

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

31 oktober 2017

**De *Panama Papers* en
de internationale fiscale fraude**

VERSLAG

NAMENS DE BIJZONDERE COMMISSIE
"INTERNATIONALE FISCALE FRAUDE/
PANAMA PAPERS"
UITGEBRACHT DOOR
DE HEREN **Robert VAN DE VELDE**,
Vincent SCOURNEAU, **Benoît DISPA**
EN **Peter VANVELTHOVEN**

Zie:

Doc 54 **2749/ (2017/2018):**
002: Bijlagen.

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

31 octobre 2017

**Les *Panama Papers* et
la fraude fiscale internationale**

RAPPORT

FAIT AU NOM DE LA COMMISSION SPÉCIALE
"FRAUDE FISCALE INTERNATIONALE/
PANAMA PAPERS"
PAR
MM. **Robert VAN DE VELDE**,
Vincent SCOURNEAU, **Benoît DISPA**
ET **Peter VANVELTHOVEN**

Voir:

Doc 54 **2749/ (2017/2018):**
002: Annexes.

**Samenstelling van de commissie op de datum van indiening van het verslag/
Composition de la commission à la date de dépôt du rapport**
Voorzitter/Président: Ahmed Laaouej

A. — Vaste leden / Titulaires:

N-VA	Peter Dedecker, Johan Klaps, Robert Van de Velde, Brecht Vermeulen
PS	Stéphane Crusnière, Ahmed Laaouej, Eric Massin
MR	Benoît Friart, Benoît Piedboeuf, Vincent Scourneau
CD&V	Roel Deseyn, Griet Smaers
Open Vld	Katja Gabriëls, Luk Van Biesen
sp.a	Peter Vanvelthoven
Ecolo-Groen	Georges Gilkinet
cdH	Benoît Dispa

B. — Plaatsvervangers / Suppléants:

Sophie De Wit
Frédéric Daerden
Gautier Calomne
Eric Van Rompuy
Ine Somers
Dirk Van der Maelen
Kristof Calvo
Christian Brotcorne

C. — Niet-stemgerechtigde leden / Membres sans voix délibérative:

VB	Jan Penris
PTB-GO!	Marco Van Hees
DéFI	Olivier Maingain
PP	Aldo Carcaci

N-VA	:	Nieuw-Vlaamse Alliantie
PS	:	Parti Socialiste
MR	:	Mouvement Réformateur
CD&V	:	Christen-Democratisch en Vlaams
Open Vld	:	Open Vlaamse liberalen en democraten
sp.a	:	socialistische partij anders
Ecolo-Groen	:	Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
cdH	:	centre démocrate Humaniste
VB	:	Vlaams Belang
PTB-GO!	:	Parti du Travail de Belgique – Gauche d'Ouverture
DéFI	:	Démocrate Fédéraliste Indépendant
PP	:	Parti Populaire
Vuye&Wouters	:	Vuye&Wouters

Afkortingen bij de nummering van de publicaties:	Abréviations dans la numérotation des publications:
DOC 54 0000/000: Parlementair document van de 54 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer	DOC 54 0000/000: Document parlementaire de la 54 ^e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif
QRVA: Schriftelijke Vragen en Antwoorden	QRVA: Questions et Réponses écrites
CRIV: Voorlopige versie van het Integraal Verslag	CRIV: Version Provisoire du Compte Rendu intégral
CRABV: Beknopt Verslag	CRABV: Compte Rendu Analytique
CRIV: Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)	CRIV: Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)
PLEN: Plenum	PLEN: Séance plénière
COM: Commissievergadering	COM: Réunion de commission
MOT: Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)	MOT: Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers	Publications officielles éditées par la Chambre des représentants
Bestellingen: Natieplein 2 1008 Brussel Tel.: 02/ 549 81 60 Fax: 02/549 82 74 www.dekamer.be e-mail: publicaties@dekamer.be	Commandes: Place de la Nation 2 1008 Bruxelles Tél.: 02/ 549 81 60 Fax: 02/549 82 74 www.lachambre.be courriel: publications@lachambre.be
De publicaties worden uitsluitend gedrukt op FSC gecertificeerd papier	Les publications sont imprimées exclusivement sur du papier certifié FSC

INHOUD	Blz.	SOMMAIRE	Pages
INLEIDING	6	INTRODUCTION	6
TITEL I — ALGEMEEN	7	TITRE I^{er} — GÉNÉRALITÉS	7
I. OPRICHTING VAN DE BIJZONDERE COMMISSIE		I. INSTITUTION DE LA COMMISSION SPÉCIALE	
A. Procedure	7	A. Procédure	7
B. Oprichting – aanstelling van het bureau	7	B. Installation – nomination du bureau.....	7
C. Duur van het mandaat	8	C. Durée de la mission	8
D. Goedkeuring van het huishoudelijk reglement	8	D. Adoption du règlement d'ordre intérieur	8
II. TAKEN	8	II. MISSIONS	8
III. SAMENSTELLING.....	9	III. COMPOSITION	9
IV. DESKUNDIGEN	10	IV. EXPERTS	10
V. OVERZICHT VAN DE WERKZAAMHEDEN	10	V. APERÇU DES TRAVAUX	10
VI. OPRICHTING VAN EEN PARLEMENTAIRE ONDERZOEKSCOMMISSIE	11	VI. INSTITUTION D'UNE COMMISSION D'ENQUÊTE PARLEMENTAIRE	11
TITEL II — VASTSTELLINGEN EN AANBEVELINGEN 13		TITRE II — CONSTATATIONS ET RECOMMANDA- TIONS	13
I. MAATREGELEN M.B.T. DE TOEZICHTHOUDER	13	I. MESURES RELATIVES À L'AUTORITÉ DE CONTRÔLE.....	13
A. Samenwerking met buitenlandse toezichthou- ders in het kader van het AML-toezicht	13	A. Collaboration avec des autorités de contrôle étrangères dans le cadre du contrôle anti- blanchiment	13
B. Bevoegdheid in fiscale aangelegenheden t.a.v. de Belgische instellingen	14	B. Compétence en matière fiscale à l'égard des institutions belges	14
C. Meldingsplicht bijzondere mechanismen	15	C. Obligation de dénonciation des mécanismes particuliers	15
1. Notie bijzondere mechanismen.....	16	1. Notion de mécanismes particuliers.....	16
2. Toepassingsvoorwaarden	16	2. Conditions d'application.....	16
3. Aard van de meldingsplicht.....	17	3. Nature de l'obligation de déclaration	17
II. AML-WETGEVING	17	II. LÉGISLATION LBC	17
A. Cash-betalingen	17	A. Paiements en argent liquide	17
B. De internationale dimensie van de AML- wetgeving	18	B. La dimension internationale de la législation LBC	18
C. Basismisdrijf “ernstige fiscale fraude”	19	C. Infraction de base «fraude fiscale grave».....	19
D. De meldingsplichtigen	21	D. Les entités assujetties à l'obligation de décl- ration	21
1. Betrokken meldingsplichtigen.....	21	1. Entités concernées	21
2. De kwaliteit van de meldingsplichtigen	21	2. La qualité des entités assujetties à l'obli- gation de déclaration	21
E. Identificatie van de uiteindelijk begunstigde.....	23	E. Identification du bénéficiaire final	23
1. Optimaliseren van de identificatie	23	1. Optimisation de l'identification.....	23
2. Gevolgen van de niet-identificatie	24	2. Conséquences de la non-identification	24
F. Opvolging na melding	25	F. Suivi après déclaration	25
III. KLOKKENLUIDERS	25	III. LANCEURS D'ALERTE	25

	Blz.		Pages
IV. WIJZIGINGEN VAN DE FISCALE WETGEVING	29	IV. MODIFICATIONS DE LA LÉGISLATION FISCALE.....	29
A. Duidelijke en stabiele fiscale wetgeving.....	29	A. Législation fiscale claire et stable.....	29
B. Anti-misbruikbepaling, normaal beheer van privé-vermogen, CFC-regels	30	B. Disposition anti-abus, gestion normale du patrimoine privé, règles CFC.....	30
C. Juridische constructies en Kaaimantaks	31	C. Constructions juridiques et taxe Caïman.....	31
1. Aangifteplicht juridische constructies	31	1. Obligation de déclaration des construc- tions juridiques.....	31
2. Zijdelingse meldingsplicht juridische con- structies	32	2. Obligation de déclaration indirecte des constructions juridiques.....	32
3. Kaaimantaks	33	3. Taxe Caïman	33
D. Belastingparadijzen	33	D. Paradis fiscaux.....	33
1. Uniformiseren definitie belastingparadijs	33	1. Uniformisation de la définition de paradis fiscal.....	33
2. Verhoogde waakzaamheid bij transacties met belastingparadijzen.....	34	2. Vigilance accrue lors de transactions avec des paradis fiscaux	34
E. Bankgeheim	38	E. Secret bancaire.....	38
1. De werking van het Centraal Aanspreekpunt.....	38	1. Fonctionnement du point de contact central	38
2. De toegang tot bancaire informatie	39	2. L'accès aux informations bancaires	39
F. Internationale fiscaliteit	40	F. Fiscalité internationale.....	40
1. Het afsluiten van internationale verdragen – omzetting richtlijnen.....	40	1. La conclusion de conventions internatio- nales – transposition de directives	40
2. Transfer pricing	46	2. Transfer pricing	46
3. Internationale samenwerking.....	46	3. Coopération internationale	46
G. Onderzoeksbevoegdheden - medewerkings- verplichting.....	48	G. Compétences d'enquête – obligation de coo- pération	48
H. Verlenging verjaringstermijnen i.g.v. ernstige fiscale fraude (met internationale dimensie).....	50	H. Allongement des délais de prescription en cas de fraude fiscale grave (à dimension interna- tionale)	50
I. Uniformiseren van de fiscale procedure.....	51	I. Uniformisation de la procédure fiscale	51
J. Effectieve begunstigten	54	J. Bénéficiaires effectifs.....	54
K. Antigoon.....	54	K. Antigone.....	54
V. STATUUT, AANSPRAKELIJKHEID EN SENSIBI- LISERING VAN BANKEN EN FISCAAL ADVIES- VERLENERS	62	V. STATUT, RESPONSABILITÉ ET SENSIBILISA- TION DES BANQUES ET DES CONSEILLERS FISCAUX	62
A. Fiscale ethiek.....	62	A. Éthique fiscale	62
B. Aansprakelijkheid.....	64	B. Responsabilité	64
1. Expliciete aansprakelijkheid van controle- rende vennootschappen	64	1. Responsabilité explicite de sociétés de contrôle	64
2. Administratieve aansprakelijkheid van de mededader of medeplichtige	66	2. Responsabilité administrative du coauteur ou complice.....	66
C. Vernieuwd samenwerkingsmodel.....	66	C. Nouveau modèle de coopération	66
VI. STRAFPROCESRECHT	68	VI. PROCÉDURE PÉNALE.....	68
A. Doeltreffender onderzoek.....	68	A. Accroître l'efficacité de l'instruction	68
B. Franchimont-onderzoeksdaden.....	70	B. Devoirs d'instruction Franchimont	70
C. De eindvordering van het parket.....	71	C. Les réquisitions finales du parquet.....	71
D. Burgerlijke partijstelling door de fiscale admi- nistratie / fiscale vordering voor de strafrechter	72	D. Constitution de partie civile par l'administration fiscale/ demande fiscale devant le juge pénal.....	72
E. Verruimde minnelijke schikking	73	E. Transaction pénale élargie	73
F. De mogelijkheid om de persoonlijke verschij- ning te vorderen van de uiteindelijk begunstigde	75	F. La possibilité de requérir la comparution per- sonnelle du bénéficiaire effectif	75

	Blz.		Pages
VII. ORGANISATORISCHE ASPECTEN BINNEN JUSTITIE	75	VII. ASPECTS ORGANISATIONNELS AU SEIN DE LA JUSTICE	75
A. Personeelsbehoeften – gespecialiseerde magistraten - opleiding	75	A. Besoins en personnel – magistrats spécialisés – formation	75
B. Statistische instrumenten en informatisering	79	B. Instruments statistiques et informatisation	79
C. Recherchemanagement en het beheer van de terechtzittingen	80	C. Direction des enquêtes et gestion des audiences	80
D. De structuur op het niveau van het openbaar ministerie	82	D. La structure au niveau du ministère public	82
E. Internationale bijstand - informatieverkrijging	83	E. Assistance internationale – obtention d’informations	83
VIII. ORGANISATORISCHE ASPECTEN BINNEN DE POLITIEDIENSTEN	84	VIII. ASPECTS ORGANISATIONNELS AU SEIN DES SERVICES DE POLICE	84
IX. ORGANISATORISCHE ASPECTEN BINNEN DE BBI	88	IX. ASPECTS ORGANISATIONNELS DE L’ISI	88
X. COHERENTE AANPAK VAN FISCALE FRAUDE	90	X. LUTTE COHÉRENTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE	90
A. Naar een meer doorgedreven coördinatie	90	A. Vers une coordination plus poussée	90
1. Vast Coördinatiecomité/college	90	1. Comité/collège permanent de coordination	90
2. Europese administratieve samenwerking	92	2. Collaboration administrative au niveau européen	92
3. Informatie-uitwisseling tussen het Parket en de fiscale administratie	93	3. Échange d’informations entre le Parquet et l’administration fiscale	93
B. Fiscaal/strafrechtelijk vervolgingsbeleid	94	B. Politique de poursuites en matière pénale et fiscale	94
C. Una via	97	C. Una via	97
1. Principes van de Una via-wet	97	1. Principes de la loi Una via	97
2. Een gestroomlijnde sanctionering	99	2. Rationalisation des sanctions	99
XI. JAARLIJKSE RAPPORTERING	102	XI. RAPPORTAGE ANNUEL	102
TITEL III — STEMMINGEN	102	TITRE III — VOTES	102
I. VASTSTELLINGEN	102	I. CONSTATATIONS	102
II. AANBEVELINGEN	102	II. RECOMMANDATIONS	102
BIJLAGEN (zie DOC 54 2749/002)		ANNEXES (voir DOC 54 2749/002)	

DAMES EN HEREN,

Hieronder vindt u een overzicht van de werkzaamheden van de bijzondere commissie, alsook van de vaststellingen, de analyses en de aanbevelingen die zij heeft gedaan.

INLEIDING

Op 4 april 2016 werden de *Panama Papers* in de openbaarheid gebracht door ruim 370 journalisten van ruim 100 media overal ter wereld, die lid zijn van het Internationaal Consortium van Onderzoeksjournalisten (ICIJ); de *Papers* bestaan uit meer dan 11,5 miljoen vertrouwelijke stukken die afkomstig zijn van het Panamese advocatenkantoor Mossack Fonseca, dat zich toelegt op offshorevennootschapsconstructies. Algemeen maken die stukken gewag van de oprichting van brievenbusvennootschappen die het mogelijk maken vermogens te beleggen in “niet-coöperatieve” gebieden.

Hoewel belastingparadijzen en praktijken met offshorevennootschappen niet recent¹, noch noodzakelijkerwijs onwettig zijn, zijn de *Panama Papers* tot dusver het grootste datalek ooit. De in de pers verschenen informatie heeft dan ook veel reacties uitgelokt, zowel in België als in de rest van de wereld. Inzonderheid de onthulling dat talrijke financiële instellingen een beroep hebben gedaan op offshorevennootschappen, heeft rechtmatige vragen opgeroepen over de échte en ingrijpende wijzigingen die in de financiële sector werden doorgevoerd na de bankencrisis van 2008, alsook over de efficiëntie van de maatregelen die ons land en Europa hebben genomen ter bestrijding van de internationale fiscale fraude.

Een efficiënt beleid ter bestrijding van fiscale fraude is uiteraard belangrijk omdat de begrotingsontvangsten van elke Staat moeten worden gevrijwaard, maar bovenal omdat elke burger bereid moet worden gevonden om belastingen te betalen.

Los van de in ons land ingeleide gerechtelijke en fiscale onderzoeken werd een in de Kamer van volksvertegenwoordigers opgerichte bijzondere commissie “Internationale fiscale fraude/*Panama Papers*” derhalve onverwijld belast met het onderzoek naar dat lek. Bedoeling was het juridisch kader, de middelen en de resultaten van de strijd tegen de internationale belastingontwijking en -fraude in België tegen het licht te houden, met name in het verlengde van de werkzaamheden van de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude-dossiers².

¹ In een recent verleden heeft de pers de volgende dossiers geopenbaard: in 2013 *Offshoreleaks*, in 2014 *Luxleaks* en in 2015 *Swissleaks*.

² Kamer van volksvertegenwoordigers, DOC 52 0034/004.

MESDAMES, MESSIEURS,

Vous trouverez ci-après un aperçu des travaux de la commission spéciale, les constatations, les analyses et les recommandations.

INTRODUCTION

Le 4 avril 2016, plus de 370 journalistes provenant de plus de cent médias du monde entier et membres du Consortium international des journalistes d'investigation (ICIJ) révélaient les *Panama Papers*; soit plus de 11,5 millions de documents confidentiels issus d'un cabinet panaméen spécialisé dans la constitution de sociétés offshores, Mossack Fonseca. De manière générale, ces documents font état de montages de sociétés écrans permettant de placer des avoirs dans des territoires “non coopératifs”.

Bien que l'existence des paradis fiscaux et la pratique des sociétés offshores ne sont ni récentes¹, ni forcément illégales, les *Panama Papers* constituent à ce jour la plus importante fuite de données jamais traitée. Aussi, les informations diffusées par la presse ont provoqué de nombreuses réactions tant en Belgique que dans le reste du monde. En particulier, la révélation de l'implication de nombreuses institutions financières ayant eu recours à des sociétés offshores a suscité des interrogations légitimes quant aux changements réels et profonds qui se sont opérés dans le secteur financier après la crise bancaire de 2008 et quant à l'efficacité des mesures mises en œuvre en Belgique et en Europe pour combattre la fraude fiscale internationale.

L'importance de l'enjeu de l'efficacité des politiques de lutte contre la fraude fiscale réside en effet tout d'abord dans la préservation des recettes budgétaires de chaque État mais surtout dans l'acceptation du paiement de l'impôt dans le chef de chaque citoyen.

Au delà des enquêtes judiciaires et fiscales initiées en Belgique, une commission spéciale “Fraude fiscale internationale/*Panama Papers*” instituée au sein de la Chambre des représentants s'est donc rapidement saisie de cette fuite de données afin d'examiner le cadre juridique, les moyens et les résultats de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales en Belgique et ce notamment dans la continuité des travaux de la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale².

¹ Récemment, la presse a révélé les dossiers suivants: 2013 *Offshore leaks*, 2014 *Lux Leaks*, 2015 *Swiss Leaks*

² Chambre des représentants DOC 52 034/004

TITEL I

Algemeen

I. — OPRICHTING VAN DE
BIJZONDERE COMMISSIE

A. Procedure

Na de eerste onthullingen inzake de *Panama Papers* in april 2016 heeft de commissie voor de Financiën en de Begroting van de Kamer van volksvertegenwoordigers aangegeven een grondig onderzoek te willen instellen naar die vorm van internationale fiscale fraude.

Op 13 april 2016 werd binnen de commissie voor de Financiën en de Begroting een werkgroep opgericht ter omschrijving van de opdracht van een op te richten commissie die met het onderzoek naar dat vraagstuk zou worden belast.

Op 20 april 2016 heeft de Conferentie van voorzitters voorgesteld een bijzondere commissie “Internationale fiscale fraude/*Panama Papers*” op te richten, met toepassing van artikel 21, tweede lid, van het Reglement.

Deze commissie werd door de Kamer ingesteld tijdens de plenaire vergadering van 21 april 2016³. Tijdens deze vergadering heeft de Kamer tevens de opdracht en de samenstelling van de bijzondere commissie bepaald, alsook de duur van haar mandaat.

B. Oprichting – aanstelling van het Bureau

Na afloop van de plenaire vergadering van 21 april 2016 werd de bijzondere commissie opgericht onder het voorzitterschap van de heer Jean-Marc Delizée (PS).

Op diezelfde dag werd het Bureau van de commissie samengesteld als volgt:

- voorzitter: de heer Ahmed Laaouej;
- eerste ondervoorzitter: de heer Luk Van Biesen;
- tweede ondervoorzitter: de heer Eric Van Rompuy;
- derde ondervoorzitter: de heer Georges Gilkinet;
- rapporteurs: de heren Robert Van de Velde, Vincent Scourneau, Benoît Dispa en Peter Vanvelthoven.

³ CRIV 54 PLEN 107, blz. 82 en volgende.

TITRE I^{ER}

Généralités

I. — INSTITUTION DE LA
COMMISSION SPÉCIALE

A. Procédure

Dès les premières révélations des *Panama Papers* en avril 2016, la commission des Finances et du Budget de la Chambre des représentants a émis le souhait d’initier un examen approfondi de ce phénomène de fraude fiscale internationale.

Le 13 avril 2016, un groupe de travail de la commission des Finances et du Budget fut mis en place afin de déterminer les contours de la mission d’une future commission chargée de l’examen de ladite problématique.

Le 20 avril 2016, la Conférence des présidents a décidé de proposer d’instituer une commission spéciale “Fraude fiscale internationale/*Panama Papers*” en application de l’article 21, alinéa 2, du Règlement.

Elle fut instituée par la Chambre en sa séance plénière du 21 avril 2016³. La Chambre a, au cours de cette même réunion défini la mission de la commission spéciale, sa composition ainsi que la durée de son mandat.

B. Installation – nomination du bureau

À l’issue de la séance plénière du 21 avril 2016, la commission spéciale a été installée, sous la présidence de M. Jean-Marc Delizée (PS).

Le même jour, le bureau de la commission a été établi comme suit:

- Président: M. Ahmed Laaouej;
- 1^{er} vice-président: M. Luk Van Biesen,
- 2^{ème} vice-président: M. Eric Van Rompuy,
- 3^{ème} vice-président: M. Georges Gilkinet,
- rapporteurs: MM. Robert Van de Velde, Vincent Scourneau, Benoît Dispa et Peter Vanvelthoven.

³ CRIV 54 PLEN 107, p 82 et suivantes.

Op 14 juli 2016 werd de heer Eric Van Rompuy in zijn functie van tweede ondervoorzitter vervangen door de heer Roel Deseyn.

C. Duur van het mandaat

Aanvankelijk liep het mandaat van de bijzondere commissie van 25 april 2016 tot 31 december 2016.

Bij opeenvolgende beslissingen van 23 november 2016, 22 maart, 17 mei, 28 juni en 19 juli 2017 heeft de Conferentie van voorzitters het mandaat van de bijzondere commissie tot 31 oktober 2017 verlengd.

D. Goedkeuring van het huishoudelijk reglement

Tijdens haar vergadering van 26 april 2016 heeft de bijzondere commissie een huishoudelijk reglement aangenomen.

II. — TAKEN

Overeenkomstig de taak die haar door de Kamer van volksvertegenwoordigers is toebedeeld, is de bijzondere commissie ermee belast:

— zowel de vaststellingen als de uitvoering van de 108 aanbevelingen van het parlementair-onderzoeksverslag van 7 mei 2009 inzake de grote fiscale fraude-dossiers (DOC 52 0034/004) te onderzoeken in het licht van belangrijke dossiers zoals *Offshoreleaks*, *Luxleaks*, *Swissleaks* en recent de *Panama Papers*;

— te evalueren wat de status, de efficiëntie en de daadkracht is van het Belgische antifraudebeleid, op zowel gerechtelijk als fiscaal vlak; na te gaan hoe de plannen ter bestrijding van de fiscale fraude van de diverse regeringen sinds 2009 zijn uitgevoerd, en een actieplan te ontwikkelen om bijkomende impulsen te geven aan het antifraudebeleid;

— te onderzoeken welke bijkomende maatregelen kunnen worden genomen in de strijd tegen belastingparadijzen en offshoreconstructies op zowel nationaal als Europees vlak; een diepgaand onderzoek te voeren naar het Belgisch beleid aangaande het sluiten van dubbelbelastingverdragen; een duidelijke definitie op te stellen van het begrip “belastingparadijs”; te streven naar een gemeenschappelijke lijst ter zake op internationaal vlak (EU en OESO), met eventuele sancties voor landen die op de zwarte lijst komen te staan;

En date du 14 juillet 2016, M. Roel Deseyn a remplacé M. Eric Van Rompuy dans ses fonctions de deuxième vice-président.

C. Durée de la mission

La durée initiale du mandat de la commission spéciale couvrait la période du 25 avril au 31 décembre 2016.

Par décisions successives des 23 novembre 2016, 22 mars, 17 mai, 28 juin et 19 juillet 2017, la Conférence des présidents a prorogé le mandat de la commission spéciale jusqu'au 31 octobre 2017.

D. Adoption du Règlement d'ordre intérieur

La commission spéciale s'est dotée d'un règlement d'ordre intérieur au cours de sa réunion du 26 avril 2016.

II. — MISSIONS

Conformément à la mission qui lui a été confiée par la Chambre des représentants, la commission spéciale est chargée:

— d'examiner tant les constatations que la mise en œuvre des 108 recommandations formulées dans le rapport d'enquête parlementaire du 7 mai 2009 relatif aux grands dossiers de fraude fiscale (DOC 52 34/04), et ce, à la lumière de dossiers importants tels que les *OffshoreLeaks*, *LuxLeaks*, *SwissLeaks* et, récemment, les *Panama Papers*;

— de procéder à une évaluation du statut, de l'efficacité et de la fermeté de la politique antifraude belge tant dans son aspect judiciaire que fiscal. D'évaluer la mise en œuvre des plans de lutte contre la fraude fiscale des différents gouvernements depuis 2009 et de développer un plan d'action afin de donner des impulsions supplémentaires à la politique antifraude;

— d'examiner quelles mesures supplémentaires peuvent être prises dans le cadre de la lutte contre les paradis fiscaux et les constructions offshores à l'échelon tant national qu'européen, de soumettre à un examen approfondi la politique menée par la Belgique dans le cadre de la conclusion de conventions préventives de la double imposition, de rédiger une définition claire de la notion de paradis fiscal et tendre vers une liste commune en la matière au niveau international (UE et OCDE), avec d'éventuelles sanctions pour les pays qui figureront sur la liste noire;

— het Belgische onderdeel van de *Panama Papers* grondig te onderzoeken en de rol na te gaan van zowel bepaalde adviseurs en andere tussenpersonen (meer specifiek de financiële instellingen), als de toezichthoudende beroepsfederaties en de controle-instanties (FSMA en de Nationale Bank van België);

— de organisatie, de werking en de doeltreffendheid na te gaan van de diverse Staatsdiensten die belast zijn met de strijd tegen de internationale fiscale fraude (onder meer de FOD Financiën, de FOD Justitie, de financiële secties van de parketten, de federale politie, de Centrale Dienst voor de Bestrijding van de Georganiseerde Economische en Financiële Delinquentie (CDGEFID), de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI)), en in het bijzonder te onderzoeken of de personele, financiële en technische middelen (onder meer *datamining/datamatching*) en het juridisch kader waarover die diensten beschikken, voldoende adequaat zijn om internationale fiscale fraude en misbruiken inzake belastingontwijking te bestrijden;

— onderzoek te doen naar zowel de impact als de mate waarin de OESO-actieplannen (onder meer BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)), de voorstellen van richtlijnen op Europees vlak en de aanbevelingen van de commissie TAXE van het Europees Parlement op Belgisch niveau kunnen worden geïmplementeerd in het kader van de strijd tegen de fiscale fraude en de agressieve fiscale planning;

— te onderzoeken welke maatregelen inzake transparantie en gegevensuitwisseling al zijn genomen op Europees en internationaal niveau en na te gaan hoe de instrumenten voor grensoverschrijdende fraudebestrijding kunnen worden versterkt.

III. — SAMENSTELLING

De bijzondere commissie bestond uit 17 effectieve leden en, in afwijking van artikel 22, eerste lid, van het Reglement van de Kamer, één enkele plaatsvervanger per fractie die in de commissie vertegenwoordigd is. De overige fracties hebben elk één lid kunnen aanwijzen dat zonder stemrecht kon deelnemen aan de commissiewerkzaamheden.

De bijzondere commissie bestond oorspronkelijk uit de volgende vaste leden: *de heren Peter Dedecker, Johan Klaps, Robert Van de Velde, en Brecht Vermeulen voor N-VA, de heren Stéphane Crusnière, Ahmed Laaouej en Eric Massin voor de PS, de heren Gautier Calomne, Benoît Piedboeuf en Vincent Scourneau voor MR, de heren Roel Deseyn en Eric Van Rompuy voor CD&V,*

— d'analyser en approfondir le volet belge des *Panama Papers* et examiner tant le rôle de certains conseillers et autres intermédiaires et, plus particulièrement les institutions financières, que le rôle de supervision des fédérations professionnelles et institutions de régulation (FSMA, Banque Nationale de Belgique);

— d'examiner l'organisation, le fonctionnement et l'efficacité des différents services de l'État en charge de la lutte contre la fraude fiscale internationale (notamment SPF Finances, SPF Justice, sections financières des parquets, police fédérale, Office central de la lutte contre la délinquance économique et financière (OCDEFO), Cellule de Traitement des informations financières (CTIF)) et de vérifier en particulier si les moyens humains, financiers, techniques (notamment le *datamining/datamatching*) ainsi que le cadre juridique mis à leur disposition sont adéquats pour lutter contre la fraude fiscale internationale et les abus en matière d'évasion fiscale;

— d'examiner tant l'impact que la manière dont les plans d'action de l'OCDE (notamment le BEPS ou *Base Erosion and Profit Shifting*, Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices), les propositions de directives adoptées à l'échelon européen et les recommandations de la commission TAXE du Parlement européen peuvent être mis en œuvre au niveau belge dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale et la planification fiscale agressive;

— d'examiner quelles mesures ont déjà été prises sur le plan de la transparence et de l'échange d'informations aux niveaux européen et international et de vérifier la manière dont les instruments de lutte transfrontalière contre la fraude peuvent être renforcés.

III. — COMPOSITION

La commission spéciale se composait de 17 membres effectifs et, par dérogation à l'article 22, alinéa 1^{er}, du Règlement de la Chambre, d'un seul membre suppléant par groupe politique représenté au sein de la commission. Les autres groupes politiques ont en outre pu chacun désigner un membre admis à participer, sans droit de vote, aux travaux de la commission.

La commission spéciale se composait à l'origine des membres effectifs suivants: *MM. Peter Dedecker, Johan Klaps, Robert Van de Velde, et Brecht Vermeulen pour la N-VA, MM. Stéphane Crusnière, Ahmed Laaouej et Eric Massin pour le PS, MM. Gautier Calomne, Benoît Piedboeuf, et Vincent Scourneau pour le MR, MM. Roel Deseyn et Eric Van Rompuy pour le CD&V, Mme Katja*

mevrouw Katja Gabriëls en de heer Luk Van Biesen voor Open Vld, de heer Peter Vanvelthoven voor sp.a, de heer Georges Gilkinet voor Ecolo-Groen, en de heer Benoît Dispa voor cdH.

Daarnaast bestond de bijzondere commissie oorspronkelijk uit de volgende plaatsvervangende leden: *mevrouw Sophie De Wit voor N-VA, de heer Frédéric Daerden voor de PS, de heer Benoît Friart voor MR, mevrouw Griet Smaers voor CD&V, mevrouw Ine Somers voor Open Vld, de heer Dirk Van der Maelen voor sp.a, de heer Kristof Calvo voor Ecolo-Groen en de heer Christian Brotcorne voor cdH.*

Op 14 juli 2016 werd de heer Eric Van Rompuy als vast lid vervangen door mevrouw Griet Smaers en heeft hij verder als plaatsvervangend lid zitting gehad in de bijzondere commissie.

De volgende leden hebben zonder stemrecht deelgenomen aan de werkzaamheden van de bijzondere commissie: *de heer Jan Penris voor Vlaams Belang, de heer Marco Van Hees voor PTB-GOI, de heer Olivier Maingain voor DéFI en de heer Aldo Carcaci voor PP.*

IV. — DESKUNDIGEN

De bijzondere commissie heeft zich met deskundigen willen omringen om haar bij te staan bij haar analyse. De heer Marc Bourgeois (HEC/ULg) en de heer Mark Delanote (UGent/VUB) werden respectievelijk aangesteld als Franstalig en als Nederlandstalig deskundige.

Op 1 december 2016 werd de heer Michel Tison (UGent) aangesteld als tijdelijk deskundige van de commissie, teneinde zijn expertise aan te reiken over de rol van de financiële toezichthouder en over de verantwoordelijkheid van de financiële instellingen.

Op 15 maart 2017 werd mevrouw Vanessa Franssen (ULg) aangesteld als tijdelijk deskundige van de commissie, teneinde haar expertise inzake strafrechtspleging aan te reiken.

V. — OVERZICHT VAN DE WERKZAAMHEDEN

De commissie heeft beslist om bij de haar toevertrouwde opdrachten negen hoofdthema's te onderscheiden:

- 1) de feiten;

Gabriëls, et M. Luk Van Biesen pour l'Open Vld, M. Peter Vanvelthoven pour le sp.a, M. Georges Gilkinet pour Ecolo-Groen, et M. Benoît Dispa pour le cdH.

La commission spéciale se composait en outre à l'origine des membres suppléants suivants: *Mme Sophie De Wit pour la N-VA, M. Frédéric Daerden pour le PS, M. Benoît Friart pour le MR, Mme Griet Smaers pour le CD&V, Mme Ine Somers pour l'Open Vld, M. Dirk Van der Maelen pour le sp.a, M. Kristof Calvo pour Ecolo-Groen, et M. Christian Brotcorne pour le cdH.*

En date du 14 juillet 2016, M. Eric Van Rompuy a été remplacé en sa qualité de membre effectif par Mme Griet Smaers et a lui-même continué à siéger au sein de la commission spéciale en tant que membre suppléant.

Les membres suivants ont participé, sans voix délibérative, aux travaux de la commission spéciale: *M. Jan Penris pour le VB, M. Marco Van Hees pour le PTB-GOI, M. Olivier Maingain pour DéFI, et M. Aldo Carcaci pour le PP.*

IV. — EXPERTS

La commission spéciale a souhaité s'entourer d'experts pour l'assister dans son analyse. M. Marc Bourgeois (HEC/ULg) et M. Mark Delanote (UGent/VUB) ont été désignés respectivement en qualité d'experts francophone et néerlandophone.

Le 1^{er} décembre 2016, M. Michel Tison (UGent) fut désigné en qualité d'expert temporaire de la commission afin d'apporter son expertise sur le rôle du superviseur financier et la responsabilité des institutions financières.

Le 15 mars 2017, Mme Vanessa Franssen (ULG) fut désignée en qualité d'expert temporaire de la commission afin d'apporter son expertise en matière de procédure pénale.

V. — APERÇU DES TRAVAUX

La commission a décidé de distinguer parmi les missions qui lui ont été confiées neuf grands thèmes:

- 1) les faits;

2) de tussenpersonen, met name de banken en de fiscale of financiële adviseurs;

3) het Belgische onderdeel van de *Panama Papers*;

4) het middenveld;

5) de evaluatie van de strijd tegen de fiscale fraude;

6) de noodzaak te zorgen voor definities en verduidelijkingen;

7) de evaluatie van de Staatsdiensten die zijn belast met de bestrijding van fiscale fraude en witwaspraktijken;

8) de versterking van de middelen;

9) de Europese en de internationale samenwerking.

Voor elk van die thema's werden openbare hoorzittingen gehouden.

Aldus heeft de commissie 90 mensen gehoord tijdens 21 openbare vergaderingen.

Het integraal verslag van de hoorzittingen is te vinden op de website van de Kamer van volksvertegenwoordigers (www.dekamer.be)⁴. Een door de deskundigen van de bijzondere commissie opgestelde samenvatting van de hoorzittingen gaat als bijlage (zie bijlage 3).

Naar aanleiding van die hoorzittingen heeft de bijzondere commissie aan sommige gehoorde personen gevraagd om schriftelijk aanvullende informatie te verstrekken (zie bijlage 2).

Vervolgens heeft de commissie (in plenum of in het uitgebreid bureau) 12 werkvergaderingen besteed aan de formulering van de aanbevelingen en aan de redactie van dit verslag⁵.

VI. — OPRICHTING VAN EEN PARLEMENTAIRE ONDERZOEKSCOMMISSIE

Bij de beslissing van de Conferentie van Voorzitters d.d. 20 april 2016 kreeg de Kamer de mogelijkheid een onderzoekscommissie op te richten, mocht de bijzondere commissie "Internationale fiscale fraude/*Panama Papers*" stoten op de bevoegdheidsbeperkingen die voor bijzondere commissies gelden.

⁴ Zie www.dekamer.be, onder de rubriek "documenten", subrubriek "parlementaire stukken van de Kamer", waar de hyperlinks worden vermeld.

⁵ Op verzoek van de bijzondere commissie hebben de deskundigen Marc Bourgeois en Mark Delanote een voorverslag opgemaakt dat diende als basis voor de opstelling van dit verslag.

2) les intermédiaires, notamment les banques et les conseillers fiscaux ou financiers;

3) le volet belge des *Panama Papers*;

4) la société civile;

5) l'évaluation de la lutte contre la fraude fiscale;

6) la nécessité de procéder à des définitions et clarifications;

7) l'évaluation des services de l'État en charge de la lutte contre la fraude fiscale et le blanchiment;

8) le renforcement des moyens;

9) les collaboration européenne et internationale.

Pour chacun de ces thèmes, il a été procédé à des auditions publiques.

La commission a ainsi entendu 90 personnes au cours de 21 réunions publiques.

Le compte rendu intégral des auditions se trouve sur le site internet de la Chambre des représentants (www.lachambre.be).⁴ Un résumé des auditions rédigé par les experts de la commission spéciale, figure en annexe (voir annexe 3).

Suite à ces auditions, la commission spéciale a fait parvenir à certaines personnes auditionnées des demandes d'informations complémentaires par écrit (voir annexe 2).

La commission (en plénière ou en bureau élargi) a ensuite consacré 12 réunions de travail à la formulation des recommandations et à la rédaction du présent rapport.⁵

VI. — INSTITUTION D'UNE COMMISSION D'ENQUÊTE PARLEMENTAIRE

La décision de la Conférence des présidents du 20 avril 2016 prévoyait la possibilité pour la Chambre d'instituer une commission d'enquête si la commission spéciale "Fraude fiscale internationale/*Panama Papers*" devait se heurter aux limites posées par les compétences des commissions spéciales.

⁴ www.lachambre.be, sous la rubrique "documents", sous-rubrique "documents parlementaires" où les hyperliens sont mentionnés.

⁵ A la demande de la commission spéciale, les experts Marc Bourgeois et Mark Delanote ont établi un pré-rapport qui a constitué la base de discussion du présent rapport.

Van die mogelijkheid werd gebruik gemaakt door op 7 maart 2017 over te gaan tot de indiening van een voorstel tot oprichting van een parlementaire onderzoekscommissie belast met het finaliseren van de opdracht van de bijzondere commissie “Internationale fiscale fraude/*Panama Papers*” (DOC 54 2344/001).

De commissie voor de Financiën en de Begroting heeft dat voorstel eenparig aangenomen op 14 maart 2017 (DOC 54 2344/003).

Op 16 maart 2017 heeft de Kamer in plenum dit voorstel tot oprichting van de onderzoekscommissie aangenomen. Voor het overige wordt verwezen naar het verslag van deze commissie (DOC 54 2344/005).

*
* *

Cette faculté fut utilisée par le truchement du dépôt le 7 mars 2017 d’une proposition de loi visant à instituer une commission d’enquête parlementaire chargée de finaliser la mission de la commission spéciale “Fraude fiscale internationale/*Panama Papers*” (DOC 54 2344/001).

Cette proposition fut adoptée par la commission des Finances et du Budget le 14 mars 2017 à l’unanimité (DOC 54 2344/3) .

Le 16 mars 2017, la Chambre, en assemblée plénière, a adopté cette proposition instaurant la commission d’enquête. Il est renvoyé pour le surplus au rapport de cette commission (DOC 54 2344/005).

*
* *

TITEL II

*Vaststellingen en aanbevelingen***I. — MAATREGELEN M.B.T.
DE TOEZICHTHOUDER****A. Samenwerking met buitenlandse
toezichthouders in het kader van het AML-toezicht***Vaststellingen*

De toezichthouder zelf beschouwt het lokaal verankerd karakter van de AML-wetgeving (en de daarop toegepaste kwalitatieve controle) als één van de belangrijkste redenen die de detectie van buitenlandse offshorestructuren aangehouden door Belgische rijksinwoners via buitenlandse bankinstellingen verhindert (zie bijlage 3, III, A, 1.1). Deze verklaring sluit aan op de gemaakte vaststelling dat de meeste door Belgen aangehouden vermogensstructuren effectief werden opgericht buiten het zicht van de Belgische toezichthouder, met name via de tussenkomst van Luxemburgse of Zwitserse banken (zie bijlage 3, II, A, 2 en bijlage 3, II, B, 4).

Ofschoon (ook buitenlandse) financiële instellingen in ieder geval meer en meer onderworpen zullen worden aan de naleving van fiscale transparantieverplichtingen, kan een meer geharmoniseerde en gecoördineerde aanpak van de preventieve witwaswetgeving bijdragen tot een meer gericht toezicht. Met name dient de Belgische toezichthouder (de NBB) in staat te zijn om – desnoods met de hulp van een buitenlandse toezichthouder – een nader zicht te verkrijgen op de verrichtingen waarbij (mogelijkerwijze) ook Belgische financiële instellingen betrokken zijn.

De bijzondere commissie stelt vast dat de vierde AML-richtlijn slechts zeer beperkt ingaat op de mogelijkheid tot samenwerking tussen toezichthoudende autoriteiten (zie bv. artikel 48 (5) van de richtlijn). In de wet houdende omzetting van de vierde AML-richtlijn in België zit momenteel wel reeds een samenwerkingsmodel voor toezichthoudende autoriteiten opgenomen, geïnspireerd op de regimes van CRD IV (Europese prudentieel toezicht voor banken en beleggingsondernemingen) en Solvency II (Europese prudentieel toezicht voor verzekeraars). Daarnaast kan ook nog worden opgemerkt dat de Europese toezichthoudende autoriteiten (EBA, EIOPA en ESMA) een reflectieproces in gang hebben gezet over de maatregelen die zouden kunnen worden uitgewerkt ter bevordering van een efficiënte samenwerking tussen de toezichtautoriteiten van de lidstaten op het gebied van AML.

