

RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

La dénonciation fiscale à l'ère des lanceurs d'alerte

Lachapelle, Amelie

Published in:

Tijdschrift voor fiscaal recht

Publication date:

2020

Document Version

le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

Citation for pulished version (HARVARD):

Lachapelle, A 2020, 'La dénonciation fiscale à l'ère des lanceurs d'alerte: de la complaisance à la vigilance', *Tijdschrift voor fiscaal recht*, Numéro 588, p. 874-876. <<http://www.crid.be/pdf/crid5978-/8655.pdf>>

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Doctorandus aan het woord

Amélie LACHAPELLE – La dénonciation fiscale à l'ère des lanceurs d'alerte: de la complaisance à la vigilance



In deze rubriek wordt stilgestaan bij het onderzoek dat werd gevoerd door een doctorandus in het kader van een fiscaal proefschrift. De lezer wordt middels een korte samenvatting op de hoogte gebracht van de belangrijkste conclusies.

Op maandag 29 juni 2020 behaalde Amélie Lachapelle de titel van doctor in de rechten na de openbare verdediging van haar proefschrift “La dénonciation fiscale à l'ère des lanceurs d'alerte: de la complaisance à la vigilance”. De titel werd uitgereikt door de Universiteit de Namur.

De promotor was prof. dr. Cécile de Terwangne (UNamur) en de copromotor was prof. dr. Marc Verdussen (UCLouvain). De andere leden van de examencommissie waren prof. dr. Marc Nihoul (voorzitter, UNamur), em. prof. dr. Yves Poulet (UNamur), prof. dr. Marc Bourgeois (ULiège), prof. dr. Mark Delanote (UGent) en prof. dr. Delphine Pollet-Paoussis (UCLille).

Dr. Lachapelle vat voor het tijdschrift haar onderzoek als volgt samen:

Depuis des siècles, les dénonciateurs assistent la puissance publique en vue de garantir le bon fonctionnement de la justice. De l'accusation populaire athénienne à la révélation publique de « scandales », la dénonciation a donné lieu à une

multitude de variations en fonction de la tradition juridique nationale et du cadre politique. La figure du lanceur d'alerte (« *whistleblower* ») jouit cependant, parmi ces figures, d'une aura remarquable. Cette nouvelle figure de la dénonciation a particulièrement été mise en lumière par les fuites de données de ces dernières années. Qu'il s'agisse de l'affaire « *Snowden* », de celle des « *Panama Papers* » ou encore de celle des « *Cambridge Analytica Files* », tous ces « *media leaks* » ont pu éclater au grand jour grâce à l'intervention de ceux que l'on appelle désormais communément les « lanceurs d'alerte ». Parmi ces affaires, celle des « *Panama Papers* » a retenu toute notre attention. Cette gigantesque fuite de données fiscales – la plus grande répertoriée à ce jour – a effectivement provoqué un véritable électrochoc dans le domaine de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Dans un tel contexte, la recherche doctorale s'est livrée pour objectif de répondre à la question de recherche suivante: « *En quoi la réception de la figure du 'lanceur d'alerte fiscale' au sein de l'ordre juridique international, européen et belge bouleverse-t-elle l'institution belge de la dénonciation (fiscale)?* »

La Première Partie de l'étude situe le phénomène des lanceurs d'alerte fiscale par rapport à l'institution séculaire de la dénonciation selon trois angles: l'angle de l'histoire, l'angle de la sociologie pragmatique et celui de la transparence fiscale. L'étude débute par une brève histoire de la dénonciation, des Sycophantes de la Grèce Antique aux lanceurs d'alerte de la société numérique en passant par la dénonciation monastique et la délation antisémite (Titre I.). On constate qu'aucun système politique n'y échappe. La dénonciation est un rouage essentiel de tout système politique que celui-ci soit démocratique ou non. Trois temps forts peuvent être mis en évidence. La dénonciation a tout d'abord été instrumentalisée par le pouvoir en place, soit pour combler ses défaillances à une époque où il n'y a ni police, ni administration (temps « 1 »), soit pour asseoir son autorité, pallier un manque de légitimité (temps « 2 »). La Révolution française et l'apparition de l'idéal républicain signent cependant la naissance d'une nouvelle idée, la dénonciation comme contre-pouvoir capable de défendre le bien commun (temps « 3 »). L'étude revient ensuite sur les principaux « scandales » – des « *Pentagon Papers* » aux « *Panama Papers* » – qui ont forgé la figure du lanceur d'alerte fiscale au regard des enseignements de la sociologie pragmatique et de la socio-histoire (Titre II.). Le lanceur d'alerte se présente comme un révélateur du scandale capable de provoquer un débat public sur les valeurs qui soutiennent la société. Enfin, l'étude met en

lumière la fonction assignée au lanceur d'alerte fiscale dans l'arsenal politique de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (Titre III.). A la différence du dénonciateur traditionnel, le lanceur d'alerte a d'autres interlocuteurs que l'administration dès l'instant où il dénonce tant des pratiques illégales que des pratiques supposées « immorales » ou « irresponsables ».

