021, n° 30, pp. 1 à 4.
- CONRADT, J., « Les principes de bonne administration dans la jurisprudence du Conseil d'Etat », *A.P.T.*, 1999/3, pp. 262 à 286.
- Conseil des barreaux européens, « Code de déontologie des avocats européens », https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality_distribution/public/documents/DEONTOLOGY/DEON_CoC/FR_DEON_CoC.pdf, éd. 2019, 26 p.
- DE NAUW, A., « La consécration jurisprudentielle de l'état de nécessité », note sous Cass. (3^e ch.), 13 mai 1987, *R.C.J.B.*, 1989, pp. 593 à 630.
- DE VALKENEER, Chr., « Les règles substantielles de la procédure pénale : la jurisprudence Antigoon s'enrichit d'un nouveau critère ou la construction tortueuse d'un régime de preuve aux voies assez impénétrables », note sous Cass. (2^e ch.), 24 avril 2013, *Rev. dr. pén.*, 2013, pp. 1008 à 1018.
- DE VALKENEER, Chr., « Que reste-t-il du principe de légalité de la preuve ? Variations autour de quelques arrêts récents de la Cour de cassation », note sous Cass. (2^e ch.), 2 mars 2005, *Rev. dr. pén.*, 2005, pp. 685 à 695.
- DE VALKENEER, Chr., « De l'illégalité commise par un tiers dans l'administration de la preuve », note sous Cass. (2^e ch.), 17 avril 1991, *Rev. dr. pén.*, 1992, pp. 104 à 109.
- DE VOS, Ph., et VERBEKE, D., « Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus ? », note sous C.J.U.E. (3^e ch.), 17 décembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, *T.F.R.*, 2016, pp. 356 à 362.

- FORESTINI, R., et BLONDEEL, S., « De la déclaration au contrôle fiscal – Les droits et les devoirs du fisc », *R.G.C.F.*, 2003/5, pp. 7 à 37.
- FRANSSSEN, C., et TRAVERSA, E., « La demande de renseignements adressée au contribuable à l’impôt sur les revenus et le droit de se taire », *R.G.C.F.*, 2012/1, pp. 3 à 46.
- GARABEDIAN, D., « Cinquantenaire... ou centenaire ? – De la réincarnation des lois fiscales », *J.T.*, 2012, pp. 290 à 292.
- HENKES, A., « ‘Le droit fiscal est d’ordre public !’ *So what ?* – De la relativité de l’ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour », mercuriale prononcée à l’audience solennelle de rentrée de la Cour de cassation le 1^{er} septembre 2016, https://justice.belgium.be/sites/default/files/downloads/mercuriale_2016_27_10layout.pdf.
- HENRY, P., obs. sous Bruxelles (14^e ch.), 23 décembre 1991, *J.L.M.B.*, 1992, p. 226.
- JANSSENS, K., « Actie patat : fiscus schendt zijn beroepsgeheim », *Fisc. act.*, 2020/9, pp. 1 à 4.
- KÉFER, F., « Antigone et Manon s’invitent en droit social. – Quelques propos sur la légalité de la preuve », note sous Cass. (3^e ch.), 10 mars 2008, *R.C.J.B.*, 2009, pp. 333 à 352.
- KONING, F., « La preuve irrégulière en matière fiscale ou le *Requiem d’Antigone* », *J.T.*, 2017, pp. 73 à 84.
- KONING, F., « Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence Antigone ? », note précédant C.J.U.E. (3^e ch.), 17 décembre 2015, *WebMindLicenses Kft*, C-419/14, *J.T.*, 2016, pp. 397 à 400.
- KONING, F., « Le redressement fiscal à l’impôt sur les revenus », 2^e éd., coll. pratique du droit, Waterloo, Kluwer, 2015, 664 p.
- KONING, F., « Prohibition de l’auto-incrimination en matière fiscale et égalité des armes », *R.G.C.F.*, 2012/6, pp. 403 à 417.
- KUTY, Fr., « Le droit de la preuve à l’épreuve des juges », *J.T.*, 2005, pp. 349 à 355.
- KUTY, Fr., « La règle de l’exclusion de la preuve illégale ou irrégulière : de la précision au bouleversement », note sous Cass. (2^e ch.), 14 octobre 2003, *R.C.J.B.*, 2004, pp. 408 à 438.
- LAMBERT, P., « Le secret professionnel de l’avocat et les conflits de valeurs », note sous Corr. Bruxelles (49^e ch.), 29 mars 2001, *J.T.*, 2001, pp. 620 et 621.
- LAMBERT, P., « Règles et usages de la profession d’avocat du barreau de Bruxelles », 2^e éd., Bruxelles, Nemesis, 1988, 749 p.
- LAMBERT, P., « Le secret professionnel », Bruxelles, Nemesis, 1985, 321 p.