TITRE II

*Constatations et recommandations***I. — MESURES RELATIVES À
L'AUTORITÉ DE CONTRÔLE****A. Collaboration avec des autorités de contrôle
étrangères dans le cadre du contrôle anti-
blanchiment***Constatations*

L'autorité de contrôle elle-même considère l'ancrage local du contrôle anti-blanchiment (et du contrôle de qualité qui s'y applique) comme l'un des principaux obstacles à la détection de structures offshores détenues par des résidents belges par l'intermédiaire d'établissements bancaires étrangers (voir annexe 3, III, A, 1.1). Cette déclaration se situe dans le droit fil du constat selon lequel la plupart des structures patrimoniales détenues par des Belges ont effectivement été créées hors de la vue de l'autorité de contrôle belge, notamment par le biais de banques luxembourgeoises ou suisses (voir annexe 3, II, A, 2 et annexe 3, II, B, 4).

Même si les établissements financiers (y compris étrangers) seront certainement de plus en plus soumis au respect de certaines obligations en matière de transparence fiscale, une approche plus harmonisée et plus coordonnée de la législation préventive anti-blanchiment peut contribuer à un contrôle plus ciblé. C'est ainsi que l'autorité de contrôle belge (la BNB) devrait pouvoir – avec, si nécessaire, l'aide d'une autorité de contrôle étrangère – avoir une meilleure vision des opérations auxquelles sont (éventuellement) associés des établissements financiers belges.

La commission spéciale constate que la quatrième directive anti-blanchiment n'évoque que de manière très limitée la possibilité de coopération entre les autorités de contrôle (voir notamment l'article 48 (5) de la directive). En revanche, la loi portant transposition de la quatrième directive anti-blanchiment en droit belge comporte déjà un modèle de coopération pour les autorités de contrôle. Ce modèle s'inspire des régimes prévus par les directives CRD IV (contrôle prudentiel européen pour les banques) et Solvency II (contrôle prudentiel européen pour les assureurs). On peut encore faire observer à cet égard que les autorités de contrôle européennes (EBA, EIOPA et ESMA) ont engagé une réflexion sur les mesures qui pourraient être élaborées afin de favoriser une collaboration efficace entre les autorités de contrôle des États membres en matière de lutte contre le blanchiment.

Aanbeveling

1. België dient in zijn beleid omtrent het AML-toezicht te streven naar een maximale samenwerking tussen de Belgische toezichthouder en de toezichthoudende autoriteiten van de andere staten

B. Bevoegdheid in fiscale aangelegenheden t.a.v. de Belgische instellingen

Vaststellingen

De toezichthouder beklemtoont dat hij in principe geen bevoegdheid heeft inzake belastingaangelegenheden. Zelf spreekt de toezichthouder over een aantal nuanceringen van dit principe, inzonderheid op het vlak van de “bijzondere mechanismen” (zie *infra* Titel II, 1, C). Het viel de bijzondere commissie wel op hoezeer de toezichthouder op dit vlak steunt op de input van de fiscale administratie. Deze laatste blijkt zich echter ook veeleer passief op te stellen, in die zin dat geen “bijzondere mechanismen” aan de toezichthouder ter kennis werden en worden gebracht. Voorts wijst de toezichthouder op het zeer beperkt territoriaal karakter van deze wetgeving (zie bijlage 3, III, A., 1.2).

De bijzondere commissie heeft eveneens kunnen vaststellen dat eertijds wel informatie werd uitgewisseld tussen de BBI Gent en de toezichthouder (eertijds de CBFA) betreffende de aangevoerde betrokkenheid van Belgische banken bij het opzetten van offshore-structuren. Uit de chronologie van de feiten meent de bijzondere commissie te kunnen afleiden dat de BBI Gent (spijts de spectaculaire demarche naar de pers) finaal geen accurate informatie heeft bezorgd aan de toezichthouder. Anderzijds stelt de bijzondere commissie tevens vast dat de toezichthouder vrij snel tot het besluit lijkt te zijn gekomen dat het probleem dat door de BBI Gent werd aangekaart, gerelateerd was aan buitenlandse bankinstellingen (zonder dat de effectieve en eventuele betrokkenheid van de Belgische banken ernstig lijkt te zijn onderzocht – zie bijlage 3, III, A, 1.5).

Tot slot heeft de bijzondere commissie ook vastgesteld dat m.b.t. het door de NBB uitgevoerde onderzoek n.a.v. de publicatie van *Panama Papers* wel degelijk vragen werden gericht aan de Belgische instellingen met het verzoek aan te geven of de instelling zelf “of de groep” is tussengekomen bij het opzetten van offshore-structuren voor bepaalde van haar cliënten. De financiële instellingen hebben daar evenwel en klaarblijkelijk op geantwoord dat zij zelf geen betrokken partij zijn. Wat de buitenlandse entiteiten betreft werd aangevoerd dat deze onder de controle van de buitenlandse toezichthouder vallen of dat de buitenlandse entiteit werd overgedragen waardoor de Belgische entiteit

Recommandation

1. Dans le cadre de sa politique de contrôle LBC, la Belgique doit tendre vers une collaboration maximale entre l'autorité belge de contrôle et les autorités de contrôle des autres États

B. Compétence en matière fiscale à l'égard des institutions belges

Constatations

L'autorité de contrôle souligne qu'il ne dispose pas, en principe, de compétence en matière fiscale. Il souhaite néanmoins nuancer quelque peu ce principe, notamment en ce qui concerne les “mécanismes particuliers” (voir *infra* Titre II, 1, C). À cet égard, la commission spéciale a été frappée de voir à quel point l'autorité de contrôle compte sur l'*input* de l'administration fiscale, alors que cette dernière se montre plutôt passive dans la mesure où aucun “mécanisme particulier” n'a été, ou n'est porté, à la connaissance de l'autorité de contrôle. L'autorité de contrôle épingle, en outre, le caractère territorial très limité de cette législation (voir annexe 3, III, A., 1.2).

La commission spéciale a également pu constater que des informations ont effectivement été échangées à l'époque entre l'ISI Gand et l'organe de contrôle (alors, la CBFA) sur l'implication alléguée des banques belges dans la mise sur pied de structures offshores. La chronologie des faits donne à penser à la commission spéciale que l'ISI Gand (malgré sa démarche spectaculaire vis-à-vis de la presse) n'a, en fin de compte, pas transmis d'informations précises à l'autorité de contrôle. D'autre part, la commission spéciale constate que l'autorité de contrôle semble être arrivé assez rapidement à la conclusion que le problème identifié par l'ISI Gand était en lien avec des institutions bancaires étrangères (sans que l'implication effective et éventuelle des banques belges semble avoir été examinée sérieusement – voir annexe 3, III, A, 1.5).

Enfin, la commission spéciale a également constaté qu'en ce qui concerne l'enquête menée par la BNB suite à la publication des *Panama Papers*, des demandes ont bel et bien été adressées aux institutions belges dans la mesure où il leur été demandé d'indiquer si l'institution même, ou “le groupe”, était intervenu dans la mise sur pied de structures offshores pour certains de ses clients. Une question à laquelle les institutions financières ont toutefois répondu, à l'évidence, qu'elles n'étaient pas parties prenantes en la matière. Quant aux entités étrangères, il a été avancé que celles-ci sont soumises au contrôle de l'autorité de contrôle étrangère ou que l'entité étrangère a été cédée, de sorte que l'entité

geen toegang meer heeft tot relevante informatie (zie bijlage 3, III, A, 1.6).

Aanbevelingen

2. Aan de toezichthouder moet een meer actieve rol worden toegemeten bij het detecteren van fraudemechanismen ingesteld door een financiële instelling met als doel of gevolg fiscale fraude door derden te bevorderen. Dit kan onder andere bewerkstelligd worden door:

a. het investeren in fiscale expertise met betrekking tot fraudemechanismen;

b. het begrip “bijzondere mechanismen” zelf grondig te herevalueren (*zie infra* – aanbeveling 4);

c. opnemen in het jaarverslag van de mechanismen die werden gedetecteerd met suggesties tot wetwijzigingen.

3. Er dient een permanent overleg plaats te vinden tussen de toezichthouder en de fiscale administratie. Doel van dit overleg is tweeledig:

a. de fiscale administratie kan de toezichthouder inlichten over (aanwijzingen) van fiscaal verdacht handelen door de instellingen;

b. de toezichthouder kan de fiscale administratie raadplegen omtrent de door haar gedane vaststellingen.

C. Meldingsplicht bijzondere mechanismen

Overeenkomstig artikel 36/4 van de wet van 22 Februari 1998 tot vaststelling van het organiek statuut van de Nationale Bank van België (wet organiek statuut NBB), moet de toezichthouder (ofschoon deze niet bevoegd is inzake belastingaangelegenheden) toch aangifte doen bij het gerecht van de bijzondere mechanismen die door een instelling die onder haar prudentieel toezicht staat, zijn opgezet met als doel of gevolg fiscale fraude door derden te bevorderen, wanneer zij er kennis van heeft dat deze bijzondere mechanismen voor deze instelling zelf als dader, mededader of medeplichtige, een fiscaal misdrijf vormen, dat strafrechtelijk kan worden bestraft.

Tijdens de hoorzittingen met de toezichthouders werd uitvoerig ingegaan op deze meldingsplicht. De bijzondere commissie is daarbij tot de overtuiging gekomen dat deze meldingsplicht ingrijpend moet worden gewijzigd.

belge n'a plus accès aux informations pertinentes (voir annexe 3, III, A, 1.6).

Recommandations

2. Un rôle plus actif doit être confié à l'autorité de contrôle dans le cadre de la détection de mécanismes de fraude ayant pour but ou pour effet de favoriser la fraude fiscale dans le chef de tiers mis en place par un établissement financier. Cet objectif peut être réalisé notamment:

a. en investissant dans l'expertise fiscale en ce qui concerne les mécanismes de fraude;

b. en réévaluant en profondeur la notion même de “mécanismes particuliers” (*voir infra* – recommandation 4);

c. en intégrant, dans le rapport annuel, les mécanismes qui ont été détectés et en suggérant des modifications législatives.

3. Une concertation permanente doit intervenir entre l'autorité de contrôle et l'administration fiscale. Le but de cette concertation est double:

a. l'administration fiscale peut informer l'autorité de contrôle à propos (d'indices) d'agissements suspects au plan fiscal dans le chef des institutions;

b. l'autorité de contrôle peut consulter l'administration fiscale en ce qui concerne les constatations qu'elle a faites.

C. Obligation de dénonciation des mécanismes particuliers

Conformément à l'article 36/4 de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque nationale de Belgique (loi statut organique BNB), l'autorité de contrôle doit (bien qu'il ne connaisse pas des questions d'ordre fiscal) doit tout de même dénoncer auprès de la justice les mécanismes particuliers ayant pour but ou pour effet de favoriser la fraude fiscale dans le chef de tiers mis en place par un établissement dont il assure le contrôle prudentiel, lorsqu'il a connaissance du fait que ces mécanismes particuliers constituent, dans le chef de ces établissements mêmes, en tant qu'auteur, coauteur ou complice, un délit fiscal passible de sanctions pénales.

Cette obligation de déclaration a été examinée en profondeur au cours des auditions des autorités de contrôle. La commission spéciale est alors arrivée à la conclusion qu'il convenait de refondre fondamentalement cette obligation.

1. Notie bijzondere mechanismen

Vaststellingen

De notie bijzondere mechanismen wordt verduidelijkt in een circulaire van 1997 (CBF-circulaire D1 97/9) die blijkens de door de toezichthouders gegeven toelichting als sluitende leidraad wordt beschouwd (zie bijlage 3, III, A, 1.2 en 2.3).

Aanbeveling

4. Er moet dringend werk worden gemaakt van een nieuwe (niet-limitatieve) circulaire waarin de thans opgelijste bijzondere fraude-mechanismen worden geactualiseerd en waarbij tevens melding wordt gemaakt van nieuwe gekende fraudemechanismen waarbij gebruik wordt gemaakt van de dienstverlening door financiële instellingen. Deze circulaire dient periodiek te worden herbekeken en dient aangepast te worden aan gewijzigde omstandigheden. In de circulaire moet tevens duidelijk worden opgenomen dat deze slechts een verduidelijkend, doch geen verordenend karakter heeft.

2. Toepassingsvoorwaarden

Vaststellingen

De huidige meldingsplicht bijzondere mechanismen is tot op heden nog nooit toegepast. Dit kan verklaard worden door het feit dat de toepassingsvoorwaarden te beperkend werken, minstens als te beperkend worden geïnterpreteerd (zie bijlage 3, III, A, 1.2).

Aanbevelingen

5. De vereiste van de dubbele strafbaarstelling moet vervallen, onverminderd de eventuele specifieke sancties die aan de financiële instellingen kunnen worden opgelegd indien blijkt dat zij effectief een (bijzonder) mechanisme hebben opgezet of voorbereid.

6. De meldingsplicht is thans gekoppeld aan de voorwaarde dat er effectief een mechanisme moet zijn opgezet. Dit moet verruimd worden tot de situaties waarbij de toezichthouder concrete elementen heeft dat een mechanisme wordt voorbereid (zie artikel 318 WIB92).

7. Het mechanisme moet op vandaag "bijzonder" zijn. Het bijzonder karakter van het mechanisme moet vervallen (zie artikel 318 WIB92).

8. De meldingsplicht vereist op vandaag dat een strafrechtelijke inbreuk is aangetoond. De meldingsplicht

1. Notion de mécanismes particuliers

Constatations

La notion de mécanismes particuliers est précisée dans une circulaire de 1997 (circulaire-CBF D1 97/9) qui est considérée, d'après les explications fournies par les autorités de contrôle, comme un fil conducteur sûr et fiable (voir annexe 3, III, A, 1.2 et 2.3).

Recommandation

4. Il faut d'urgence s'atteler à l'élaboration d'une nouvelle circulaire (non limitative) qui actualisera la liste des mécanismes de fraude particuliers et mentionnera les nouveaux mécanismes de fraude connus recourant aux services fournis par des institutions financières. Cette circulaire devra être révisée périodiquement et être adaptée en fonction de l'évolution des circonstances. Il faudra également clairement indiquer dans la circulaire que celle-ci n'aura pour vocation que d'apporter des précisions sans revêtir de caractère réglementaire.

2. Conditions d'application

Constatations

L'obligation de déclaration actuelle concernant les mécanismes particuliers n'a encore jamais été appliquée jusqu'à présent, ce qui peut être expliqué par le fait que les conditions d'application sont trop limitatives, ou au moins sont interprétées de manière trop limitative (voir annexe 3, III, A, 1.2).

Recommandations

5. Le critère de la double incrimination doit être supprimé, sans préjudice des sanctions spécifiques éventuelles pouvant être infligées aux institutions financières s'il apparaît qu'elles ont effectivement mis en place ou préparé un mécanisme (particulier).

6. L'obligation de déclaration est actuellement conditionnée par la mise en place effective d'un mécanisme. Elle doit être étendue aux situations dans lesquelles l'autorité de contrôle dispose d'éléments concrets indiquant la préparation d'un mécanisme (voir article 318 CIR92).

7. Actuellement, le mécanisme doit être "particulier". Le caractère particulier du mécanisme doit être supprimé (voir article 318 CIR92).

8. L'obligation de déclaration requiert actuellement qu'une infraction pénale soit prouvée. L'obligation de

wordt uitgebreid tot de situatie waarin er concrete elementen bestaan dat een strafrechtelijke inbreuk heeft plaatsgevonden.

3. Aard van de meldingsplicht

Vaststellingen

De huidige meldingsplicht is een strafrechtelijke meldingsplicht. Dit heeft historisch gezien (o.m.) te maken met de vereiste van de dubbele strafbaarstelling, die op zich duidelijk toepassingsbeperkend heeft gewerkt.

Aanbeveling

9. Mede in het licht van de voornoemde wijzigingen, is het belangrijk om terug te keren naar een fiscale meldingsplicht, die desgevallend geïntegreerd kan worden in of gekoppeld kan worden aan het permanent overleg tussen de toezichthouder en de fiscale autoriteiten (zie *supra* aanbeveling 3).

II. — AML-WETGEVING

A. Cash-betalingen

Vaststellingen

Tijdens diverse hoorzittingen werd aangehaald dat de internationale fiscale fraude teert op verrichtingen in cash, buiten de gewone bancaire circuits om. Men moet stilaan nadenken over de toekomst van cash geld. Een ernstige beperking van de mogelijkheden tot betalingen met cash zou worden “gecompenseerd” door een betere toegang tot betalingswijzen via elektronische platforms of anderszins digitaal (op voorwaarde dat voor de beheerder van die betalingen een reglement en *compliance*-verplichtingen gelden). In bepaalde Europese landen zijn de beperkingen inzake betalingen met cash overigens strikter dan die in België.

Aanbeveling

10. Elektronisch betaalverkeer wordt gestimuleerd en het verbod op betalingen in contanten wordt verder verscherpt.

Voorts moet hetzelfde proces op Europees niveau worden bevorderd.

déclaration est étendue à la situation dans laquelle des éléments concrets indiquent qu’une infraction pénale a été commise.

3. Nature de l’obligation de déclaration

Constatations

L’actuelle obligation de déclaration est une obligation de déclaration pénale, ce qui est lié historiquement (notamment) à l’exigence de la double incrimination, qui a clairement eu, en soi, un effet restrictif en matière d’application.

Recommandation

9. À la lumière notamment des modifications précitées, il importe de revenir à une obligation de déclaration fiscale, qui, le cas échéant, peut être intégrée ou associée à la concertation permanente entre l’autorité de contrôle et les autorités fiscales (voir *supra* recommandation 3).

II. — LÉGISLATION LBC

A. Paiements en argent liquide

Constatations

Au cours des auditions, il a été précisé que la fraude fiscale internationale s’alimente de transferts de liquidités en dehors des circuits bancaires classiques. La réflexion doit pouvoir être entamée sur l’avenir de l’argent liquide. Une sévère limitation de la possibilité de paiement par le biais d’argent liquide serait compensée par une amélioration de l’accès aux modes de paiement par voie de plateformes électroniques ou de toute autre manière digitale (à condition que le gestionnaire de ces paiements soit réglementé et soumis aux obligations de *compliance*). Par ailleurs, dans certains pays européens, les limitations de cash sont plus strictes que la limitation que nous connaissons en Belgique.

Recommandation

10. Le recours au paiement électronique est stimulé et l’interdiction de paiement en cash est en outre renforcée.

Il convient aussi de promouvoir le même processus au niveau européen.

B. De internationale dimensie van de AML-wetgeving

Vaststellingen

De preventieve witwaswetgeving is thans (spijts de verregaande mate van Europese harmonisatie) finaal lokaal verankerd. De (ernstige) fiscale fraude wordt niet in alle staten als een basismisdrijf erkend. Hieraan kan uiteraard enkel geremedieerd worden middels een internationale (bij)sturing. En in de mate de notie “fiscale fraude” thans wel als een basismisdrijf wordt opgenomen in de vierde AML-Richtlijn, blijkt deze notie voorsnog niet geharmoniseerd. De financiële instellingen zelf blijken overigens vragende partij tot meer harmonisatie.

Binnen dit perspectief dienen de internationale evoluties in dit verband uiteraard nauwlettend te worden opgevolgd (zie inzonderheid de aanbevelingen van de FATF en de vierde Europese AML-richtlijn). De bijzondere commissie neemt in ieder geval akte van het feit dat België zijn werkzaamheden heeft opgevoerd teneinde zich zo snel als mogelijk te conformeren aan de vierde AML-richtlijn (zie bijlage 3, III, A, 1.1).

Evenwel onderkent de bijzondere commissie de risico's indien economische sectoren moeilijk toegang hebben in eigen land of in de EU-lidstaten tot het bancaire systeem, terwijl die toegang buiten de Europese Unie (EU) wel mogelijk blijft. Daardoor ontsnapt de EU-controle op het witwassen van geld hetgeen niet wenselijk is.

Aanbevelingen

11. België moet een voortrekkersrol spelen in het ondersteunen en verder aanmoedigen van internationale/Europese initiatieven met het oog op het bewerkstelligen van een volledige harmonisatie, hetgeen dus ook een geharmoniseerde aanpak van de fiscale fraude veronderstelt.

12. In het kader van de vooropgestelde beleidslijn dient men er binnen dit perspectief over te waken dat de interne wetgeving (alook de concrete toepassing ervan) de door de Europese Unie en de Financial Action Task Force (FATF) goedgekeurde minimumstandaarden tijdig en nauwgezet omzet.

13. De oprichting van een Europees witwasbestrijdingsagentschap bevorderen, waarbij de onderlinge samenwerking van de met die bestrijding belaste nationale instanties wordt uitgebouwd.

B. La dimension internationale de la législation LBC

Constatations

À l'heure actuelle, la législation préventive contre le blanchiment est finalement ancrée localement (malgré le degré élevé d'harmonisation européenne). La fraude fiscale (grave) n'est pas reconnue comme une infraction de base dans tous les États. On ne peut évidemment remédier à ce problème qu'au moyen d'une (ré)orientation internationale. Et dans la mesure où la notion de “fraude fiscale” est actuellement bien reprise comme infraction de base dans la quatrième directive LBC, il s'avère que cette notion n'est pas encore harmonisée. Les institutions financières elles-mêmes semblent d'ailleurs demandeuses d'une plus grande harmonisation.

Dans cette perspective, il convient évidemment de suivre de près les évolutions internationales dans ce domaine (voir en particulier les recommandations du GAFI et la quatrième directive européenne LBC). La commission spéciale prend en tout cas acte du fait que la Belgique a intensifié ses efforts afin de se conformer le plus rapidement possible à la quatrième directive LBC (voir annexe 3, III, A, 1.1).

La commission spéciale admet toutefois les risques d'une situation dans laquelle les secteurs économiques auraient difficilement accès au système bancaire dans notre pays ou dans les États membres de l'Union européenne (UE), tandis que cet accès resterait possible en dehors de l'Union européenne. De ce fait, la possibilité de contrôler le blanchiment d'argent échapperait à l'Union européenne, ce qui n'est pas souhaitable.

Recommandations

11. La Belgique doit jouer un rôle de précurseur en soutenant et en continuant à encourager les initiatives internationales/européennes en vue de réaliser une harmonisation complète, supposant dès lors également une approche harmonisée de la fraude fiscale.

12. Dans cette perspective, il s'agit de veiller, dans le cadre de la politique préconisée, à ce que la législation interne (ainsi que son application concrète) transpose en temps opportun et de manière précise les normes minimales imposées par l'Union européenne et le Groupe d'action financière (GAFI).

13. Promouvoir la mise en place d'une agence européenne de lutte contre le blanchiment, tout en renforçant la coopération des organismes nationaux en charge de cette lutte.

14. De regering en de toezichthouder moeten gepaste maatregelen nemen om de financiële instellingen aan te moedigen om slechts klanten op basis van een individuele risicoanalyse en op basis van gegronde redenen te weigeren.

Het is aanbevolen dat de economische sectoren in het gebied waar ze opereren toegang hebben tot het legale bancaire systeem opdat de transparantie van de geldstromen (en dus de één-op-één relatie tussen de goederenstroom en financiële stroom) verzekerd wordt.

C. Basismisdrijf “ernstige fiscale fraude”

Vaststellingen

Op fiscaal vlak kan worden vastgesteld dat de verplichtingen van de preventieve anti-witwaswet zich aanvankelijk richtten tot de “ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedures van internationale omvang worden aangewend”. Met de wet van 15 juli 2013 houdende dringende bepalingen inzake fraudebestrijding werd de meldingsplicht versoepeld tot de “ernstige fraude, al dan niet georganiseerd”.

Binnen deze context kan alvast worden opgemerkt dat het Grondwettelijk Hof tot twee maal toe de kans heeft gehad om zich over de (on)duidelijkheid van de wet uit te spreken. In zijn twee arresten oordeelde het hof dat het begrip “ernstige fraude” op zich voldoende duidelijk is zodat de wetgever, zonder het wettigheidsbeginsel te schenden, de rechter ermee kan belasten de graad van ernst te beoordelen vanaf welke een strafbare gedraging tot strafverzwaring aanleiding geeft. Binnen diezelfde context kan ook worden verwezen naar de destijds door de wetgever gegeven toelichting tijdens de parlementaire werkzaamheden en naar de richtinggevende interpretatie zoals uitgevaardigd door de CFI.

Twee essentiële kenmerken worden algemeen in aanmerking genomen:

- vervaardiging of gebruik van valse stukken;
- hoge bedragen “(proportioneel gesproken)”.

Ofschoon de CFI zelf absoluut geen nood ziet om het begrip “ernstige fraude” nader te omlijnen (zie bijlage 3, II, B., 2.3), werd tijdens de diverse hoorzittingen niettemin door heel wat betrokken meldingsplichtigen (financiële instellingen / grote advieskantoren) meegedeeld dat er meer duidelijkheid zou moeten bestaan omtrent het begrip “ernstige fiscale fraude”.

14. Le gouvernement et l’autorité de contrôle doivent prendre des mesures appropriées pour encourager les institutions financières à ne refuser un client que sur la base d’une analyse de risque individuelle et sur la base de raisons motivées.

Il se recommande que les secteurs économiques aient accès au système bancaire légal sur le territoire où ils opèrent de manière à ce que la transparence des flux financiers (et donc la correspondance univoque entre les flux de biens et les flux financiers) soit garantie.

C. Infraction de base “fraude fiscale grave”

Constatations

Sur le plan fiscal, on constate que les obligations résultant de la loi anti-blanchiment préventive visaient initialement “la fraude fiscale grave et organisée, qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui usent de procédés à dimension internationale”. En vertu de la loi du 15 juillet 2013 portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude, l’obligation de déclaration ne s’applique plus qu’en cas de “fraude fiscale grave, organisée ou non”.

Dans ce contexte, il est à noter que la Cour constitutionnelle a eu, à deux reprises, l’occasion de se prononcer sur la (l’im)précision de la loi. Dans ses deux arrêts, la Cour a estimé que la notion de “fraude grave” était en soi suffisamment claire, de sorte que, le législateur peut, sans violer le principe de légalité, charger le juge d’apprécier le degré de gravité à partir duquel un comportement punissable conduit à une aggravation de la peine. Dans le même contexte, on peut également renvoyer aux précisions fournies à l’époque par le législateur dans le cadre des travaux parlementaires et à l’interprétation indicative donnée par la CTIF.

Deux critères essentiels sont généralement retenus:

- la fabrication ou l’utilisation de faux;
- les montants élevés “(proportionnellement parlant)”.

Bien que la CTIF elle-même ne juge absolument pas nécessaire de préciser la notion de “fraude grave” (voir annexe 3, II, B., 2.3), beaucoup d’entités assujetties à l’obligation de déclaration concernées (institutions financières / grandes agences de conseils) ont indiqué, au cours des diverses auditions, qu’il convenait de clarifier cette notion de “fraude fiscale grave”.

Het gaat erom de werkzaamheden van de *compliance*-afdelingen bij de banken voor zover mogelijk te vergemakkelijken, door voor iedereen duidelijke regels op te stellen die moeiteloos te controleren zijn, vlot in te stellen alsook weinig ruimte laten voor interpretatie en subjectiviteit. De uitdaging van een dergelijke precisering bestaat erin, via objectiveerbare criteria, vast te stellen wanneer een kennisgeving aan de CFI moet worden geformaliseerd. De vraag om rechtszekerheid gaat *in fine* verder dan de bezorgdheid in verband met de limieten van het begrip “ernstige fiscale fraude”. Anders gezegd: het gaat erom de doeltreffendheid en het makkelijk werken voor de interne controle-instanties bij de banken op te voeren, en een *level playing field* in te stellen (waarvan hiervoor is gezegd dat het ging om een *conditio sine qua non* voor het behoud van een beleid inzake omzichtigheid en fiscale preventie op lange termijn door alle banken – referentie). Sommigen suggereren dat het hoge bedrag duidelijk zou worden bepaald (zie het Luxemburgse recht).

De bijzondere commissie is van oordeel dat er niettemin redenen zijn om het begrip “ernstige fiscale fraude” nader te definiëren. Naast de reeds aangehaalde becommernissen, houdt een nadere definiëring tevens verband met de uitbouw van een meer coherent vervolgingsbeleid (zie *infra* aanbevelingen 123 en 124). Deze nadere definiëring moet de autoriteiten, maar dus in voorkomend geval ook de meldingsplichtigen, toelaten om met meer gemak en op basis van geobjectiveerde parameters en bijkomende wegingscriteria de ernst van de fraude te kunnen inschatten. Hierbij kan verwezen worden naar het bedrag van de ontdoken belasting (met meer objectiverende criteria kwantitatief gesproken) de eventuele recidive van de betrokkene, de combinatie met andere misdrijven, de medewerking van adviseurs, het gebruik van juridische constructies, de aanwezigheid van belastingparadijzen, ... Hierbij kan ook rekening worden gehouden met de vastgestelde onwil bij de cliënt om zich fiscaal in regel te stellen.

Aanbeveling

15. In de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme (hierna de preventieve witwaswet) wordt verduidelijkt dat het niet aan de meldingsplichtigen is om een onderliggend misdrijf aan te duiden op het moment dat ze van een verdacht feit of verdachte verrichting op de hoogte zijn, noch op het moment dat ze de CFI op de hoogte brengen. Een vermoeden van witwassen dat voortvloeit uit feitelijke omstandigheden of de aard van de verrichtingen volstaat opdat een meldingsplichtige aan de CFI moet melden ook al kennen ze het onderliggende misdrijf niet. Het is aan de CFI, en aan de CFI alleen,

Il s'agit de faciliter le travail des départements *compliance* des banques, dans la mesure du possible, en définissant des règles claires pour tout le monde, facilement contrôlables, qui se mettent en place facilement et qui laissent peu de place à l'interprétation et à la subjectivité. L'enjeu de pareille précision est de déterminer, par le biais de critères objectivables, quand une notification à la CTIF doit être formalisée. La demande de sécurité juridique dépasse *in fine* la préoccupation relative aux limites de la notion de “fraude fiscale grave”. Autrement dit, il s'agit d'accroître l'efficacité et l'aisance de travail des instances internes de contrôle dans les banques et l'établissement d'un *level playing field* (dont on a dit ci-avant qu'il s'agissait d'une condition *sine qua non* de maintien de la politique de prudence et de prévention fiscale à long terme par l'ensemble des établissements bancaires – référence). Certains suggèrent que le montant élevé soit clairement déterminé (voir le droit luxembourgeois).

La commission spéciale considère qu'il existe néanmoins des raisons de préciser la notion de “fraude fiscale grave”. Outre les préoccupations déjà citées, le fait de définir plus avant ce concept a trait à l'élaboration d'une politique plus cohérente en matière de poursuites (voir *infra* recommandations 123 et 124). Cette définition plus précise doit permettre aux autorités, mais donc aussi, le cas échéant, aux entités assujetties à l'obligation de déclaration, d'évaluer la gravité de la fraude plus aisément et sur la base de paramètres objectivés et de critères de pondération supplémentaires. À cet égard, il peut être renvoyé au montant de l'impôt éludé (avec des critères davantage objectivables quantitativement parlant), à la récidive éventuelle de l'intéressé, à la combinaison avec d'autres infractions, à la collaboration de conseils, à l'utilisation de constructions juridiques, à la présence de paradis fiscaux, ... Dans ce cadre, il peut en outre être tenu compte de la mauvaise volonté constatée chez le client pour régulariser sa situation fiscale.

Recommandation

15. Dans la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (ci-après la loi relative à la prévention du blanchiment), il sera précisé qu'il n'incombe pas aux entités assujetties à l'obligation de déclaration de dénoncer un délit sous-jacent, ni au moment où elles ont connaissance d'un fait suspect ou d'une opération suspecte, ni au moment où elles informent la CTIF. Une suspicion de blanchiment découlant de circonstances factuelles ou de la nature des opérations suffit pour qu'une entité assujettie à l'obligation de déclaration doive informer la CTIF, même si l'entité concernée ne connaît pas le délit sous-jacent.

om te onderzoeken of er sprake is van een vermoeden van witwas waaraan een onderliggend misdrijf zoals opgelijst in de wet van 1993 ten grondslag ligt.

D. De meldingsplichtigen

1. Betrokken meldingsplichtigen

Vaststellingen

N.a.v. het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers van 2009 werd aanbevolen de fiscale adviseurs (cijferberoepen, advocaten, notarissen, banken, enzovoort) te verplichten fiscale en georganiseerde fraude te melden aan de CFI (DOC 52 0034/004, blz.252, aanbeveling 48).

Dit is vooralsnog niet het geval. Inzonderheid de grote advieskantoren hekelen het feit dat in wezen iedereen fiscaal advies mag geven, terwijl enkel de erkende beroepen (accountants, belastingconsulenten, advocaten, ...) aan de preventieve witwaswetgeving zijn onderworpen. Zij zijn dan ook voorstander van een nadere regulering van de activiteit, hetgeen o.m. zou kunnen inhouden dat de meldingsplicht wordt uitgebreid tot elke beroepsgroep (ook de niet erkende) die fiscaal advies geeft (zie bijlage 3, III, B, 3). Ook de toezichthouders hebben aangegeven dat het opportuun zou zijn om de meldingsplichten uit te breiden, teneinde de effectieve melding te garanderen (zie bijlage 3, III, A, 1.1).

Aanbeveling

16. De meldingsplicht moet effectief gelden ten aanzien van eenieder die in hoofd -of bijberoep fiscaal advies verleent.

2. De kwaliteit van de meldingsplichtigen

Vaststellingen

In het algemeen valt het de bijzondere commissie op dat bepaalde meldingsplichtigen (bv. cijferberoepers en vastgoedmakelaars) relatief weinig meldingen doen. De beroepsinstanties van de geregementeerde beroepen leggen eveneens relatief weinig sancties op.

Il incombe à la CTIF, et à elle seule, de vérifier s'il est question d'une suspicion de blanchiment dont l'origine est un délit sous-jacent visé par la loi de 1993.

D. Les entités assujetties à l'obligation de déclaration

1. Entités concernées

Constatations

À la suite de l'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale de 2009, il a été recommandé d'obliger les conseillers fiscaux (professions du chiffre, avocats, notaires, banques, etc.) à déclarer à la CTIF les cas de fraude fiscale et organisée (DOC 52 0034/004, p.252, recommandation 48).

Cette recommandation n'est toujours pas appliquée. Ce sont en particulier les grandes agences de conseils qui fustigent le fait qu'au fond, n'importe qui peut prodiguer des conseils fiscaux, alors que seules les professions reconnues (comptables, consultants fiscaux, avocats, ...) sont soumises à la législation relative à la prévention du blanchiment. Elles sont dès lors favorables à une régulation plus poussée de l'activité, ce qui pourrait notamment impliquer que l'obligation de déclaration soit étendue à tout groupe professionnel (même non reconnu) qui dispense des conseils fiscaux (voir annexe 3, III, B, 3). Les autorités de contrôle ont, elles aussi, indiqué qu'il serait opportun d'élargir la catégorie des entités assujetties à l'obligation de déclaration, de manière à garantir la déclaration effective (voir annexe 3, III, A, 1.1).

Recommandation

16. L'obligation de notification doit s'appliquer de manière effective à l'égard de quiconque qui, dans le cadre de sa fonction principale ou secondaire, dispense des conseils fiscaux.

2. La qualité des entités assujetties à l'obligation de déclaration

Constatations

D'une manière générale, la commission spéciale note que certaines entités assujetties à l'obligation de déclaration (par exemple, les professions du chiffre et les agents immobiliers) font relativement peu de déclarations. De même, les organismes professionnels des professions réglementées infligent relativement peu de sanctions.

De bijzondere commissie is derhalve van oordeel dat de betrokken sectoren moeten worden gesensibiliseerd en dat tevens een effectieve controle en sanctionering vereist is. Uit de hoorzitting van het Antwerp World Diamond Center (AWDC) is overigens gebleken dat het aantal meldingen vanuit de diamantsector aanzienlijk is toegenomen ingevolge de verdere sensibilisering van de sector (zie bijlage 3, III, C).

De bijzondere commissie heeft opgemerkt dat de (onlangs aangescherpte) *compliance*-regelingen al vóór de crisis werden ingesteld door de banken. Die toen al bestaande interne controles hebben noch het ontstaan van frauduleuze structuren, noch de directe of indirecte rol van bepaalde banken bij het opzetten van die structuren of constructies verhinderd. De meeste personen die werden gehoord maakten geen deel uit van het management op het moment waarop de hier in vraag gestelde offshorestructuren werden opgezet (rechtstreeks door de bank of onrechtstreeks door verwijzing naar een buitenlands filiaal). De in het verleden ingestelde preventieve fiscale beleidslijnen hebben duidelijk niet het gewenste effect gesorteerd (hoewel er enige voorzichtigheid is geboden; zie uitleg op een tijdslijn van KBC). Biedt de huidige aanscherping van de *compliance*-regelingen de garantie dat de kredietinstellingen niet op één of andere manier zullen deelnemen aan het opzetten van structuren die hun klanten moeten helpen belastingen te ontwijken?

Deze overwegingen moeten eigenlijk worden gezien in het kader van de commerciële logica die het onderliggende credo is van de bankactiviteiten in België, en meer in het algemeen in Europa. De hele discussie draait rond het “level playing field”. Heel veel banken benadrukten dat de verwijzing (van klanten) naar een buitenlands filiaal niet in hun beleid past en volledig ontbreekt in de praktijk. Uit de hoorzittingen blijkt dat er geen advies over offshorebedrijven meer wordt gegeven. Die situatie kan enkel aanhouden indien elke bank er blind op kan vertrouwen dat de andere banken hetzelfde beleid voeren en zich niet schuldig maken aan (ongestrafte) oneerlijke concurrentie op het stuk van de offshoreconstructies. De cijfers betreffende de geweigerde klanten, de melding aan de CFI en de beëindiging van de relaties met klanten schommelen afhankelijk van de bank en meer bepaald van hun omvang. Een klant wordt niet steeds geweigerd om witwaspraktijken of fiscale fraude te voorkomen; dit kan ook verband houden met de reputatie van de bank of haar geringe belangstelling voor de door een klant geplande verrichtingen.

De goede werking van de AML-wetgeving hangt in ieder geval nauw samen met de kwaliteiten en integriteit van de persoon die de *compliance*functie vervult. Dit

La commission spéciale considère par conséquent que les secteurs concernés doivent être sensibilisés et qu'un contrôle et une politique de sanction effectifs sont nécessaires. Il est du reste ressorti de l'audition de l'Antwerp World Diamond Center (AWDC) que le nombre de déclarations provenant du secteur du diamant a considérablement augmenté à la suite de la campagne de sensibilisation du secteur (voir annexe 3, III, C).

En ce qui concerne les établissements bancaires, la commission spéciale a remarqué que – même si les mécanismes de *compliance* en question se sont renforcés récemment – ils existaient déjà avant la crise. Ces contrôles internes déjà existants n'ont pas empêché l'émergence des structures frauduleuses ni le rôle direct ou indirect de certains établissements bancaires dans la mise en place de ces structures ou montages. Les personnes auditionnées ne faisaient, pour la plupart, pas partie du management en place au moment de la mise en place (directement par la banque ou indirectement par le renvoi vers une filiale étrangère) des structures offshores ici questionnées. Dans le passé, il existait des politiques de prévention fiscale qui n'ont manifestement pas engendré l'effet recherché (quoi qu'il faille être prudent; cf les explications sur une ligne du temps de la KBC). Le renforcement aujourd'hui mis en lumière de la *compliance* suffit-il à garantir que les établissements de crédit s'abstiendront de participer d'une manière ou d'une autre à la mise en place de structures destinées à permettre l'évitement de l'impôt pour leurs clients?

En réalité, ces considérations doivent s'inscrire dans le cadre de la logique commerciale qui sous-tend les activités bancaires en Belgique et, plus généralement, en Europe. Le “level playing field” est au centre de la discussion. Beaucoup de banques ont souligné l'absence de politique et de pratique de renvoi (d'un client) d'une banque vers une filiale à l'étranger. Le conseil en matière de sociétés offshores est, selon les auditions, banni. Cette situation ne peut perdurer que si chaque banque a la certitude que les autres banques appliquent la même politique et ne se livrent pas à une concurrence déloyale (non sanctionnée) de ce point de vue. Les chiffres de refus d'acceptation de clients, de dénonciation à la CTIF et de clôture de relation avec des clients sont variables selon les banques, notamment en fonction de la taille de celles-ci. Un refus d'acceptation d'un client n'est pas toujours fondé sur des motifs visant à prévenir des pratiques de blanchiment ou de fraude fiscale; cela peut aussi avoir trait à la réputation de la banque ou à son intérêt limité dans les opérations projetées par un client.

Le bon fonctionnement de la législation LBC est en tout cas étroitement lié aux qualités et à l'intégrité de la personne qui accomplit la fonction de *compliance*.

sluit overigens ook aan op het inzicht dat de risicogebaseerde benadering op het gebied van het bestrijden van witwassen van geld en de financiering van het terrorisme, meer en meer geënt is op de responsabilisering van de *compliance officers* van de meldingsplichtige instellingen. In dit verband hebben de toezichthouders alvast voorgesteld (daarin klaarblijkelijk ondersteund door de financiële sector) om de personen die de *compliance*functie opnemen te onderwerpen aan een examen (zie bijlage 3, III, A, 1.4).

Aanbevelingen

17. De *compliance*functie moet – minstens in de financiële sector – afhankelijk gemaakt worden van het succesvol vervullen van een examen (naar het model van de FSMA voor *compliance officers* die binnen een financiële instelling de naleving van de gedragsregels moeten garanderen)

18. De beroepsinstanties van de geregementeerde beroepen moeten een meer actieve rol spelen in de sensibilisering van de eigen sector omtrent het nut en het belang van een correcte naleving van de witwasmeldingen. Zij moeten er tevens zorg voor dragen dat de betrokken sector daadwerkelijk wordt gecontroleerd betreffende de al dan niet naleving van de preventieve anti-witwaswetgeving. In de mate dit niet bewerkstelligd wordt, moet het toezicht extern en onafhankelijk gebeuren.

E. Identificatie van de uiteindelijk begunstigde

1. Optimaliseren van de identificatie

Vaststellingen

De identificatie van de uiteindelijk begunstigde is een cruciale component in de strijd tegen het witwassen. Dit werd ook tijdens de hoorzittingen – door o.m. de financiële instellingen – erkend (zie bijlage 3, III, A, 2.5). Tijdens de hoorzittingen werd vastgesteld dat een degelijke identificatie vaak zal vereisen dat de meldingsplichtige kan terugvallen op performante databanken. De toegang tot deze databanken is (gelet op de kostprijs ervan) vaak enkel voorbehouden aan de meest kapitaalkrachtige meldingsplichtige ondernemingen (zie bijlage 3, III, B, 3). Het AWDC gaf wel aan dat zij (als belangengroepering) dergelijke databank ter beschikking stelt aan haar leden (zie bijlage 3, III, C).

Cela rejoint d'ailleurs l'idée que l'approche basée sur les risques dans le domaine de la lutte contre le blanchiment d'argent et contre le financement du terrorisme se fonde de plus en plus sur la responsabilisation des *compliance officers* des institutions soumises à l'obligation de déclaration. À cet égard, les autorités de contrôle ont déjà proposé (avec le soutien explicite du secteur financier) de soumettre la personne qui assure la fonction de *compliance* à un examen (voir annexe 3, III, A, 1.4).