La Deuxième Partie de l'étude examine la façon dont le droit positif a réceptionné le phénomène des lanceurs d'alerte fiscale. Après une étude de droit comparé centrée sur les règles qui gouvernent la dénonciation dans les pays qui ont déjà accueilli la figure du lanceur d'alerte, en l'occurrence les États-Unis, la France et le Royaume-Uni (Titre I.), l'étude fait le point sur les dispositions supranationales pertinentes (Titre II.) avant d'en venir à l'examen du droit belge de la dénonciation de demain, une fois la directive européenne sur les lanceurs d'alerte transposée en droit interne (Titre III.). L'examen est approfondi dans le domaine fiscal.

La Troisième Partie de l'étude répond concrètement à la question de recherche. L'approche adoptée par l'État dans l'institutionnalisation de la dénonciation est centrée sur deux considérations: le rejet de la dénonciation mensongère et méchante, autrement dit de la « délation », d'une part, et la protection des dénonciateurs qui signalent des informations dont la révélation présente un intérêt public, le plus souvent assimilés à des « lanceurs d'alerte », d'autre part. Il s'ensuit que c'est à l'aune de ces considérations qu'il convient de (re)définir les contours et les limites de la dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale.

La notion juridique de « dénonciation » ne peut plus être définie comme le seul signalement de faits délictueux auprès des autorités étatiques (Titre I.). Elle couvre une réalité plus large tant en ce qui concerne son objet (fraude fiscale, abus fiscal, pratique fiscale dommageable, irresponsable ou injuste), ses auteurs (particulier, travailleur ordinaire, travailleur professionnel, etc.) que ses destinataires (*Compliance Officer*, auditeur, administration fiscale, parquet, journaliste, parlementaire, etc.). Elle ne se cantonne par ailleurs plus au bon fonctionnement de la justice mais remplit d'autres fonctions liées à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, telles que l'amélioration de la transparence fiscale et la gestion des risques fiscaux. Dans un tel cadre, la notion de dénonciation, fiscale ou non, est reconfigurée en faveur de trois formes de dénonciation: la dénonciation traditionnelle ou légale (signalement de faits illégaux aux autorités publiques), la dénonciation professionnelle (signalement de faits illégaux, irréguliers ou immoraux découverts dans le cadre d'une relation professionnelle au responsable hiérarchique ou à tout autre organe habilité) et la dénonciation d'intérêt public (signalement de faits d'intérêt public à un organe de diffusion, spécialement la presse).

La notion juridique de « dénonciateur » est, elle aussi, affectée. Le délateur, le dénonciateur et le lanceur d'alerte ont en commun de signaler des informations susceptibles d'intéresser une autorité privée (employeur), une autorité étatique et/ou le public et qui ne pourraient être révélées autrement alors qu'ils ne possèdent *a priori* aucun mandat particulier pour

identifier et détecter les pratiques illégales ou injustes et leurs auteurs, ni pour les poursuivre et les arrêter. Ils se distinguent néanmoins à plusieurs titres. Trois critères permettent de les distinguer: la bonne foi, le (dés)intéressement et l'intérêt public. Pour être protégé, celui qui dénonce doit nécessairement être de bonne foi. C'est un critère impératif qui apparaît comme une constante à travers l'histoire. Celui qui transmet des informations qu'il sait erronées n'est pas protégé par le droit. Il peut même être condamné pénalement dans certains cas. Le critère de la motivation, de l'intéressement, permet, quant à lui, de distinguer le « délateur » du « dénonciateur ». Le délateur est animé par l'appât du gain, par l'esprit de vengeance, par la volonté de nuire. Reste que s'il a connaissance d'informations utiles sur une infraction, il serait malavisé de ne pas l'écouter. Suivant les secteurs, on parle d'informateur, d'indicateur, d'aviseur ou encore de repenti. A la différence du délateur, le dénonciateur, est, pour sa part, censé agir de façon désintéressée, ou en tout cas pas dans son propre intérêt. Le citoyen qui, étant témoin d'un vol, d'un kidnapping ou d'un attentat, en informe la police est un dénonciateur (civique). Mais on préfère parler de « témoin » vu la connotation négative qui entoure le qualificatif de « dénonciateur ». Enfin, le « lanceur d'alerte » se distingue du « dénonciateur » en ce qu'il agit dans le but de défendre l'intérêt public et non pas seulement l'intérêt de l'État. Au sens strict, le lanceur d'alerte est un travailleur. C'est en effet sa position de travailleur qui lui permet d'avoir accès à certaines informations et qui le place dans une situation de vulnérabilité économique méritant une protection particulière. Dans le prolongement des travaux du Conseil de l'Europe, la toute récente directive sur les lanceurs d'alerte étend toutefois la protection des lanceurs d'alerte aux personnes qui gravitent autour de l'entreprise ou de l'administration (collaborateurs, fournisseurs, clients, etc.). En parlant, ces personnes risquent en effet de subir des représailles. En France, le législateur est encore allé plus loin, reconnaissant le statut de « lanceur d'alerte » à toute personne qui dénonce, de manière désintéressée et de bonne foi, une menace ou un préjudice graves pour l'intérêt général, dont elle a eu personnellement connaissance. Le lanceur d'alerte peut ici être qualifié de « civique » en ce qu'il agit en tant que « citoyen » doté de droits et de devoirs dans une société démocratique.