- MICHIELS, O., « Le secret professionnel de l’avocat : rapide tour d’horizon autour d’une triple thématique », *Rev. dr. Ulg.*, 2018, pp. 205 à 214.
- MORIS, M., « Procédure fiscale approfondie en matière d’impôts directs » (3^e éd.), précis Fac. dr. ULB, Limal, Anthemis, 2020, 547 p.
- MORIS, M., « La jurisprudence dite ‘Antigone’ de la Cour de cassation inapplicable en matière fiscale », *T.F.R.*, 2018, pp. 313 à 324.
- MOUGENOT, D., « Utilisation des preuves irrégulières en justice : *Antigone* se met en tenue civile », *J.T.*, 2021, pp. 537 à 540.
- NYPELS, J.-S.-G., « Législation criminelle de la Belgique ou Commentaire et complément du Code pénal belge », t. III, Bruxelles, Bruylant, 1868, 856 p.
- NYPELS, J.-S.-G., « Législation criminelle de la Belgique ou Commentaire et complément du Code pénal belge », t. I, Bruxelles, Bruylant, 1867, 584 p.

- RIGAUX, M.-F., « Du bon usage de l'article 159 de la Constitution – Actualités et perspectives de l'exception d'illégalité pour violation du principe d'égalité et de non-discrimination », *J.T.*, 2021, pp.105 à 110.
- SCARNÀ, S., (dir.), « L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal », coll. de la Conférence du jeune barreau de Bruxelles, Bruxelles, Larcier, 2016, 134 p.
- SCHUERMANS, F., « Cassatie verfijnt en relativeert verder de bewijsuitsluitingsregels in strafzaken », note sous Cass. (2^e ch.), 23 mars 2004, *R.A.B.G.*, 2004, pp. 1066 à 1071.
- SPEECKE, J., « De vraag om inlichtingen in het kader van de vestigingsbijstand is een onderzoeksdaad, onderworpen aan de termijnbeperking van artikel 333 WIB 1992 », note sous Anvers, 8 janvier 2013, *T.F.R.*, 2013, pp. 396 et 397.
- STÉVENART MEEÛS, F., et TRAVERSA, E., (dir.), « Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale. Principes généraux », Bruxelles, Larcier, 2020, 638 p.
- STÉVENART MEEÛS, F., (dir.), « Manuel de procédure fiscale » (3^e éd.), coll. les manuels pratiques, Limal, Anthemis, 2019, 1226 p.
- STÉVENART MEEÛS, F., et LOMBET, A., « La loi du 20 novembre 1962 de réforme des impôts sur les revenus : aspects procéduraux », *J.T.*, 2012, pp. 525 à 528.
- TIBERGHIE, « Manuel de droit fiscal », éd. 2020-2021, t. I, Liège, Wolters Kluwer, 2021, 1384 p.
- VAN BRUSTEM, E., et VAN BRUSTEM, M., « Les rôles respectifs de l'administration fiscale, du juge et du contribuable », obs. sous Bruxelles (6^e ch.), 5 janvier 2011, *J.L.M.B.*, 2011, pp. 1880 à 1889.
- VANDERLINDEN, J., « Le concept de code en Europe occidentale du XIII^e au XIX^e siècle : essai de définition », coll. Études d'histoire et d'ethnologie juridiques, Bruxelles, éd. de l'institut de sociologie de l'ULB, 1967, 500 p.
- VANDERNOOT, P., (dir.), « Le contrôle fiscal : aspects pratiques et actualités », coll. du barreau du Brabant wallon, Limal, Anthemis, 2015, 226 p.
- VAN HISSENHOVEN, P., et GABRIËL, S., « Fiscale controle – Wanneer kan de belastingplichtige het beroepsgeheim invoeren ? », note sous Liège, 13 septembre 2013, *T.F.R.*, 2014, pp. 309 à 311.
- VERSCHEURE, C., « Antigone en droit fiscal : Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne », note sous Civ. Namur (div. Namur, 11^e ch. A), 10 février 2021, *R.G.C.F.*, 2022/1, pp. 30 à 40.
- VRIJDERS, E., « Beroepsgeheim en inzage door fiscus in boekhouding en (derden)rekeningen », note sous Gand, 15 juin 2010, *R.A.B.G.*, 2010, pp. 1253 à 1258.
- ouvrage collectif, « Le droit fiscal en Belgique », coll. les ateliers des FUCaM, Limal, Anthemis, 2022, 604 p.
- ouvrage collectif, « Le contrôle fiscal », coll. les ateliers des FUCaM, Limal, Anthemis, 2012, 223 p.
- ouvrage collectif, « Les pouvoirs d'investigation du fisc et les délais d'imposition », coll. les ateliers des FUCaM, Limal, Anthemis, 2006, 358 p.
- ouvrage collectif, « la Bible », t. II, l'Ancien Testament, coll. la Pléiade, Paris, Gallimard, 1959, 1971 p.
- Commentaire administratif du Code des impôts sur les revenus 1992.