Recommandations

17. La fonction de *compliance* doit – au moins dans le secteur financier – être subordonnée à la réussite d'un examen (sur le modèle de la FSMA pour les *compliance officers* chargés de garantir le respect des règles de conduite au sein d'une institution financière).

18. Les organismes professionnels des professions réglementées doivent jouer un rôle plus actif dans la sensibilisation de leur propre secteur à l'utilité et l'importance du respect des déclarations de blanchiment. Ils doivent également veiller à ce que le secteur concerné soit réellement contrôlé en ce qui concerne le respect de la législation antiblanchiment. Lorsque cette mission n'est pas correctement accomplie, le contrôle doit être confié à un organe externe et indépendant.

E. Identification du bénéficiaire final

1. Optimisation de l'identification

Constatations

L'identification du bénéficiaire final est une composante cruciale de la lutte contre le blanchiment, ainsi que l'ont notamment reconnu les institutions financières lors des auditions (voir annexe 3, III, A, 2.5). On a pu constater au cours des auditions que pour pouvoir procéder à une identification correcte, il est souvent nécessaire que l'institution tenue à déclaration dispose de banques de données performantes. L'accès à ces banques de données est (vu son coût) souvent réservé aux entreprises tenues à déclaration qui disposent des moyens financiers les plus importants (voir annexe 3, III, B, 3). L'AWDC a quant à lui indiqué qu'il met (en tant que groupement d'intérêts) une telle banque de données à la disposition de ses membres (voir annexe 3, III, C).

Aanbevelingen

19. Het UBO-register (Ultimate beneficial Owner), dat in navolging van de EU-witwasrichtlijnen wordt ingevoerd, moet vrij toegankelijk zijn voor alle autoriteiten bevoegd in de strijd tegen fiscale fraude, witwassen, financiering van terrorisme en corruptie, evenals voor alle personen die onderworpen zijn aan de meldingsplicht in het kader van de preventieve witwaswetgeving. Ook burgers met een "legitiem belang" kunnen toegang krijgen. De toegangsmodaliteiten worden overeenkomstig de Europese wetgeving uitgewerkt.

20. België moet een voortrekkersrol spelen in de totstandbrenging van een internationaal systeem van automatische uitwisseling van UBO-gegevens. Landen die weigeren mee te werken moeten gesanctioneerd worden door de internationale gemeenschap.

2. Gevolgen van de niet-identificatie

Vaststellingen

Vandaag kan niet worden uitgesloten dat offshoreconstructies deelnemen aan het maatschappelijk verkeer. Met name de substituut-procureur des Konings bij het parket te Brussel heeft aangegeven dat er een algemeen verbod zou moeten bestaan om overeenkomsten te sluiten met rechtspersonen die gevestigd zijn in belastingparadijzen (zie bijlage 3, II, B, 4).

De bijzondere commissie oordeelt dat dergelijke algemeen verbod zeer verregaand is. Zij oordeelt dat het opportuun is om bijzondere controles te houden bij belastingplichtigen die handelen met belastingparadijzen en waarbij een werkelijke economische activiteit of de uiteindelijke gerechtigden niet kunnen worden aangetoond.

Aanbeveling

21. Verboden zijn betrekkingen van belastingplichtigen met juridische constructies die zijn gevestigd in belastingparadijzen waar zij geen werkelijke economische activiteit hebben.

De fiscus voert bijzondere controles bij belastingplichtigen (ook t.a.v. de niet-meldingsplichtigen belastingplichtigen) die handelen met juridische constructies die gevestigd zijn in belastingparadijzen, waar de belastingplichtigen geen werkelijke economische activiteit hebben en in het bijzonder indien de te registreren uiteindelijk gerechtigden niet kunnen worden geïdentificeerd.

Recommandations

19. Le registre UBO (Ultimate beneficial Owner), qui est instauré à la suite des directives antiblanchiment de l'UE, doit être librement accessible à toutes les autorités compétentes en matière de lutte contre la fraude fiscale, le blanchiment, le financement du terrorisme et la corruption, ainsi qu'à toutes les personnes qui sont soumises à l'obligation de signalement dans le cadre de la législation de prévention du blanchiment. Les citoyens ayant un "intérêt légitime" peuvent également y avoir accès. Les modalités d'accès seront élaborées conformément à la législation européenne.

20. La Belgique doit jouer un rôle de premier plan dans la mise en place d'un système international d'échange automatique de données UBO. Les pays qui refusent de coopérer devront être sanctionnés par la communauté internationale.

2. Conséquences de la non-identification

Constatations

On ne peut pas exclure à l'heure actuelle que des constructions offshores participent à l'activité socioéconomique. Le substitut du procureur du Roi de Bruxelles a notamment plaidé pour l'instauration d'une interdiction générale de conclure des contrats avec des personnes morales établies dans des paradis fiscaux (voir annexe 3, II, B, 4).

La commission spéciale considère qu'une telle interdiction générale va fort loin. Elle estime qu'il est opportun d'organiser des contrôles spéciaux chez les contribuables qui traitent avec des paradis fiscaux et pour lesquels l'existence d'une activité économique réelle ou les bénéficiaires effectifs ne peuvent être établis.

Recommandation

21. Les relations de contribuables avec des constructions juridiques établies dans des paradis fiscaux où ils n'ont pas d'activité économique réelle, sont interdites.

Le fisc effectue des contrôles spéciaux chez les contribuables (y compris les contribuables qui ne sont pas soumis à l'obligation de signalement) qui traitent avec des constructions juridiques établies dans des paradis fiscaux où ils n'ont pas d'activité économique réelle et, en particulier, si les bénéficiaires effectifs à enregistrer ne peuvent pas être identifiés.

F. Opvolging na melding

Vaststellingen

De samenwerking tussen de toezichthouder/beroepsinstituten en de CFI kan nog aangescherpt worden. Op heden krijgt de NBB bv. geen gedetailleerde informatie van de CFI m.b.t. het aantal en de kwaliteit van de door de instellingen gedane meldingen. Dergelijke informatie kan voor de NBB nochtans van nut zijn om meer gerichte controles te doen voor wat betreft de interne organisatie van de banken. Ook de financiële instellingen zelf hebben overigens aangegeven geïnteresseerd te zijn in een terugkoppeling door de CFI. *Feedback* zoals dit zou relatief abstract moeten zijn om schendingen van het onderzoeks- of beroepsgeheim te voorkomen. Er moet dus een duidelijk kader worden afgebakend.

Aanbeveling

22. De verplichting opleggen aan de CFI om de toezichthouder/de beroepsinstanties van de gereglementeerde beroepen in kennis te stellen van het aantal en de kwaliteit van de door de instellingen/leden gedane meldingen. Deze aanbeveling hangt wel samen met de noodzaak om de meldingen aan de CFI te kaderen, teneinde de behandeling en de opvolging door de CFI doeltreffender te maken.

III. — KLOKKENLUIDERS

Vaststellingen

Het is duidelijk dat klokkenluiders een maatschappelijk relevant probleem aan het licht kunnen brengen.

Bepaalde beroepsgroepen hebben in dit kader tijdens de hoorzittingen aangegeven dat intern (binnen de onderneming van de meldingsplichtigen) procedures bestaan waarbij werknemers rechtstreeks de *compliance*-cel kunnen benaderen en problemen kunnen melden (zie bijlage 3, III, A, 1.4 en B.3). Ook de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten voorziet in de verplichting voor de onderworpen entiteiten, om interne procedures in te stellen via dewelke hun personeelsleden, agenten of distributeurs inbreuken op de verplichtingen inzake de voorkoming van het witwassen van geld waarvan zij kennis zouden hebben, op onafhankelijke en anonieme wijze kunnen melden aan het lid van de effectieve leiding dat verantwoordelijk is voor de AML en aan de *compliance* officer. Dit neemt niet weg dat de betrokken werknemer mogelijkerwijze

F. Suivi après déclaration

Constatations

La collaboration entre l'autorité de contrôle/les instituts professionnels et la CTIF pourrait encore être renforcée. Ainsi, à l'heure actuelle, la BNB, par exemple, ne reçoit pas d'informations détaillées de la CTIF concernant le nombre et la qualité des déclarations faites par les institutions. Or, ces informations pourraient s'avérer utiles pour la BNB, car elles lui permettraient de contrôler de manière plus ciblée l'organisation interne des banques. Les institutions financières ont du reste elles-mêmes signalé qu'elles souhaiteraient un *feedback* de la part de la CTIF. Pareil *feedback* devra revêtir un caractère relativement abstrait afin de prévenir toute violation du secret professionnel ou de l'instruction. Autrement dit, un cadre précis devra être prévu.

Recommandation

22. Imposer à la CTIF l'obligation d'informer l'autorité de contrôle/les organismes professionnels des professions réglementées du nombre et de la qualité des déclarations faites par les institutions/les membres. Cette recommandation va de pair avec la nécessité que les dénonciations à la CTIF soient davantage contextualisées, de manière à renforcer l'efficacité de traitement et le suivi par la CTIF.

III. — LANCEURS D'ALERTE

Constatations

Il est clair que les lanceurs d'alerte peuvent révéler un problème qui revêt un grand intérêt pour la société.

Certaines catégories professionnelles ont indiqué à cet égard lors des auditions qu'il existe des procédures internes (au sein même des entités soumises à déclaration) permettant aux travailleurs d'approcher directement la cellule de *compliance* et de dénoncer des problèmes (voir annexe 3, III, A, 1.4 et B.3). La loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces prévoit aussi l'obligation pour les entités assujetties d'instaurer des procédures internes par lesquelles leur personnel, leurs agents ou leurs distributeurs pourront dénoncer de façon indépendante et anonyme au membre de la direction effective responsable de la LBC, ainsi qu'au *compliance officer*, des infractions aux obligations en matière de prévention du blanchiment de capitaux dont ils auraient eu connaissance. Le travailleur concerné risque malgré tout de ne pas être entendu au niveau

op ondernemingsniveau geen gehoor krijgt. In dit kader kan wel worden opgemerkt dat – wat de melding van inbreuken aan de toezichthouders betreft – wel reeds een systeem opgezet om inbreuken rechtstreeks te melden aan de NBB (zie bijlage 3, III, A, 1.4).

De Europese Commissie geeft in haar Mededeling aan het Europees Parlement en de Raad van 5 juli 2016 over verdere maatregelen om de transparantie te verhogen en belastingontduiking en -ontwijking te bestrijden aan dat “Uit recente opzienbarende gevallen van ontwijking van vennootschapsbelasting en belastingontduiking door particulieren die door klokkenluiders aan het licht zijn gebracht, (...) gebleken [is] dat er een grotere behoefte is aan doeltreffende maatregelen ter bescherming van klokkenluiders (...). De bescherming van klokkenluiders in de overheids- en de particuliere sector draagt bij tot het aanpakken van wanbeheer en onregelmatigheden, met inbegrip van grensoverschrijdende corruptie in verband met financiële belangen op nationaal of EU-niveau. Ook vanuit het oogpunt van de werking van de eengemaakte markt en van maatschappelijk verantwoord ondernemen draagt die bescherming ertoe bij dat ondernemingen in het gareel worden gehouden en maatschappelijke belangen worden gevrijwaard, waardoor het vertrouwen in de markt kan worden verhoogd en vervolgens potentiële beleggers en zakenpartners kunnen worden aangetrokken. (...) De Commissie heeft stappen ondernomen om klokkenluiders in de sectorale wetgeving van de EU en binnen de EU-instellingen te beschermen. De lidstaten zijn bijvoorbeeld verplicht om doeltreffende en betrouwbare mechanismen vast te stellen om de melding van potentiële of daadwerkelijke inbreuken op antiwitwasvoorschriften aan de bevoegde autoriteiten aan te moedigen. Financiële instellingen en andere meldingsplichtige entiteiten moeten beschikken over procedures ten behoeve van werknemers of personen in een soortgelijke positie die inbreuken op deze voorschriften melden. Soortgelijke vereisten gelden voor advocatenkantoren en auditkantoren, alsmede op andere gebieden van het recht van de EU, zoals marktmisbruik en collectieve belegging in effecten” (COM(2016) 451 final, blz. 11). Voor het overige bepaalt de EU-wetgeving inzake bedrijfsgeheimen volgens de Europese Commissie een kader waarbinnen het belang van de beroepsethiek en de vertrouwelijke aard van bedrijfsinformatie in balans is met de doeltreffende bescherming van klokkenluiders. Niettemin zou men verder moeten gaan, onder meer op louter fiscaal gebied. Zo verbindt de Europese Commissie zich ertoe de door de lidstaten genomen maatregelen inzake klokkenluiders te volgen, alsook het zoeken naar en het uitwisselen van *best practices* te faciliteren, teneinde een betere bescherming op nationaal niveau te bewerkstelligen.

de l'entreprise. Il convient de souligner à cet égard qu'il existe déjà, en ce qui concerne la dénonciation d'infractions aux autorités de surveillance, un système permettant de signaler les infractions directement à la BNB (voir annexe 3, III, A, 1.4).

Dans sa Communication du 5 juillet 2016 sur d'autres mesures visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (COM(2016) 451 final, pp. 10-11), la Commission européenne a estimé que “les derniers cas retentissants d'évasion fiscale des sociétés et de fraude fiscale individuelle, révélées par des lanceurs d'alerte, ont accru la nécessité de mesures efficaces de protection pour ces derniers (...). La protection des lanceurs d'alerte dans le secteur public et dans le secteur privé contribue à lutter contre la mauvaise gestion et les irrégularités, notamment la corruption transfrontière liée aux intérêts financiers nationaux ou de l'Union. En outre, dans l'optique du fonctionnement du marché unique et de la responsabilité sociale des sociétés, elle peut permettre de discipliner les entreprises et de protéger leurs intérêts, qui peuvent contribuer à renforcer la confiance dans le marché et donc à attirer des investisseurs et des partenaires commerciaux potentiels (...). La Commission a déjà pris des mesures en vue de protéger les lanceurs d'alerte dans la législation sectorielle de l'Union, ainsi qu'au sein des institutions de l'Union. Ainsi, les États membres sont tenus de mettre en place des mécanismes efficaces et fiables encourageant le signalement aux autorités compétentes des infractions effectives ou supposées aux réglementations anti-blanchiment. Les établissements financiers et les autres entités assujetties doivent instaurer des procédures destinées aux salariés ou aux personnes se trouvant dans une situation comparable qui signalent des infractions à ces règles. Des exigences similaires sont en place pour les cabinets d'avocats et les cabinets d'audit ainsi que dans d'autres domaines de la législation européenne tels que les abus de marché et le placement collectif en valeurs mobilières. Au demeurant, selon la Commission européenne toujours, la législation de l'Union sur les secrets d'affaires fixe un cadre dans lequel une protection efficace des lanceurs d'alerte contrebalance l'importance de l'éthique professionnelle et la confidentialité des informations commerciales. Il conviendrait néanmoins d'aller plus loin, notamment dans un cadre proprement fiscal. La Commission européenne s'engage ainsi à suivre les dispositions des États membres concernant les lanceurs d'alerte et à faciliter la recherche et l'échange de meilleures pratiques en vue de favoriser une protection renforcée au niveau national. En parallèle, elle évaluera la possibilité d'une action supplémentaire de l'Union à ce propos (possibilités d'action horizontales

Tegelijk zal zij nagaan of de EU bijkomende acties in dat verband kan ondernemen (mogelijke horizontale of sectorale acties op EU-niveau, met inachtneming van het subsidiariteitsbeginsel).

Met betrekking tot de relatie tussen de administratie en potentiële klokkenluiders of klikspanen werd in de hoorzittingen de vraag opgeworpen of de belastingadministratie ook met betaalde tipgevers zou mogen werken. In tegenstelling tot bijvoorbeeld de Duitse belastingdiensten betaalt de BBI niet om aan informatie te komen. Hoewel de BBI geen voorstander is van een verklikkende samenleving, raadt die dienst niettemin aan het debat te durven aangaan. In het kader van die maatregel zou volgens de BBI tevens moeten worden nagegaan welke status of bescherming men de klokkenluiders kan bieden.

Voor het overige is het op strafrechtelijk gebied in het kader van de bijzondere opsporingsmethoden (BOM) al gebruikelijk de klokkenluiders een zekere vorm van vergoeding te geven. Bij koninklijk besluit van 6 januari 2011 is het toegestaan “gunsten” toe te kennen aan de tipgevers die relevante informatie doorspelen aan de politie. In bepaalde gevallen wordt een geldsom betaald, die wordt berekend op basis van wettelijke criteria en van een intern vastgestelde matrix. Hoewel zulks niet formeel wettelijk bepaald is, kunnen dergelijke gunsten in welbepaalde gevallen ook worden toegekend aan de informanten die, in tegenstelling tot de tipgevers, niet tot het “milieu” behoren.

Net zoals in het Amerikaanse recht wordt het financieel voordeel achteraf betaald, nadat de informatie is geverifieerd en tot de veroordeling van de betrokkene(n) heeft geleid. Het ligt dus geenszins in de bedoeling informatie te “kopen”, zoals dat onlangs in Duitsland en in Denemarken is gebeurd met bepaalde inlichtingen die uit de *Panama Papers* afkomstig waren. In tegenstelling tot wat gangbaar is in het Amerikaanse recht, wordt met het toekennen van een financieel voordeel niet echt beoogd de klokkenluider te belonen, maar wel de relatie met een “milieu waarmee men beter niet kan omgaan” definitief te beëindigen.

Ook de bijzondere commissie is van oordeel dat verder werk moet worden gemaakt van een algemeen klokkenluidersmechanisme. Dergelijk stelsel dient evenwel strikt wettelijk te worden omkaderd, waarbij rekening wordt gehouden met alle betrokken belangen (die van de klokkenluider, de personen die het voorwerp zijn van de melding, de instellingen wiens informatie werd gebruikt, het algemeen belang,...). Voor de uitbouw hiervan, is het in ieder geval van belang de Europese initiatieven op dit vlak op te volgen. In ieder geval kan wel reeds de basis worden gelegd. Inspiratie kan geput worden uit de in het

ou sectoriellen au niveau de l’Union, dans le respect du principe de subsidiarité).

Du point de vue de la relation entre l’administration et de potentiels lanceurs d’alerte ou dénonciateurs, la question s’est posée, lors des auditions, de savoir si l’administration fiscale pouvait aussi travailler avec des informateurs rémunérés. Contrairement aux services fiscaux allemands par exemple, l’ISI ne paie pas pour obtenir des informations. Même si l’ISI n’est pas partisane d’une société de dénonciateurs, elle recommande néanmoins d’oser lancer le débat. Dans cette mesure, il conviendrait également, selon elle, de vérifier quel statut ou protection l’on peut offrir aux dénonciateurs.

Au demeurant, une certaine forme de rétribution des dénonciateurs se pratique déjà en matière pénale, dans le cadre des méthodes particulières de recherche (MPR). L’arrêté royal du 6 janvier 2011 permet d’octroyer des “avantages” aux indicateurs qui transmettent des informations pertinentes aux autorités policières. Ces avantages prennent parfois la forme d’une somme d’argent, qui est calculée sur la base de critères légaux et d’une matrice fixée en interne. Bien que la loi ne le prévoit pas formellement, de tels avantages peuvent aussi être octroyés, dans certains cas, aux informateurs qui, à la différence des indicateurs, n’appartiennent pas “au milieu”.

Comme en droit américain, l’avantage financier intervient en aval, lorsque les informations ont été vérifiées et ont permis d’aboutir à une condamnation. Il ne s’agit donc nullement d’acheter des informations, comme on a pu le voir récemment en Allemagne et au Danemark à l’égard de certaines informations tirées des *Panama Papers*. A la différence du droit américain toutefois, l’idée qui sous-tend ici l’octroi d’un avantage financier n’est pas vraiment de récompenser le dénonciateur, mais de clore définitivement la relation avec un “milieu peu fréquentable”.

La commission spéciale estime, elle aussi, qu’il faut continuer à œuvrer au développement d’un mécanisme général de lanceur d’alerte. Ce système devra toutefois être strictement encadré par la loi et il faudra tenir compte en la matière de tous les intérêts en présence (ceux du lanceur d’alerte, des personnes qui font l’objet de la dénonciation et des institutions dont les informations ont été utilisées, mais aussi de l’intérêt général,...). Il est en tout état de cause crucial à cet égard de suivre les initiatives européennes prises dans ce domaine. Les bases du système peuvent de toute façon

buitenland reeds bestaande stelsels. Zo kunnen nuttige elementen worden overgenomen uit de Amerikaanse, de Franse en de Nederlandse situatie (zie bijlage 5 “*La rétribution du lanceur d’alerte (whistleblower)*”).

Desgevallend kan ook overwogen worden om een systeem uit te bouwen dat geënt is op de bestaande anti-witwasmeldingen. In die zin kan overwogen worden dat de klokkenluider (die per hypothese geen gehoor vindt binnen de onderneming zelf) rechtstreeks contact kan opnemen met de toezichthouder en/of het zelfregulerend orgaan. Deze toezichthouder of dit zelfregulerend orgaan dient de verkregen informatie verder te onderzoeken en desgevallend door te melden aan de CFI. Onder omstandigheden moet het eveneens mogelijk worden gemaakt dat de betrokken klokkenluider rechtstreeks informatie bezorgt aan de CFI.

Aanbevelingen

23. Er moet, na raadpleging van het maatschappelijk middenveld, werk worden gemaakt van een algemeen mechanisme ter bescherming van de klokkenluiders in zowel de private als de publieke sector. Een dergelijk mechanisme voorziet in de oprichting van een meldpunt dat advies en ondersteuning verschaft aan klokkenluiders. Dergelijk stelsel dient strikt wettelijk te worden omkaderd, waarbij rekening wordt gehouden met een evenwichtige bescherming van alle geldende rechten (die van de klokkenluider, de personen die het voorwerp zijn van de melding, de instellingen wiens informatie werd gebruikt, het algemeen belang,...). Met dergelijke bepalingen zal men valse inlichtingen kunnen voorkomen.

24. De bedrijven in de fiscale, juridische en financiële dienstverlening moeten hun personeel proactief informeren over het bestaan van de klokkenluidersregeling en het meldpunt.

25. Het verdient aanbeveling een wettelijke status voor klokkenluiders in te stellen. Over die status moet een open debat worden gevoerd, op grond van de in het buitenland bestaande wettelijke ervaring.

26. De klokkenluiders moeten weliswaar belangeloos en ten bate van het algemeen belang handelen, maar het zou niettemin aangewezen kunnen zijn te voorzien in een vergoeding voor de geleden schade ingeval de aangegeven feiten worden bevestigd, en de klokkenluider de instelling waarvoor hij werkt, wil verlaten wegens de waarschijnlijk slechter geworden betrekkingen aldaar.

déjà être posées. On pourrait s’inspirer à cet égard des systèmes qui existent à l’étranger. Ainsi, des éléments utiles peuvent être retirés des expériences américaine, française ou néerlandaise (voir annexe 5 “*La rétribution du lanceur d’alerte (whistleblower)*”).

On pourrait également envisager le cas échéant d’élaborer un système greffé sur celui déjà existant des dénonciations dans le cadre de la législation antiblan-chiment. Le lanceur d’alerte (qui, par hypothèse, n’est pas entendu au sein de l’entreprise elle-même) pourrait ainsi directement contacter l’autorité de contrôle et/ou l’organe d’autorégulation, qui devraient alors examiner les informations reçues et les transmettre s’il échet à la CTIF. Dans certaines circonstances, le lanceur d’alerte concerné devrait également pouvoir communiquer directement des informations à la CTIF.

Recommandations

23. Il faut œuvrer au développement d’un mécanisme général de protection du lanceur d’alerte tant pour le secteur privé que pour le secteur public, après consultation de la société civile. Un tel mécanisme prévoit la création d’un point de contact qui fournit du conseil et du support aux lanceurs d’alerte. Ce système devra être strictement encadré par la loi et il faudra tenir compte de l’équilibre de la protection de tous les droits en présence (ceux du lanceur d’alerte, des personnes qui font l’objet de la dénonciation et des institutions dont les informations ont été utilisées, mais aussi de l’intérêt général, ...). Avec ce dispositif, on pourra éviter les fausses informations.

24. Les entreprises de services fiscaux, juridiques et financiers doivent informer leur personnel de manière proactive de l’existence de la réglementation sur les lanceurs d’alerte et du point de contact.

25. Il est recommandé de mettre en place un statut légal des lanceurs d’alerte. Ce statut doit faire l’objet d’un débat ouvert qui s’appuiera sur les expériences légales observées à l’étranger.

26. S’il est considéré que les lanceurs d’alerte doivent agir de façon désintéressée, dans l’intérêt général, il pourrait être judicieux de prévoir une indemnisation du préjudice subi dans le cas où les faits dénoncés auraient été vérifiés et que le lanceur d’alerte souhaite quitter l’institution pour laquelle il travaille étant donné la détérioration probable des relations.

IV. — WIJZIGINGEN VAN DE FISCALE WETGEVING

A. Duidelijke en stabiele fiscale wetgeving

Vaststellingen

De BBI, en meer algemeen de belastingadministratie, hebben de klemtoon gelegd op de volgende vaststelling. In een samenleving die steeds complexer wordt, wordt de burger ook geconfronteerd met een omvangrijker wordende fiscale wetgeving. Een stabiele en duidelijke wetgeving draagt ook bij tot een gunstig ondernemingsklimaat. Onduidelijke wetgeving leidt geregeld tot procedures voor het Grondwettelijk Hof om gevestigde fiscale wetsbepalingen te doen vernietigen of terzijde te doen schuiven. Een duidelijke codificering van de fiscale bepalingen zal bijdragen tot rechtszekerheid en tot het gewettigde vertrouwen van de burger. Transparante en begrijpelijke fiscale bepalingen waarborgen immers een eenvormige toepassing voor alle burgers. Ze zullen de rechtszekerheid verhogen en zullen het verloop van de fiscale controles vergemakkelijken. Rechtszekerheid is een onontbeerlijke voorwaarde voor een billijke fiscale omgeving voor de burgers, de ondernemingen, de adviseurs en de controleurs.

Hieraan kan ook nog worden toegevoegd dat de complexiteit van de fiscale wetgeving kan worden aangemerkt als een duidelijke oorzaak van fiscale fraude.

N.a.v. de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude-dossiers van 2009 werd reeds aanbevolen het Wetboek van de inkomstenbelastingen te vereenvoudigen met als doel het controlewerk ingevolge de talrijke uitzonderingen op de belastbare grondslag of het tarief, aftrekken en verminderingen te beperken zodat de controletijd effectief kan besteed worden aan fraudebestrijding (DOC 52 0034/004, blz.247, aanbeveling 40) en één loonbegrip in te voeren en het inkomen fiscaal en sociaalzekerheidsrechtelijk dezelfde kwalificatie geven zodat sociale en fiscale fraudebestrijding hand in hand kunnen gaan (DOC 52 0034/004, blz.247, aanbeveling 41).

Aanbevelingen

27. Ervoor zorgen dat de wetgever al tijdens het wetgevingsproces werk maakt van een kwalitatieve verbetering van de fiscale normen die hij gaat aannemen.

28. Aangaande de doeltreffendheid van de fiscale wetgeving en de daadwerkelijk daardoor gegenereerde ontvangsten en uitgaven een a posteriori-evaluatie

IV. — MODIFICATIONS DE LA LÉGISLATION FISCALE

A. Législation fiscale claire et stable

Constatations

L'ISI, et plus généralement l'administration fiscale, ont insisté sur le constat suivant. Dans une société qui se complexifie sans cesse, le citoyen est également confronté à un accroissement de la législation fiscale. Une législation stable et claire contribue également à un climat d'entreprise favorable. Une législation confuse donne régulièrement lieu à des procédures devant la Cour constitutionnelle en vue de l'annulation ou de l'écartement des dispositions fiscales légales établies. Une codification fiscale claire contribuera à la sécurité juridique et à la confiance légitime dans le chef du citoyen. Des dispositions fiscales transparentes et compréhensibles garantissent en effet une application uniforme pour tous les citoyens. Elles accroîtront la sécurité juridique et faciliteront le déroulement des contrôles fiscaux. La sécurité juridique est une condition indispensable pour un environnement fiscal équitable, et ce, pour les citoyens, les entreprises, les conseillers et les contrôleurs.

Il convient de souligner à cet égard que la complexité de la législation fiscale est considérée comme une cause manifeste de la fraude fiscale.

La commission d'enquête parlementaire chargée d'examiner les grands dossiers de fraude fiscale de 2009 a déjà recommandé de simplifier le Code des impôts sur les revenus dans le but de limiter les contrôles consécutifs aux nombreuses exceptions en matière de base imposable ou de taux, déductions et diminutions, de sorte que le temps affecté au contrôle puisse effectivement servir à lutter contre la fraude (DOC 52 0034/004, p.247, recommandation 40), ainsi que d'introduire une seule notion de salaire et de qualifier le revenu de la même manière au regard du droit fiscal et de la sécurité sociale afin que les fraudes sociale et fiscale puissent être combattues simultanément (DOC 52 0034/004, p.247, recommandation 41).

Recommandations

27. Veiller à l'amélioration qualitative a priori des normes fiscales adoptées par le législateur au cours du processus législatif.

28. Instaurer une évaluation a posteriori de l'efficacité de la législation fiscale et des recettes et dépenses effectivement générées par celle-ci au sein du comité

instellen in het parlementair comité belast met de wetsevaluatie of in de vaste commissie voor de Financiën en de Begroting.

B. Anti-misbruikbepaling, normaal beheer van privévermogen, CFC-regels

Vaststellingen

Tijdens het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers werd vastgesteld dat de wetgeving een aantal specifieke en deelmaatregelen bevat tegen misbruiken. De onderzoekscommissie beval destijds aan om de anti-misbruikbepalingen aan te scherpen en een algemene maatregel uit te bouwen die beoogt het misbruik van recht in fiscale aangelegenheden te bestrijden, alsook de toepassing van de Belgische anti-misbruikregels te vergemakkelijken in het licht van de praktijk in de buurlanden (DOC 52 0034/004, blz.241, aanbevelingen 31 en 32).

Inmiddels werd artikel 344, § 1 WIB92 reeds herschreven. Die wijziging in de wetgeving zorgt al voor een merkbare evolutie. Er kan vastgesteld worden dat deze bepaling aansluit op de voornoemde aanbeveling. Dit neemt echter niet weg dat omtrent de concrete toepassingen (met name op het vlak van de inkomstenbelastingen) nog steeds de nodige onduidelijkheid heerst.

Tevens stelde de onderzoekscommissie vast dat artikel 90, 1° WIB92 aanleiding geeft tot zeer veel discussie en uiteenlopende standpunten omwille van het feit dat zij in se zeer onduidelijk is en voor interpretatie vatbaar. Dit is in het bijzonder het geval voor wat de belastingvrijstelling aangaat van winsten afkomstig uit het “normale beheer” van het privévermogen. De invulling van dit begrip wordt fel betwist en geeft aanleiding tot uiteenlopende rechtspraak. Het leek haar dan ook wenselijk dat deze bepaling wordt herbekeken en duidelijker wordt gesteld (DOC 52 0034/004, blz.251, aanbeveling 45).

Ook de invoering van CFC-regels werd reeds destijds aanbevolen (DOC 52 0034/004, blz.269, aanbeveling 99).

Aanbevelingen

29. Net zoals dit reeds gebeurde op het vlak van de registratie- en successierechten, verdient het aanbeveling dat de FOD Financiën het initiatief zou nemen om – middels een recurrent te herevalueren circulaire – een niet-limitatieve “zwarte lijst” op te stellen van handelingen die fiscaal misbruik uitmaken. Zo zou voorts een doeltreffender aanwending kunnen worden

parlementaire chargé du suivi législatif ou de la commission permanente des Finances et du Budget.

B. Disposition anti-abus, gestion normale du patrimoine privé, règles CFC

Constatations

Il a été constaté pendant l'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale que la législation contenait une série de dispositions anti-abus spécifiques et partielles. La commission d'enquête a recommandé à l'époque de durcir les règles anti-abus et d'introduire une clause générale anti-abus visant à lutter contre l'abus de droit en matière fiscale et à faciliter le dispositif anti-abus à la lumière de la pratique des pays voisins. ((DOC 52 0034/004, p.241, recommandations 31 et 32).

L'article 344, § 1^{er}, du CIR92 a déjà été entre-temps réécrit. Cette dernière évolution législative apporte déjà une évolution notable. On peut constater que cette disposition est conforme à la recommandation précitée. Il n'en demeure pas moins cependant qu'une certaine confusion règne toujours concernant les applications concrètes (notamment dans le domaine des impôts sur les revenus).

La commission d'enquête a par ailleurs constaté que l'article 90, 1°, du CIR92 donne lieu à de très nombreuses discussions et divergences de vues en raison de ce qu'elle est, en soi, très imprécise et sujet à interprétation. C'est particulièrement le cas en ce qui concerne l'exonération fiscale des bénéfices qui résultent de la “gestion normale” du patrimoine privé. L'interprétation de cette notion est vivement contestée et donne lieu à des jurisprudences divergentes. Il lui a donc paru opportun que cette disposition soit réexaminée et clarifiée (DOC 52 0034/004, p. 251, recommandation 45).

L'introduction des règles CFC étaient déjà à l'époque recommandée (DOC 52 0034/004, p.269, recommandation 99).

Recommandations

29. Comme cela s'est déjà fait pour les droits d'enregistrement et les droits de succession, il se recommande que le SPF Finances prenne l'initiative – par le biais d'une circulaire à réévaluer à intervalles réguliers – d'établir une “liste noire” non limitative des actes qui constituent un abus fiscal. Ceci permettrait, au demeurant, de garantir une utilisation plus efficace de la

gewaarborgd van de maatregel waarvan de praktische tenuitvoerlegging het thans kennelijk niet mogelijk maakt de ter zake oorspronkelijk vooropgestelde doelstellingen te halen.

30. De ingevoerde BEPS- en ATAD-maatregelen worden twee jaar na hun invoering geëvalueerd en eventuele onduidelijkheden worden verbeterd met het oog op meer rechtszekerheid. Tevens wordt er een analyse gemaakt van de impact op de Belgische economie en op de ondernemingen met betrekking tot hun effectiviteit in verhouding tot de opgelegde administratieve lasten.

31. In het Wetboek van de inkomstenbelastingen nauwkeurige en objectieve criteria opnemen die toelaten om een vermoeden van abnormaal privévermogensbeheer in te voeren.

32. De CFC- en FIF-regels ten uitvoer leggen met naleving van de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie.

C. Juridische constructies en Kaaimantaks

1. Aangifteplicht juridische constructies

Vaststellingen

De aangifteplicht van juridische constructies (zie art. 307 § 1, leden 4, 9 en 10 WIB92) wordt in het algemeen als positief geëvalueerd. Deze aangifteplicht vormt een belangrijk unilaterale maatregel die de detectie van juridische constructies mogelijk maakt.

Om deze verplichting effectief te maken, heeft de programmawet van 1 juli 2016 vanaf 4 juli 2016 een geldboete ingevoerd van 6 250 euro voor belastingplichtigen die deze aangifteplicht niet respecteren.

De boete wordt opgelegd per jaar en per niet aangemelde juridische constructie in de PB-aangifte of in de RPB-aangifte. Deze administratieve boete komt bovenop de eventuele belastingverhoging op de niet-aangegeven inkomsten uit een dergelijke constructie. Ofschoon deze boete in bepaalde gevallen effectief kan zijn, werd tijdens de hoorzittingen niettemin opgemerkt dat het bedrag van deze boete – afhankelijk van de omstandigheden – te hoog of te laag kan zijn.

mesure dont la mise en œuvre, en pratique aujourd'hui, ne paraît pas remplir les objectifs qui lui étaient initialement assignés.

30. Les mesures BEPS et ATAD seront évaluées deux ans après leur instauration et les éventuelles ambiguïtés seront dissipées afin d'accroître la sécurité juridique. Il sera également procédé à une analyse de l'impact sur l'économie belge et sur les entreprises en ce qui concerne leur efficacité par rapport aux charges administratives qui sont imposées.

31. Introduire dans le Code des impôts sur les revenus des critères précis et objectifs permettant de fonder une présomption de gestion anormale du patrimoine privé.

32. Les règles CFC et FIF seront mises en œuvre conformément à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne.

C. Constructions juridiques et taxe Caïman

1. Obligation de déclaration des constructions juridiques

Constatations

L'évaluation de l'obligation de déclaration des constructions juridiques (voir article 307, § 1^{er}, alinéas 4, 9 et 10 du CIR92) est en général positive. Cette obligation de déclaration constitue une mesure unilatérale importante qui permet de détecter les constructions juridiques.

Pour que cette mesure porte ses fruits, la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 a prévu d'infliger, à partir du 4 juillet 2016, une amende de 6 250 euros aux contribuables qui ne respectent pas cette obligation de déclaration.

L'amende est infligée par an et par construction juridique non déclarée dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques ou dans la déclaration à l'impôt des personnes morales. Cette amende administrative s'ajoute à l'éventuel accroissement d'impôt sur les revenus non déclarés provenant d'une telle construction. Même si cette amende peut être efficace dans certains cas, il a néanmoins été souligné au cours des auditions que le montant de l'amende peut être trop élevé ou trop bas, selon les circonstances.

Aanbeveling

33. In zoverre verenigbaar met het strafrechtelijk beginsel *non bis in idem* wordt het bedrag van de boete bij niet-aangifte van juridische constructies nader gedifferentieerd, bv. afhankelijk van de waarde van het vermogen van de juridische constructie, het bedrag van de niet-aangegeven inkomsten, en dergelijke meer.

2. Zijdelingse meldingsplicht juridische constructies

Vaststellingen

Op heden zal de fiscale administratie uitsluitend rechtstreeks kennis kunnen nemen van het bestaan van juridische constructies via de door de belastingplichtige ingediende aangifte. Daarnaast zal de fiscale administratie van het bestaan van juridische constructies onrechtstreeks worden ingelicht, bv. ingevolge een lopend strafonderzoek.

Dit kan ertoe leiden dat bepaalde juridische constructies niet of zeer laattijdig ter kennis worden gebracht aan de fiscale administratie.

Ofschoon de toegenomen fiscale transparantie op internationaal niveau de detectie ongetwijfeld zal vergroten, acht de bijzondere commissie het bijkomend opportuun de informatiestroom naar de fiscale administratie nog verder te maximaliseren door ook intern zijdelingse meldingsplichten op te leggen aan eenieder die in het kader van zijn professionele activiteiten kennis neemt van het bestaan van een juridische constructie, tenzij de betrokken klant aantoonst dat de juridische constructie wel degelijk werd aangegeven in de aangifte. N.a.v. het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers werd overigens reeds aanbevolen dat de fiscale adviseurs (cijferberoepen, advocaten, notarissen, banken, enz.) verplicht moeten worden de autoriteiten in te lichten als hun cliënten bv. fiscale constructies opzetten in een belastingparadijs (DOC 52 0034/004, blz.252, aanbeveling 48).

Aanbeveling

34. Mede gelet op de aangifteplicht van juridische constructies (en de daarmee verband houdende Kaaïmantaks) evenals aanbeveling 40 en rekening houdend met de CFI-meldingsplicht, wordt een fiscale meldingsplicht ingesteld voor alle fiscale en financiële tussenpersonen bedoeld in actiepunt 12 van het OESO BEPS-plan, die in het kader van hun professionele werkzaamheden kennis nemen van het bestaan van dergelijke constructies. In lijn met de aanbeveling

Recommandation

33. Pour autant qu'il soit compatible avec le principe de droit pénal *non bis in idem*, le montant de l'amende en cas de non déclaration de constructions juridiques doit être davantage différencié, par exemple en fonction de la valeur du patrimoine de la construction juridique, du montant des revenus non déclarés, etc.

2. Obligation de déclaration indirecte des constructions juridiques

Constatations

Aujourd'hui, la déclaration introduite par le contribuable est le seul moyen dont dispose l'administration fiscale pour prendre directement connaissance de l'existence de constructions juridiques. Par ailleurs, l'administration fiscale peut être informée indirectement de l'existence de constructions juridiques à la suite, par exemple, d'une enquête pénale en cours.

Avec pour conséquence que l'existence de certaines constructions juridiques peut ne pas être portée à la connaissance de l'administration fiscale ou l'être très tardivement.

Même si la transparence fiscale accrue au niveau international améliorera sans conteste la détection, la commission spéciale estime par ailleurs opportun de maximaliser davantage encore le flux d'informations vers l'administration fiscale en imposant en interne des obligations de déclaration indirectes à toute personne qui, dans le cadre de ses activités professionnelles, prend connaissance de l'existence d'une construction juridique, à moins que le client concerné démontre que la construction juridique a bien été mentionnée dans la déclaration. Dans le cadre de l'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, la recommandation a d'ailleurs été faite d'obliger les conseillers fiscaux (professions du chiffre, avocats, notaires, banques, etc.) à informer les autorités lorsque leurs clients mettent en place des constructions fiscales dans un paradis fiscal (DOC 52 0034/004, p.252, recommandation 48).

Recommandation

34. Compte tenu, notamment, de l'obligation de déclaration des constructions juridiques (et de la taxe Caïman y afférente), ainsi que de la recommandation 40 et en tenant compte de l'obligation de notification à la CTIF, une obligation de déclaration fiscale est instaurée pour tous les intermédiaires fiscaux et financiers visés au point d'action 12 du BEPS de l'OCDE, qui dans le cadre de leurs activités professionnelles prennent connaissance de l'existence de pareilles constructions.

37 worden deze meldingen gecentraliseerd bij de Dienst Coördinatie Anti-Fraude (CAF), in coördinatie met de CFI en zonder afbreuk te doen aan diens opdrachten.

3. *Kaaimantaks*

Vaststellingen

De invoering van de Kaaimantaks heeft ertoe geleid dat belastingplichtigen ontmoedigd worden om juridische constructies op te zetten/aan te houden. Dit neemt niet weg dat omtrent de draagwijdte van de Kaaimantaks nog steeds een aantal onduidelijkheden bestaan. Tijdens de hoorzittingen werd met name opgemerkt dat:

— de 15 %-toets voor de concrete toepassing van de Kaaimantaks als onwerkbaar wordt beschouwd;

— de Kaaimantaks niet effectief blijkt t.a.v. zogenaamde “dubbelstructuren” (zie bijlage 3, III, A, 2.5).