Cette catégorisation n'est pas qu'une vue de l'esprit puisqu'elle semble expliquer les divergences observées en termes de protection juridique, le lanceur d'alerte *sensu stricto* disposant de la protection la plus étendue. Cette gradation ressort particulièrement de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme examinée dans la dernière Partie de la dissertation de thèse. Il n'empêche que le droit belge ne reconnaît actuellement ni la figure du « délateur » ni celle de « lanceur d'alerte ».

La réception juridique du phénomène des lanceurs d'alerte fiscale n'a pas seulement pour effet de métamorphoser la notion juridique de dénonciation. Elle lui impose également de nouvelles limites (Titre II.). La licéité de la dénonciation n'est plus seulement appréciée au regard des exigences du droit

pénal et de la morale. Elle est aussi évaluée à la lumière du corpus des droits fondamentaux, spécialement le droit à la liberté d'expression et le droit à la protection des données à caractère personnel, ce qui participe assurément à sa légitimité.

C'est effectivement sur le terrain du droit à la liberté d'expression que la Cour européenne des droits de l'homme a accueilli le phénomène des lanceurs d'alerte. A l'occasion d'un arrêt de principe rendu dans le cadre de l'affaire « *Guja / Moldova* », la Cour a confirmé que les travailleurs qui dénoncent publiquement les conduites et les actes illicites constatés sur leur lieu de travail, autrement dit les « *whistleblowers* », méritent une protection particulière dans la mesure où ils sont seuls à savoir – ou font partie d'un petit groupe dont les membres sont seuls à savoir – ce qui se passe sur leur lieu de travail et sont donc les mieux placés pour agir dans l'intérêt général en avertissant leur employeur ou l'opinion publique. La Haute Juridiction avait déjà affirmé, à l'occasion d'une affaire « *Zakharov / Russie* », que les citoyens ont le droit de signaler auprès des agents compétents de l'État les conduites de fonctionnaires publics qui paraissent irrégulières ou illégales. Il s'agit d'un principe essentiel de l'État de droit. Dans les deux cas, la Cour des droits de l'homme vérifie si le dénonciateur a agi de façon désintéressée. Selon une jurisprudence constante, un acte motivé par un grief personnel ou par la perspective d'un avantage personnel ne justifie effectivement pas un niveau de protection particulièrement élevé.

Même si au début, certaines autorités, en l'occurrence françaises, se sont montrées très réticentes, il faut admettre que la protection des données n'interdit par ailleurs pas la mise en place de dispositifs de dénonciation. Ceci étant, elle encadre très certainement l'usage de la dénonciation, qu'il s'agisse

de la dénonciation professionnelle, de la dénonciation traditionnelle ou de la dénonciation d'intérêt public. Il y a des principes à suivre (transparence, loyauté, proportionnalité, etc.) lorsqu'on collecte des données à caractère personnel, lorsqu'on les révèle à un tiers ou encore lorsqu'on les analyse. Le règlement général sur la protection des données, en abrégé « RGPD », établit le régime de base applicable à la dénonciation professionnelle, qui est applicable, moyennant certains ajustements et aménagements, à la dénonciation traditionnelle et à la dénonciation d'intérêt public (encadrées respectivement par la directive police & justice et par l'art. 85 RGPD).

La dynamique décrite dans la thèse de doctorat est motivée par l'apparition d'une nouvelle conception de la dénonciation, la conception « démocratique » de la dénonciation, laquelle vient défier la conception « instrumentale » de la dénonciation. Dans sa conception instrumentale, la dénonciation est instrumentalisée en vue d'amener les *sujets* à réaliser les vœux du pouvoir en place; dans sa conception démocratique, la dénonciation est appréhendée comme la manifestation d'une liberté fondamentale exercée par des *citoyens* librement et consciemment. La première conception renvoie à la dénonciation traditionnelle ou légale; la seconde à la dénonciation éthique ou moderne, dont le lancement d'alerte tire son origine. La première conception est ancienne, remontant à l'Antiquité, tandis que la seconde est récente, étroitement liée au mouvement individualiste des droits humains. Ce glissement conceptuel n'est pas qu'un glissement sémantique. Il traduit peut-être l'accomplissement d'une quête démocratique entamée il y a plusieurs siècles, signant la fin de la *complaisance* et l'ère de la *vigilance*.

We wensen doctor Amélie Lachapelle van harte proficiat met dit mooie doctoraatsonderzoek!