Aanbeveling

35. De wetgeving betreffende de Kaaimantaks wordt aangepast:

— zodat niet meer aan de kwalificatie als “oprichter” van een juridische constructie kan worden ontsnapt in het geval van een dubbelstructuur;

— zodat de discriminatie wordt weggewerkt tussen enerzijds trusts en fiduciaire verhoudingen en anderzijds stichtingen en offshorevennootschappen voor wat betreft uitkeringen;

— zodat private instellingen van collectief beheer (zoals een Luxemburgse SICAV) onder het toepassingsgebied van de Kaaimantaks worden gebracht;

— zodat juridische constructies aangehouden door feitelijke verenigingen (in hoofde van de werkelijke bestuurders) onder het toepassingsgebied van de door-kijkbelasting vallen;

— zodat de bewijsvoering inzake de 15 %-regel beter toepasbaar is.

D. *Belastingparadijzen*

1. *Uniformiseren definitie belastingparadijs*

Vaststellingen

De notie “belastingparadijs” is geen juridische notie. De vlag dekt een veelheid aan ladingen en wordt vaak

Dans le prolongement de la recommandation 37, ces déclarations sont centralisées par le Service de Coordination Anti-Fraude (CAF) en coordination avec la CTIF et sans préjudice de ses missions.

3. *Taxe Caïman*

Constatations

L’instauration de la taxe Caïman a eu pour effet de décourager les contribuables à mettre en place/détenir des constructions juridiques. Un certain nombre d’ambiguïtés subsistent néanmoins encore en ce qui concerne la portée de la taxe Caïman. Au cours des auditions il a notamment été relevé que:

— la règle de 15 % pour l’application de la taxe Caïman est jugée impraticable;

— la taxe Caïman ne s’avère pas effective face aux structures dites doubles (voir annexe 3, III, A, 2.5).

Recommandation

35. La législation relative à la taxe Caïman sera adaptée:

— de telle sorte qu’il ne soit plus possible d’échapper à la qualification de “fondateur” d’une construction juridique dans le cas d’une structure dite double;

— de telle sorte que l’on supprime la discrimination entre les trusts et les structures fiduciaires, d’une part, et les fondations et les sociétés offshores, d’autre part, en ce qui concerne les versements;

— de telle sorte que les organismes privés de gestion collective (tels que les sicavs luxembourgeoises) tombent sous le champ d’application de la taxe Caïman;

— de telle sorte que les constructions juridiques détenues par des associations de fait (dans le chef des véritables administrateurs) tombent sous le champ d’application de la taxe de transparence;

— de telle sorte que la règle de 15 % soit rendue plus praticable sur le plan de l’administration de la preuve.

D. *Paradis fiscaux*

1. *Uniformisation de la définition de paradis fiscal*

Constatations

La notion de “paradis fiscal” n’est pas une notion juridique. Elle est protéiforme et sa teneur est souvent (en

– in functie van de toepasselijke regelgeving – anders ingevuld (in functie van territoriale, materiële en formele criteria (zie bijlage 3, I, C)). De invoering van de aangifteplicht juridische constructies sluit in ieder geval reeds aan op de door de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude-dossiers van 2009 geuite aanbeveling om de reflectie i.v.m. de belastingparadijzen te verruimen tot de Trust-constructies (DOC 52 0034/004, blz.265, aanbeveling 87).

In de praktijk wordt de gedifferentieerde definitie van wat men onder een “belastingparadijs” begrijpt, als problematisch ervaren, temeer daar bepaalde definities aanleiding geven tot toepassingsproblemen (bv. de vereiste voor de toepassing van de Kaaimantaks om de fiscale druk van het buitenlands vehikel vast te stellen overeenkomstig de regels die van toepassing zijn voor het vestigen van de Belgische belasting. Daarnaast werd er eveneens op gewezen op de internationale tendensen waarbij de nominale tarieven op ondernemingsniveau in aanzienlijke mate dalen, hetgeen vragen doet rijzen naar de internationaal “correcte” drempel waaronder een fiscaal regime als “paradijselijk” wordt beschouwd

Ook de FOD Financiën heeft tijdens de diverse hoorzittingen aangegeven dat de notie belastingparadijs heterogeen is (de inhoud ervan varieert naargelang van de juridische context: artikel 203 WIB92, artikel 307 WIB92, FATF, commissaris Moscovici, IMF enzovoort), wat tot grote onzekerheid leidt bij zowel de belastingplichtigen als de controleurs.

Aanbeveling

36. Het begrip “belastingparadijs” – ongeacht het soort belasting – dient wettelijk te worden verankerd afgestemd op de internationale ontwikkelingen, teneinde hieraan een uniforme en geobjectiveerde invulling te geven, rekening houdend met een afdoende mate van territoriale, materiële en formele verfijning en in acht genomen de Europese en internationale standaarden die gebruikt worden om een Staat (of een specifiek rechtsgebied) als belastingparadijs aan te merken, waarbij meer bepaald rekening wordt gehouden met het coöperatief karakter inzake informatie-uitwisseling enerzijds en de aanzienlijk gunstiger taxatievoorwaarde anderzijds.

2. Verhoogde waakzaamheid bij transacties met belastingparadijzen

Vaststellingen

De diverse medialekken hebben aangetoond dat het (zeker in het verleden) gemakkelijk was om belangrijke vermogens onder te brengen in belastingparadijzen

fonction de la réglementation applicable) différente (en fonction de critères, territoriaux, matériels et formels (voir annexe 3, I, C)). L'instauration de l'obligation de déclaration des constructions juridiques s'inscrit en tout état de cause dans le prolongement de la recommandation faite en 2009 par la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale d'élargir la réflexion sur les paradis fiscaux aux constructions “Trust” (DOC 52 0034/004, p.265, recommandation 87).

Dans la pratique, la palette des définitions données à la notion de “paradis fiscal” pose problème, d'autant que certaines de ces définitions entraînent des problèmes d'application (par exemple, la condition, pour l'application de la taxe Caïman, de fixer la pression fiscale du véhicule étranger conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge. Par ailleurs, on a également relevé les tendances internationales montrant une baisse sensible des taux nominaux au niveau des entreprises, ce qui pousse à s'interroger sur le seuil internationalement “correct” sous lequel un régime fiscal est considéré comme “paradisialique”.

Le SPF Finances a lui aussi indiqué lors des diverses auditions que la notion de paradis fiscal était hétérogène (son contenu varie d'un contexte juridique à l'autre: art. 203 CIR92, art. 307 CIR92, GAFI, commissaire Moscovici, FMI, ...), ce qui engendre une grande insécurité tant pour les contribuables que pour les contrôleurs.

Recommandation

36. La notion de “paradis fiscal”, quel que soit l'impôt concerné, doit être ancrée dans la loi en tenant compte des évolutions internationales, afin de lui attribuer un contenu uniforme et objectivé. Il convient à cet égard de tenir compte suffisamment de nuances territoriales, matérielles et formelles et de prendre en considération les standards européens et internationaux retenus pour qualifier un État (ou une juridiction spécifique) de paradis fiscal, l'accent devant être mis en particulier sur la coopération apportée en matière d'échange d'informations d'une part et sur les conditions de taxation bien plus avantageuses qui sont offertes d'autre part.

2. Vigilance accrue lors de transactions avec des paradis fiscaux

Constatations

Les diverses révélations dans les médias ont démontré combien (certainement dans le passé) il était facile de placer des patrimoines importants dans des paradis

en op die manier te ontsnappen aan het zicht van de overheidsdiensten. Om deze reden dienen dan ook een aantal maatregelen te worden genomen die leiden tot een verhoogde waakzaamheid bij transacties met belastingparadijzen.

N.a.v. het parlementaire onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers van 2009 werd in ieder geval reeds aanbevolen om de verplichting in te stellen om transacties van ondernemingen met een belastingparadijs spontaan aan te geven, in de zin van het ter uitvoering van artikel 203, § 1, derde lid WIB92 uitgevaardigde koninklijk besluit (DOC 52 0034/004, blz. 265, aanbeveling 88). Eveneens werd n.a.v. het voornoemde onderzoek aanbevolen om de toepassing van dubbelbelastingverdragen die afgesloten werden met belastingparadijzen afhankelijk te maken van een voorafgaande ruling met de administratie (DOC 52 0034/004, blz. 267, aanbeveling 88). Voorts werd aanbevolen om fondsen vrij te maken zodat onderzoek kan worden gevoerd naar het gebruik van belastingparadijzen om belastingen te ontwijken en te ontduiken van op Belgische grondgebied (DOC 52 0034/004, blz. 269, aanbeveling 100) en om binnen de FOD Financiën een taskforce “belastingparadijzen” op te richten (DOC 52 0034/004, blz. 269, aanbeveling 101).

Inmiddels werden een aantal initiatieven genomen om aan voornoemde aanbevelingen uitvoering te geven. Zo werd middels KB van 10 oktober 2013 en bij beschikking van de voorzitter van het Directiecomité van de FOD Financiën van 24 oktober 2013 de dienst Coördinatie Anti-Fraude (CAF) opgericht (waarmee meteen ook uitvoering werd gegeven aan aanbeveling 62, DOC 52 0034/004, blz. 258). De taskforce “belastingparadijzen” maakt deel uit van het CAF. Daarnaast werden op basis van artikel 307, § 1 WIB92 (laatstelijk gewijzigd bij artikel 44 van de programmawet van 1 juli 2016, *B.S.*, 4 juli 2016) ondernemingen verplicht om betalingen uitgevoerd aan personen gevestigd in belastingparadijzen aan te geven. Betalingen aan deze belastingparadijzen zijn enkel aftrekbaar als beroepskosten indien ze worden aangegeven én indien de belastingplichtige kan bewijzen dat het om werkelijke en oprechte verrichtingen gaat en niet om artificiële constructies (artikel 198, 10^e WIB92). Deze meldplicht geschiedt via een formulier 275 F dat wordt ingediend samen met de aangifte. Het formulier 275 F maakt een integrerend deel uit van de belastingaangifte.

De circulaire van 30 november 2010 beschrijft de toepassingsmodaliteiten van deze wet. Aan het CAF werd hierbij opgedragen om de diverse betalingen die gerapporteerd worden op het formulier 275F te analyseren. In het beleidsplan van de minister van Financiën wordt dit als volgt verwoord:

fiscaux et, ainsi, d'échapper à la vue des services publics. C'est pourquoi il convient de prendre un certain nombre de mesures visant à renforcer la vigilance lors de transactions avec des paradis fiscaux.

Dans le cadre de l'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale de 2009, il avait en tout cas déjà été recommandé d'instaurer une obligation de déclaration spontanée des transactions des entreprises avec un paradis fiscal au sens de l'arrêté royal pris en exécution de l'article 203, § 1^{er}, alinéa 3, du CIR92 (DOC 52 0034/004, p. 265, recommandation 88). Dans le cadre de cette même enquête, il avait également été recommandé de subordonner l'application des conventions préventives de la double imposition conclues avec les paradis fiscaux à un *ruling* préalable avec l'administration (DOC 52 0034/004, p. 267, recommandation 91). Il avait en outre été recommandé de dégager des fonds afin de permettre la réalisation d'une enquête sur le recours aux paradis fiscaux dans un but d'évasion et de fraude fiscales au départ du territoire belge (DOC 52 0034/004, p. 269, recommandation 100) et de mettre sur pied d'une task-force “paradis fiscaux” au sein du SPF Finances (DOC 52 0034/004, p. 269, recommandation 101).

Entre-temps, plusieurs initiatives ont été prises en vue de mettre en œuvre les recommandations susmentionnées. L'une de ces initiatives est la création du service de Coordination Anti-Fraude (CAF), par le biais de l'AR du 10 octobre 2013 et de l'arrêté pris le 24 octobre 2013 par le président du comité de direction du SPF Finances (ce qui a également permis de mettre immédiatement en œuvre la recommandation 62, DOC 52 0034/004, p. 258). Cette task-force “paradis fiscaux” fait partie du CAF. Par ailleurs, l'article 307, § 1^{er}, du CIR92 (tel que modifié en dernier lieu par l'article 44 de la loi-programme du 1^{er} juillet 2016, *M.B.*, 4 juillet 2016) obligeaient les entreprises à déclarer les paiements effectués à des personnes établies dans des paradis fiscaux. Les paiements à ces paradis fiscaux sont uniquement déductibles au titre de frais professionnels s'ils sont déclarés et si le contribuable peut prouver qu'il s'agit d'opérations réelles et sincères et non de constructions artificielles (article 198, 10^e du CIR92). Cette obligation de signalement passe par un formulaire 275 F fourni avec la déclaration. Le formulaire 275 F fait partie intégrante de la déclaration d'impôts.

La circulaire du 30 novembre 2010 décrit les modalités d'application de cette loi. À cet égard, le CAF a été chargé d'analyser les divers paiements signalés sur le formulaire 275 F. Cette mission est formulée de la manière suivante dans le plan stratégique du ministre des Finances:

“In samenwerking met de Cel Belastingparadijzen van de AA BBI zal een stand van zaken opgemaakt worden van de tot nu toe onderzochte dossiers en de in kaart gebrachte betalingsstromen naar de belastingparadijzen om vervolgens vanuit deze “best practices” nieuwe strategieën te ontwikkelen. Daartoe zullen alle aangiften 275 F digitaal gebundeld worden en risicoprofielen onderzocht. De Cel Belastingparadijzen zal versterkt worden evenals transversaal ingezet over de verschillende belastingadministraties van de FOD Financiën heen. Zo kan de digitale bundeling van de aangiften 275 F immers belangrijke informatie genereren voor zowel AA BBI, AA Fiscaliteit, AA Inning en Invordering, enz.” (Algemene Beleidsnota. Deel Fiscale Fraude, *Parl. St. Kamer*, 2015-2016, 54-1428/022, p. 65).

Middels de programmawet van 1 juli 2016 werd daarnaast in artikel 27/1 van de antiwitwaswet de verplichting ingevoerd t.a.v. de financiële sector (met name de in artikel 2, § 1, 1° tot en met 18°, van de vernoemde wet beoogde ondernemingen) om de CFI, op de door haar bepaalde wijze, automatisch en periodiek in te kennis van alle verrichtingen met de fiscale paradijzen zoals bepaald in de lijst op basis van artikel 307, § 1, zesde lid, van het WIB92.

De bijzondere commissie ondersteunt de vernoemde initiatieven, maar is (bijkomend) van oordeel dat er een meer gestroomlijnde informatievergaring moet plaatsvinden. De huidige evoluties kunnen leiden tot parallelle informatiestromen of tot overbodige tussenschakels. De bijzondere commissie is daarom – en in lijn met bovenvermelde aanbeveling 34 – van oordeel dat alle informatie m.b.t. belastingparadijzen finaal gecentraliseerd moet worden binnen het CAF.

Aanbevelingen

37. Alle informatie m.b.t. belastingparadijzen dient zo veel als mogelijk te worden gecentraliseerd bij het CAF wiens taak het is om de gedetecteerde ondernemingen/structuurvermogens gevestigd in belastingparadijzen in kaart te brengen, hun onderlinge verbondenheid te bepalen en de UBO ervan te identificeren. In het licht hiervan kan de fiscale meldingsplicht zoals opgenomen in artikel 307 WIB92 rechtstreeks worden gekoppeld aan de in het kader van artikel 27/1 van de anti-witwaswet verkregen informatie door de CFI. Dit gebeurt volgens de vereisten van Richtlijn 2016/2258/EU.

38. Rekening houdend met de waargenomen bestuurlijke praktijk inzake fiscale woonplaats, onverminderd de bepalingen van de dubbelbelastingverdragen en indien de controle (art. 5 Wetboek van Vennootschappen) over een juridische constructie zonder substantie

“En collaboration avec la Cellule Paradis fiscaux de l'AG ISI, un état des lieux des dossiers enquêtés à ce jour et des flux fiscaux répertoriés vers les paradis fiscaux sera établi pour ensuite développer de nouvelles stratégies au départ de ces bonnes pratiques. Toutes les déclarations 275 F seront compilées sous format numérique et les profils de risque seront étudiés à cet effet. La Cellule Paradis fiscaux sera renforcée et affectée transversalement dans les différentes administrations fiscales du SPF Finances. La compilation numérique des déclarations 275 F pourra en effet générer de la sorte des informations importantes pour l'AG ISI, l'AG Fiscalité, l'AG Perception et Recouvrement, etc.”. (Note de politique générale, Partie Fraude Fiscale, *Doc. Parl.*, Chambre 2015-2016, 54-1428/022, p.132).

La loi-programme du 1^{er} juillet 2016 a par ailleurs inscrit, à l'article 27/1 de la loi anti-blanchiment, l'obligation, pour le secteur financier (entreprises visées à l'article 2, § 1^{er}, 1° à 18°, de la loi précitée), d'informer automatiquement et périodiquement la CTIF, selon les modalités qu'elle détermine, de toutes les opérations impliquant les paradis fiscaux repris dans la liste établie sur base de l'article 307, § 1, alinéa 6, du CIR92.

La commission spéciale salue les initiatives précitées mais estime (par ailleurs) que la collecte d'informations doit être rationalisée davantage. Les évolutions actuelles peuvent être à l'origine de flux d'informations parallèles ou de la création de maillons intermédiaires superflus. La commission spéciale estime dès lors – allant dans le même sens que la recommandation mentionnée plus haut 34 – que toutes les informations concernant les paradis fiscaux doivent être ultimement centralisées au sein de la CAF.

Recommandations

37. Toutes les informations concernant les paradis fiscaux doivent être centralisées, autant que possible, auprès de la CAF, dont la tâche est d'identifier les entreprises / structures patrimoniales établies dans les paradis fiscaux, d'établir les liens entre elles et d'en identifier l'UBO. Compte tenu de ce qui précède, l'obligation de déclaration fiscale inscrite à l'article 307 CIR92 peut être directement associée aux informations obtenues par la CTIF en application de l'article 27/1 de la loi anti-blanchiment. Ces opérations sont effectuées conformément aux exigences de la directive 2016/2258/UE.

38. Compte tenu de la pratique administrative observée en matière de résidence fiscale, sans préjudice des conventions relatives à la double imposition, et si le contrôle (art. 5 du Code des sociétés) relatif à une construction juridique sans substance (écran ou boîte

(schermconstructie/brievenbusconstructie) in een belastingparadijs in handen is van een binnenlandse vennootschap, een binnenlandse vaste inrichting of een rijksinwoner, wordt de plaats van leiding van die juridische constructie geacht in België te liggen. Hetzelfde geldt in het omgekeerde geval: een binnenlandse vennootschap of een binnenlandse vaste inrichting wordt gecontroleerd door een juridische constructie in een belastingparadijs, in welk geval de plaats van leiding van die juridische constructie geacht wordt in België te liggen. Deze maatregel betreft een proceduremaatregel, waarbij de belastingplichtige het tegenbewijs kan leveren. Controle wordt alleszins vermoed indien (één van) de uiteindelijk begunstigen die wettelijk moeten worden opgenomen in een UBO-register de controlerende inwoner(s) is/zijn van België.

39. Teneinde een optimale informatiegaring te garanderen wordt tevens nagegaan of het opportuun is de in artikel 307 WIB92 opgenomen aangifteredmpel van 100 000 euro te verlagen voor de landen die op de eerste dag van het belastbaar tijdperk worden aangemerkt als belastingparadijs, alsook in een bijkomende verplichting te voorzien indien blijkt dat dit praktisch haalbaar is om de identiteit van de te registreren UBO mee te delen (en als aftrekvoorwaarde te beschouwen).

Het *principe* van de unieke gegevensinzameling (*only-onceprincipe*) indachtig wordt nagegaan of de aangifteplicht van de betalingen aan belastingparadijzen bij de fiscus overeenkomstig artikel 307 WIB92 en bij de CFI overeenkomstig artikel 27/1 van de wet van 11 januari 1993 niet kunnen worden geïntegreerd.

In dezelfde geest dient de UBO niet te worden vermeld bij uitvoering van aanbeveling 74.

De aangifteplicht met betrekking tot betalingen aan juridische constructies vervalt indien de juridische constructie voorafgaandelijk dienen te worden aangemeld aan het CAF conform aanbeveling 40.

40. In lijn met OESO-BEPS actie 12 worden *mandatory disclosure* regels ingevoerd met betrekking tot alle fiscale schema's waarin offshoreconstructies en/of belastingparadijzen voorkomen, evenals voor constructies die tot doel hebben CRS-rapportering (*Common Reporting Standard*) te omzeilen.

aux lettres) située dans un paradis fiscal appartient à une société résidente, à un établissement stable résident ou à un habitant du Royaume, le lieu de la direction de cette construction juridique est réputé situé en Belgique. L'inverse est également vrai: pour toute société résidente ou tout établissement stable résident dont le contrôle est assuré par une construction juridique située dans un paradis fiscal, le lieu de la direction de cette construction juridique est réputé situé en Belgique. Il s'agit d'une mesure de procédure, le contribuable pouvant, dans ce cadre, apporter la preuve du contraire. Le contrôle est en tout cas présumé lorsque les bénéficiaires effectifs (ou l'un d'entre eux) qui, conformément à la loi, doivent figurer dans un registre UBO, résident en Belgique et sont les personnes qui exercent le contrôle.

39. Pour garantir une collecte d'informations optimale, il y aura également lieu de vérifier s'il ne convient pas d'abaisser le seuil de déclaration de 100 000 euros inscrit à l'article 307 CIR92 pour les pays qui, le premier jour de la période imposable, sont qualifiés de paradis fiscaux, et de prévoir une obligation supplémentaire, si elle s'avère réalisable en pratique, concernant la communication de l'identité de l'UBO à enregistrer (et de la considérer comme une condition de déductibilité).

Dans le respect du principe de la collecte unique des données (*principe only once*), on examinera s'il n'est pas possible d'intégrer l'obligation de déclarer les paiements vers des paradis fiscaux au fisc conformément à l'article 307 CIR92 et à la CTIF conformément à l'article 27/1 de la loi du 11 janvier 1993.

Dans le même esprit, l'UBO ne devra pas être mentionné en cas de mise en œuvre de la recommandation 74.

L'obligation de déclaration concernant les paiements aux constructions juridiques disparaît si les constructions juridiques doivent au préalable être déclarées au CAF conformément à la recommandation 40.

40. Conformément à l'action 12 du plan d'action BEPS de l'OCDE, sont introduites des règles de déclaration obligatoire qui concernent tous les montages fiscaux comprenant des constructions offshore et/ou des paradis fiscaux, ainsi que les constructions dont le but est de contourner le *Common Reporting Standard* ("CRS").

E. Bankgeheim

1. De werking van het Centraal Aanspreekpunt (CAP)

Vaststellingen

Uit het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers van 2009 is gebleken dat het bankgeheim zoals het in België is georganiseerd een echt beletsel vormt voor een doeltreffende bestrijding van de fiscale fraude. In die zin werd een wijziging ter zake aanbevolen (DOC 52 0034/004, blz. 242, aanbeveling 34).

Aan deze aanbeveling werd tegemoet gekomen middels de wet van 14 april 2011 (wijziging artikel 322 WIB92). Door diezelfde wet van 14 april van 2011 en het KB van 17 juli 2013 werd bij de Nationale Bank van België een Centraal Aanspreekpunt (CAP) opgericht. Dit is een register dat de bankrekeningnummers en soorten contracten bevat die door natuurlijke personen en rechtspersonen, al dan niet woonachtig in België, gehouden worden bij financiële instellingen in België. Dit register kon tot nu toe enkel worden geconsulteerd door fiscale ambtenaren.

De programmawet van 1 juli 2016 heeft het aantal personen dat het CAP kan consulteren, gevoelig uitgebreid naar procureurs, onderzoeksrechters, magistraten van de zetel, de CFI en de notarissen. De financiële instellingen blijken in ieder geval achter deze beslissing te staan (zie bijlage 3, III, A, 2.5).

De CFI heeft wel aangegeven dat de performantie van het CAP (zowel op het vlak van toegankelijkheid als op het vlak van de actualiteit) moet worden verbeterd (zie bijlage 3, II, B., 2.7). Momenteel wordt wel nog gewerkt aan een wetsontwerp dat de praktische zaken in verband met de uitbreiding van toegang tot het CAP moet regelen.

De NBB heeft ter zake wel opgemerkt dat de voorgaande evoluties een totale herziening van het Centraal Aanspreekpunt vereisen, omwille van de volgende redenen (zie bijlage 3, III, A, 1.3):

— er wordt verwacht dat de aanvragen tot toegang tot het CAP exponentieel zullen toenemen. Momenteel consulteert de fiscus het CAP ongeveer 15 000 keer per jaar (cijfers van 2016). Er wordt verwacht dat de bijkomende aanvragen van de nieuwe toegangsgerechtigden kunnen oplopen tot 150 000 keer. Dit kan enkel gerealiseerd door te voorzien in een online toegang tot het CAP;

E. Secret bancaire

1. Fonctionnement du point de contact central (PCC)

Constatations

Il ressort des travaux de l'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale de 2009 que le secret bancaire tel qu'organisé en Belgique, constitue un véritable obstacle à une lutte efficace contre la fraude fiscale. Une modification a dès lors été recommandée dans ce domaine (DOC 52 0034/004, p.242, recommandation 34).

La loi du 14 avril 2011 (modification de l'article 322 du CIR92) donne suite à cette recommandation. Cette même loi du 14 avril 2011 et l'AR du 17 juillet 2013 ont créé un Point de contact central (PCC) auprès de la Banque nationale de Belgique. Il s'agit d'un registre contenant les numéros de compte bancaire et les types de contrats tenus par les personnes physiques et morales, résidant ou non en Belgique, auprès des établissements financiers en Belgique. Jusqu'à présent, ce registre ne pouvait être consulté que par les agents du fisc.

La loi-programme du 1^{er} juillet 2016 a sensiblement augmenté le nombre de personnes habilitées à consulter le PCC, en l'élargissant aux procureurs, aux juges d'instruction, aux magistrats du siège, à la CTIF et aux notaires. Les établissements financiers soutiennent en tout cas cette décision (voir annexe 3, III, A, 2.5).

La CTIF a cependant indiqué que la performance du PCC doit être améliorée (tant en termes d'accessibilité que d'actualité) (voir annexe 3, II, B., 2.7). À l'heure actuelle, un projet de loi visant à régler les aspects pratiques de l'élargissement de l'accès au PCC est encore en préparation.

La BNB a fait observer à ce propos que les évolutions précitées requièrent une révision totale du Point de contact central, et ce, pour les raisons suivantes (voir annexe 3, III, A, 1.3):

— on s'attend à une augmentation exponentielle du nombre de demandes d'accès au PCC. À l'heure actuelle, le fisc consulte le PCC environ 15 000 fois par an (chiffres de 2016). On estime que le nombre de demandes supplémentaires de la part des nouveaux utilisateurs autorisés pourrait aller jusqu'à 150 000. Il ne sera possible de répondre à ces demandes qu'en prévoyant un accès en ligne au PCC;

— zoals gezegd dienen data meer dan eens per jaar te worden bijgewerkt en dit teneinde te vermijden dat de gerechtelijke autoriteiten met verouderde informatie zouden werken. De systemen moeten hieraan aangepast om (idealiter) een “real time” update mogelijk te maken;

— de gegevens die momenteel worden geregistreerd lijken niet te volstaan voor het gebruik dat de nieuwe toegangsgerechtigden hiervan willen maken. Het huidige wetsontwerp voorziet hier reeds een verruiming.

Aanbeveling

41. De werking van het CAP evalueren teneinde hiervan een meer performant platform te maken waarbij ernaar gestreefd wordt om een online toegang tot het CAP mogelijk te maken en de informatie in het CAP zoveel als mogelijk in “real time” up te daten. In voorkomend geval kan het CAP gespiegeld worden aan het Franse systeem FICOBA (de Franse “Fichier central français des comptes”) en wordt onderzocht om het CAP te combineren met het UBO-register dat ons land zal moeten opmaken ter uitvoering van haar verplichtingen t.a.v. de OESO en de EU.

2. De toegang tot bancaire informatie

Vaststellingen

Artikel 322, § 2, WIB92, bepaalt momenteel dat wanneer de administratie inzake inkomstenbelastingen over aanwijzingen van belastingfraude beschikt of een indiciaire aanslag vestigt op grond van artikel 341, WIB92, zij bij een bank-, wissel-, krediet- of spaarinstelling alle inlichtingen mag opvragen die nuttig kunnen zijn om het bedrag van de belastbare inkomsten van de belastingplichtige te bepalen. De door de minister aangewezen ambtenaar mag een machtiging daartoe slechts verlenen binnen de bij wet bepaalde specifieke voorwaarden (artikel 322, § 2, 2°, WIB92).

Meer bepaald moet de ambtenaar die die gegevens wil opvragen, daartoe voorafgaandelijk een verzoek om inlichtingen richten aan de belastingplichtige.

Dat betekent dat van niet bij naam gekende rekeninghouders helemaal geen gegevens mogen worden opgevraagd bij een “bankinstelling”.

Inzake btw bestaat die mogelijkheid echter wel, aangezien artikel 62*bis* WBTW zonder meer bepaalt dat – mits het verkrijgen van een machtiging door de daartoe aangestelde ambtenaar – inlichtingen bij een

— comme indiqué, les données doivent être actualisées plus d’une fois par an et ce, pour éviter que les autorités judiciaires ne travaillent avec des informations dépassées. Les systèmes doivent être adaptés en fonction, afin de permettre (idéalement) une actualisation en temps réel;

— les données qui sont actuellement enregistrées semblent ne pas suffire à l’usage que les nouveaux utilisateurs autorisés souhaitent en faire. Le projet de loi actuel prévoit déjà un élargissement de ces données.

Recommandation

41. Évaluer le fonctionnement du PCC afin d’en faire une plate-forme plus performante, en veillant à permettre un accès en ligne à celui-ci et à actualiser autant que possible en temps réel les informations qui y figurent. Le cas échéant, le PCC peut être calqué sur le système français FICOBA (le fichier central français des comptes) et l’association du PCC au registre UBO que la Belgique va devoir établir en exécution de ses obligations à l’égard de l’OCDE et de l’Union européenne est examinée.

2. L'accès aux informations bancaires

Constatations

A l’heure actuelle, l’art. 322, § 2 CIR92 prévoit qu’en matière d’impôts sur les revenus, l’administration, lorsqu’elle dispose d’indices de fraude fiscale ou lorsqu’elle établit une taxation indiciaire sur la base de l’art. 341 CIR92, puisse réclamer auprès d’un établissement de banque, de change, de crédit ou d’épargne tout renseignement pouvant être utile pour déterminer le montant des revenus imposables du redevable. Une autorisation pour ce faire peut uniquement être accordée par l’agent désigné par le ministre dans des conditions spécifiées légalement (art. 322, § 2, 2° CIR92).

A cette fin, l’agent doit notamment envoyer au préalable une demande de renseignements au contribuable, dans laquelle il réclame ces données.

Cela implique, en ce qui concerne un titulaire de compte non connu par son nom, qu’aucune donnée ne peut être réclamée auprès d’un établissement “de banque”.

En matière de TVA, cette possibilité existe en revanche étant donné que l’art. 62*bis* C.TVA prévoit sans plus que – moyennant l’obtention d’une autorisation par l’agent désigné à cet effet – des renseignements

“bankinstelling” mogen worden ingewonnen om op de correcte toepassing van de btw toe te zien.

Bij de bestrijding van de fiscale fraude zou het nuttig zijn te bepalen dat, naar analogie van de mogelijkheden inzake btw, eveneens inzake inkomstenbelastingen een “bankonderzoek” zou mogen worden uitgevoerd voor de rekeningen waarvan de houder niet gekend is, maar waarvoor aanwijzingen bestaan dat die rekening voor belastingontduiking wordt gebruikt.

Aanbevelingen

42. Artikel 322, § 2, WIB92, zodanig wijzigen dat, naar analogie van de mogelijkheden inzake btw, eveneens inzake inkomstenbelastingen een “bankonderzoek” kan worden uitgevoerd voor een rekening waarvan de houder niet gekend is, maar waarvoor aanwijzingen bestaan dat die rekening voor belastingontduiking wordt gebruikt. Deze aanbeveling houdt uiteraard ook verband met aanbeveling 70 (harmonisatie van de fiscale procedure).

43. Zowel met het oog op een efficiëntere administratie en een grotere spontane naleving van de fiscale wetgeving door de belastingplichtigen, als met het oog op het vermijden van de ongelijke behandeling van Belgische belastingplichtigen enerzijds en de ongelijke behandeling van inwoners en niet-inwoners anderzijds, evenals het vermijden van de belemmering van het vrij verkeer van kapitaal en diensten, is het aangewezen aan de internationale standaard inzake de automatische uitwisseling van inlichtingen navolging te geven door eenzelfde derde-partijrapportering in te stellen door de Belgische “rapporterende financiële instellingen”, zoals gedefinieerd in de wet van 16 december 2015, met betrekking tot Belgische belastingplichtigen en ten aanzien van de Belgische fiscale administratie, voor zover nuttig en nodig voor het correct verwerken en controleren van de Belgische belasting.

F. Internationale fiscaliteit

1. Het afsluiten van internationale verdragen – omzetting richtlijnen

Vaststellingen

Momenteel bestaan er nog altijd landen, hoofdzakelijk belastingparadijzen, waaraan helemaal geen vragen mogen worden gesteld bij gebrek aan een dubbelbelastingverdrag dat in de uitwisseling van gegevens voorziet.

Voor andere landen bestaat er wel een verdrag, maar dat werd door België nog niet geratificeerd:

peuvent être réclamés auprès d’un établissement “de banque” afin de vérifier la correcte application de la TVA.

Il serait utile dans la lutte contre la fraude fiscale de prévoir que par analogie avec les possibilités en matière de TVA, une enquête “bancaire” puisse également être menée en matière d’impôt sur les revenus en ce qui concerne un compte dont le titulaire n’est pas connu, mais pour lequel il existe des indices de fraude fiscale qu’il est utilisé.

Recommandations

42. Modifier l’article 322, § 2, du CIR92, de manière à prévoir que, par analogie avec les possibilités en matière de TVA, une enquête “bancaire” puisse également être menée en matière d’impôt sur les revenus en ce qui concerne un compte dont le titulaire n’est pas connu, mais pour lequel il existe des indices qu’il est utilisé à des fins de fraude fiscale. Cette recommandation est naturellement aussi liée à la recommandation 70 (harmonisation de la procédure fiscale).

43. Pour rendre l’administration plus efficace, encourager les contribuables à respecter plus spontanément la législation fiscale, éviter, d’une part, que le traitement des contribuables belges soit inégal et, d’autre part, que le traitement des résidents et des non-résidents soit également inégal, et enfin pour éviter que la libre circulation des capitaux et des services soit entravée, il est indiqué de mettre en œuvre les normes internationales en matière d’échange automatique d’informations en prévoyant une même déclaration par une tierce partie, à savoir par les “institutions financières belges déclarantes”, définies par la loi du 16 décembre 2015 en ce qui concerne les contribuables belges et l’administration fiscale belge, pour autant que cela soit utile et nécessaire au traitement et au contrôle corrects de l’impôt belge.

F. Fiscalité internationale

1. La conclusion de conventions internationales – transposition de directives

Constatations

Jusqu’à présent, il existe toujours des pays, principalement des paradis fiscaux, auxquels aucune question ne peut être posée en l’absence d’une convention préventive de double imposition prévoyant l’échange d’informations.

Pour d’autres pays, il existe bien une convention mais qui n’a pas encore été ratifiée par la Belgique:

— met enkele landen heeft België een *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA) gesloten, maar de bepalingen daarvan zijn nog steeds niet in werking kunnen treden omdat het ratificatieproces nog niet is afgerond;

— bovendien werden al meerdere dubbelbelastingverdragen ondertekend, maar die zijn om dezelfde reden nog niet van kracht geworden.

Voor de strijd tegen de internationale fraude zouden de reeds ondertekende maar nog niet geratificeerde dubbelbelastingverdragen en TIEA's zo snel mogelijk moeten worden geratificeerd; pas dan kan de BBI haar rol ten volle spelen en ook inlichtingen inwinnen in het buitenland. Gelet op de massale oproep voor een doeltreffende fraudebestrijding kunnen de verschillende gewestparlementen, bijvoorbeeld via de overlegprocedure, worden aangespoord om daar zonder omwegen werk van te maken. Tevens bracht de onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude-dossiers onder de aandacht dat het oude artikel 217 WIB92 in aangepaste vorm beter terug wordt ingevoerd (DOC 52 0034/004, blz.268, aanbeveling 98).

Voorts moet de nodige aandacht worden besteed aan een snelle omzetting in nationale wetgeving van de EU-fraudebestrijdingsrichtlijnen en van de BEPS-actiepunten die werden goedgekeurd door de G20 en de OESO.

De BBI heeft ter zake het voorbeeld gegeven met het Avenant dat voorziet in een versterkte gegevensuitwisseling met Zwitserland. Het doel is te voorkomen dat Zwitserland zich in de toekomst nog achter het bankgeheim zou verschuilen. Naar het voorbeeld van Nederland zou België in de toekomst "groepsaanvragen" moeten kunnen voorleggen in verband met de tegoeden van Belgische ingezetenen bij de Zwitserse banken.

Aanbevelingen

44. De wetgever er prioritair mee belasten de internationale verdragen inzake de internationale uitwisseling van gegevens in fiscale aangelegenheden goed te keuren en de Europese richtlijnen in verband met de bestrijding van fiscale fraude en van onrechtmatige belastingontwijking om te zetten.

45. Het is raadzaam snel uitvoering te geven aan aanbeveling 94 van de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude-dossiers om "aan de voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers, die op grond van artikel 74.2 van het reglement van de Kamer van volksvertegenwoordigers beslist over de verwijzing van de wetsontwerpen en wetsvoorstellen, [te]

— pour l'heure, quelques pays avec lesquels la Belgique a signé un TIEA (*Tax Information Exchange Agreement*), mais les dispositions de celui-ci ne peuvent toujours pas entrer en vigueur faute d'achèvement du processus de ratification;

— en outre, plusieurs conventions préventives de double imposition ont été signées, mais ne sont pas encore entrées en vigueur pour la même raison.

Il serait souhaitable, pour la lutte contre la fraude internationale, que les conventions préventives de double imposition et les TIEA déjà approuvés mais non encore ratifiés le soient le plus vite possible de sorte que l'ISI puisse pleinement jouer son rôle en envoyant des demandes de renseignements à l'étranger. Partant de l'appel massif à une lutte efficace contre la fraude, les différents parlements régionaux peuvent être encouragés, au moyen de la procédure de concertation par exemple, à s'y atteler directement. La commission d'enquête chargée d'examiner les grands dossiers de fraude fiscale a également considéré qu'il serait préférable de rétablir l'article 217 du CIR92 dans une version adaptée (DOC 52 0034/004, p.268, recommandation. 98).

Il convient aussi de consacrer l'attention nécessaire à une transposition rapide en législation interne des directives de l'UE relatives à la lutte contre la fraude et des points d'action du BEPS qui ont été approuvés au sein du G20 et de l'OCDE.

Plus particulièrement, l'ISI a donné l'exemple de l'Avenant prévoyant l'échange de renseignements renforcé avec la Suisse. L'enjeu est là d'éviter, à l'avenir, que la Suisse s'abrite encore derrière le secret bancaire. A l'instar des Pays-Bas, la Belgique devrait pouvoir introduire, à l'avenir, des "demandes de groupe" en ce qui concerne les avoirs des ressortissants belges auprès des banques suisses.

Recommandations

44. Inscrire, en tant que priorité à l'agenda du législateur, l'approbation des traités internationaux relatifs à l'échange international d'informations en matière fiscale, ainsi que la transposition des directives européennes en lien avec la lutte contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale abusive.

45. Il convient de rendre effective rapidement la recommandation 94 de la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale selon laquelle il importe de "demander au président de la Chambre des représentants qui, sur la base de l'article 74.2 du Règlement de la Chambre des représentants, décide du renvoi des projets et propositions de loi, de

vragen verdragen ter voorkoming van dubbele belasting stelselmatig voor advies naar de Commissie voor de Financiën en de Begroting te verwijzen”.

46. Het beginsel volgens welk over geen enkel dubbelbelastingverdrag mag worden onderhandeld met “belastingparadijzen”, moet door het Parlement worden herbevestigd en gecontroleerd, rekening houdend met de lijst van “belastingparadijzen” die overeenkomstig die hierboven vermelde criteria (zie aanbeveling 36) werd opgesteld. Het Parlement moet te gepasten tijde kunnen worden geïnformeerd over de aanvang van onderhandelingen met landen die op deze lijst staan, en moet het onderhandelingsmandaat kunnen afbakenen of verzet kunnen aantekenen. Met landen die op voornoemde lijst van “belastingparadijzen” voorkomen, kunnen alleen verdragen tot uitwisseling van informatie betreffende belastingzaken (*Tax Information Exchange Agreements* – TIEA's) worden gesloten. Wanneer een dubbelbelastingverdrag al in werking is getreden met een land dat op de lijst van de “belastingparadijzen” staat, moet over de mogelijke opzegging een parlementair debat worden gehouden en door het Parlement een resolutie worden aangenomen.

47. In het Belgisch model van belastingverdrag, in de bepaling betreffende het uitsluiten van een dubbele belasting in de Staat van verblijf voor de “passieve inkomsten”, wordt verwezen naar de interne regels wat de dividenden tussen vennootschappen betreft. Wat echter deze verwijzing naar het “Belgisch” stelsel van de definitieve belaste inkomens (DBI) betreft, worden bepaalde voorwaarden die ten grondslag liggen aan de toekenning van de DBI-af trek bij overeenkomst versoepeld: dividenden die niet voldoen aan de taxatievoorwaarde waarin het Belgisch DBI-stelsel voorziet (of aan de voorwaarde betreffende de inkomsten die dienen voor de uitkering van de dividenden) mogen toch, bij afwijkende overeenkomst (zoals bepaald bij sommige overeenkomsten en bij het Belgisch Model van 2010), aanleiding geven tot DBI-af trek, op voorwaarde evenwel dat het een effectieve bedrijfsactiviteit blijft binnen het bedrijf dat dividenden uitkeert (geen “postbusbedrijf” dus) en dat die laatste afkomstig zijn van die effectieve bedrijfsactiviteit.

Die bij overeenkomst vastgestelde afwijkingsregeling werd ingevoerd omdat onze interne DBI-regeling strikter bleek te zijn dan die van onze buurlanden (Nederland, Verenigd Koninkrijk, Duitsland, Frankrijk), wat België fiscaal minder aantrekkelijk dreigt te maken in vergelijking met onze buurlanden, waar een dergelijke versoepelingsregel geldt.

Met het oog op de overeenkomsten die België in de toekomst zal sluiten of de heronderhandeling van de

renvoyer systématiquement pour avis à la commission des Finances et du Budget, les conventions préventives de double imposition”.

46. Le principe selon lequel aucune convention fiscale de double imposition ne doit être négociée avec des “paradis fiscaux” doit être réaffirmé et contrôlé par le Parlement, en fonction de la liste des “paradis fiscaux” élaborée conformément aux critères énoncés ci-avant (voir recommandation 36). Le Parlement doit pouvoir être informé, en temps utile, de l’entame des négociations avec des pays repris sur cette liste et préciser le mandat de négociation ou marquer son opposition. Seuls des accords d’échange d’informations (*Tax Information Exchange Agreements* – TIEA's) peuvent être conclus avec des pays repris dans la liste précitée des “paradis fiscaux”. Dès lors qu’une convention de double imposition est déjà en vigueur avec un pays mentionné dans la liste des “paradis fiscaux”, l’option de la dénonciation doit faire l’objet d’un débat parlementaire et d’une résolution votée par le Parlement.

47. Dans le modèle belge de convention fiscale, dans la disposition relative à l’élimination de la double imposition dans l’État de la résidence pour les “revenus passifs”, il est renvoyé aux règles internes en ce qui concerne les dividendes entre sociétés. Néanmoins, en ce qui concerne ce renvoi au régime “belge” des revenus définitivement taxés (RDT), certaines conditions sous-tendant l’octroi de la déduction RDT sont assouplies par convention: des dividendes qui ne satisfont pas à la condition de taxation prévue par le régime belge des RDT (ou à la condition relative aux revenus qui servent au paiement des dividendes) peuvent quand même, par dérogation conventionnelle (prévue par certaines conventions et par le Modèle belge de 2010), engendrer la déduction RDT, à condition néanmoins qu’il demeure une activité d’entreprise effective dans le chef de la société distributrice des dividendes (pas une société “boîte aux lettres”, donc) et que ces derniers proviennent de cette activité d’entreprise effective.

Ce régime dérogatoire conventionnel a été introduit en raison du fait que notre régime interne des RDT apparaissait plus strict que celui de nos voisins (Pays-Bas, Royaume-Uni, Allemagne, France), ceci risquant de rendre la Belgique fiscalement moins attractive en comparaison avec nos pays voisins où une telle règle d’assouplissement s’applique.

L’opportunité du maintien de cette dérogation dans le Modèle belge, pour les conventions futures conclues

bestaande overeenkomsten, moet worden beslist of het opportuun is deze afwijking in het Belgisch Model te handhaven, met name in het licht van de evolutie van de antimisbruiknormen die in het kader van de OESO of de Europese Unie worden uitgewerkt. Inzonderheid moet worden nagegaan of in de praktijk effectief wordt toegezien op de voorwaarde dat het bedrijf dat dividenden uitkeert, ook daadwerkelijk bedrijfsactief is.

48. België moet in haar onderhandelingen met partnerlanden voor het afsluiten van een dubbelbelastingverdrag steeds een algemene antimisbruikbepaling en een bindende arbitrageclausule opnemen. In ieder geval sluit België zich aan bij het Multilateraal Instrument in de schoot van de OESO, teneinde de OESO-normen voor wat betreft dubbelbelastingverdragen, en meer bepaald de algemene antimisbruikbepaling, te implementeren voor al haar dubbelbelastingverdragen.

49. Een grondige en onafhankelijke impactbeoordeling laten maken van alle bestaande belastingverdragen:

— waarbij in het bijzonder nagegaan wordt welke de risico's zijn op dubbele niet-belasting en wat de impact is op de Belgische belastingontvangsten en buitenlandse investeringen;

— waarbij, indien het een ontwikkelingsland betreft, in het bijzonder nagegaan wordt welke de impact is op de fiscale ontvangsten en buitenlandse investeringen van het partnerland.

50. Wat de onderhandeling van nieuwe dubbelbelastingverdragen (DBV) betreft:

— het Belgisch modelverdrag aan te passen aan de nieuwste goedgekeurde (*approved*) minimumstandaarden in het OESO-modelverdrag die betrekking hebben op het tegengaan van grondslaguitholling en winstverschuiving;

— in het Belgisch standaardmodel inzake dubbelbelastingverdragen een bepaling toevoegen, waarin de interpretatie van het begrip “(effectief) belast” wordt verduidelijkt als volgt: de inkomstenbestanddelen die een inwoner van België verkrijgt worden geacht in de bronstaat belast te zijn, wanneer deze inkomstenbestanddelen begrepen zijn in de grondslag waarop de belasting van de bronstaat is verschuldigd. Bijgevolg worden inkomstenbestanddelen, die door de wetgeving van de bronstaat als niet belastbaar worden beschouwd of die door die wetgeving worden uitgesloten van de belasting, niet beschouwd als zijnde belast;

par la Belgique ou pour la renégociation des conventions existantes, doit être tranchée, en fonction notamment de l'évolution des normes anti-abus élaborées dans le cadre de l'OCDE ou de l'Union européenne. En particulier, il convient de vérifier l'effectivité du contrôle, en pratique, de la condition relative à l'activité d'entreprise effective dans le chef de la société distributrice des dividendes.

48. La Belgique doit toujours prévoir une disposition générale anti-abus et une clause d'arbitrage obligatoire dans ses négociations avec ses pays partenaires en vue de la conclusion d'une convention concernant la double imposition. La Belgique adhère en toute hypothèse à l'Instrument multilatéral au sein de l'OCDE en vue de l'application, à toutes ses conventions concernant la double imposition, des normes prévues par l'OCDE pour ces conventions, en particulier de la disposition générale anti-abus.

49. Faire réaliser une analyse d'impact, approfondie et indépendante, de toutes les conventions fiscales existantes:

— examinant, en particulier, les risques de double non-imposition et leur impact sur les recettes fiscales belges et sur les investissements étrangers;

— examinant, en particulier, s'il s'agit d'un pays en développement, l'impact sur les recettes fiscales du pays partenaire et sur les investissements étrangers du pays partenaires.

50. Concernant la négociation de nouvelles conventions concernant la double imposition (CDI):

— adapter le modèle de convention belge aux normes minimales OCDE adoptées (approuvées) sur la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices;

— ajouter dans le modèle standard belge de convention concernant la double imposition une disposition précisant comme suit le sens qu'il convient de donner aux mots “(effectivement) imposé”: les éléments de revenu d'une personne résidant en Belgique sont censés avoir été imposés dans l'État de la source lorsque ces éléments de revenus sont compris dans l'assiette qui sert de base au calcul de l'impôt dû à cet État. Par conséquent, les éléments de revenu qui ne sont pas considérés comme imposables par l'État de la source ou qui sont fiscalement exonérés par la législation en vigueur ne sont pas considérés comme ayant été imposés;

— in de titel van een verdrag vermelden dat het doel van het verdrag niet alleen het vermijden van dubbele belasting is, maar eveneens de effectieve inning van belastingen;

— de rechtszekerheid bevorderen door in het kader van het Multilateraal Instrument (MLI) de fiscale administratie op korte termijn een tool uit te laten werken waarbij op een snelle en eenvoudige manier duidelijk wordt op welke manier en welke bepalingen aangepast zijn geworden in de Belgische dubbelbelastingverdragen.

51. Wat de reeds onderhandelde dubbelbelastingverdragen (DBV) betreft:

— in te zetten op de aanpassing van zoveel mogelijk bilaterale verdragen via het Multilaterale Instrument voor de implementatie van de goedgekeurde (approved) BEPS-minimumstandaarden betreffende verdragskwesties;

— daarbij een voortrekkersrol te spelen en er voor te ijveren dat zoveel mogelijk landen zo snel mogelijk het Multilaterale Instrument tot wijziging van de dubbelbelastingverdragen ratificeren;

— verdragen te heronderhandelen in het licht van de goedgekeurde (approved) BEPS-minimumstandaarden betreffende verdragskwesties indien het partnerland het voormelde multilaterale instrument niet wenst te ratificeren;

— verdragen te heronderhandelen die de belastbaarheidsvoorwaarde bevatten en daardoor een risico vormen op dubbele niet-belasting en een bindende arbitrageclausule te onderhandelen die tevens van toepassing is op de algemene antimisbruikbepaling;

— de betekenis van “belast” te definiëren in protocollen bij de verdragen, waarbij duidelijk wordt gesteld dat er geen vrijstelling voor belasting kan worden verleend omdat de bronstaat de persoon of entiteit niet als belastingplichtige aanmerkt, inkomen niet als belastbaar aanmerkt, inkomen (on)voorwaardelijk vrijstelt, afziet van de wettelijk verschuldigde belasting, of omdat de belastingplichtige inkomen in de bronstaat niet aangeeft;

— de bestaande conflicterende administratieve richtlijnen vervangen door één coherente administratieve richtlijn.

— mentionner, dans le titre de la convention, qu'elle vise non seulement à éviter la double imposition mais aussi à assurer la perception effective de l'impôt;

— renforcer la sécurité juridique en chargeant l'administration fiscale d'élaborer à brève échéance, dans le cadre de l'Instrument multilatéral (IML), un outil permettant de savoir rapidement et simplement quelles dispositions ont été adaptées dans les conventions belges préventives de la double imposition et comment elles l'ont été.

51. En ce qui concerne les conventions en matière de double imposition (CDI) déjà négociées:

— adapter le plus grand nombre de conventions bilatérales à l'aide de l'Instrument multilatéral mettant en œuvre les normes minimales du BEPS (approuvées) sur les questions relatives aux conventions fiscales;

— jouer, à cet égard, un rôle de pionnier et œuvrer à ce que le plus grand nombre de pays ratifient dès que possible l'Instrument multilatéral modifiant les conventions concernant la double imposition;

— renégocier les conventions à la lumière des normes minimales BEPS adoptées (approuvées) concernant les questions relatives aux conventions si le pays partenaire ne souhaite pas ratifier l'instrument multilatéral précité;

— renégocier les conventions prévoyant la condition d'assujettissement et présentant dès lors un risque de double non-imposition et négocier une clause d'arbitrage obligatoire qui s'applique aussi à la disposition anti-abus;

— définir le mot “imposé” dans les protocoles des conventions en indiquant clairement qu'aucune exonération fiscale ne peut être accordée au motif que l'État de la source ne reconnaît pas la qualité de contribuable d'une personne ou d'une entité, ne qualifie pas un revenu d'imposable, exonère un revenu à titre (in)conditionnel, renonce à l'impôt légalement dû, ou parce que le contribuable ne déclare pas certains revenus dans l'État de la source;

— remplacer les directives administratives conflictuelles existantes par une seule directive administrative cohérente.

52. Wat het onderhandelingsproces betreft:

— periodiek en minstens éénmaal per jaar overleg te plegen met de Kamercommissies Financiën en Buitenlandse Betrekkingen over het internationaal fiscaal (verdrags)beleid. Een eerste maal dient dit te gebeuren op basis van een diepgaande nota met de uitgangspunten op het vlak van het internationaal fiscaal beleid;

— voorafgaand aan de start van elke onderhandeling een openbare raadpleging te houden ten aanzien van alle stakeholders en vervolgens overleg plegen met de Kamercommissies Financiën en Buitenlandse Betrekkingen.

53. De doelstellingen die ten grondslag liggen aan de dubbelbelastingverdragen met ontwikkelingslanden nader bepalen (fiscale doelstelling, ontwikkelingsdoelstelling, diplomatieke doelstelling enzovoort); het Belgisch beleid inzake dubbelbelastingverdragen opnemen in het toepassingsveld van de doelstelling inzake beleidscoherentie ten gunste van ontwikkelingssamenwerking (wet van 19 maart 2013 betreffende de Belgische ontwikkelingssamenwerking *en* ondertekening door België van het *Addis Tax Initiative* in 2015), teneinde de ontwikkelingslanden in staat te stellen hun belastinggrondslag en dus hun eigen middelen te vergroten, in het licht van de noodzaak om de investeringen in die landen te bevorderen.

54. Het verplichte beginsel instellen van een impactanalyse (*spillover analysis*) van dergelijke verdragen op de ontwikkelingslanden (op basis van de bilaterale investeringsgegevens van de twee landen, rekening houdend met de specifieke aard van de economische relatie), met een optreden van het Parlement (commissie voor de Buitenlandse betrekkingen) in dat kader en in het licht van de noodzaak om de investeringen in die landen te bevorderen.

55. Om te vermijden dat in het buitenland verkregen inkomsten aan elke belasting zouden ontsnappen, artikel 217 terug in het WIB92 opnemen in een aangepaste versie.

56. Op Europees niveau pleit België voor een richtlijn die de harmonisering van de bronheffing voor dividenden, intresten en royalties van de lidstaten ten aanzien van derde landen beoogt om te vermijden dat in Europa gerealiseerde winsten onbelast uit de EU worden weggetrokken. Om een einde te stellen aan de dubbele belastingheffing binnen de E.E.R. bepleit België tevens voor een vrijstelling aan de bron voor dividenden, intresten en royalties die worden uitgekeerd aan een natuurlijke of rechtspersoon met fiscale woonplaats in de E.E.R.

52. En ce qui concerne le processus de négociation:

— se concerter périodiquement et au moins une fois par an avec les commissions des Finances et des Relations extérieures de la Chambre des représentants sur la politique fiscale internationale (conventionnelle). La première fois, cette concertation devra s'appuyer sur une note approfondie qui recensera les hypothèses de départ en matière de politique fiscale internationale;

— organiser une consultation publique, avant le début de chaque négociation, à l'intention de toutes les parties prenantes, puis se concerter avec les commissions des Finances et des Relations extérieures de la Chambre des représentants.

53. Préciser les objectifs sous-tendant la conclusion de conventions de double imposition avec des pays en développement (objectif fiscal, objectif de développement, objectif diplomatique, ...); inscrire la politique belge en matière de conventions de double imposition dans le champ d'application de l'objectif de cohérence des politiques, en matière de coopération au développement (loi du 19 mars 2013 relative à la Coopération belge au Développement et signature par la Belgique de l'*Addis Tax Initiative* en 2015), dans le souci de permettre aux pays en développement de consolider leur assiette fiscale, et donc, leurs ressources propres, à la lumière de la nécessaire promotion des investissements dans ces pays.

54. Instaurer le principe obligatoire d'une analyse d'impact (*spillover analysis*) de telles conventions sur le pays en développement (sur la base des données d'investissements bilatérales des deux pays, tenant compte de la spécificité de la relation économique), avec l'intervention du Parlement (Commission des Relations extérieures) dans ce cadre, à la lumière de la nécessaire promotion des investissements dans ces pays.

55. Afin d'éviter que des revenus générés à l'étranger échappent à tout impôt, rétablir l'article 217 CIR92 dans une version adaptée.

56. Au niveau européen, la Belgique plaide en faveur d'une directive visant l'harmonisation des retenues à la source sur les dividendes, les intérêts et les royalties des États membres avec les pays tiers afin d'éviter que des bénéfices réalisés en Europe ne quittent l'UE sans être imposés. Afin de mettre un terme à la double imposition au sein de l'E.E.E., la Belgique recommande également l'exemption à la source des dividendes, intérêts et royalties distribués à une personne physique ou morale ayant sa résidence fiscale dans l'E.E.E.

2. Transfer pricing

Vaststelling

Wat de behandeling van de verrekenprijzen binnen de multinationale ondernemingen betreft, is uit de hoorzittingen gebleken dat de coördinatie tussen de diensten van de administratie tekortkomingen vertoont. Het overleg tussen de cel verrekenprijzen en de dienst voorafgaande beslissingen is niet systematisch wat de interpretatie van de verrekenprijzen betreft en zou voortaan moeten worden versterkt teneinde verschillen in benadering en analyse te voorkomen.

Aanbevelingen

57. Voorzien in een systematisch, strategisch en permanent overleg over vraagstukken met betrekking tot de verrekenprijzen tussen de dienst voorafgaande beslissingen en de Algemene administratie van de Fiscaliteit, waarbij een en ander formeel wordt vastgelegd in een protocolakkoord.

58. Waken over de efficiëntie van de cel Transfer Pricing met het oog op een optimale werking.

59. Grote multinationale ondernemingen dienen jaarlijks een *country-by-country* reporting te maken. In dit openbaar document worden de belangrijkste groeps cijfers (omzet, winst, betaalde belastingen) opgesplitst per land waarin de onderneming actief is. België moet de bestaande Europese voorstellen hieromtrent blijven ondersteunen en tegelijk zelf al maatregelen hiertoe nemen.

3. Internationale samenwerking

Vaststelling

Doorgaans omvat de grote fiscale fraude bepaalde aspecten die landsgrenzen overstijgen.

Zowel in het kader van de OESO als in dat van de Europese Unie werden grote inspanningen geleverd om de uitwisseling van inlichtingen op te voeren, te consolideren en te activeren; voor sommige van die inlichtingen wordt automatische uitwisseling de norm (*common reporting standard*). Die inspanningen moeten worden voortgezet, zodat inzonderheid het toepassingsgebied van de automatische informatie-uitwisseling wordt uitgebreid tot inlichtingen die thans niet in aanmerking komen.

Onder het geregeld toezicht van het Parlement moet de prioriteit gaan naar de instelling van mechanismen voor een doeltreffende verwerking van de informatie

2. Transfer pricing

Constatations

En ce qui concerne le traitement des prix de transfert au sein des entreprises multinationales, des défaillances de coordination entre services de l'administration sont ressorties des auditions. La concertation entre la cellule des prix de transfert et le service des décisions anticipées n'est pas systématique sur les questions d'interprétation des prix de transfert et devrait pouvoir se renforcer à l'avenir de manière à prévenir les divergences d'approche et d'analyse.

Recommandations

57. Prévoir une concertation systématique, stratégique et permanente sur les questions de prix de transfert entre le service des décisions anticipées et l'Administration générale de la Fiscalité, en formalisant cela par le biais d'un protocole d'accord.

58. Veiller à l'efficacité de la cellule prix de transfert en vue d'un fonctionnement optimal.

59. Les grandes entreprises multinationales sont tenues d'établir chaque année un *country-by-country reporting*. Dans ce document public, les principaux chiffres du groupe (chiffre d'affaires, bénéfices, impôts payés) sont ventilés selon les pays dans lesquels l'entreprise est active. La Belgique doit continuer à soutenir les propositions européennes existantes en la matière et déjà prendre elle-même des mesures en ce sens.

3. Coopération internationale

Constatations

La grande fraude fiscale contient généralement des aspects d'extranéité.

Tant dans le cadre de l'OCDE que dans celui de l'Union européenne, des efforts conséquents ont été accomplis en vue de renforcer, de consolider et d'activer les échanges d'informations, dont, pour certaines d'entre elles, l'échange automatique devient la norme (*common reporting standard*). Ces efforts doivent se poursuivre, de manière notamment à étendre le domaine d'application de l'échange automatique de renseignements à des informations qui ne sont pas couvertes aujourd'hui.

La priorité doit être donnée, sous le contrôle régulier du Parlement, à la mise en place de mécanismes de traitement efficace de l'information reçue des autres

uit de andere landen in het kader van de voorzieningen tot de uitwisseling van inlichtingen. Bij de huidige stand van zaken vindt de bijzondere commissie dat er geen waarborgen zijn inzake doeltreffende verwerking van de verkregen massa informatie.

De Belgische autoriteiten moeten bilaterale maar ook Europese initiatieven nemen ter bevordering van doeltreffender en krachtiger samenwerking tussen de nationale belastingadministraties van de EU-lidstaten. Zo heeft de BBI erop gewezen dat het thans onmogelijk is werkgroepen in te stellen tussen de BBI en haar Duitse evenknie. Bij het gebruik van elementen uit een strafdossier ter uitvoering van de erop betrekking hebbende fiscale rechtzettingen, moet dit de Belgische BBI meer bepaald in staat stellen toegang te krijgen tot de resultaten van de rogatoire commissies van andere landen (met name Duitsland en Luxemburg); thans zijn die resultaten niet raadpleegbaar, en dus ook niet bruikbaar.

Aanbevelingen

60. De Europese en internationale samenwerking op fiscaal vlak opvoeren: de Belgische autoriteiten moeten hun medewerking aan de internationale inspanningen ter bevordering van de transparantie en de uitwisseling van informatie op internationale schaal voortzetten, maar ter zake ook een voorloper zijn. Men moet meer in het bijzonder de doelstelling ondersteunen om het toepassingsgebied van de automatische uitwisseling van inlichtingen uit te breiden tot inlichtingen die nu niet in aanmerking komen.

61. Analyse-instrumenten aanbrengen die voldoende krachtig zijn om de gegevens die zijn verkregen in het kader van de automatische uitwisseling van informatie, in ontvangst te nemen en te verwerken. Die voorzieningen moeten jaarlijks door het Rekenhof en het Parlement op hun doeltreffendheid worden geëvalueerd en door het Parlement jaarlijks van een aanbeveling worden voorzien. Bovendien moet het personeel dat die voorzieningen moet gebruiken, adequate en geregelde opleidingen krijgen. De kwaliteit van die opleidingen moet op gezette tijden worden geëvalueerd.

62. Men dient ook het geheel van sancties in de Belgische wetgeving met betrekking tot de automatische uitwisseling van inlichtingen op te voeren.

63. De massa informatie die voortaan beschikbaar wordt voor of als gevolg van de automatische informatie-uitwisseling, biedt kansen: er wordt voorgesteld om op gezette tijden samengevoegde gegevens tot stand te brengen en bekend te maken voor statistische

pays dans le cadre des dispositifs d'échange de renseignements. En l'état actuel des choses, la commission spéciale estime que les garanties d'efficacité de traitement des masses d'informations obtenues ne sont pas présentes.

Des initiatives bilatérales mais aussi européennes doivent être prises par les autorités belges en vue de promouvoir la mise en place d'une collaboration plus efficace et performante entre les administrations fiscales nationales des États membres de l'Union européenne. L'ISI a ainsi pu souligner qu'en l'état, il était impossible de mettre en place des groupes de travail entre l'ISI et son homologue allemand. Dans le cadre de l'utilisation des éléments d'un dossier pénal en vue de l'accomplissement des redressements fiscaux y afférents, ceci doit pouvoir notamment permettre à l'ISI belge d'accéder aux résultats des commissions rogatoires effectuées par d'autres pays (notamment l'Allemagne et le Luxembourg) qui, aujourd'hui, ne sont pas consultables et donc utilisables.

Recommandations

60. Renforcer la coopération européenne et internationale en matière fiscale: les autorités belges doivent poursuivre leur collaboration aux efforts internationaux en vue de promouvoir la transparence et l'échange d'informations à l'échelle internationale, mais aussi jouer un rôle de précurseur en la matière. En particulier, l'objectif d'étendre le domaine d'application de l'échange automatique de renseignements à des informations qui ne sont pas couvertes aujourd'hui doit être promu.

61. Mettre en place des outils d'analyse suffisamment performants pour réceptionner et traiter les données reçues dans le cadre de l'échange automatique d'informations. Ces dispositifs doivent être annuellement évalués par la Cour des comptes et le Parlement quant à leur efficacité et faire l'objet d'une recommandation annuelle de ce dernier. Au surplus, le personnel chargé d'utiliser ces dispositifs doit faire l'objet de formations adéquates et régulières. La qualité de ces formations doit être évaluée à intervalles réguliers.

62. Il conviendrait encore de renforcer la batterie de sanctions prévues par la législation belge relative à l'échange automatique de renseignements.

63. Profitant des masses d'informations désormais disponibles en vue ou en conséquence de l'échange automatique d'informations, il est suggéré, à des fins statistiques, de réaliser et de publier, à intervalles réguliers, des données agrégées (permettant, par exemple,

doeleinden (waarmee het bijvoorbeeld mogelijk wordt, in samengevoegde vorm, de omvang te meten van de activa in België van ingezetenen van bepaalde andere Staten).

64. Aangezien het van cruciaal belang is dat de door die informatie-uitwisseling verkregen gegevens kunnen worden aangewend om met name de financiering van terrorisme en witwassen tegen te gaan, moet België aan al zijn partnerlanden voorstellen een protocol te ondertekenen dat het gebruik van die gegevens daartoe toestaat.

De Belgische wetgeving wordt aangepast zodat de inlichtingen verkregen in het kader van de automatische uitwisseling als bewijsmiddel gebruikt kunnen worden in zaken van fiscale en sociale fraude, de vervolging van witwaspraktijken en van financiering van terrorisme.

65. Wat de (automatische) uitwisseling van informatie betreft, is wederkerigheid het belangrijkste knelpunt met betrekking tot de democratische ontwikkelingslanden: die landen hebben niet altijd de administratieve en technische capaciteiten om uitvoering te geven aan die informatie-uitwisseling; men kan zich afvragen of die verplichte wederkerigheid in een eerste fase niet moet worden afgezwakt jegens de democratische ontwikkelingslanden, zodat een stapsgewijze ontwikkeling van die regeling mogelijk wordt (zonder daarom de inlichtingen van het partnerland naar het ontwikkelingsland te verminderen). Met die inclusieve aanpak kan worden voorkomen dat de automatische informatie-uitwisseling uiteindelijk concreet louter een zaak van de “happy few” wordt, dus van landen die onderling al belangrijke en evenwichtige economische betrekkingen hebben uitgebouwd. In dat opzicht is er een risico.

66. De Belgische autoriteiten moeten bilaterale maar ook Europese initiatieven nemen ter bevordering van de instelling van doeltreffender en krachtiger samenwerking tussen de nationale belastingadministraties van de EU-lidstaten.

G. Onderzoeksbevoegdheden – medewerkingsverplichting

Vaststellingen

De fiscale administratie moet daadwerkelijk in staat zijn om de fiscaal relevante informatie op het spoor te komen. Het eerste aanspreekpunt vormt in de regel nog altijd de belastingplichtige zelf. Zo is, in het kader van het fiscale onderzoek, de belastingplichtige in principe onderworpen aan een medewerkingsverplichting. Een belastingplichtige moet alle boeken en documenten

sous une forme agrégée, de mesurer l'importance des actifs possédés en Belgique par des résidents d'autres États déterminés).

64. Considérant qu'il est crucial de pouvoir utiliser les données issues de cet échange d'informations pour lutter contre le financement du terrorisme et contre le blanchiment d'argent notamment, la Belgique doit proposer à tous ses partenaires la signature d'un protocole autorisant l'utilisation de ces données à ces fins.

La législation belge est adaptée de telle sorte que les informations obtenues dans le cadre de l'échange automatique peuvent être utilisées comme preuve dans des dossiers de fraude fiscale et sociale, de poursuites en matière de blanchiment et de financement du terrorisme.

65. En ce qui concerne l'échange (automatique) d'informations, pour les pays en développement démocratiques, le problème majeur est celui de la réciprocité: ces pays n'ont pas toujours les capacités administratives et techniques permettant de concrétiser cet échange de renseignements; l'on peut se demander si le caractère obligatoire de la réciprocité ne doit pas être atténué dans un premier temps, spécifiquement pour les pays en développement démocratiques, afin de permettre un développement progressif de ce point de vue (sans diminuer pour autant les informations reçues par le pays en développement de la part du pays partenaire). Cette approche inclusive permet d'éviter que l'échange automatique d'informations ne se concrétise réellement, en fin de compte, qu'entre “happy few”, c'est-à-dire des États qui ont déjà développé entre eux des relations économiques substantielles et équilibrées. Le risque existe à cet égard.

66. Des initiatives bilatérales mais aussi européennes doivent être prises par les autorités belges en vue de promouvoir la mise en place d'une collaboration plus efficace et performante entre les administrations fiscales nationales des États membres de l'Union européenne.

G. Compétences d'enquête – obligation de coopération

Constatations

L'administration fiscale doit effectivement être en mesure de trouver les informations pertinentes du point de vue fiscal. Le premier point de contact demeure, en règle générale, le contribuable lui-même. Ainsi, par exemple, dans le cadre de l'enquête fiscale, le contribuable est en principe soumis à une obligation de coopération. Un contribuable doit pouvoir soumettre

kunnen voorleggen die nodig zijn om het bedrag van zijn belastbaar inkomen te bepalen. Op het terrein doen zich evenwel een aantal incidenties voor waarbij belastingplichtigen hetzij weigeren mee te werken, hetzij (naderhand) aanvoeren dat de voorgelegde informatie onrechtmatig werd verkregen.

Deze problematiek kwam inzonderheid aan bod tijdens de hoorzittingen met de diverse vertegenwoordigers van de BBI en houdt verband met diverse factoren, zoals o.m. het zwijgrecht waarop de belastingplichtige zich kan beroepen, het spanningsveld met het recht op privacy, de uit de praktijk blijkende onduidelijkheid omtrent de draagwijdte van het fiscaal visitatierecht, de niet-afstemming van de oude onderzoeksbevoegdheden op de moderne technologieën ... De Commissie is van oordeel dat dergelijke onduidelijkheden (zo veel als mogelijk) moeten worden uitgeklaard. In het bijzonder over het evenwicht tussen de medewerkingsverplichting van de belastingplichtigen en hun zwijgrecht (het recht dat iedereen heeft om niet bij te dragen tot zijn eigen strafbaarstelling) bestaat al heel wat rechtspraak die met de tijd duidelijker wordt. Dit neemt niet weg dat het zwijgrecht de controles van de fiscus in het kader van de opsporing van fiscale fraude bemoeilijkt of vertraagt. Dit zwijgrecht en de grenzen ervan op het stuk van de fiscaliteit zou trouwens moeten worden bekeken in het licht van de recente rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, in het bijzonder het arrest van 16 juni 2015 in de zaak Van Weerelt v. Nederland.

De fiscale administratie kan een boete van 50 tot 1 250 euro opleggen aan een belastingplichtige die weigert mee te werken aan een fiscale controle ter plaatse (onderzoek ter plaatse). De betrokkenen betalen soms liever dit bedrag dan het risico te lopen op een verhoogde aanslag wegens belastingontwijking. De BBI heeft in die zin terecht gevraagd om een duidelijke medewerkingsverplichting bij fiscale controles in de wet op te nemen en die aan te vullen met een correcte, gerechtvaardigde en dwingende sanctie.

De bijzondere commissie verwijst tevens naar aanbevelingen 43 en 44 van de onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude-dossiers waar werd aanbevolen (DOC 52 0034/004, blz.249):

— “43. De fiscaal-administratieve sancties harmoniseren binnen een raamwerk van meer graduele sancties en voorzien in een wettelijk kader voor het sluiten van akkoorden aangaande de sancties, alsook voor de diverse belastingtoeslagen en belastingboetes. Daarbij kan inspiratie worden geput uit de bepalingen van het wetsontwerp tot invoering van een Sociaal Strafwetboek en het wetsontwerp houdende bepalingen van het sociaal strafrecht (Doc 52 1666/001 en 1667/001).”

tous les livres et documents qui sont nécessaires pour déterminer le montant de ses revenus imposables. Toutefois, on observe sur le terrain une série de cas où les contribuables refusent de coopérer ou font valoir (par la suite) que les informations produites ont été obtenues de manière illicite.

Cette problématique a été soulevée en particulier lors des auditions des divers représentants de l'ISI et est liée à divers facteurs, tels que notamment le droit au silence que le contribuable peut invoquer, les tensions avec le droit à la vie privée, l'imprécision, dans la pratique, concernant la portée du droit de visite des agents du fisc, l'inadéquation des anciennes compétences d'enquête aux technologies modernes... La commission spéciale estime qu'il faut lever de telles imprécisions (dans la mesure du possible). En particulier, l'équilibre entre le devoir de collaboration des contribuables et leur droit au silence (le droit de chacun de ne pas contribuer à sa propre incrimination) fait l'objet d'une jurisprudence qui se précise au fil du temps. Il n'en demeure pas moins que le droit au silence constitue un obstacle ou une cause de ralentissement des contrôles réalisés par le fisc dans le cadre de la détection de la fraude fiscale. Ce droit au silence et ses limites doivent par ailleurs en matière fiscale être envisagés à la lumière de la jurisprudence récente de la Cour européenne des droits de l'homme, et en particulier l'arrêt du 16 juin 2015 en cause Van Weerelt c. Pays-Bas.

La sanction que l'administration fiscale peut imposer au contribuable suite à un refus de coopération pendant un contrôle fiscal sur place (visite des lieux) consiste en une amende de 50 à 1250 euros. Le paiement de ce montant bénéficie parfois de la préférence par rapport au risque d'une imposition élevée pour évasion fiscale en matière d'impôts. Dans ce sens, l'ISI a émis le souhait légitime d'inscrire dans la législation une obligation de coopération claire lors de contrôles fiscaux assortie d'une sanction correcte, justifiée et contraignante.

La commission spéciale fait également référence aux recommandations 43 et 44 adoptées dans le cadre de la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale (DOC 52 0034/004, p.249):

— “43 Harmoniser les sanctions fiscales administratives dans un cadre davantage graduel pour les sanctions et prévoir un cadre légal pour la conclusion d'accords sur les sanctions ainsi que pour les accroissements et amendes des divers impôts. Des dispositions du projet de loi introduisant le Code pénal social et du projet de loi comportant des dispositions de droit pénal social (Doc 52 1666/001 et 1667/001) pourraient sur ce point être une source d'inspiration.”

— “44. De strafrechtelijke fiscale sancties harmoniseren binnen een raamwerk van meer graduele sancties en voorzien in een wettelijk kader voor het sluiten van akkoorden aangaande de sancties, alsook voor de diverse belastingtoeslagen en belastingboetes. Daarbij kan inspiratie worden geput uit de bepalingen van het wetsontwerp tot invoering van een Sociaal Strafwetboek en het wetsontwerp houdende bepalingen van het sociaal strafrecht (Doc 52 1666/001 en 1667/001).”

Aanbevelingen

67. Een diepgaande evaluatie, hervorming en vereenvoudiging van de verschillende administratieve sancties in de directe belastingen en btw dringt zich op om *compliance* in hoofde van zowel belastingplichtige als administratie te bevorderen.

68. De rechtsgrond van bepaalde onderzoeksbevoegdheden in de belastingwetboeken (het visitatierecht bijvoorbeeld) moet worden herschreven om de draagwijdte ervan (o.a. afstemming op moderne technologieën) en de desbetreffende sanctie te verduidelijken (zie ook de aanbeveling betreffende het harmoniseren van de procedureregels).

H. Verlenging verjaringstermijnen bij ernstige fiscale fraude (met internationale dimensie)

Vaststellingen

N.a.v. het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers werd de aanbeveling geformuleerd om binnen de vijf jaar te evalueren of de verlenging van de verjaringstermijn tot 7 jaar (middels de programmawet van 22 december 2008, *BS* 29 december 2009, artikelen 186 tot 193) voldoende is om rekening te houden met de gerezen problemen (DOC 52 0034/004, blz. 242, aanbeveling 35). Deze aanbeveling ligt in het verlengde van de vaststelling dat de destijds onderzochte dossiers veel tijd in beslag hebben genomen als gevolg van de complexiteit van de dossiers, van het aantal actoren, van de te volgen procedures, ...

Deze evaluatie werd tot op heden niet uitgevoerd. Nochtans werd tijdens de hoorzittingen aangegeven dat de voornoemde problemen zich blijvend stellen. Bovendien heeft het *Panama Papers*-lek op zich ook reeds aangetoond dat de in het buitenland verborgen gehouden vermogens soms zeer lang aan het zicht van de fiscus kunnen ontsnappen.

De bijzondere commissie realiseert zich weliswaar wel dat de toegenomen internationale fiscale transparantie zal leiden tot een toename aan informatie. De bijzondere commissie neemt voorts akte van het

— “44 Harmoniser les sanctions fiscales pénales dans un cadre davantage graduel pour les sanctions et prévoir un cadre légal pour la conclusion d’accords sur les sanctions ainsi que pour les accroissements et amendes des divers impôts. Des dispositions du projet de loi introduisant le Code pénal social et du projet de loi comportant des dispositions de droit pénal social (Doc 52 1666/001 et 1667/001) pourraient sur ce point être une source d’inspiration.”

Recommandations

67. Une évaluation, réforme et simplification approfondies des différentes sanctions administratives en matière d’impôts directs et de TVA s’imposent afin de favoriser la *compliance* dans le chef tant du contribuable que de l’administration.

68. Certains pouvoirs d’investigation dans les codes fiscaux (par exemple, le droit de visite) doivent faire l’objet d’une réécriture, quant à leur fondement légal, de manière à clarifier leur étendue (notamment la mise en adéquation avec les technologies modernes) et leur sanction (voir aussi la recommandation relative à l’harmonisation des règles de procédure).

H. Allongement des délais de prescription en cas de fraude fiscale grave (à dimension internationale)

Constatations

Dans le cadre de l’enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, il avait été recommandé d’évaluer dans les 5 ans si l’allongement des délais de prescription à 7 ans (par le biais de la loi-programme du 22 décembre 2008, *MB* 29 décembre 2009, articles 186 à 193) suffit pour tenir compte des problèmes rencontrés (DOC 52 0034/004, p.242, recommandation 35). Cette recommandation s’inscrit dans le prolongement de la constatation selon laquelle, à l’époque, l’examen des dossiers avait pris beaucoup de temps en raison de leur complexité, du nombre d’acteurs concernés, des procédures à suivre,...

Jusqu’à présent, cette évaluation n’a pas eu lieu. Il avait toutefois été indiqué lors des auditions que les problèmes susmentionnés étaient récurrents. En outre, l’affaire des *Panama Papers* a également déjà montré que les patrimoines cachés à l’étranger peuvent parfois échapper très longtemps au fisc.

La commission spéciale est cependant consciente du fait que la transparence fiscale accrue sur le plan international entraînera une augmentation des informations. La commission spéciale prend par ailleurs acte du

feit dat middels de programmawet van 1 juli 2016 de rechtsgronden bij het verkrijgen van buitenlandse inlichtingen voor de toepassing van de aanslagtermijnen (in de inkomstenbelastingen) en de verjaringstermijnen (in de btw) werden uitgebreid.

Een en ander neemt niet weg dat niet kan worden uitgesloten dat bepaalde hardleerse belastingplichtigen zullen teruggrijpen naar nog meer verregaande structuren teneinde kost wat kost aan het zicht van de fiscale administratie te ontsnappen. Teneinde alsnog een normale belastingheffing te garanderen, komt het de bijzondere commissie gepast voor om voor dit specifieke geval alvast de verjaringstermijn verder te verlengen (waarbij volgens de commissie deze verlengde aanslagtermijn minstens gelijk moet zijn aan de gemeenrechtelijke verjaringstermijn van 10 jaar).

Aanbeveling

69. De internationale dimensie van de fraude rechtvaardigt een verlenging van de aanslagtermijn / verjaringstermijn tot minstens 10 jaar, wanneer gebruik wordt gemaakt van juridische constructies in belastingparadijzen die ertoe strekken de herkomst en/of het bestaan van het vermogen te verhullen.

I. Uniformiseren van de fiscale procedure

Vaststellingen

In het onderzoeksrapport n.a.v. de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude-dossiers werd ervoor gepleit de fiscale procedureregels (naar boven toe) te harmoniseren, o.m. inzake de verjaring en de onderzoeksbevoegdheden (DOC 52 0034/004, blz. 248, aanbeveling 42).

De bijzondere commissie wenst deze aanbeveling expliciet te herhalen, temeer daar uit de hoorzittingen is gebleken dat het parallelle verloop van diverse procedures op fiscaal niveau, al dan niet in combinatie met de strafrechtelijke procedure, aanleiding geeft tot onnodige complexiteit. In dit verband kan overigens ook verwezen worden naar de beleidsnota van de minister van Financiën waarin alvast gepleit wordt voor een uniform procedure (Algemene Beleidsnota. Deel Fiscale Fraude, *Parl. St. Kamer*, 2015-2016, 54-1428/022, p. 46-47, 65-66).

Tijdens de hoorzittingen heeft de BBI erop gewezen dat die dienst belast is met de gestructureerde fraudebestrijding inzake alle belastingen, rechten en taksen die de FOD Financiën moet vestigen, innen en invorderen. Om die taak te vervullen, beschikken de BBI-ambtenaren over de bevoegdheden die bij de wettelijke

fait que les fondements juridiques en cas de réception d'informations de l'étranger pour l'application des délais d'imposition (en matière d'impôts sur les revenus) et des délais de prescription (en matière de TVA) ont été étendus par la loi-programme du 1^{er} juillet 2016.

On ne peut pour autant pas exclure que certains contribuables récalcitrants recourent à des structures encore plus complexes afin d'échapper à tout prix à l'administration fiscale. Pour garantir malgré tout une perception normale de l'impôt, la commission spéciale estime qu'il est opportun d'allonger le délai de prescription dans ce cas spécifique (ce délai d'imposition prolongé devant selon elle au moins être aligné sur le délai de prescription de droit commun de 10 ans).

Recommandation

69. La dimension internationale de la fraude justifie un allongement du délai d'imposition / de prescription à au moins 10 ans, lorsqu'il est fait usage de constructions juridiques dans des paradis fiscaux visant à camoufler l'origine et/ou l'existence du patrimoine.

I. Uniformisation de la procédure fiscale

Constatations

Le rapport de la commission d'enquête parlementaire chargée d'examiner les grands dossiers de fraude fiscale plaidait en faveur d'une harmonisation (vers le haut) des règles de procédure fiscale, notamment en matière de prescription et de pouvoirs d'investigation (DOC 52 0034/004, p.248, recommandation 42).

La commission spéciale souhaite réitérer explicitement cette recommandation, d'autant que les auditions ont fait apparaître que le déroulement parallèle de diverses procédures au niveau fiscal, en combinaison ou non avec la procédure pénale, génère une complexité inutile. À cet égard, il peut d'ailleurs aussi être renvoyé à la note de politique générale du ministre des Finances, dans laquelle celui-ci plaide pour une procédure uniforme (Note de politique générale. Partie Fraude fiscale, *Doc. parl. Chambre*, 2015-2016, 54-1428/022, p. 46-47, 65-66).

Lors des auditions, l'ISI a rappelé qu'elle est chargée de la lutte structurée contre la fraude de tous les impôts, droits et taxes dont l'établissement, la perception et le recouvrement ont été confiés au SPF Finances. Afin de pouvoir accomplir cette mission, les agents de l'ISI disposent des compétences que les dispositions légales

en reglementaire bepalingen inzake belastingen, rechten en taksen worden toegekend aan de verschillende belastingdiensten van de FOD Financiën. De vertegenwoordigers van de BBI hebben beklemtoond dat, om de fraude doeltreffender te bestrijden, het wenselijk is de in de verschillende wetboeken vervatte bevoegdheden eenvormig te maken. Ter illustratie verwijzen zij naar de uiteenlopende onderzoekstermijnen in de procedures inzake directe belastingen en btw. Aangezien inzake btw geen onderzoekstermijnen zijn bepaald, zal het probleem zich voornamelijk voordoen op het stuk van de interactie tussen de inkomstenbelastingen en de btw, aangezien de beide belastingen betrekking hebben op de beroepsactiviteit van de belastingplichtige. Er kunnen nog meer voorbeelden worden aangevoerd die de verschillen verduidelijken tussen de procedure inzake de inkomstenbelasting en die inzake de btw (bijvoorbeeld bankonderzoeken).

Maar ook de samenwerking tussen de verschillende fiscale en andere inspectiediensten wordt bemoeilijkt doordat de controlebevoegdheden waarover zij beschikken, verschillen. Een Commissie belast met de codificatie, de harmonisatie en de modernisering van de controlebevoegdheden van de fiscale, sociale en economische inspectiediensten bereidt het wetgevend werk voor waarbij rekening wordt gehouden met de recentste evolutie in de rechtspraak van het Europees Hof van de Rechten van de Mens en met een duidelijk onderscheid tussen de onderzoeksbevoegdheden bij het strafrechtelijk opsporings- of gerechtelijk onderzoek. De harmonisatie betekent niet dat elke inspecteur evenveel bevoegdheden krijgt maar als hij een bevoegdheid krijgt zal die op dezelfde wijze worden uitgeoefend.

Ondanks recente inspanningen om één en ander eenvormig te maken, bestaan er dus nog steeds aanzienlijke verschillen tussen de inkomstenbelastingenprocedure en de btw-procedure. Die verschillen bemoeilijken de werkzaamheden van de belastingdiensten wat de belastingcontrole en -vestiging betreft; in voorkomend geval komen ze daardoor zelfs in het gedrang.

Meer bepaald lijkt in de praktijk de toepassing van het vigerende artikel 52*bis* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (waarbij administratief bewarend beslag kan worden gelegd ("op heterdaad vastgestelde fiscale fraude") om meerdere redenen niet mogelijk. Dat artikel is immers onvoldoende verenigbaar met de waarborgen voor de beslagene waarin het gerechtelijk recht voorziet, waardoor het gelijkheidsbeginsel dreigt te worden geschonden. Dat bewarend beslag zou nochtans een gevreesd wapen kunnen vormen, in het bijzonder in het geval van fraudecarrousels.

et réglementaires en matière d'impôts, de droits et de taxes confèrent aux différentes administrations fiscales du SPF Finances. Les représentants de l'ISI ont insisté sur ce que, en vue d'une lutte plus efficace contre la fraude, il serait souhaitable d'uniformiser les compétences qui sont reprises dans les différents codes. Par exemple, en ce qui concerne les délais d'enquête, il existe une différence entre la procédure pour les contributions directes et la TVA. Étant donné que les délais d'enquête n'ont pas été déterminés en matière de TVA, le problème se situera essentiellement au niveau de l'interaction entre les impôts sur les revenus et la TVA puisque les deux impôts se rapportent à l'activité professionnelle du contribuable. D'autres exemples qui clarifient la différence entre la procédure en matière d'impôts sur les revenus et de TVA peuvent être évoqués (enquêtes bancaires, par exemple).

Toutefois, la coopération entre les différents services fiscaux et les autres services d'inspection est, elle aussi, entravée par le fait que les compétences de contrôle dont ils disposent sont différentes. Une Commission chargée de la codification, de l'harmonisation et de la modernisation des compétences de contrôle des services d'inspection fiscale, sociale et économique prépare le travail législatif en tenant compte des derniers développements de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme et en distinguant nettement les pouvoirs d'investigation en cas d'information ou d'instruction judiciaire. L'harmonisation ne signifie pas que chaque inspecteur se verra conférer autant de compétences, mais si ce dernier obtient une compétence, celle-ci sera exercée de la même manière.

Ainsi donc, en dépit d'efforts d'harmonisation récents, il existe encore de sensibles différences entre la procédure applicable en matière d'impôts sur les revenus et la procédure propre à la TVA. Or, cette différenciation alourdit, et fragilise le cas échéant, le travail de contrôle et d'établissement de l'impôt par les autorités administratives fiscales.

Plus particulièrement, l'actuel article 52*bis* C.TVA – qui instaure une saisie administrative à caractère conservatoire (dispositif de "flagrance fiscale") – ne semble, dans la pratique, pas applicable pour plusieurs raisons. Il n'est en effet pas suffisamment compatible avec les garanties du saisi prévues en droit judiciaire, de sorte que le principe d'égalité risque d'être violé. Il pourrait toutefois s'agir d'une arme redoutable, en particulier dans le cadre de la fraude "carrousel".

Net als de parlementaire onderzoekscommissie inzake de grote fiscale fraude-dossiers voorzag het regeerakkoord van 1 december 2011 in een herdefiniëring van dat artikel 52*bis*.

Dat artikel moet inderdaad worden herverwoord om het in de praktijk te kunnen toepassen en dus de strijd tegen de fiscale fraude op te voeren.

Aanbevelingen

70. Er moet een alomvattend overzicht worden opgesteld van de elementen van onze fiscale procedurele wetgeving (voor de belastingen waarvoor de federale overheid bevoegd is), met het oog op een herziening die gericht is op het eenvormig maken van de procedureregels die vervat zijn in de respectieve wetboeken inzake inkomstenbelastingen en btw (onder voorbehoud van de specifieke kenmerken die eigen zijn aan elk van die belastingheffingen; de klemtoon moet met name worden gelegd op de aard en de sancties die gekoppeld zijn aan de aan de belastingadministratie toegekende controlebevoegdheden).

71. Samenwerking tussen de verschillende fiscale en andere inspectiediensten wordt bemoeilijkt doordat zij over controlebevoegdheden beschikken die verschillen. Een commissie belast met de codificatie, de harmonisatie en de modernisering van de administratieve controlebevoegdheden van de fiscale, sociale en economische inspectiediensten bereid het wetgevend werk voor waarbij rekening wordt gehouden met de recentste evolutie in de rechtspraak van het Europees Hof van de Rechten van de Mens en met een duidelijk onderscheid tussen de controlebevoegdheden van inspecteurs en de onderzoeksbevoegdheden bij het strafrechtelijk opsporings- of gerechtelijk onderzoek.

De controlebevoegdheden van inspecteurs dienen rekening te houden met de effectieve medewerking en de medewerkingsplicht in hoofde van de gecontroleerde. Inspectiediensten hoeven niet noodzakelijk evenveel of dezelfde bevoegdheden te krijgen. Omdat in een strafrechtelijk onderzoek het zwijgrecht altijd geldt, bieden de onderzoeksbevoegdheden meer mogelijkheden om de feiten te achterhalen.

72. Op zijn minst inzake inkomstenbelastingen en btw in een uniforme procedure voorzien waarbij de inkomstenbelastingen en de btw worden vastgesteld aan de hand van een onderling afgestemde procedure en bij voorkeur middels eenzelfde taxatietitel.

A l'instar de la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, l'accord de gouvernement du 1^{er} décembre 2011 prévoyait une redéfinition de cet article 52*bis*.

Afin de pouvoir appliquer l'article précité dans la pratique et donc d'intensifier la lutte contre la fraude fiscale, il y a lieu de redéfinir cet article.

Recommandations

70. Il convient d'entamer un inventaire global des éléments de notre législation procédurale fiscale (pour les impôts dont le service incombe à l'autorité fédérale), en vue d'une révision tendant à l'harmonisation (sous réserve des spécificités propres à chacun de ces prélèvements fiscaux), des règles de procédure reprises dans les codes des impôts sur les revenus et de la TVA (en mettant notamment l'accent sur la nature et la sanction des pouvoirs de contrôle accordés à l'administration fiscale).

71. La coopération entre les différents services fiscaux, et les autres services d'inspection est entravée par le fait qu'il disposent de compétences de contrôle différentes. Une commission chargée de la codification, de l'harmonisation et de la modernisation des compétences administratives des services d'inspection fiscale, sociale et économique prépare le travail législatif en tenant compte des derniers développements de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme et en faisant une distinction claire entre les pouvoirs de contrôle des inspecteurs et les pouvoirs d'investigation en cas d'information ou d'instruction judiciaire.

Les compétences de contrôle des inspecteurs tiendront compte de la collaboration effective et de l'obligation de collaboration dans le chef du contrôlé. Les services d'inspection ne doivent pas nécessairement être investis d'un nombre égal de compétences, ni de compétences identiques. Dès lors que dans le cadre d'une instruction pénale, le droit de garder le silence s'applique toujours, les pouvoirs d'investigation offrent davantage de possibilités.

72. Prévoir, au moins en matière d'impôts sur les revenus et de TVA, une procédure uniforme dans le cadre de laquelle l'établissement des impôts sur les revenus et de la TVA s'effectue par le biais d'une procédure harmonisée et de préférence au moyen d'un seul et même titre de taxation.

73. De in artikel 52*bis* van het btw-Wetboek opgenomen bepaling “op heterdaad vastgestelde fiscale fraude” (bewarend beslag) moet wettelijk worden herzien en geconsolideerd; tevens moet worden onderzocht of de draagwijdte van die regeling kan worden toegepast op de inkomstenbelastingen en/of voorheffingen.

J. Effectieve begunstigen

Vaststellingen

De vijf grootste economieën van de Europese Unie (de Europese G5), met name Duitsland, Frankrijk, Groot-Brittannië, Italië en Spanje, hebben ingevolge de *Panama Papers* beslist de schermvennootschappen aan te pakken via een gegevensuitwisseling over de in het buitenland opgezette “overbelastingconstructies”. Het ligt in de bedoeling een *Ultimate Beneficial Owners Register* (UBO) te creëren over de in het buitenland opgezette belastingconstructies. De bedoeling is om automatisch informatie uit te wisselen aangaande de identiteit van de uiteindelijk begunstigde van o.m. juridische constructies. Tijdens de Ecofintop van 23 april 2016 hadden 24 van de 28 EU-lidstaten zich bij het G5-initiatief aangesloten, waaronder België.

Aanbevelingen

74. België moet alles in het werk stellen om met zoveel als mogelijk staten afspraken te maken omtrent de automatische uitwisseling van informatie m.b.t. de identiteit van de uiteindelijk begunstigten van juridische constructies.

75. Een wettelijke bepaling wordt ingevoerd zodat vennootschappen, rechtspersonen en juridische constructies de identiteit moeten meedelen van hun uiteindelijk begunstigten, zoals gedefinieerd in de preventieve witwaswet, wanneer zij daar door de FOD Financiën toe worden verzocht en totdat aanbeveling 20 uitwerking heeft.

K. Antigoon

Vaststellingen

Geregeld rijst de vraag of de belastingadministratie zich kan baseren op bewijsmateriaal dat zij onwettig of op onregelmatige wijze zou hebben verzameld om de belasting opnieuw te bepalen en om, in voorkomend geval, administratieve sancties op te leggen.

Die vraag verwijst in eerste instantie naar de oorspronkelijk in strafzaken ontwikkelde “Antigoon”-rechtsleer.

73. Revoir et consolider, par voie légale, le dispositif de “flagrance fiscale” (saisie conservatoire) inscrit à l’article 52*bis* du Code de la TVA; examiner en outre si la portée de ce régime peut être appliquée aux impôts sur les revenus et/ou aux précomptes.

J. Bénéficiaires effectifs

Constatations

Les cinq plus grandes économies de l’Union européenne, le G5 européen, à savoir l’Allemagne, la France, la Grande-Bretagne, l’Italie et l’Espagne, ont décidé suite aux *Panama Papers* de s’attaquer aux sociétés écrans via un échange de données sur les montages de surimposition à l’étranger. On souhaite créer un registre *Ultimate Beneficial Owners Register* ou UBO sur les constructions fiscales mises en place à l’étranger. L’objectif est l’échange automatique d’informations sur l’identité des bénéficiaires effectifs, notamment des constructions juridiques. Au sommet Ecofin du 23 avril 2016, 24 des 28 États membres de l’Union européenne, dont la Belgique, se sont joints à l’initiative du G5.

Recommandations

74. La Belgique doit tout mettre en œuvre pour s’accorder avec le plus grand nombre d’États sur l’échange automatique d’informations relatif à l’identité des bénéficiaires effectifs des constructions juridiques.

75. Il sera inséré une disposition légale obligeant les sociétés, les personnes morales et les constructions juridiques à communiquer l’identité de leurs bénéficiaires effectifs, tels que définis dans la loi relative à la prévention du blanchiment d’argent, lorsqu’elles y sont invitées par le SPF Finances et jusqu’à ce que la recommandation 20 produise ses effets.

K. Antigone

Constatations

La question se pose régulièrement de savoir si l’Administration fiscale peut se baser sur des éléments de preuve qui auraient été recueillis illégalement ou irrégulièrement pour redresser l’impôt et, le cas échéant, appliquer des sanctions administratives.

Cette question renvoie tout d’abord à la doctrine “Antigone”, développée initialement en matière pénale.

De “Antigoon”-rechtsleer en -wet in strafzaken

Sinds zijn “Antigoon”-arrest van 14 oktober 2003 (Nr. P.03 0762.N.) geeft het Hof van Cassatie aan dat de strafrechter een onregelmatig bewijs alleen in bepaalde omstandigheden mag weren.

Hoewel bewijsmateriaal op onregelmatige wijze werd verkregen, mag de rechter daar in beginsel dus rekening mee houden om zijn beslissing te funderen (zelfs als de onrechtmatigheid door de overheidsambtenaren werd gepleegd), behalve indien:

— een op straffe van nietigheid voorgeschreven regel werd geschonden (in de vigerende wetgeving komt dat soort regel thans zelden voor);

— de onregelmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast;

— de aanwending van het onregelmatig bewijs het recht van de vervolgte persoon op een eerlijk proces onherroepelijk heeft geschonden.

Het Grondwettelijk Hof heeft het niet noodzakelijk geacht de “Antigoon”-redenering te veroordelen omdat ze strijdig zou zijn met de grondwetsbepalingen waarop het Hof toeziet (Grondwettelijk Hof, 22 december 2010, arrest nr. 158/2010).

Over het vraagstuk van het recht op een eerlijk proces heeft het Hof van Cassatie in zijn rechtspraak ook aangegeven dat de rechter rekening mag houden met verschillende (niet-cumulatieve) criteria om dienaangaande een beslissing te nemen: de al dan niet intentionele aard van de onwettigheid die bij het verkrijgen van het bewijs is begaan; de ernst van het strafrechtelijk misdrijf, die niet in verhouding zou staan tot de gepleegde onregelmatigheid; het feit dat het onregelmatig bewijs alleen betrekking heeft op een materieel gegeven inzake het bestaan van het misdrijf; het feit dat de begane onwettigheid geen impact heeft op het recht dat *c.q.* de vrijheid die bij de geschonden norm wordt beschermd; het louter formele karakter van de begane onregelmatigheid.

In 2013 heeft de wetgever beslist die rechtspraak te verankeren in artikel 32 van de Voorafgaande Titel van het Wetboek van strafvordering.

Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft zich, in de feitelijke omstandigheden die het ter beoordeling voorgelegd heeft gekregen, niet tegen de toepassing van die Antigoon-rechtspraak verzet. Getuige daarvan twee arresten: een van 28 juli 2009 (*Lee Davies*

La jurisprudence et la loi “Antigone” en matière pénale

Depuis son arrêt “Antigone” prononcé le 14 octobre 2003 (N° P.03 0762.N.), la Cour de cassation indique qu’une preuve irrégulière ne peut être écartée par le juge pénal que dans certaines circonstances.

Ainsi, en dépit de leur obtention irrégulière, le juge peut donc, en principe, tenir compte de ces éléments de preuve pour fonder sa décision (même lorsque l’illicéité a été commise par les agents de l’autorité), sauf si:

— il y a eu violation d’une règle prescrite à peine de nullité (ce type de règle est rare dans la législation pénale aujourd’hui en vigueur);

— l’irrégularité de la preuve a affecté la fiabilité de celle-ci;

— l’utilisation de la preuve irrégulière a irrémédiablement violé le droit au procès équitable de la personne poursuivie.

La Cour constitutionnelle n’a pas estimé devoir condamner le raisonnement “Antigone” pour contrariété aux dispositions de la Constitution placées sous son contrôle (C. Const., 22 décembre 2010, arrêt n° 158/2010).

Concernant la question du droit au procès équitable, la Cour de cassation a également indiqué, au travers de sa jurisprudence, que le juge peut tenir compte de différents critères (non cumulatifs) pour prendre une décision à cet égard: le caractère intentionnel ou non de l’illégalité commise dans l’obtention de la preuve; la gravité de l’infraction pénale qui serait sans commune mesure avec l’irrégularité commise; le fait que la preuve irrégulière ne concerne qu’un élément matériel de l’existence de l’infraction; l’absence d’impact de l’illégalité commise sur le droit ou la liberté protégé par la norme violée; le caractère purement formel de l’irrégularité commise.

En 2013, le législateur a décidé d’ancrer cette jurisprudence dans le titre préliminaire du Code d’instruction criminelle, en son article 32.

La Cour européenne des droits de l’homme, dans les circonstances de fait qui lui ont été soumises pour appréciation, ne s’est pas opposée à l’application de cette jurisprudence Antigone. Deux arrêts, l’un daté du 28 juillet 2009 (en cause *Lee Davies c/ Belgique*,

v. België, vordering nr. 18704/05), een ander, veel recenter, van 31 januari 2017 (*Kalnéniené v. België*, vordering nr. 40233/07), in verband met bewijzen in strafzaken die werden verzameld na een huiszoeking die de politie had verricht buiten de begrenzingen die de onderzoeksrechter had vastgelegd. Die arresten tonen aan dat het Hof van Straatsburg niet oordeelt dat de aanwending in strafzaken van onregelmatig verkregen bewijzen noodzakelijkerwijs strijdig zou zijn met de vereisten inzake het recht op een eerlijk proces.

Hoewel artikel 6 van het EVRM het recht op een eerlijk proces garandeert, reglementeert het volgens het Hof daarom nog niet de toelaatbaarheid van de bewijzen als dusdanig; dat is namelijk een kwestie die in de eerste plaats onder het nationale recht ressorteert. Het Hof moet nagaan of de procedure, inclusief de wijze waarop het bewijsmateriaal werd verzameld, *in haar geheel* eerlijk is geweest. Om te bepalen of de procedure in haar geheel eerlijk is geweest, moet men zich afvragen of de rechten van verdediging in acht werden genomen. Er moet voor elk geval afzonderlijk een redenering worden gevolgd naargelang van de feitelijke gegevens.

Bovendien is de inaanmerkingneming van bewijzen die werden verkregen in strijd met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (recht op de eerbiediging van het privé, familie- en gezinsleven) *op zich* niet in strijd met de vereisten inzake het recht op een eerlijk proces zoals dat wordt gewaarborgd bij artikel 6 van het Verdrag. In de zaak-*Kalnéniené v. België* heeft het Hof, ofschoon het bevestigde dat het desbetreffende artikel 8 werd geschonden, het niet nodig geacht te besluiten dat bijgevolg sprake was van een schending van artikel 6, § 1, dat het recht op een eerlijk proces bekrachtigt.

Aangaande de samenhangende lezing van het bovenvermelde artikel 8 en artikel 13 van het Verdrag (recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel) vindt het Hof dat samenhang tussen het recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel, zoals vastgelegd bij artikel 13 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, en het recht op de eerbiediging van het privé, familie- en gezinsleven, zoals vastgelegd in artikel 8 van datzelfde Verdrag, niet in alle gevallen een toereikende grondslag vormt (een analyse voor elk geval afzonderlijk is noodzakelijk) om onregelmatig verzamelde bewijzen stelselmatig uit het strafrechtelijk (en fiscaal?) debat te weren. De Belgische “Antigoon”-redenering is volgens het Hof van Straatsburg op zich niet strijdig met het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.

Een uitgebreidere toelichting over die rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens staat in bijlage 6.

req. n° 18704/05), l'autre, beaucoup plus récent, daté du 31 janvier 2017 (en cause *Kalnéniené c. Belgique*, req. n° 40233/07), relatif à des preuves recueillies en matière pénale au terme d'une perquisition réalisée par la police en dehors des limites du mandat émis par le juge d'instruction, témoignent de ce que la Cour européenne de Strasbourg ne juge pas que l'utilisation, en matière de répression pénale, de preuves obtenues de manière irrégulière serait nécessairement contraire aux exigences du droit à un procès équitable.

Selon la Cour, si l'article 6 CEDH garantit le droit à un procès équitable, il ne règlemente pas pour autant l'admissibilité des preuves en tant que telles, matière qui relève au premier chef du droit interne. Elle doit examiner si la procédure, y compris la manière dont les éléments de preuve ont été recueillis, a été équitable *dans son ensemble*. Pour déterminer si la procédure dans son ensemble a été équitable, il faut se demander si les droits de la défense ont été respectés. Un raisonnement au cas par cas doit être pratiqué en fonction des éléments factuels.

En outre, l'admission de preuves obtenues en violation de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme (droit au respect de la vie privée et familiale) ne heurte pas *en soi* les exigences du droit à un procès équitable tel que garanti par l'article 6 de la Convention. Dans l'affaire *Kalnéniené c. Belgique*, bien que confirmant la violation de l'article 8 en question, la Cour n'a pas estimé devoir conclure à la violation, par voie de conséquence, de l'article 6, § 1^{er}, consacrant le droit au procès équitable.

Quant à la combinaison de l'article 8 précité avec l'article 13 de la Convention (droit à un recours effectif), la Cour considère que la combinaison du droit au recours effectif prévu par l'article 13 de la Convention européenne des droits de l'homme et du droit au respect de la vie privée et du domicile prévu par son article 8 n'est pas un fondement suffisant, en toutes circonstances (nécessité d'une analyse au cas par cas), pour le rejet systématique du débat pénal (et fiscal?) des éléments de preuve irrégulièrement recueillis. Le raisonnement belge dit “Antigone” ne heurte pas en soi la Convention européenne des droits de l'homme selon la Cour de Strasbourg.

De plus amples développements sur cette jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme figurent à l'annexe 6.

Jurisprudentiële toepassing van de “Antigoon”-redenering op belastingaangelegenheden

De vraag is gerezen naar de mogelijke toepassing van de “Antigoon”-redenering op belastingvraagstukken. Twee scenario’s zijn mogelijk, die elk met een tweeledige vraag gepaard gaan:

— in eerste instantie rijst de vraag of bewijselementen uit een strafdossier mogen worden gebruikt voor fiscale doeleinden (navordering van de belasting), aangezien die elementen onregelmatig zijn verkregen in het licht van de vereisten die worden gesteld door de strafrechtplegingsregels. Kan de “Antigoon”-wet (artikel 32 van de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering) de betrokken bewijzen van de weeromstuit “vrijwaren” om een fiscale navordering mogelijk te maken?

Omgekeerd, mogen die bewijselementen – gesteld dat de “Antigoon”-toets niet positief is en de onregelmatig verzamelde bewijzen dus niet bruikbaar zijn met het oog op strafrechtelijke beteugeling – worden gebruikt om de belasting op geldige wijze na te vorderen wanneer de belastingadministratie er kennis van heeft genomen bij een regelmatige raadpleging van het strafdossier?

— in tweede instantie rijst de vraag naar de toepassing van de “Antigoon”-redenering op de belasting *sensu stricto* (elke eigenlijke strafrechtelijke dimensie buiten beschouwing gelaten): is het denkbaar dat bepaalde fouten of onregelmatigheden bij het verkrijgen van de bewijzen in het raam van de administratieve controleprocedure onder bepaalde voorwaarden géén aanleiding zouden geven tot de vernietiging van de belastingheffing? Welke criteria kunnen in aanmerking worden genomen om toe te staan dat een belastingheffing kan worden gegrond op onregelmatig verkregen bewijzen?

Louter formeel bepaalt de belastingwetgeving niets inzake de gevolgen van het gebruik van onregelmatig verkregen bewijzen.

Het Hof van Cassatie heeft met zijn inzake btw gewezen arrest van 22 mei 2015 (F.13 0077.N.) een zeer duidelijk standpunt ingenomen door de “Antigoon”-rechtspraak toe te passen op het fiscaal recht. De onregelmatigheid in kwestie had betrekking op een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse instantie (Portugese administratie) door de BBI, terwijl een andere duidelijk omschreven cel (*Central Liaison Office*) is aangewezen als de bevoegde autoriteit om dergelijke gegevens in het buitenland op te vragen. Voor het Hof van Cassatie bevat de “fiscale wetgeving (...) geen algemene bepaling die het gebruik verbiedt van onrechtmatig verkregen bewijs voor het vaststellen van

La transposition jurisprudentielle du raisonnement “Antigone” à la matière fiscale

La question de la transposition possible du raisonnement “Antigone” à la matière fiscale s’est posée. Deux cas de figure, qui correspondent à un double questionnement, peuvent être distingués:

— dans un premier temps, on se demande si l’on peut utiliser à des fins fiscales (redressement de l’impôt) des éléments de preuve puisés dans un dossier pénal, dès lors que ces éléments ont été irrégulièrement obtenus au regard des exigences posées par les règles de procédure pénale? La loi “Antigone” (art. 32 du titre préliminaire du Code d’instruction criminelle) est-elle de nature à “sauver” aussi les preuves en question, par effet de contagion, pour les besoins du redressement fiscal?

A l’inverse, si le test “Antigone” n’est pas réussi, de manière telle que les preuves irrégulièrement recueillies ne sont pas utilisables aux fins de la répression pénale, ces éléments de preuve peuvent-ils être utilisés pour effectuer valablement un redressement fiscal, lorsque l’Administration fiscale en pris connaissance à la suite de la consultation régulière du dossier répressif?

— dans un second temps, on s’interroge sur la transposition du raisonnement “Antigone” à la procédure fiscale *sensu stricto* (abstraction faite de toute dimension pénale proprement dite): peut-on envisager que certaines fautes ou irrégularités dans l’obtention des preuves dans le cadre de la procédure administrative de contrôle puissent ne pas donner lieu, sous certaines conditions, à l’annulation de la taxation? Quels critères peuvent-ils être retenus pour permettre qu’une taxation puisse se fonder sur des preuves illégalement obtenues?

Formellement parlant, la loi fiscale ne prévoit rien quant aux conséquences de l’utilisation de preuves obtenues de manière irrégulière.

La Cour de cassation a pris une position très claire en validant la jurisprudence Antigone en droit fiscal, dans un arrêt du 22 mai 2015 (F.13 0077.N.), rendu en matière de TVA. L’irrégularité en cause avait trait à une demande d’informations, adressée à une autorité étrangère (l’administration portugaise) par l’ISI, alors que c’est une autre cellule bien spécifique (le *Central Liaison Office*) qui est désignée comme “autorité compétente” pour solliciter de telles informations de l’étranger. Pour la Cour de cassation, “la législation fiscale ne contient aucune disposition générale interdisant l’utilisation d’une preuve obtenue illégalement pour déterminer la dette d’impôt et, s’il y a lieu, pour infliger un accroissement ou une

een belastingschuld en, zo daartoe gronden aanwezig zijn, voor het opleggen van een verhoging of een boete". Daarom moet "het gebruik door de administratie van onrechtmatig verkregen bewijs (...) worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces".

De "Antigoon"-redenering wordt aldus toegepast op het fiscaal recht: "behoudens wanneer de wetgever ter zake in bijzondere sancties voorziet, kan het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken slechts worden geweerd indien de bewijsmiddelen verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht, of indien dit gebruik het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt. De rechter kan bij die afweging onder meer rekening houden met één of meer van volgende omstandigheden: het zuiver formeel karakter van de onregelmatigheid, de weerslag ervan op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm worden beschermd, het al dan niet opzettelijk karakter van de door de overheid begane onrechtmatigheid en de omstandigheid dat de ernst van de [door de belastingplichtige begane] inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid [bij het verzamelen van de bewijselementen] overstijgt". Het louter formele karakter van de onregelmatigheid verwijst kennelijk naar de vaststelling dat de niet-inachtneming van een (niet op straffe van nietigheid opgelegde) vormvereiste de belastingplichtige geen enkel nadeel heeft berokkend.

Geconfronteerd met onregelmatig verkregen bewijzen moet de belastingrechter dus, evenals zijn ambtgenoot bij het strafrecht, nagaan of hier van een van de drie voormelde gevallen sprake is om te beslissen of de voorgelegde bewijzen moeten worden afgewezen. *In concreto* moet hij de belangen tegen elkaar afwegen.

Minder dan een jaar na die beslissing heeft het Hof van Cassatie zijn rechtspraak genuanceerd in een arrest van 19 januari 2016 (P.15 0768.N); daarin maakt het Hof een onderscheid tussen de nietigheid van het bewijs en de onontvankelijkheid van de vervolgingen. Die zaak betrof een aangifte van een belastingambtenaar bij de procureur des Konings op grond van artikel 29 van het Wetboek van strafvordering. Een dergelijke aangifte moet evenwel worden gedaan door een daartoe door zijn gewestelijk directeur gemachtigd ambtenaar, wat in voorkomend geval niet kon worden bevestigd. Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat de schending van artikel 29 van het Wetboek van strafvordering de onontvankelijkheid van de procedure onherstelbaar (zonder toepassing van de "Antigoon"-criteria) heeft aangetast.

amende". Dès lors, "l'utilisation par l'administration d'une preuve obtenue illégalement doit être appréciée à la lumière des principes de bonne administration et du droit à un procès équitable".

Le raisonnement "Antigone" est ainsi transposé en droit fiscal: "Sauf lorsque le législateur prévoit des sanctions particulières, l'utilisation d'une preuve obtenue illégalement en matière fiscale ne peut être écartée que si les moyens de preuve sont obtenus d'une manière tellement contraire à ce qui est attendu d'une autorité agissant selon le principe de bonne administration que cette utilisation ne peut en aucune circonstance être admise, ou si celle-ci porte atteinte au droit du contribuable à un procès équitable. Lors de cette appréciation, le juge peut notamment tenir compte d'une ou de plusieurs des circonstances suivantes: le caractère purement formel de l'irrégularité, son incidence sur le droit ou la liberté protégés 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 [qui est le fait du contribuable] dépasse de loin l'illégalité commise [à l'occasion de la collecte des éléments de preuve]". Le caractère purement formel de l'irrégularité semble renvoyer au constat que le non-respect d'une formalité (non prescrite à peine de nullité) n'a causé aucun préjudice au contribuable.

Face à des preuves irrégulièrement recueillies, le juge fiscal doit donc, à l'instar de son homologue pénal, déterminer si l'on se trouve dans l'un des trois cas cités précédemment pour décider s'il convient de rejeter les preuves produites. Il doit procéder *in concreto* à une mise en balance des intérêts.

Moins d'un an après cette décision, la Cour de cassation a nuancé sa jurisprudence dans un arrêt du 19 janvier 2016 (P.15 0768.N) en faisant une distinction entre la nullité de la preuve, d'une part, et l'irrecevabilité des poursuites, d'autre part. Dans cette affaire, il s'agissait d'une dénonciation faite par un fonctionnaire du fisc au procureur du Roi sur pied de l'article 29 du Code d'instruction criminelle. Une telle dénonciation doit toutefois provenir d'un fonctionnaire autorisé par son directeur régional, ce qui ne pouvait être confirmé en l'espèce. La Cour de cassation a considéré que la violation de l'article 29 du Code d'instruction criminelle entachait irrémédiablement (sans application des critères "Antigone") la recevabilité de la procédure.

Zeer onlangs, ten slotte, heeft het Hof van Cassatie zijn fiscale “*Antigoon*” rechtspraak bevestigd in een arrest van 4 november 2016 (F.15 0106.N) (aangaande een verzoek om inlichtingen inzake inkomstenbelastingen, waarbij een controleur documenten van de belastingplichtige had gevorderd onder bedreiging van een sanctie, in weerwil van de voorwaarden (“zonder verplaatsing”) als bepaald bij artikel 315 WIB92).

Als conclusie bij deze algemene evolutie in de rechtspraak, lijkt in fiscaal recht de ontvankelijkheid van de onregelmatig verkregen bewijzen de regel te worden; de hypothesen inzake niet-ontvankelijkheid of verwerping van een bewijs wegens onregelmatigheid bij de verkrijging ervan worden daardoor de uitzondering (waarbij sommige commentatoren benadrukken dat die in de praktijk weinig voorkomt of weinig waarschijnlijk is).

De rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie betreffende het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie

Een recent arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ-EU, 17 december 2015, C-419/14, *WebMindLicenses*) lijkt, volgens de interpretatie van sommigen, de voormelde beginselen ter discussie te stellen. Het gaat over de btw.

Het Hof van Justitie werd ondervraagd over de mogelijkheid voor een *nationale belastingdienst* om, teneinde een praktijk inzake btw-misbruik vast te stellen, *bewijzen te gebruiken die werden verkregen in het kader van een parallelle, nog niet afgesloten strafprocedure*, zonder medeweten van de belastingplichtige, door middel van bijvoorbeeld interceptie van telecommunicatie en beslaglegging op e-mailverkeer.

Nadere toelichting over deze rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie staat in bijlage 6.

Het Hof van Justitie beslist dat het niet verboden is dat de belastingdienst gebruik maakt van bewijzen die werden verkregen in het kader van een parallelle, nog niet afgesloten strafprocedure, door middel van bijvoorbeeld interceptie van telecommunicatie en beslaglegging op e-mailverkeer, op voorwaarde dat het verkrijgen van die bewijzen in het kader van deze strafprocedure en het gebruik ervan in het kader van de (fiscale) administratieve procedure de door het recht van de Unie gewaarborgde rechten niet schenden.

Het komt dus de betrokken nationale rechtsmacht toe na te gaan:

Enfin, très récemment, la Cour de cassation a confirmé sa jurisprudence fiscale “*Antigone*” dans un arrêt du 4 novembre 2016 (F.15 0106.N) (à propos d’une demande de renseignements en matière d’impôts sur les revenus par laquelle un contrôleur avait exigé du contribuable de lui faire parvenir des documents en le menaçant de sanction, contrairement aux conditions prévues (“sans déplacement”) – par l’article 315 du CIR92).

En conclusion de cette évolution jurisprudentielle générale, il apparaît que l’admissibilité en droit fiscal des preuves irrégulièrement recueillies devient la règle; les hypothèses d’inadmissibilité ou d’écartement d’une preuve pour cause d’irrégularité caractérisant sa collecte deviennent par là-même l’exception (exception dont certains commentateurs soulignent l’applicabilité peu fréquente ou plausible en pratique).

La jurisprudence de la Cour de justice de l’Union européenne à propos de la Charte européenne des droits fondamentaux

Un arrêt récent de la Cour de justice de l’Union européenne (CJUE, 17 décembre 2015, C-419/14, *WebMindLicenses*) semble, selon l’interprétation de certains, mettre en cause les principes susmentionnés. Il concerne la TVA.

La Cour de justice était interrogée quant à la faculté, pour une *administration fiscale nationale*, d’*utiliser*, afin d’établir l’existence d’une pratique abusive en matière de TVA, des *preuves obtenues dans le cadre d’une procédure pénale parallèle non encore clôturée*, à l’insu de l’assujetti, au moyen, par exemple, d’interceptions de télécommunications et de saisies de courriers électroniques.

De plus amples développements sur cette jurisprudence de la Cour de justice de l’Union européenne figurent à l’annexe 6.

La Cour de justice décide qu’il n’est pas interdit que l’administration fiscale puisse utiliser des preuves obtenues dans le cadre d’une procédure pénale parallèle non encore clôturée, au moyen, par exemple, d’interceptions de télécommunications et de saisies de courriers électroniques, à condition que l’obtention de ces preuves dans le cadre de ladite procédure pénale et l’utilisation de celles-ci dans le cadre de la procédure administrative (fiscale) ne violent pas les droits garantis par le droit de l’Union.

Il incombe donc à la juridiction nationale concernée de vérifier:

— of de interceptie van telecommunicatie en de beslaglegging op e-mailverkeer *bij de wet bepaalde* en *noodzakelijke* onderzoeksmiddelen waren in het kader van de *strafprocedure*;

— of het gebruik door de belastingdienst van de bewijzen die door deze middelen werden verkregen, ook *bij wet was toegestaan* en *noodzakelijk was*;

— of, overeenkomstig het *algemeen beginsel van inachtneming van de rechten van verdediging*, de belastingplichtige de mogelijkheid heeft gehad, in het kader van de administratieve procedure, *toegang te hebben tot die bewijzen* en *erover gehoord te zijn*.

Volgens het Hof van Justitie van de Europese Unie moet, indien de nationale rechtsmacht vaststelt dat:

— de belastingplichtige niet de mogelijkheid heeft gekregen *toegang te hebben tot die bewijzen* en *gehoord te worden* of

— de bewijzen werden verkregen in het kader van de strafprocedure of werden gebruikt in het kader van de administratieve procedure met schending van artikel 7 van het Handvest (recht op inachtneming van het privé en gezinsleven),

— de genoemde nationale rechtsmacht die bewijzen moet verwerpen en de bedoelde beslissing moet vernietigen als deze daardoor zonder grond wordt. Het zou met andere woorden niet mogelijk zijn in dit stadium tot een belangenafweging over te gaan.

Deze bewijzen moeten ook worden verworpen als deze rechtsmacht niet gemachtigd is om na te gaan of ze in het kader van de strafprocedure overeenkomstig het recht van de Unie werden verkregen, of minstens niet kan verzekeren, op grond van een controle die al wordt uitgeoefend door een strafgerecht in het kader van een procedure op tegenspraak, dat ze werden verkregen overeenkomstig dit recht.

Voor veel commentatoren heeft deze beslissing van het Hof van Justitie voor gevolg dat de “Antigone-leer”, die wordt toegepast in belastingzaken, niet in overeenstemming is met het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie. De standpunten en interpretaties betreffende de impact van dat arrest op de in België gangbare fiscale “Antigone-leer” zijn binnen de rechtsleer echter niet eensluidend, zodat de toekomst van dit stelsel voortaan onzeker is. Bovendien heeft het Hof van Cassatie zijn “Antigone-leer” betreffende de ontvankelijkheid van de onregelmatige bewijzen in fiscaal recht herhaald via een arrest dat werd uitgesproken op

— si les interceptions de télécommunications et la saisie de courriers électroniques étaient des moyens d’investigation *prévus par la loi et nécessaires* dans le cadre de la *procédure pénale*;

— si l’utilisation par l’administration fiscale des preuves obtenues par ces moyens était également *autorisée par la loi et nécessaire*;

— si, conformément au *principe général du respect des droits de la défense*, l’assujetti a eu la possibilité, dans le cadre de la procédure administrative, d’avoir *accès à ces preuves* et d’être *entendu* sur celles-ci.

Selon la Cour de justice de l’Union européenne, ainsi, si la juridiction nationale constate:

— que l’assujetti n’a pas eu cette possibilité d’*accès à ces preuves* et d’être *entendu* ou

— que ces preuves ont été obtenues dans le cadre de la procédure pénale ou utilisées dans celui de la procédure administrative en violation de l’article 7 de la Charte (droit au respect de la vie privée et familiale),

— ladite juridiction nationale doit écarter ces preuves et annuler ladite décision si celle-ci se trouve, de ce fait, sans fondement. Autrement dit, il ne serait pas possible de procéder à une balance d’intérêts à ce stade.

Ces preuves doivent, de même, être écartées si cette juridiction n’est pas habilitée à contrôler qu’elles ont été obtenues dans le cadre de la procédure pénale en conformité avec le droit de l’Union ou ne peut à tout le moins s’assurer, sur le fondement d’un contrôle déjà exercé par une juridiction pénale dans le cadre d’une procédure contradictoire, qu’elles ont été obtenues en conformité avec ce droit.

Pour de nombreux commentateurs, cette décision de la Cour de justice rend le raisonnement “Antigone”, appliqué en matière fiscale, incompatible avec la Charte européenne des droits fondamentaux. Toutefois, les positions et interprétations quant à l’impact de cet arrêt sur le raisonnement fiscal “Antigone” pratiqué en Belgique ne sont pas convergentes, au sein de la doctrine, de manière telle qu’une insécurité caractérise désormais l’avenir de ce régime. D’autant plus que la Cour de cassation a réitéré sa jurisprudence “Antigone” relative à l’admissibilité des preuves irrégulières en droit fiscal par le biais d’un arrêt prononcé le 4 novembre 2016,

4 november 2016, dat wil zeggen na het voornoemde arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Er rijzen heel wat vragen. Ze worden nader beschreven in bijlage 6.

Het is noodzakelijk een wet aan te nemen om een antwoord te geven op al die vragen.

Aanbeveling

76. Een wet opstellen en aannemen die (in het licht van de hiervoor omschreven jurisprudentiële ontwikkelingen) duidelijkheid verschaft omtrent het lot van het onregelmatig verkregen bewijsmateriaal dat gebruikt wordt met het oog op de taxatie, teneinde omtrent dit vraagstuk de nodige rechtszekerheid (zowel voor de belastingplichtigen als voor de fiscale administratie) te bewerkstelligen, en dit zowel in de hypothese waarbij de onregelmatigheid werd begaan door derden (desgevallend andere overheidsdiensten, inzonderheid het openbaar ministerie), als in de hypothese waarbij de onregelmatigheid werd begaan door de fiscale administratie zelf.

De nieuwe wet moet uitgaan van het principe dat de door de wetgever voorgeschreven (inzonderheid substantiële) formaliteiten en begrenzingen aan de onderzoeksbevoegdheden moeten worden gerespecteerd door de fiscale administratie, op straffe van nietigheid van het in weerwil hiervan bekomen bewijsmateriaal. Zo wordt meteen ook een krachtig wetgevend signaal gegeven dat in ieder geval tegemoet komt aan de bekommernissen van de “Antigoon”-rechtspraak (uitsluiting van het gebruik van bewijsmiddelen die verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijke handelende overheid mag worden verwacht of waarvan het gebruik het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt). Op deze wijze wordt meteen ook gegarandeerd dat in geen geval gebruik kan worden gemaakt van de bewijselementen die met de schending van een internationaal verankerd grondrecht zijn verkregen (hetgeen inzonderheid tegemoet komt aan de bekommernissen van het Europees Hof van Justitie).

Bij uitbreiding moet de wet eveneens uitgaan van het principe dat het door de fiscale administratie van andere overheidsdiensten (in voorkomend geval het openbaar ministerie) verkregen bewijsmateriaal niet voor de taxatie kan gebruikt worden indien blijkt dat dit bewijsmateriaal door die andere overheidsdienst met een nietigheid is aangetast. Daarbij moet in voorkomend geval rekening worden gehouden met de op de verkrijging van dit bewijselement toepasselijke nietigheidsregeling (bv. artikel 32 V.T.Sv.).

c'est-à-dire postérieurement à l'arrêt précité de la Cour de justice de l'Union européenne.

De nombreuses questions se posent. Elles sont détaillées à l'annexe 6.

L'adoption d'une loi est nécessaire pour apporter des réponses à toutes ces questions.

Recommandation

76. Élaborer et adopter une loi (à la lumière des développements jurisprudentiels décrits ci-avant) précisant le sort des preuves irrégulièrement recueillies utilisées à des fins fiscales, dans le but d'apporter la sécurité juridique nécessaire en rapport avec cette problématique (tant pour les contribuables que pour l'administration fiscale), et ce, tant dans l'hypothèse où l'irrégularité a été commise par un tiers (le cas échéant, par d'autres instances publiques, en particulier le ministère public) que dans celle où l'irrégularité a été commise par l'administration fiscale même.

La nouvelle loi doit partir du principe que les formalités et les limitations (en particulier substantielles) des pouvoirs d'investigation prescrites par le législateur doivent être respectées par l'administration fiscale, sous peine de nullité des preuves obtenues au mépris de ces formalités et limitations. La loi permettra ainsi également d'émettre un signal législatif fort, qui répondra en tout cas aux préoccupations de la jurisprudence “Antigone” (exclusion de l'utilisation de preuves recueillies d'une manière contraire à ce que l'on peut attendre d'une autorité agissant correctement ou dont l'utilisation compromettrait le droit du contribuable à un procès équitable). De cette façon, on garantira également qu'en aucun cas, il ne pourra être fait usage d'éléments de preuve obtenus en violation d'un droit fondamental internationalement consacré (ce qui répond en particulier aux préoccupations de la Cour européenne de Justice).

Par extension, la loi doit également partir du principe que les preuves recueillies par l'administration fiscale auprès d'autres instances publiques (le cas échéant, le ministère public) ne peuvent être utilisées à des fins fiscales s'il s'avère que ces preuves ont été entachées de nullité par cette autre instance publique. Il faudra en outre, le cas échéant, tenir compte du régime de nullité applicable à l'obtention de cet élément de preuve (voir p. ex. l'article 32 du titre préliminaire du Code de procédure pénale).

De wetgever moet er evenwel ook over waken dat de fiscale nietigheidsregeling niet leidt tot ongewenste effecten.

Zo moet alvast wettelijk worden geëxpliciteerd dat een door een derde (niet-overheid) begane onregelmatigheid geen aanleiding kan geven tot de nietigheid van het (zelfs met schending van een grondrecht) verkregen bewijselement. Dergelijke onregelmatigheid (die in voorkomend geval in zijn geheel niet toe te rekenen is aan een door de overheid gestelde gedraging) kan en mag inderdaad de bruikbaarheid van het verkregen bewijselement niet beïnvloeden. Een en ander laat uiteraard onverlet de mogelijkheid om deze derde civielrechtelijke en/of strafrechtelijke aansprakelijk te stellen.

Daarnaast kan het evenmin de bedoeling zijn dat elke onregelmatigheid in de bewijsgaring automatisch zou leiden tot een uitsluiting van dit bewijsmateriaal.

De nieuwe op te stellen wetgeving moet daarom een beoordeling *in concreto* mogelijk maken waarbij als bij wijze van uitzondering op het principe van de nietigheid alsnog in rechte besloten kan worden tot de toelaatbaarheid van de verkregen bewijselementen. De nieuwe wet moet daarbij minimaal de volgende vier toetsingscriteria voor de rechter incorporeren:

— rekening houden met het al dan niet zuiver formeel karakter van de onregelmatigheid;

de weerslag ervan op de grondrechten of de fundamentele vrijheden van de belastingplichtige die door de overschreden norm worden beschermd;

— het al dan niet opzettelijk karakter van de door de overheid begane onrechtmatigheid; en,

— de omstandigheid dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt.

V. — STATUUT, AANSPRAKELIJKHEID EN SENSIBILISERING VAN BANKEN EN FISCAAL ADVIESVERLENERS

A. Fiscale ethiek

Vaststellingen

Het ontduiken, maar tevens het ontwijken van belastingen met gebruik van anonieme en agressieve structuren, doet ethische vragen rijzen. Dergelijk “egoïsme” ligt maatschappelijk zeer moeilijk, hetgeen ook bevestigd is geworden door de vele verontwaardigde reacties in

Le législateur devra toutefois également veiller à ce que l’application du régime fiscal de nullité ne produise pas d’effets non désirés.

Ainsi, il convient en tout cas de préciser légalement qu’une irrégularité commise par un tiers (autre qu’une autorité) ne peut pas entraîner la nullité de l’élément de preuve obtenu (même en violant un droit fondamental). Une telle irrégularité (qui, le cas échéant, n’est pas imputable dans son ensemble à un comportement de l’autorité) ne peut ni ne doit en effet influencer sur l’utilisation de l’élément de preuve obtenu, sans préjudice évidemment de la possibilité d’engager la responsabilité civile et/ou pénale de ce tiers.

En outre, le but ne saurait non plus être que chaque irrégularité commise dans l’obtention de la preuve entraîne automatiquement l’exclusion de cet élément de preuve.

La nouvelle législation qui devra être élaborée doit dès lors autoriser une appréciation *in concreto* en vertu de laquelle, à titre d’exception au principe de la nullité, l’admissibilité des éléments de preuve obtenus peut encore être décidée en justice. À cet égard, la nouvelle loi doit au moins incorporer les quatre critères d’évaluation suivants dont le juge doit tenir compte:

— le caractère purement formel ou non de l’irrégularité;

— ses répercussions sur les libertés ou droits fondamentaux du contribuable qui sont protégés par la norme transgressée;

— le caractère intentionnel ou non de l’irrégularité commise par l’autorité; et

— le fait que la gravité de l’infraction excède amplement l’irrégularité commise.

V. — STATUT, RESPONSABILITÉ ET SENSIBILISATION DES BANQUES ET DES CONSEILLERS FISCAUX

A. Éthique fiscale

Constatations

La fraude, mais aussi l’évasion fiscale par le recours à des structures anonymes et agressives soulèvent des questions d’ordre éthique. Un tel “egoïsme” est très mal perçu par la population, ce qui a aussi été confirmé par les nombreuses réactions d’indignation

navolging van de diverse leaks. Het Dexia-verhaal is daarvan een schrijnend voorbeeld, in die zin dat Dexia een beroep heeft moeten doen op de tussenkomst van de Belgische Staat, terwijl de Belgische Staat zelf benadeeld werd door het actief opzetten van fiscale structuren binnen de Dexia-groep.

Tijdens de hoorzittingen werd wel verklaard door de Belgische financiële instellingen dat er in de loop der jaren veel is veranderd. De veranderingen blijken echter voornamelijk te zijn ingegeven door “noodwendigheden”, eerder dan door gewijzigde ethische inzichten. Aldus werden bv. binnen Dexia in december 2009 diverse initiatieven genomen om de offshore-activiteiten af te bouwen. Een en ander hield evenwel uitsluitend verband met de nasleep van de financiële crisis, de vrees voor een ernstig reputatierisico en de aankondiging van een meer verregaande fiscale transparantie (zie bijlage 3, III, A, 2.4). Gelijksortige verklaringen werden eveneens afgelegd door andere banken (zie bijlage 3, III, A, 2.1).

Diverse aanbevelingen werden binnen dit kader door de toezichthouder gemaakt, specifieke m.b.t. de financiële instellingen. De bijzondere commissie treedt deze aanbevelingen bij. Daarenboven – en in een ruimer perspectief – is de bijzondere commissie van mening dat tussen de fiscale administratie en de beroepsgroepen die fiscaal advies verlenen, een relatie van wederzijds vertrouwen en respect moet worden gepromoot, hetgeen overigens aansluit op de roep naar de zogenaamde taks-cificatie. Binnen dit vernieuwd samenwerkingsmodel moet ook ruimte zijn voor de ontwikkeling van een charter waarin de fiscale ethiek een prominente rol inneemt.

Aanbevelingen

77. De instellingen moeten beschikken over een passend integriteitsbeleid en ondernemingswaarden (“*tone at the top*”), desgevallend via een binnen haar schoot opgericht gespecialiseerd comité. Effectieve *compliance* impliceert dat de waarden die de instellingen nastreven, ingebed zijn in de manier waarop deze zaken doet.

78. De banken dienen zich in ieder geval te onthouden van diensten die belastingfraude of -ontwijking kunnen faciliteren, op straffe van sancties.

79. Een bankierseed kan overwogen worden. Zo’n eed kent beperkte navolging in het buitenland: een variant van deze “bankierseed” bestaat in het bijzonder in Nederland. Het idee van de bankierseed werd ook gelanceerd in het rapport van de *High Level Expert*

à la suite des différents *leaks*. Le récit de Dexia en est un exemple poignant, en ce sens que Dexia a dû faire appel à l’intervention de l’État belge, alors que l’État belge lui-même était lésé par la mise en place active de structures fiscales au sein du groupe Dexia.

Les institutions financières belges ont cependant déclaré au cours des auditions que les choses ont fort changé au cours des années. Les changements semblent toutefois être intervenus essentiellement par suite de “nécessités”, plutôt qu’à la suite d’un changement des conceptions éthiques. C’est ainsi qu’en décembre 2009, diverses initiatives ont été prises au sein de Dexia, par exemple, pour démanteler progressivement les activités offshores. Toutefois, ces initiatives étaient exclusivement en lien avec les suites de la crise financière, la crainte d’une grave mise à mal de la réputation et l’annonce d’une transparence fiscale accrue (voir annexe 3, III, A, 2.4). D’autres banques ont également fait des déclarations similaires (voir annexe 3, III, A., 2.1).

Diverses recommandations ont été formulées dans ce cadre par l’organe de contrôle, en ce qui concerne spécifiquement les institutions financières. La commission spéciale souscrit à ces recommandations. La commission spéciale estime en outre – dans une plus large perspective – qu’il convient de promouvoir l’établissement d’une relation de confiance et de respect mutuels entre l’administration fiscale et les groupes professionnels qui dispensent des avis en matière de fiscalité, ce qui s’inscrit d’ailleurs dans le droit fil de la demande de “taxification”. Dans le cadre de ce nouveau modèle de collaboration, il faut également envisager d’élaborer une charte dans laquelle l’éthique fiscale joue un rôle prépondérant.

Recommandations

77. Les institutions doivent disposer d’une politique d’intégrité adaptée et de valeurs d’entreprise (“*tone at the top*”), le cas échéant élaborées par un comité spécialisé créé en leur sein. La *compliance* effective implique que les valeurs poursuivies par les institutions soient intégrées dans leur manière de faire des affaires.

78. Les banques doivent en tout cas s’abstenir de fournir des services pouvant faciliter la fraude ou l’évasion fiscales, sous peine de sanctions.

79. Un serment bancaire peut être envisagé. L’exemple d’un tel serment n’est guère suivi à l’étranger: une variante de ce “serment bancaire” existe plus particulièrement aux Pays-Bas. L’idée du serment bancaire est également lancée dans le rapport du *High Level*

Group (“The Future of the Belgian Financial Sector”) van 13 januari 2016. Dergelijke eed versterkt de individuele verantwoordelijkheid van bankiers. Deze eed moet echter wel ingebed worden in een ruimer aanbod van vorming over integriteitsthema’s. Voorts dient te worden voorzien in een werkbare afdwinging van de eed.

80. Tussen de beroepsverenigingen en de fiscale administratie kan een “charter” worden onderhandeld, desgevallend in aansluiting op een vernieuwd samenwerkingsmodel (zie aanbeveling 85, waarin duidelijke beginselen worden opgenomen inzake fiscaal ethisch handelen).

B. Aansprakelijkheid

1. *Expliciete aansprakelijkheid van controlerende vennootschappen*

Vaststellingen

Uit de hoorzittingen is gebleken dat er op het terrein niet werd stilgestaan bij de vraag hoever de financiële instellingen mogen gaan in het aanvaarden of opzetten van juridische structuren. Vaak wordt geopperd dat deze structuren op zich legaal zijn. Dit is uiteraard juist, met dien verstande dat de klant in voorkomend geval wel alle gevolgen moet aanvaarden van de door hem gekozen structuur en zich daarenboven moet conformeren aan de fiscale wetgeving. In die mate ligt dan ook in ieder geval een zekere “verantwoordelijkheid” bij de betrokken instellingen die het opzetten van dergelijke structuren hebben gefaciliteerd.

Financiële instellingen voerden eveneens aan dat niet vanuit de Belgische inrichtingen maar wel vanuit de buitenlandse inrichtingen (bv. BIL en Experta als dochterondernemingen van Dexia) de juridische structuren werden opgezet. Tijdens de hoorzittingen leken de woordvoerders van de financiële instellingen ervan uit te gaan dat er zich geen problemen naar Belgisch recht stellen, zolang de lokale (AML-)wetgeving van de buitenlandse inrichting maar wordt gerespecteerd. In wezen geldt ook hier de eenvoudige vaststelling dat het naleven van de lokale (meldings)plichten door de individuele entiteiten van de groep, niet verward mag worden met de vraag of de bank zelf al dan niet mee betrokken is in het opzetten van bepaalde fraudemechanismen.

Voorts werd tijdens de hoorzittingen herhaaldelijk verklaard dat de Belgische instellingen en tussenpersonen niet op de hoogte zouden geweest zijn van het feit dat op een omvangrijke schaal (vaak vanuit Luxemburg) offshorestructuren werden opgezet.

Expert Group (“The Future of the Belgian Financial Sector”) du 13 janvier 2016. Pareil serment renforce la responsabilité individuelle des banquiers. Ce serment doit toutefois faire partie d’une offre élargie de formation portant sur des thèmes relatifs à l’intégrité. Il s’agit par ailleurs de prévoir une possibilité d’imposer le serment dans la pratique.

80. Une “charte” peut être négociée entre les fédérations professionnelles et l’administration fiscale, le cas échéant dans le prolongement d’un nouveau modèle de collaboration (voir recommandation 85, qui formule des principes clairs en matière de comportement éthique sur le plan fiscal).

B. Responsabilité

1. *Responsabilité explicite de sociétés de contrôle*

Constatations

Il est ressorti des auditions que, sur le terrain, on ne se pose pas la question de savoir jusqu’où les institutions financières peuvent aller en acceptant ou en élaborant des structures juridiques. On affirme souvent qu’en tant que telles, ces structures sont légales. Cela va sans dire, étant entendu que, le cas échéant, le client doit accepter toutes les conséquences de la structure qu’il a choisie et se conformer en outre à la législation fiscale. Dans ces conditions, les institutions concernées qui ont facilité la création de telles structures portent en tout cas une part de “responsabilités”.

Les institutions financières ont également avancé que les structures juridiques ont été mises en place, non pas à partir d’établissements belges, mais d’établissements étrangers (par exemple BIL et Experta, en tant que filiales de Dexia). Lors des auditions, les porte-paroles des institutions financières semblaient partir du principe qu’au regard du droit belge, il n’y a pas de problème tant que la législation (LBC) locale de l’établissement étranger est respectée. Pour l’essentiel, force est de constater, en l’espèce également, que le respect des obligations (de déclaration) locales par les entités individuelles du groupe ne peut être confondu avec la question de savoir si la banque proprement dite est impliquée ou non dans la mise en place de mécanismes frauduleux déterminés.

En outre, durant les auditions, d’aucuns ont déclaré à plusieurs reprises que les institutions belges et les intermédiaires n’auraient pas été au courant de la mise en place de structures offshore à grande échelle (souvent depuis le Luxembourg). De telles déclarations paraissent

Dergelijke verklaringen lijken weinig waarschijnlijk. Er kan overigens worden opgemerkt dat (in weerwil van wat vaak verklaard werd) de heer Devriendt (Dexia) wel zeer uitdrukkelijk verwees naar de *unique selling position* (USP) van Luxemburg, bestaande uit het bankgeheim, een fiscaal gunstig regime en de opgebouwde expertise in vermogensbeheer. De heer Devriendt verklaarde tevens dat binnen (maar ook buiten) de groep zeer goed geweten was welke activiteiten BIL en Experta (alsook andere Luxemburgse banken) uitvoerden. Hij expliciteerde tevens dat Dexia geenszins een enkeling was in dit verhaal (wat niet wegneemt dat het volume aan offshore-entiteiten opgezet door Experta wel bijzonder omvangrijk blijkt in vergelijking met andere spelers) (zie bijlage 3, III, A, 2.2).

Tot slot heeft de bijzondere commissie ook vastgesteld n.a.v. het door de NBB uitgevoerde onderzoek n.a.v. de publicatie van de *Panama Papers* wel degelijk vragen werden gericht aan de Belgische instellingen met het verzoek aan te geven of de instelling zelf “of de groep” is tussengekomen bij het opzetten van offshorestructuren voor bepaalde van haar cliënten. De financiële instellingen hebben daar evenwel en klaarlijk op geantwoord dat de buitenlandse entiteiten onder de controle van de buitenlandse toezichthouder vallen of dat de buitenlandse entiteit werd overgedragen waardoor de Belgische entiteit geen toegang meer heeft tot relevante informatie (zie bijlage 3, III, A, 1.6). De bijzondere commissie leidt hieruit af dat er in wezen geen bereidheid bestond om ter zake de nodige transparantie te geven.

Aanbevelingen

81. Er moet voorzien worden in een expliciete aansprakelijkheid van controlerende vennootschappen voor de fiscale fraude opgezet door dochtervennootschappen, waarvan men niet onwetend kon zijn.

82. Naar analogie met het wetsontwerp *Corporate offences of failure to prevent facilitation of tax evasion*, dat momenteel in het Verenigd Koninkrijk ter stemming ligt, wordt voor ondernemingen die voor fiscaal advies of het vervullen van hun wettelijke fiscale verplichtingen niet samenwerken met meldingsplichtige ondernemingen of personen, een nieuw misdrijf ingevoerd indien de eerst genoemde ondernemingen onvoldoende of ontoereikende procedures hebben ingesteld om het faciliteren van belastingontduiking door verbonden personen (zoals onderaannemers, commissionairs, agenten, personeelsleden) te verhinderen.

peu vraisemblables. Il peut, du reste, être fait observer que (contrairement à ce que d’aucuns ont souvent prétendu) M. Devriendt a évoqué, en termes très explicites, une *unique selling position* (USP) du Luxembourg, composée du secret bancaire, d’un régime fiscal favorable et de l’expertise acquise dans le domaine de la gestion de patrimoine. M. Devriendt a également déclaré que, dans le groupe (mais aussi en dehors de celui-ci), nul n’ignorait la nature des activités de BIL et d’Experta (et d’autres banques luxembourgeoises). Il a également expliqué que Dexia ne constituait nullement un cas isolé dans ce domaine (ce qui n’empêche que le volume d’entités offshores mises en place par Experta semble particulièrement élevé par rapport à celui d’autres acteurs) (voir annexe 3, III, A, 2.2).

Enfin, la commission spéciale a également constaté qu’en ce qui concerne l’enquête menée par la BNB suite à la publication des *Panama Papers*, des demandes ont bel et bien été adressées aux institutions belges les priant d’indiquer si l’institution même, ou “le groupe”, était intervenu dans la mise sur pied de structures offshores pour certains de ses clients. Une question à laquelle les institutions financières ont toutefois répondu, à l’évidence, qu’elles n’étaient pas parties prenantes en la matière. Quant aux entités étrangères, il a été avancé que celles-ci relevaient de l’autorité de contrôle étrangère ou que l’entité étrangère avait été cédée, si bien que l’entité belge n’avait plus accès aux informations pertinentes (voir annexe 3, III, A, 1.6). Au vu de ces éléments, la commission spéciale conclut, pour l’essentiel, à l’absence de volonté d’apporter la transparence requise en la matière.

Recommandations

81. Il faut prévoir une responsabilité explicite dans le chef des sociétés détenant le contrôle pour la fraude fiscale organisée par les filiales, dont l’existence ne pouvait être ignorée.

82. Par analogie avec le projet de loi *Corporate offences of failure to prevent facilitation of tax evasion*, qui est actuellement mis aux voix au Royaume-Uni, seront incriminées les entreprises qui ne collaborent pas avec des entreprises ou des personnes assujetties à l’obligation de signalement pour obtenir des conseils fiscaux ou remplir leurs obligations fiscales légales si elles n’ont pas instauré de procédures suffisantes ou efficaces pour empêcher la facilitation de la fraude fiscale dans le chef de personnes liées (telles que des sous-traitants, des commissionnaires, des agents, des membres du personnel).

2. Administratieve aansprakelijkheid van de mededader of medeplichtige

Vaststellingen

Eenieder die fiscaal advies geeft (binnen of buiten het kader van een gereguleerd beroep) moet er zich bewust van zijn dat hij mede verantwoordelijk is voor de fraude die hij effectief zou hebben bewerkstelligd. Vooralsnog blijkt deze medeverantwoordelijkheid echter niet doeltreffend zolang een dossier louter administratief wordt afgehandeld. Er weze in dit kader overigens opgemerkt dat n.a.v. het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers werd aanbevolen om te voorzien in administratieve sancties voor de belastingadviseurs en andere mededaders en medeplichtigen, vermits toen reeds werd vastgesteld dat bij het opzetten van frauduleuze constructies de rol van fiscale raadgevers niet kan worden onderschat (DOC 52 0034/004, blz.253, aanbeveling 51). Aan deze aanbeveling werd vooralsnog geen uitvoering gegeven.

Aanbevelingen

83. Er moet voorzien worden in een geheel aan (administratieve) sancties die kunnen opgelegd worden aan de adviseurs en andere mededaders en medeplichtigen. In voorkomend geval moeten nieuwe vermoedens kunnen worden opgenomen, zodat de verantwoordelijkheid van bepaalde categorieën van tussenpersonen makkelijker te bewijzen valt, volgens objectieveerbare omstandigheden en criteria

84. Wijziging van de Bankwet (artikel 236, § 5) zodat binnen een kader dat rekening houdt met de bescherming van de spaarders, de klanten en de personeelsleden, de toezichthouder de banklicentie kan herroepen indien de bank een (bijzonder) mechanisme heeft opgezet (te lezen in samenhang met de aanbeveling 4).

C. Vernieuwd samenwerkingsmodel

N.a.v. het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers werd reeds aanbevolen om een wettelijk raamwerk te creëren tussen de overheidssector en de privésector aangaande de protocollen die zullen worden gesloten tussen de overheidsbesturen en de notarissen, de advocaten, de revisoren en de bankiers (DOC 52 0034/004, p.251, aanbeveling 47). Deze aanbeveling lag in het verlengde van de vaststelling dat er reeds samenwerkingsprotocollen bestaan tussen besturen en bepaalde economische beroepscategorieën, met name financiële en boekhoudkundige beroepen, maar niet met bepaalde andere beroepscategorieën (zoals bv. advocaten, notarissen, bankier, revisoren).

2. Responsabilité administrative du coauteur ou complice

Constatations

Quiconque délivre des conseils fiscaux (dans le cadre d'une profession réglementée ou en dehors de celle-ci) doit être conscient du fait qu'il est coresponsable de la fraude qu'il aurait effectivement réalisée. À l'heure actuelle, cette coresponsabilité s'avère toutefois inefficace tant que le traitement du dossier reste strictement administratif. Dans ce cadre, rappelons la recommandation formulée dans le cadre de l'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale de prévoir des sanctions administratives à l'égard des conseillers fiscaux et autres coauteurs et complices, dès lors que le rôle des conseillers fiscaux dans le montage de constructions frauduleuses ne peut être sous-estimé (DOC 52 0034/004, p.253, recommandation 51). Cette recommandation n'a pas encore été mise à exécution.

Recommandations

83. Il faut prévoir un arsenal de sanctions (administratives) pouvant être infligées aux conseillers et autres coauteurs et complices. Le cas échéant, des présomptions nouvelles doivent pouvoir être introduites de manière à faciliter la preuve de la responsabilité de certaines catégories d'intermédiaires en fonction de circonstances et critères objectivables.

84. Modifier la loi bancaire (article 236, § 5) afin de permettre, dans un cadre tenant compte de la protection des épargnants, des clients, et des membres du personnel, à l'organe de contrôle de retirer la licence bancaire à une banque lorsque celle-ci a mis en place un mécanisme (particulier) (à lire conjointement avec la recommandation 4).

C. Nouveau modèle de coopération

Suite à l'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, il a déjà été recommandé de prévoir un encadrement légal des collaborations entre le secteur public et le secteur privé en ce qui concerne les protocoles qui seront signés entre l'administration et les notaires, avocats, réviseurs et banquiers (DOC 52 0034/004, p.251, recommandation 47). Cette recommandation s'inscrit dans le prolongement de la constatation qu'il existe déjà des protocoles de collaboration entre certaines administrations et professions économiques financières et comptables mais pas avec d'autres catégories professionnelles (avocats, notaires, banquiers, réviseurs, etc.). Il a par ailleurs été observé

Voorts werd eveneens opgemerkt dat de rechtsgeldigheid van de genoemde protocollen ook steeds afhangt van de geldigheid van het mandaat van hen die er hun handtekening hebben onder gezet (vermits niet alle beroepscategorieën op zodanige wijze zijn georganiseerd dat zij dergelijke verbintenissen geldig kunnen aangaan).

Aan deze aanbeveling werd vooralsnog geen uitvoering gegeven. De bijzondere commissie acht het opportuun hiervan toch werk te maken en de samenwerkingsprotocollen zelfs te integreren in een vernieuwde visie op de verhouding overheid-adviesverleners. Eerder dan te redeneren vanuit een conflictmodel, verdient het aanbeveling om met de fiscale sector een horizontale samenwerking te bewerkstelligen, gebaseerd op wederzijds vertrouwen en respect. Dergelijk model kan de transparantie enkel maar versterken, de rechtszekerheid ten goede komen en een snelle en uniforme behandeling van vragen, verzoeken en aangiftes garanderen. Deze bekommernis werd tijdens de hoorzittingen overigens ook geuit door de grote advieskantoren (EY, PWC, KMPG, Deloitte – bijlage 3, III, B, 2) en lijkt – meer in het algemeen ook vanuit de ruimere beroepsgroep te worden aangemoedigd. De bijzondere commissie neemt er akte van dat deze visie ook is opgenomen in de beleidsnota van de minister van Financiën (Algemene Beleidsnota. Deel Fiscale Fraude, DOC 54 1428/022, blz. 10).

Aldus kan ook (en in het kader van de uitbouw van dit nieuwe samenwerkingsmodel) tegemoet worden gekomen aan een aantal bijkomende aanbevelingen die gemaakt werden n.a.v. het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers. Zo werd aanbevolen om voor plaatsvervangende rechters en raadsheeren een stelsel van onverenigbaarheid van functies in te voeren en zulks n.a.v. de vaststelling dat deze plaatsvervangende rechters vaak in het fiscaal recht gespecialiseerde advocaten zijn (DOC 52 0034/004, blz. 254, aanbeveling 52). Onverminderd de eventuele wettelijke onverenigbaarheden die binnen dit kader zouden worden vastgesteld, laat het vernieuwende samenwerkingsmodel in ieder geval toe dat in onderling overleg met de sector duidelijk wordt afgebakend in welke gevallen een gespecialiseerde adviesverlener er zich van zou moeten onthouden zelf “recht te spreken”.

Voorts werd aanbevolen om aan de belastingadministratie de mogelijkheid te bieden om zich gemakkelijker te laten vertegenwoordigen en/of bijstaan door een of meer in fiscaal recht gespecialiseerde advocaten, inzonderheid in complexe dossiers (DOC 52 0034/004, blz. 255, aanbeveling 57). In het kader van een vernieuwd samenwerkingsmodel kunnen duidelijke afspraken worden gemaakt omtrent de mogelijke “input” die de privésector (hetgeen ruimer is dan advocaten) kunnen

que la validité des protocoles précités est toujours subordonnée à la validité des mandats des signataires de ces protocoles (toutes les professions n’étant pas toujours organisées de manière à assurer la validité de tels engagements).

Il n’a pas encore été donné suite à cette recommandation. La commission spéciale estime qu’il convient de la mettre en œuvre et d’intégrer les protocoles de collaboration proprement dits dans une nouvelle conception de la relation entre les pouvoirs publics et les conseillers. Au lieu de raisonner à partir d’un modèle conflictuel, il est recommandé de mettre en place une coopération horizontale fondée sur la confiance et le respect mutuels avec le secteur financier. Ce modèle ne pourra que renforcer la transparence et la sécurité juridique, et garantir le traitement rapide et uniforme des questions, des demandes et des déclarations. Cette préoccupation a d’ailleurs été exprimée, au cours des auditions, par les grands bureaux de conseil (EY, PWC, KMPG, Deloitte – annexe 3, III, B, 2) et semble également être encouragée – plus généralement – par une catégorie professionnelle plus large. La commission spéciale prend acte du fait que ce point figure également dans la note de politique du ministre des Finances (note de politique générale. Partie Fraude fiscale, DOC 54 1428/022, p. 10).

L’on peut ainsi également répondre (notamment dans le cadre de l’élaboration de ce nouveau modèle de collaboration) à une série de recommandations supplémentaires formulées à la suite de l’enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale. Il a ainsi été recommandé d’instaurer, pour les juges et conseillers suppléants, un régime d’incompatibilité des fonctions, partant du constat que ces juges suppléants sont souvent des avocats spécialisés en droit fiscal (DOC 52 0034/004, p. 254, recommandation 52). Sans préjudice des éventuelles incompatibilités légales qui seraient constatées dans ce cadre, le modèle de concertation novateur permet en tout cas de délimiter clairement, en concertation avec le secteur, dans quels cas un conseiller spécialisé devrait s’abstenir de “dire lui-même le droit”.

Il a par ailleurs été recommandé d’offrir à l’administration fiscale la possibilité de se faire plus facilement représenter et/ou assister par un ou plusieurs avocats spécialisés dans le droit fiscal, en particulier dans les dossiers complexes (DOC 52 0034/004, p. 255, recommandation 57). Dans le cadre d’un modèle de concertation renouvelé, des accords clairs peuvent être conclus au sujet de l’apport éventuel du secteur privé (ce qui va au-delà des avocats) à l’administration fiscale

geven aan de fiscale overheid teneinde advies en/of bijstand te verkrijgen in complexe fiscale (fraude) dossiers.

Ook werd aanbevolen dat de administratie de eigen expertise verder uitbouwt, de administratieve commentaren bijwerkt, de samenwerking van bepaalde ambtenaren met de fiscale tijdschriften beter omkadert en zelf een eigen fiscaal tijdschrift zou oprichten (DOC 52 0034/004, blz.256, aanbeveling 58). Deze aanbeveling is geënt op de vaststelling dat de Belgische fiscale rechtsleer vaak wordt gekenmerkt door een benadering waarbij het streven naar de “minst belaste weg” steeds wordt gelegitimeerd of aangemoedigd. In het kader van een nieuw samenwerkingsmodel zou het mogelijk moeten zijn meer gezamenlijke initiatieven te ontwikkelen.

Aanbeveling

85. Met de “gemachtigde” beroepscategorieën dient een charter te worden afgesloten (zie hoger – aanbeveling 80) dat ruimer kadert binnen een nieuw (horizontaal) samenwerkingsmodel, dat gebaseerd is op wederzijds vertrouwen en respect.

VI. — STRAFPROCESRECHT

Voorafgaand kan worden opgemerkt dat momenteel gewerkt wordt aan de hervorming van het strafprocesrecht. De Commissie tot hervorming van het strafprocesrecht, opgericht bij ministerieel besluit van 30 oktober 2015, heeft inmiddels de krijtlijnen voor een nieuw Wetboek van Strafvordering uitgetekend. Middels de vooropgestelde globale hervorming van de strafprocedure beoogt te minister van Justitie te komen tot meer efficiëntie, snelheid en coherentie in de afhandeling van de strafprocedure. De bijzondere commissie neemt hiervan uiteraard akte. De bijzondere commissie wenst niettemin een aantal punctuele aanbevelingen te formuleren, op grond van de tijdens de hoorzittingen gemaakte vaststellingen en roept de minister van Justitie dan ook op deze te toetsen aan de uitgestippelde hervormingsplannen.

A. Doeltreffender onderzoek

Vaststellingen

De parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude-dossiers had reeds aanbevolen om de procedures voor het vatten van de onderzoeksrechter te verduidelijken en/of te vereenvoudigen (mini-onderzoek uitbreiden). Deze aanbeveling werd verstrekt ingevolge de vaststelling dat de saisine vaak te ruim is afgebakend, hetgeen leidt tot vele onderzoeksdaden (DOC 52

pour fournir des conseils et/ou de l'assistance dans les dossiers complexes en matière (de fraude) fiscale.

Il a en outre été recommandé que l'administration continue à développer sa propre expertise, qu'elle corrige les commentaires administratifs, qu'elle encadre plus efficacement la collaboration de certains fonctionnaires avec les périodiques fiscaux et qu'elle crée sa propre revue fiscale (DOC 52 0034/004, p.256, recommandation 58). Cette recommandation se fonde sur la constatation que la doctrine fiscale belge se caractérise souvent par une approche dans laquelle la poursuite de la “voie la moins imposée” est systématiquement légitimée ou encouragée. Dans le cadre d'un nouveau modèle de collaboration, il devrait être possible de développer davantage d'initiatives conjointes.

Recommandation

85. Une charte doit être conclue avec les catégories professionnelles “autorisées” (voir *supra* – recommandation 80) s'inscrivant plus largement dans un nouveau modèle de collaboration (horizontal) fondé sur la confiance et le respect mutuels.

VI. — PROCÉDURE PÉNALE

On notera au préalable qu'une réforme de la procédure pénale est actuellement en chantier. La Commission de réforme de la procédure pénale, créée par l'arrêté ministériel du 30 octobre 2015, a entre-temps tracé les contours d'un nouveau Code d'instruction criminelle. Avec la réforme globale de la procédure pénale proposée, le ministre de la Justice entend accroître l'efficacité, la rapidité et la cohérence dans le traitement de la procédure pénale. La commission spéciale en prend évidemment acte. La commission spéciale souhaite néanmoins formuler une série de recommandations ponctuelles, sur la base des constatations réalisées durant les auditions, et elle invite par conséquent le ministre de la Justice à les confronter aux projets de réformes prévus.

A. Accroître l'efficacité de l'instruction

Constatations

La commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale avait déjà recommandé de clarifier et/ou de simplifier les procédures de saisine du juge d'instruction (étendre la mini-instruction). Cette recommandation fait suite au constat que la saisine est souvent trop large, ce qui entraîne des devoirs trop nombreux (DOC 52 0034/004, p.237,

0034/004, blz.237, aanbeveling 25). Voorts werd aanbevolen aan de procureur des Konings de mogelijkheid te bieden om de onderzoeksrechter een huiszoeking te laten verrichten zonder dat hierdoor een gerechtelijk onderzoek wordt geopend (DOC 52 0034/004, blz.238, aanbeveling 27).

De wet van 5 februari 2016 tot wijziging van het strafrecht en de strafvordering en houdende diverse bepalingen inzake justitie (*B.S.*, 19 februari 2016), heeft reeds in een aanpassing voorzien van artikel 28septies van het Wetboek van strafvordering inzake de mini-instructie. Het aantal onderzoekshandelingen waarvoor het openbaar ministerie beroep kan doen op het mechanisme van de mini-instructie wordt op die manier uitgebreid tot de huiszoekingen.

Zulks neemt niet weg dat met name de HRJ er zeer sterk op heeft gewezen dat er nog heel wat ruimte is om de onderzoeken efficiënter te maken, gelet op het groot aantal gedetecteerde zwakke punten bij de afhandeling van de dossiers (zie bijlage 3, II, B, 1). Er moet dan ook ernstig worden gereflecteerd over de wijze waarop de efficiënte van de strafrechtelijke onderzoeken kan worden gemaximaliseerd, hetgeen uiteraard ook sterk verband houdt met de organisatorische aspecten binnen Justitie (zie verder aanbevelingen 100 e.v.).

Tijdens de hoorzittingen kwamen in ieder geval ook enkele ad hoc aanbevelingen aan bod, o.m. het inzicht dat bankonderzoeken efficiënter zouden verlopen indien de banken effectief de informatie digitaal en op een uniforme wijze zouden aanleveren. Daarnaast werd er aanbevolen om het begrip “ernstige fiscale fraude” op te nemen onder artikel 90ter, § 2 Sv., teneinde het mogelijk te maken om ook voor dit misdrijf een telefoontap te vragen aan de onderzoeksrechter, alsook een proactief onderzoek te voeren conform artikel 28bis, § 2 van het Wetboek van strafvordering. (zie bijlage 3, II, 4.2.).

Aanbevelingen

86. De doeltreffendheid van het strafrechtelijk onderzoek moet één van de speerpunten worden bij de hervorming van Justitie. Hiertoe moet een duidelijk wettelijk kader worden gecreëerd dat aansluit op de aanbevelingen m.b.t. de organisatorische aspecten binnen Justitie (zie verder aanbevelingen 100 e.v.).

87. De bijzondere commissie beveelt aan dat artikel 46quater van het Wetboek van strafvordering wordt aangepast zodat de financiële instellingen de informatie digitaal en op een uniforme wijze aan het parket bezorgen en dat de geheimhouding van deze

recommandation 25). Il est en outre recommandé d'habiliter le procureur du Roi à confier au juge d'instruction le soin de procéder à une perquisition sans qu'une instruction ne soit ouverte de ce fait (DOC 52 0034/004, p.238, recommandation 27).

La loi du 5 février 2016 modifiant le droit pénal et la procédure pénale et portant des dispositions diverses en matière de justice (*M.B.* 19 février 2016) a déjà prévu une adaptation de l'article 28septies du Code d'instruction criminelle en ce qui concerne la mini-instruction. La liste des actes d'instruction pour lesquels le ministère public peut faire appel au mécanisme de la mini-instruction est ainsi élargie aux perquisitions.

Il reste que le CSJ a insisté très lourdement sur le fait qu'il reste fort à faire pour accroître l'efficacité de l'instruction, étant donné la grande quantité de points faibles rencontrés lors du traitement des dossiers (voir annexe 3, II, B, 1). Il convient donc de réfléchir sérieusement à la manière dont l'efficacité des instructions pénales peut être maximisée, cet aspect étant évidemment fortement lié aux aspects organisationnels au sein de la Justice (voir *infra* recommandations 100 et suivantes).

Durant les auditions, en tout cas, quelques recommandations *ad hoc* ont également été évoquées, parmi lesquelles l'idée que les enquêtes bancaires se dérouleraient plus efficacement si les banques fournissaient les informations de manière effective sur support numérique et de façon uniforme. Il a en outre été recommandé d'insérer la notion de “fraude fiscale grave” dans l'article 90ter, § 2, du Code d'instruction criminelle en vue de permettre, pour cette infraction également, de demander des écoutes téléphoniques au juge d'instruction, et de mener une enquête proactive, conformément à l'article 28bis, § 2, du Code d'instruction criminelle (voir annexe 3, II, 4.2.).

Recommandations

86. L'efficacité de l'instruction pénale doit être l'un des fers de lance de la réforme de la Justice. À cette fin, il y a lieu de créer un cadre légal clair et en phase avec les recommandations relatives aux aspects organisationnels au sein de la Justice (voir *infra* recommandations 100 et suivantes).

87. La commission spéciale recommande de modifier l'article 46quater du Code d'instruction criminelle de manière à ce que les établissements financiers fournissent les informations sous une forme numérique et de manière uniforme au parquet et que le caractère

vordering wordt uitgebreid naar andere geregleme- teerde financiële instellingen en personen, zoals, vermogensbeheerders, beursvennootschappen en verzekeringsmaatschappijen.

B. Franchimont-onderzoeksdaden

Vaststellingen

Tijdens de hoorzittingen heeft de heer Van Wambeke (onderzoeksrechter) erop gewezen dat het stelselmatig verzoeken van bijkomende onderzoeksdaden eigen is aan ecofin-dossiers en er (vaak) op gericht lijken de procedure te vertragen (zie bijlage 3, II, B, 5). De heer Claise (onderzoeksrechter) heeft bevestigd dat in de praktijk vaak misbruik wordt gemaakt van verzoeken tot bijkomende onderzoeksdaden. De HRJ stelt dit ruimer en geeft aan dat deze waarneming niet uitsluitend betrekking heeft op dossiers m.b.t. economische en financiële delinquentie (zie bijlage 3, II, B, 1.3.).

Deze vaststellingen sluiten aan bij de bevindingen van de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude-dossiers, waarbij de aanbeveling werd geformuleerd om de omslachtigheid van de procedure en het misbruik dat ervan wordt gemaakt, aan te pakken. (DOC 52 0034/004, blz.240, aanbeveling 28)

Hieraan dient wel te worden toegevoegd dat middels de wet van 14 januari 2013 houdende fiscale en andere bepalingen betreffende justitie (B.S. 31 januari 2013), reeds nieuwe schorsingsgronden van de strafvordering werden ingevoerd, wegens de besliste of gevraagde aanvullende onderzoeksdaden. In zijn arrest nr 83/2015 van 11 juni 2015 oordeelde het Grondwettelijk Hof evenwel dat artikel 7 van de voornoemde wet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt.

Een grondige reflectie dringt zich hier dan ook (nog steeds) op. De bijzondere commissie dringt er dan ook op aan dat bij de vooropgestelde hervorming van Justitie uitdrukkelijk rekening wordt gehouden met de reeds in 2009 geformuleerde aanbevelingen die om die reden ook in onderhavig rapport *in extenso* worden hernomen.

Aanbeveling

88. In het kader van de huidige hervormingen wijst de bijzondere commissie op het belang van aanbeveling nr. 28 die de Kamer in haar parlementair onderzoeksverslag van 7 mei 2009 (DOC 52 0034/004, p.240) heeft geformuleerd, luidende:

“De omslachtigheid van de procedure en het misbruik dat ervan wordt gemaakt, [moet worden aangepakt] door o.m.:

secret de cette requête soit étendu à d'autres personnes et établissements financiers réglementés, tels que les gestionnaires de patrimoine, les sociétés de bourse et les compagnies d'assurances.

B. Devoirs d'instruction Franchimont

Constatations

Durant les auditions, M. Van Wambeke (juge d'instruction) a fait observer que la demande systématique de devoirs supplémentaires est propre aux dossiers EcoFin et semble (souvent) destinée à ralentir la procédure (voir annexe 3, II, B, 5). M. Claise (juge d'instruction) a confirmé que les demandes de devoirs complémentaires faisaient l'objet de nombreux abus en pratique. Le CSJ formule cette remarque plus largement et indique qu'elle ne concerne pas uniquement les dossiers liés à la délinquance économique et financière (voir annexe 3, II, B, 1.3).

Ces constatations rejoignent celles de la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, qui a recommandé de s'attaquer aux lourdeurs et aux abus de procédure (DOC 52 0034/004, p.240, recommandation 28).

Il convient d'ajouter à cet égard que la loi du 14 janvier 2013 portant des dispositions fiscales et autres en matière de justice (M.B. 31 janvier 2013) a déjà instauré de nouvelles causes de suspension de l'action publique (actes d'instruction complémentaires décidés ou demandés). Dans son arrêt n°83/2015 du 11 juin 2015, la Cour constitutionnelle a toutefois considéré que l'article 7 de cette loi est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

Une réflexion approfondie s'impose dès lors (toujours) en la matière. La commission spéciale insiste pour qu'il soit tenu expressément compte, dans le cadre de la réforme prévue de la Justice, des recommandations déjà formulées en 2009, qui sont pour cette raison également reprises *in extenso* dans le présent rapport.

Recommandation

88. Dans le cadre des projets de réforme en cours, la commission spéciale rappelle l'importance de la recommandation n°28 formulée par la Chambre dans son rapport d'enquête parlementaire du 7 mai 2009 (DOC 52 0034/004, p. 240), formulée comme suit:

“Il faut s'attaquer aux lourdeurs et aux abus de procédure, notamment en:

— de mogelijkheid te bieden de omvangrijke dossiers op te splitsen.

— de mogelijkheid af te schaffen om net vóór de zitting van de raadkamer om bijkomende onderzoeks-handelingen te verzoeken, alsmede erin te voorzien dat om die handelingen moet worden verzocht binnen de wettelijke termijn (15 dagen vóór de zitting van de raadkamer).

— te overwegen over te gaan tot een grondige hervorming van de raadkamer en de kamer van inbeschuldigingstelling, met name door de procedures minder omslachtig te maken.

— te overwegen een wettelijke termijn in te stellen voor de verwijzing van de zaak.

— te overwegen de verjaring te schorsen tijdens de bijkomende onderzoekshandelingen.

— te overwegen aparte sancties in te stellen voor kennelijk vertragende manoeuvres.

— te overwegen over te gaan tot afschaffing van ieder rechtsmiddel tegen een beslissing tot verwijzing.”

C. De eindvordering van het parket

Vaststellingen

Uit de door de HRJ gegeven toelichting is gebleken dat het gebrek aan termijn waarbinnen de eindvorderingen moeten worden opgesteld, aanleiding heeft gegeven tot ernstige disfuncties waarbij dossiers soms gedurende meerdere jaren vergeten of bevroren werden bij de parketten (zie bijlage 3, II, B, 1.4).

Aanbeveling

89. De wettelijke mogelijkheid voorzien voor de onderzoeksrechter om de regeling van de rechtspleging in gang te zetten na het verstrijken van een bepaalde termijn vanaf de mededeling van het dossier voor zover dienstig, en dat zelfs wanneer de eindvorderingen van de procureur des Konings ontbreken (met dien verstande dat deze laatste moeten worden opgesteld voor de regeling van de rechtspleging).

De mogelijkheid overwegen om opnieuw een termijn in het Wetboek van strafvordering in te voeren waarin de eindvorderingen moeten worden opgesteld (voorspelbaarheidsbeginsel).

— offrant la possibilité de scinder les dossiers volumineux.

— supprimant la possibilité de demander des devoirs complémentaires la veille de la chambre du conseil et prévoir que ces devoirs doivent être demandés dans des délais légaux (15 jours avant la Chambre du conseil).

— envisageant de procéder à une réforme approfondie de la chambre du conseil et de la chambre des mises en accusation, notamment en allégeant les procédures.

— envisageant d'introduire un délai légal en ce qui concerne le renvoi de l'affaire.

— envisageant de suspendre la prescription durant les devoirs complémentaires.

— envisageant d'introduire des sanctions distinctes pour les manœuvres ostensiblement dilatoires.

— envisageant de supprimer tout recours contre une décision de renvoi.”

C. Les réquisitions finales du parquet

Constatations

Il ressort des précisions fournies par le CSJ que le fait qu'aucun délai ne soit fixé pour la rédaction des réquisitions finales a entraîné de sérieux dysfonctionnements, certains dossiers ayant parfois été gelés ou oubliés aux parquets durant plusieurs années (voir annexe 3, II, B, 1.4).

Recommandation

89. Prévoir dans la loi la possibilité pour le juge d'instruction de provoquer le règlement de la procédure après l'écoulement d'un délai déterminé prenant cours à la communication du dossier à toutes fins utiles, et ce, même en l'absence des réquisitions finales du procureur du Roi (étant entendu que ces dernières doivent être rédigées avant le règlement de la procédure).

Envisager la possibilité de réinstaurer dans le Code d'instruction criminelle un délai dans lequel les réquisitions finales doivent être rédigées (principe de prévisibilité).

D. Burgerlijke partijstelling door de fiscale administratie / fiscale vordering voor de strafrechter

Vaststellingen

De bijzondere commissie heeft kunnen vaststellen dat het parallelle verloop van diverse procedures (inzonderheid fiscaal en strafrechtelijk) de inefficiënties verhogen. Nog los van de problematiek rond de dubbele bestraffing die hieruit vaak voortvloeit (zie *infra punt X.B. Fiscaal/Strafrechtelijk vervolgingsbeleid*), leidt een dergelijke samenhang ook vaak tot een dubbel gebruik van middelen.

De rechterlijke organisatie van de bestraffing van de fiscale fraude heeft dus te lijden onder een tweeledigheid tussen de correctionele rechtbank en de burgerlijke rechtbank, al naargelang de fraude strafrechtelijk dan wel bestuurlijk wordt bestraft. Daardoor kan de omvang van de fiscale fraude niet op homogene wijze worden ingeschat en kan geen coherent strafbeleid worden gevoerd.

De bijzondere commissie neemt binnen dit kader alvast ook akte van de beleidsnota van de minister van Financiën waarin wordt aangehaald dat in voorkomend geval ook het fiscaal contentieux moet worden geïntegreerd in de strafrechtelijke procedure. Hiermee wordt overigens ook tegemoet gekomen aan de aanbeveling van de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude-dossiers om de voor- en nadelen te onderzoeken van de eventuele afschaffing in fiscale aangelegenheden van de regel "le criminel tient le civil en état", mede in het licht van het cassatiearrest van 12 december 2008 (DOC 52 0034/004, blz.241, aanbeveling 30).

De bijzondere commissie is van oordeel dat er effectief werk moet worden gemaakt van een inkanteling van het fiscaal contentieux in de strafrechtelijke procedure, hetgeen overigens deel moet uitmaken van een ruimere hervorming van het fiscaal vervolgingsbeleid. De bijzondere commissie stelt daarbij als principe voorop dat de ontdoken belasting door de fiscale administratie moet worden gevestigd en ingevorderd. Evenwel moet de mogelijkheid worden gecreëerd dat de fiscale administratie zich ook burgerlijke partij kan stellen voor de ontdoken belasting (hetgeen thans inzake btw reeds mogelijk is). Uiteraard moet daarbij wel worden voorzien dat geen verbeurdverklaring van het fiscaal vermogensvoordeel meer mogelijk is voor zover de belasting daadwerkelijk is gevestigd (desgevallend na burgerlijke partijstelling).

D. Constitution de partie civile par l'administration fiscale / demande fiscale devant le juge pénal

Constatations

La commission spéciale a pu constater que le déroulement parallèle de différentes procédures (notamment fiscales et pénales) aggrave le manque d'efficacité. Outre la problématique de la double sanction qui en découle fréquemment (voir *infra point X.B. Politique de poursuite en matière pénale et fiscale*), cette situation entraîne souvent également une double utilisation des moyens.

L'organisation judiciaire de la répression de la fraude fiscale souffre donc d'une bipolarisation entre le tribunal correctionnel et le tribunal civil selon que la voie répressive empruntée est pénale ou administrative. Ceci empêche une appréciation homogénéisée des contours de la fraude fiscale et une politique de sanction cohérente.

Dans ce cadre, la commission spéciale prend également acte du fait que la note de politique générale du ministre des Finances prévoit que le contentieux fiscal devrait le cas échéant aussi être intégré dans la procédure pénale, ce qui s'inscrit du reste dans le droit fil de la recommandation de la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale qui prévoit d'évaluer les avantages et les inconvénients de la suppression éventuelle de la règle "le criminel tient le civil en état" en matière fiscale, notamment à la lumière de l'arrêt de la Cour de cassation du 12 décembre 2008 (DOC 52 0034/004, p.241, recommandation 30).

La commission spéciale estime qu'il faudra effectivement veiller à intégrer le contentieux fiscal dans la procédure pénale, et ce, dans le cadre d'une réforme plus vaste de la politique de poursuites en matière fiscale. La commission spéciale part à cet égard du principe selon lequel l'impôt éludé doit être établi et faire l'objet d'un recouvrement par l'administration fiscale. Il convient toutefois également de permettre à l'administration fiscale de se constituer partie civile pour l'impôt éludé (ce qui est déjà possible à l'heure actuelle en matière de TVA). Il faut bien entendu également prévoir à cet égard qu'il ne sera plus possible de confisquer l'avantage patrimonial fiscal si l'impôt est effectivement établi (le cas échéant après une constitution de partie civile).

Aanbevelingen

90. De mogelijkheid voorzien in hoofde van de fiscale administratie om zich (ook inzake inkomstenbelastingen) burgerlijke partij te stellen teneinde een taxatietitel te verkrijgen.

91. Invoeren dat de betwisting van de fiscale vordering (na bezwaar) moet voorgelegd worden aan de correctionele rechtbank voor zover de feiten die aanleiding hebben gegeven tot de naheffing stroken met de feiten die het voorwerp uitmaken van de strafrechtelijke vervolging.

92. De mogelijkheid tot verbeurdverklaring van het (fiscale) vermogensvoordeel uitsluiten voor zover de fiscale vordering gegrond wordt verklaard en tot een effectieve betaling van de belasting heeft geleid.

E. Verruimde minnelijke schikking*Vaststellingen*

Er zij aan herinnerd dat, n.a.v. de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude-dossiers, werd vastgesteld dat er nood is aan een sluitend systeem dat akkoorden mogelijk maakt waarbij de administratie aan de belastingplichtige het betalen van belasting plus een bepaald bedrag voorstelt en waarbij de strafvervolging vervalt. Hierbij werd erop gewezen dat de akkoorden op een correcte wijze de verantwoordelijkheden van alle betrokkenen moeten vastleggen. Voorts achtte de commissie het nodig de invoering van een gerechtelijke minnelijke schikking verder te onderzoeken. Een en ander diende wel te gebeuren onder het toezicht van een onafhankelijke overheidsinstelling. Om die reden werd concreet aanbevolen om een algemene regeling voor de minnelijke schikking of dading in te voeren en in een inschrijving van de door de administratie onderhandelde minnelijke schikkingen in een specifiek register dat bezorgd wordt aan het Rekenhof, dat op zijn beurt jaarlijks verslag uitbrengt aan het Parlement (DOC 52 0034/004, blz. 243, aanbevelingen 36 en 37).

De bijzondere commissie twijfelt aan de grondwet-tigheid van deze aanbevelingen gelet op het advies nr. 47426/2 van de Raad van State (DOC 52 2210/002, p. 11-12).

Deze aanbeveling heeft niet geleid tot een systeem van administratieve schikkingen, maar wel tot de zogenaamde verruimde minnelijke schikking (artikel 216bis W.Sv. als gewijzigd bij de wetten van 14 april en 11 juli 2011 m.b.t. de verruimde minnelijke schikking). De wet van 5 februari 2016 tot wijziging van het strafrecht

Recommandations

90. Prévoir la possibilité pour l'administration fiscale de se constituer partie civile (également en matière d'impôts sur les revenus) afin d'obtenir un titre de taxation.

91. Prévoir que la contestation de l'action fiscale (après réclamation) doit être soumise au tribunal correctionnel si les faits qui ont donné lieu à l'imposition complémentaire sont identiques à ceux qui font l'objet des poursuites pénales.

92. Exclure la possibilité de confiscation de l'avantage patrimonial (fiscal) dans la mesure où la créance fiscale est déclarée fondée et a donné lieu à un paiement effectif de l'impôt.

E. Transaction pénale élargie*Constatations*

Il convient de rappeler que la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale a mis en évidence la nécessité d'instaurer un système cohérent permettant de conclure des accords dans le cadre desquels l'administration propose au contribuable le paiement de l'impôt majoré d'un montant déterminé, les poursuites pénales étant quant à elles abandonnées. Il a été souligné à cet égard que ces accords doivent définir correctement les responsabilités de l'ensemble des intéressés. La commission a également jugé nécessaire d'examiner de manière plus approfondie la possibilité d'introduire un règlement amiable judiciaire. Tout cela devait toutefois avoir lieu sous le contrôle d'un organisme public indépendant. C'est pour ce motif qu'il a été recommandé concrètement d'instaurer un système général de règlement amiable ou de transaction et de consigner les actes posés par l'administration en termes de règlement amiable dans un registre spécifique transmis à la Cour des comptes, qui fera rapport annuellement à la Chambre des représentants (DOC 52 0034/004, p.243, recommandations 36 et 37).

La commission spéciale a des doutes sur la constitutionnalité de ces recommandations compte tenu de l'avis nr. 47426/2 du Conseil d'État (DOC 52 2210/002, p. 11-12).

Cette recommandation n'a pas conduit à un système d'arrangements administratifs, mais à la "transaction pénale élargie" (article 216bis du Code d'instruction criminelle tel que modifié par les lois du 14 avril et du 11 juillet 2011 relatives à la transaction pénale élargie). La loi du 5 février 2016 modifiant le droit pénal et la

en de strafvordering en houdende diverse bepalingen inzake Justitie (*B.S.*, 19 februari 2016) heeft de mogelijkheid om nog een minnelijke schikking af te sluiten na een eerste veroordeling afgeschaft en heeft daarenboven bepaald dat de afgesloten minnelijke schikkingen opgenomen moeten worden in het strafregister.

Inmiddels heeft het Grondwettelijk Hof geoordeeld dat artikel 216*bis*, § 2, van het Wetboek van strafvordering de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, in zoverre het het openbaar ministerie machtigt om via een minnelijke schikking in strafzaken een einde te maken aan de strafvordering nadat de strafvordering is ingesteld, zonder dat een daadwerkelijke rechterlijke controle bestaat.

Het gebrek aan controle legt in ieder geval een pijnpunt bloot dat reeds jaren de media beheerst. Ook de HRJ heeft er in ieder geval ook op gewezen dat vaak wordt teruggegrepen naar de “verruimde minnelijke schikking” teneinde de verjaring of de overschrijding van de redelijke termijn te vermijden. De HRJ wijst erop dat de toepassing van de verruimde minnelijke schikking bijgevolg geen uiting vormt van een weloverwogen beleid, doch eerder een “noodmaatregel” is waarnaar het parket teruggrijpt. Dit wekt tevens de indruk van een “klassenjustitie” (zie bijlage 3, II, B, 1). De vertegenwoordigers van het parket te Gent hebben niettemin uitvoerig gepleit voor het behoud van de minnelijke schikking. De rechtsfiguur vormt volgens hen een eerlijk en efficiënt middel in de strijd tegen de fraude. Bovendien wijzen zij erop dat de rechtspraak zich conformeert aan de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof (zie bijlage 3, B, 4.2.).

Men kan in ieder geval zondermeer aanbevelen om een daadwerkelijke controle door een rechter te voorzien. De bijzondere commissie neemt binnen dit kader overigens akte van de mededeling door de minister van Justitie dat er een wetgevend initiatief wordt voorbereid om gevolg te geven aan het arrest van het Grondwettelijk Hof.

De bijzondere commissie acht het daarenboven ook noodzakelijk dat het Parlement (via het Rekenhof) een duidelijk zicht krijgt op de afgesloten minnelijke schikkingen. De minister van Justitie heeft er in dat verband op gewezen dat aan het College van Procureurs-generaal zal worden gevraagd om jaarlijks te rapporteren aan de minister van Justitie, zodat deze de gegevens kan bezorgen aan het Rekenhof.

Aanbevelingen

93. Er moet een daadwerkelijke rechterlijke controle worden voorzien teneinde de regelgeving te conformeren aan het dictum van het Grondwettelijk Hof arrest nr. 83/2016, met name door:

procédure pénale et portant des dispositions diverses en matière de justice (*M.B.*, 19 février 2016) a supprimé la possibilité de conclure encore une transaction pénale après une première condamnation et a, en outre, prévu que les transactions pénales conclues doivent être enregistrées dans le casier judiciaire.

Dans l'intervalle, la Cour constitutionnelle a jugé que l'article 216*bis*, § 2, du Code d'instruction criminelle viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il habilite le ministère public à mettre fin à l'action publique par la voie d'une transaction pénale alors qu'un juge d'instruction a été saisi du dossier, sans qu'existe un contrôle juridictionnel effectif sur cette proposition de transaction.

En tout cas, l'absence de contrôle est un problème qui agite les médias depuis plusieurs années. Le CSJ a également souligné que la “transaction pénale élargie” est souvent utilisée afin d'éviter la prescription ou le dépassement du délai raisonnable. Le CSJ signale que l'application de la transaction pénale élargie ne traduit dès lors pas une politique réfléchie, mais constitue plutôt une “mesure d'urgence” à laquelle recourt le parquet, ce qui donne également l'impression d'une “justice de classes” (voir annexe 3, II, B, 1). Les représentants du parquet de Gand ont néanmoins amplement plaidé en faveur du maintien de la transaction pénale. Ils considèrent que cette figure juridique constitue un instrument équitable et efficace dans la lutte contre la fraude. Ils indiquent en outre que la jurisprudence se conforme à celle de la Cour constitutionnelle (voir annexe 3, B, 4.2.).

Il peut en tout cas être recommandé de prévoir un contrôle effectif par un juge. Dans ce cadre, la commission spéciale prend d'ailleurs acte que le ministre de la Justice a indiqué qu'une initiative législative était en préparation pour donner suite à l'arrêt de la Cour constitutionnelle.

La commission spéciale estime en outre qu'il est également nécessaire que le Parlement puisse se faire une idée précise (via la Cour des comptes) des transactions pénales conclues. À cet égard, le ministre de la Justice a indiqué qu'il sera demandé au Collège des procureurs généraux de lui faire annuellement rapport, de manière à ce qu'il puisse fournir les données à la Cour des comptes.

Recommandations

93. Il convient de prévoir un contrôle judiciaire effectif afin de conformer la réglementation au dispositif de l'arrêt n° 83/2016 de la Cour constitutionnelle notamment:

— op grond van de desbetreffende frauduleuze feiten referentiebedragen te bepalen inzake de geldboeten die worden toegevoegd aan het bedrag van de ontdoken belasting, teneinde het alomvattende bedrag van de minnelijke schikking te bepalen;

— de minnelijke schikkingen op zijn minst indirect bekend te maken;

— te verbieden dat een minnelijke schikking kan worden aangegaan nadat het onderzoek gesloten is.

94. De minister van Justitie moet erop toezien dat de minnelijke schikkingen jaarlijks worden gerapporteerd aan het Rekenhof, dat op zijn beurt jaarlijks verslag uitbrengt bij de Kamer van volksvertegenwoordigers.

F. De mogelijkheid om de persoonlijke verschijning te vorderen van de uiteindelijk begunstigde

Vaststellingen

De substituut-procureur des Konings bij het parket te Brussel heeft opgemerkt dat er maatregelen moeten worden aangereikt om de uiteindelijk begunstigten te identificeren in het kader van een strafrechtelijke vervolging. De “persoonlijke verschijning” is hiertoe ontoereikend vermits deze niet de uiteindelijk gerechtigden van de vennootschap treft, maar wel de bestuursorganen van de vennootschap (zie bijlage 3, II, B, 4).

Aanbeveling

95. De bijzondere commissie stelt voor om, mede in het licht van het zwijgrecht, na te gaan of het wettelijk mogelijk is om de bestuursorganen/beheerders van beklagde entiteiten gevestigd in belastingparadijzen te verplichten de identiteit van de uiteindelijk gerechtigde te onthullen, met als eventuele sanctie dat de weigering beschouwd kan worden als een wettelijk (desgevallend weerlegbaar) vermoeden dat de entiteit om ongeoorloofde redenen werd opgericht (met als bijkomend afgeleid gevolg dat het vermogen van de vennootschap een illegaal verworven vermogensvoordeel vormt).

VII. — ORGANISATORISCHE ASPECTEN BINNEN JUSTITIE

A. Personeelsbehoeften – gespecialiseerde magistraten – opleiding

Vaststellingen

Het tekort aan (gespecialiseerde) magistraten werd aangekaart n.a.v. het parlementair onderzoek naar de

— en fixant, en fonction des faits de fraude concernés, des montants de référence des amendes qui viennent en surplus du montant des impôts éludés pour la fixation du montant global de la transaction;

— en organisant une publicité au moins indirecte des transactions conclues;

— en interdisant une possibilité de transaction après la clôture de l’instruction.

94. Le ministre de la Justice doit veiller à ce que les transactions pénales conclues soient rapportées annuellement à la Cour des comptes qui fera à son tour rapport annuellement à la Chambre des représentants.

F. La possibilité de requérir la comparution personnelle du bénéficiaire effectif

Constatations

Le substitut du procureur du Roi près le parquet de Bruxelles a fait observer que des mesures doivent être proposées afin d’identifier les bénéficiaires effectifs dans le cadre de poursuites pénales. La “comparution personnelle” est à cet égard insuffisante étant donné qu’elle ne touche pas le bénéficiaire effectif de la société, mais les organes d’administration de la société (voir annexe 3, II, B, 4).

Recommandation

95. La commission spéciale propose qu’il soit examiné si (eu égard entre autres au droit au silence) il est légalement permis d’obliger les organes d’administration/administrateurs des entités incriminées établies dans des paradis fiscaux à dévoiler l’identité du bénéficiaire effectif, en prévoyant comme sanction éventuelle, que le refus pourrait être considéré comme une présomption légale (le cas échéant réfragable) que l’entité a été créée pour des motifs illicites (avec comme effet secondaire supplémentaire que le patrimoine de la société constitue un avantage patrimonial obtenu illégalement).

VII. — ASPECTS ORGANISATIONNELS AU SEIN DE LA JUSTICE

A. Besoins en personnel – magistrats spécialisés – formation

Constatations

Lors de l’enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, la question du manque de

grote fiscale fraude-dossiers. Dit resulteerde in de volgende aanbevelingen:

— “Binnen het rechtsgebied van het hof van beroep een dienst oprichten, genoemd “fiscaal auditoraat” waarin de gespecialiseerde parketmagistraten worden ondergebracht (DOC 52 0034/004, blz.234, aanbeveling 13);

— Ervoor zorgen dat op de parketten voldoende personeel beschikbaar is om tegemoet te komen aan de behoeften die ontstaan wanneer op grond van de aangenomen verwijzingscriteria aan dit of gene rechtsgebied zaken worden toegewezen (DOC 52 0034/004, blz. 234, aanbeveling 14);

— De evaluatie actualiseren die het College van procureurs-generaal in 2001 heeft gemaakt met betrekking tot de vereiste bijkomende middelen voor de diverse categorieën van magistraten die in de strijd tegen fraude kunnen worden ingezet (DOC 52 0034/004, blz.235, aanbeveling 18);

— Het aantal in fiscale aangelegenheden gespecialiseerde magistraten verhogen, zowel het aantal parketmagistraten als het aantal onderzoekrechters en het aantal zittende magistraten. Voorts zouden de parketmagistraten en onderzoekrechters moeten kunnen worden bijgestaan door juristen en referendarissen (DOC 52 0034/004, blz.235, aanbeveling 19);

— In afwachting van onderhandelingen met de Europese Unie bij het inzetten van het bijkomende personeel rekening houden met de bijzondere situatie van Brussel, waar de financiële afdeling van het parket ook de rol van Europees parket vervult voor de financiële zaken (DOC 52 0034/004, blz.235, aanbeveling 20);

— Het ambt van in fiscale aangelegenheden gespecialiseerd onderzoeksrechter instellen en diens financieel statuut opwaarderen (DOC 52 0034/004, blz 236, aanbeveling 21);

— Het statuut van de fiscaal substituut opwaarderen (DOC 52 0034/004, blz 236, aanbeveling 22);

— Bij justitie voorzien in een formatie met gespecialiseerd en goed opgeleid personeel (DOC 52 0034/004, blz 236, aanbeveling 23)”.
 Er werden ontegensprekelijk inspanningen geleverd om in zekere mate tegemoet te komen aan de vraag naar meer personeel:

— voor Justitie zijn tijdens de vorige legislatuur bijkomende middelen voorzien in die zin dat het bestaande kader van fiscale magistraten is ingevuld en

magistrats (spécialisés) avait été abordée. À cet égard, les recommandations suivantes avaient été formulées:

— “Créer un service au niveau du ressort de la cour d’appel, appelé “auditorat fiscal” et regroupant les magistrats spécialisés du parquet (DOC 52 0034/004, p.234, recommandation 13);

— S’assurer que les effectifs disponibles dans les parquets répondent aux besoins liés à la dévolution des affaires à tel ou tel ressort en raison des critères de rattachement adoptés (DOC 52 0034/004, p.234, recommandation 14);

— Actualiser l’évaluation réalisée en 2001 par le collège des procureurs généraux en ce qui concerne les moyens complémentaires requis dans les différentes catégories de magistrats affectés à la fraude (DOC 52 0034/004, p.235, recommandation 18);

— Augmenter le nombre de magistrats spécialisés dans les matières fiscales, tant les magistrats du parquet que les juges d’instruction et les magistrats du siège. En outre, les magistrats du parquet et les juges d’instruction devraient avoir la possibilité d’être appuyés par des juristes et des référendaires (DOC 52 0034/004, p.235, recommandation 19);

— En attendant des négociations avec l’Union européenne, tenir compte dans l’affectation de l’effectif supplémentaire de la situation particulière de Bruxelles où la section financière du parquet joue également le rôle de parquet européen pour les affaires financières (DOC 52 0034/004, p.235, recommandation 20);

— Instaurer la fonction de juge d’instruction spécialisé en matière fiscale et revaloriser son statut financier (DOC 52 0034/004, p.236, recommandation 21);

— Revaloriser le statut du substitut fiscal (DOC 52 0034/004, p.236, recommandation 22);

— Prévoir un cadre du personnel spécialisé et bien formé pour la justice (DOC 52 0034/004, p.236, recommandation 23)”.
 Des efforts ont incontestablement été fournis afin de répondre dans une certaine mesure à la demande de personnel supplémentaire:

— concernant la Justice, des moyens supplémentaires ont été prévus au cours de la législature précédente en ce sens que le cadre existant de magistrats

dat 5 bijkomende fiscale substituten (met telkens een bijhorende secretariaatsfunctie) werden aangesteld. Daarnaast werden er maatregelen genomen om het parket-generaal te Brussel te versterken, gelet op het grote aantal dossiers inzake witwas misdrijven die bij dit parket in behandeling zijn en diens coördinerende rol binnen het College van procureurs-generaal in die materie (zie de artikelen 18 en 19 van de wet van 31 december 2012 houdende diverse bepalingen betreffende justitie, die voorzien in de uitbreiding van de bestaande kaders van fiscale substituten te Antwerpen, Brussel, Gent, Luik en Bergen en van het parket-generaal te Brussel). Deze magistraten worden specifiek toegewezen om dossiers m.b.t. financiële en witwas misdrijven te behandelen;

— bij de wet van 25 april 2014 houdende diverse bepalingen betreffende Justitie werden twee bijkomende maatregelen genomen inzake de bestrijding van fiscale fraude. Vooreerst werd de mogelijkheid voorzien dat onderzoeksrechters bij voorrang belast worden met fiscale dossiers (art. 79 van het Gerechtelijk Wetboek). Daarnaast werd een kader van “rechters gespecialiseerd in strafzaken in fiscale aangelegenheden in de rechtbank van eerste aanleg” gecreëerd. Een kader van 8 dergelijke rechters werd voorzien die dienen in te staan voor de behandeling van fiscale strafdossiers. Deze fiscale strafrechters ontvangen dezelfde weddebijslag als de fiscale substituten (art. 357, § 1, van het Gerechtelijk Wetboek);

— artikel 121 van de programmawet van 1 juli 2016 heeft voorts het kader van het aantal substituit-procureurs des Konings gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden verhoogd (voor Antwerpen, Gent, Luik en Bergen met 1, maar voor Brussel met 5);

— de bijzondere commissie neemt voorts akte van de beslissing genomen ingevolge het conclaaf begrotingscontrole 2016 waarbij het aantal fiscale ambtenaren dat de FOD Financiën ter beschikking van Justitie stelt, wordt verdubbeld (van 15 naar 30 – uit het antwoord van de minister van Financiën blijkt dat het aantal verhoogd werd van 18 naar 33). Er wordt in een vervanging van 1 op 1 voorzien bij de FOD Financiën, zonder dat er bijkomende personeelskredieten worden gevraagd. Daartoe werd beslist om de basisallocatie te verhogen met 1,3 miljoen euro. De bijzondere commissie neemt daarnaast eveneens akte van de beslissing om het aantal fiscale substituten te verhogen met 15 personen waarvoor er in dezelfde notificatie van de Ministerraad werd beslist om de daarbij horende basisallocatie te verhogen met 1,455 miljoen euro op jaarbasis.

De opleiding van magistraten en het gerechtspersoneel zelf behoort tot de bevoegdheid van het

fiscaux a été complété et que 5 substituts fiscaux supplémentaires (complétés à chaque fois d’une fonction de secrétariat y afférente) ont été nommés. En outre, des mesures ont été prises afin de renforcer le parquet général de Bruxelles, vu le grand nombre de dossiers concernant des infractions de blanchiment traités par ce parquet et son rôle de coordination au sein du Collège des procureurs généraux dans cette matière (voir les articles 18 et 19 de la loi du 31 décembre 2012 portant des dispositions diverses en matière de justice qui prévoient d’élargir les cadres existants de substituts fiscaux à Anvers, Bruxelles, Gand, Liège et Mons et du parquet général de Bruxelles). Ces magistrats sont spécifiquement affectés au traitement des dossiers relatifs à des infractions financières et de blanchiment;

— par le biais de la loi du 25 avril 2014 portant des dispositions diverses en matière de Justice, deux mesures supplémentaires ont été prises en matière de lutte contre la fraude fiscale. Tout d’abord, la possibilité a été prévue de charger prioritairement des juges d’instruction de dossiers fiscaux (art. 79 du Code judiciaire). En outre, un cadre de “juges répressifs spécialisés en matière fiscale au tribunal de première instance” a été créé. On a prévu un cadre de 8 juges de ce type chargés du traitement des dossiers répressifs fiscaux. Ces juges répressifs en matière fiscale reçoivent le même supplément de traitement que les substituts fiscaux (article 357, § 1^{er}, du Code judiciaire);

— l’article 121 de la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 a en outre élargi le cadre du nombre de substituts du procureur du Roi spécialisés en matière fiscale (d’une unité pour Anvers, Gand, Liège et Mons, mais de 5 unités pour Bruxelles);

— la commission spéciale prend en outre acte de la décision prise à la suite du conclave contrôle budgétaire 2016 qui a doublé le nombre de fonctionnaires fiscaux que le SPF Finances met à la disposition de la Justice (de 15 à 30 – il ressort de la réponse du ministre des Finances que le nombre de fonctionnaires a été porté de 18 à 33). Un remplacement de 1 pour 1 est prévu au SPF Finances, sans que des crédits de personnel supplémentaires n’aient été demandés. À cet effet, il a été décidé de majorer l’allocation de base d’1,3 million d’euros. En outre, la commission spéciale prend acte de la décision d’augmenter le nombre de substituts fiscaux de 15 personnes pour lesquelles il a été décidé dans la même notification du Conseil des ministres de majorer l’allocation de base afférente d’1,455 million d’euros par an.

La formation des magistrats et du personnel judiciaire relève quant à elle des compétences de l’Institut de

Instituut voor gerechtelijke opleiding. Haar jaarverslag van 2014 vermeldt dat er opleidingen in fiscaal recht werden georganiseerd met daarbij 107 deelnemers. Haar jaarverslag van 2015 vermeldt dat de opleiding “Economisch en financieel strafrecht: strijd tegen witwassen” 69 deelnemers telde, de opleiding “fiscaal recht” 118 deelnemers.

Spijts de gedane inspanningen, werd tijdens de hoorzittingen het tekort aan (gespecialiseerde) magistraten en onderzoekers herhaaldelijk als blijvende reden aangehaald voor de moeizame strijd tegen de ernstige fiscale fraude (met daarbij een bijzondere verwijzing naar de moeilijke situatie van Brussel). In die zin wees de HRJ op het tekort aan menselijke middelen, het grote personeelsverloop gekoppeld aan de lange onderzoekstermijnen, de problemen inzake werving van competente magistraten, een gebrek aan specialisatie en opleiding,... (zie bijlage 3, II, B, 1, 1.3.). Zoals hiervoor reeds aangegeven wordt (o.m.) dit tekort aan (gespecialiseerd) personeel door de HRJ ook als reden aangevoerd waarom de parketten vaak teruggrijpen naar het middel van de verruimde minnelijke schikkingen. Dit sluit in zekere mate aan bij de verklaring door enkele parketmagistraten dat op elk niveau voldoende middelen moeten worden voorzien om de fraudebestrijding efficiënt te maken (zie bijlage 3, II, B, 4.2.). Voorts stelt de bijzondere commissie vast dat voor onderzoeksrechters die gespecialiseerd zijn in fiscale aangelegenheden nog geen specifieke weddebijslag is voorzien.

Onderzoeksrechter Van Wambeke (Antwerpen) bevestigt voorts dat hij de ecofin-dossiers slechts als “voorkeurmaterie” behandelt, hetgeen hij op zich niet problematisch acht, ofschoon hij wel moet toegeven dat de advocaten wel steeds meer gespecialiseerd worden. De heer Van Wambeke heeft voorts wel aangegeven dat het aantal gerechtelijke onderzoeken (inzake fiscale fraude) de laatste jaren is afgenomen (zie bijlage 3, II, B, 5).

Aanbevelingen

96. Uitvoerig de bijkomende behoeften bepalen aan personeel dat gespecialiseerd is in het dossierbeheer betreffende economische en financiële delinquentie, door rekening te houden bij het inzetten van het extra personeel met de bijzondere situatie van Brussel. Deze studie moet worden uitgevoerd op alle niveaus van de strafrechtketen: de politie, de onderzoeksrechters, het openbaar ministerie, de rechtbanken en de hoven van beroep.

97. Op grond van deze analyse het aantal magistraten aanpassen die gespecialiseerd zijn in fiscale aangelegenheden en in financiële criminaliteit, zowel wat de

formation judiciaire. Dans son rapport annuel de 2014, cet Institut indiquait que des formations en droit fiscal y avaient été organisées et que 107 personnes y avaient participé. Dans son rapport annuel de 2015, l'institut mentionnait que la formation “Droit pénal économique et financier: blanchiment” avait rassemblé 69 participants et que la formation “droit fiscal” en avait rassemblé 118.

En dépit des efforts réalisés, le manque de magistrats et d'enquêteurs (spécialisés) fut invoqué à maintes reprises au cours des auditions comme étant la raison persistante de la difficulté en matière de lutte contre la fraude fiscale grave (la situation difficile de Bruxelles étant évoquée en particulier). En ce sens, le CSJ a mis en exergue le manque de moyens humains, la rotation importante du personnel associée à la longueur des délais d'enquête, les problèmes relatifs au recrutement de magistrats compétents, un manque de spécialisation et de formation,... (voir annexe 3, II, B, 1, 1.3.). Comme il a déjà été précisé ci-dessus, ce manque de personnel (spécialisé) a été également avancé par le CSJ comme l'une des raisons pour lesquelles les parquets recourent souvent aux transactions pénales élargies. Ce constat rejoint dans une certaine mesure les déclarations de certains magistrats du parquet, pour lesquels il faut prévoir suffisamment de moyens à chaque niveau pour lutter efficacement contre la fraude fiscale (voir annexe 3, II, B, 4.2.). Par ailleurs, la commission spéciale constate l'absence de supplément de traitement spécifique pour les juges d'instruction spécialisés en matière fiscale.

Le juge d'instruction Van Wambeke (Anvers) confirme en outre qu'il traite les dossiers Ecofin uniquement comme des “dossiers de prédilection”, ce qu'il ne considère pas comme problématique en soi, bien qu'il doive admettre que les avocats deviennent de plus en plus spécialisés. M. Van Wambeke a par ailleurs indiqué que le nombre d'enquêtes judiciaires (en matière de fraude fiscale) avait diminué ces dernières années (voir annexe 3, II, B, 5).

Recommandations

96. Déterminer de manière circonstanciée les besoins supplémentaires en personnel spécialisé dans la gestion des dossiers de délinquance économique et financière, en tenant compte, lors de l'affectation de personnel supplémentaire, de la situation particulière de Bruxelles. Cette étude doit être réalisée à tous les niveaux de la chaîne pénale: la police, les juges d'instruction, le ministère public, les tribunaux et les cours d'appel.

97. Sur la base de cette analyse, adapter le nombre de magistrats spécialisés en matière fiscale et en criminalité financière, tant en ce qui concerne les magistrats

parketmagistraten betreft als wat de onderzoeksrechters en de magistraten van de zetel betreft, alsook op het niveau van het politiepersoneel.

98. De functie invoeren van onderzoeksrechter die uitsluitend (en niet alleen bij voorrang) gespecialiseerd is in fiscale zaken en in financiële criminaliteit. Het al dan niet toewijzen aan een onderzoeksrechter gespecialiseerd in fiscale en financiële zaken mag niet tot enige nietigheid leiden;

99. Invoering van een specifieke en grondige opleidingsmodule voor de onderzoeksrechters in financiële zaken;

100. Invoering van een opleidingsmodule voor de rechters die zitting houden in de kamers die dossiers inzake economische en financiële delinquentie behandelen.

B. Statistische instrumenten en informatisering

Vaststellingen

N.a.v. het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers werd aanbevolen om de informatietoepassingen te veralgemenen om de gerechtelijke dossiers te digitaliseren, alsmede te zorgen voor het daartoe vereiste wettelijke kader (DOC 52 0034/004, blz 234, aanbeveling 17).

De bijzondere commissie stelt vast dat de digitalisering van gerechtelijke dossiers vooralsnog beperkt is, maar dat in het Justitieplan wel de stapsgewijze realisatie ervan wordt voorzien (*e-deposit* / VAJA / elektronisch dossier). Ook de HRJ heeft tijdens de uiteenzetting gewezen op de inefficiënties/ disfuncties ter zake (zie bijlage 3, II, B, 1.3).

Aanbevelingen

101. Computerprogramma's aan de gerechtelijke instanties ter beschikking stellen die onder meer toelaten:

— om de evolutie van een dossier in *real time* te volgen, de vertragingen te meten, de eventuele dode momenten op te sporen of de kennelijk ongewone behandelingstermijnen;

— om een *monitoring* in te voeren van de uitstellen en een overbelastingstabel per kamer;

— een dagelijkse transversale visie van alle dossiers, in alle fasen van de strafprocedure.

de parquet qu'en ce qui concerne les juges d'instruction et les magistrats du siège, ainsi qu'au niveau du personnel de police.

98. Instaurer la fonction de juge d'instruction exclusivement (et pas seulement prioritairement) spécialisé en matière fiscale et en criminalité financière. Le renvoi ou le non renvoi vers un juge d'instruction spécialisé dans les affaires fiscales et financières ne peut entraîner aucune nullité.

99. Instaurer un module de formation spécifique et approfondi pour les juges d'instruction en matière financière;

100. Instaurer un module de formation pour les juges qui siègent dans les chambres qui traitent les dossiers de délinquance économique et financière.

B. Instruments statistiques et informatisation

Constatations

La commission d'enquête parlementaire chargée de l'examen des grands dossiers de fraude fiscale a recommandé de généraliser les applications informatiques pour numériser les dossiers judiciaires ainsi que de mettre en place le cadre légal nécessaire à cet effet. (DOC 52 0034/004, blz 234, recommandation 17).

La commission spéciale constate que la numérisation des dossiers judiciaires est encore limitée, mais le Plan Justice prévoit une réalisation progressive de celle-ci (*e-deposit* / VAJA / dossier électronique). Le CSJ a aussi souligné dans son exposé les inefficacités / dysfonctionnements en la matière (voir annexe 3, II, B, 1.3).

Recommandations

101. Mettre à la disposition des instances judiciaires des logiciels permettant notamment:

— de suivre l'évolution d'un dossier en temps réel, de mesurer les retards, de détecter les éventuels temps morts ou les délais de traitement manifestement inhabituels;

— de suivre les reports et de disposer d'un tableau de surcharge par chambre;

— de disposer d'une vision transversale quotidienne de tous les dossiers, à chaque étape de la procédure pénale.

102. Digitaal dossier: de informaticatoepassingen algemeen verbreiden teneinde de gerechtelijke dossiers te digitaliseren.

103. Aanmaken van een code waarmee meteen het aantal vonnissen en arresten geweten is waarin de strafvordering verjaard is verklaard of waarin een eenvoudige schuldigverklaring werd uitgesproken.

C. Recherchemanagement en het beheer van de terechtzittingen

Vaststellingen

N.a.v. het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers werd aanbevolen om de instroom van dossiers eenvormig te beheren en de achterstand weg te werken, een inventaris op te maken, en dossiers zolang als nodig te beheren volgens de LIFO-methode (DOC 52 0034/004, blz 234, aanbeveling 15). Voorts werd eveneens aanbevolen om de dossiers effectief op te volgen en tijdig af te handelen (DOC 52 0034/004, blz 234, aanbeveling 16). Daarnaast werd n.a.v. het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers reeds aanbevolen dat de parketten zich voor de verticale integratie van hun diensten zouden inspireren op het voorbeeld van het parket van Antwerpen. Er werd immers vastgesteld dat laatstgenoemd parket het systeem van de verticale integratie toepast, hetgeen impliceert dat de magistratuur van eerste aanleg, *in casu* de substituut, ook de dossiers voor de strafkamers van het hof beroep behandelt en in sommige gevallen ook voor de kamer van inbeschuldigingstelling (DOC 52 0034/004, blz 237, aanbeveling 24).

Met name de HRJ heeft zeer sterk benadrukt dat er op het niveau van Justitie nog steeds een probleem bestaat m.b.t. het recherchemanagement en het beheer van de terechtzittingen. De HRJ wijst met name op de disfuncties in de interne organisatie, met inbegrip van de werkprocessen, en dit zowel op het niveau van de vervolging, het gerechtelijk onderzoek én in de vonnisfase. De HRJ wijst er voorts op dat uit de ad hoc analyse van een aantal individuele dossiers is gebleken dat de ideale behandelingstermijn niet wordt gedefinieerd en dat bijgevolg ook een stelselmatige controle op het tijdsverloop bij de behandeling van de onderzochte dossiers ontbrak. Ook een structureel overleg tussen de zetel en het parket bleek ondermaats (zie bijlage 3, II, B, 1.3 en 1.4.). Daarnaast zijn er uiteraard ook een aantal externe factoren – zoals de nood aan internationale rogatoire commissies – die de onderzoekstermijn aanzienlijk verlengen. Dit laatste werd tevens geëxpliciteerd door onderzoeksrechter Van Wambeke. Bij dit alles wijst de heer Van Wambeke er ook op dat het effectief belangrijk

102. Dossier numérique: étendre les applications informatiques de manière générale en vue de la numérisation des dossiers judiciaires.

103. Établissement d'un code permettant de connaître immédiatement le nombre de jugements et d'arrêts pour lesquels l'action publique a été déclarée prescrite ou pour lesquels une simple déclaration de culpabilité a été prononcée.

C. Direction de enquêtes et gestion des audiences

Constatations

Suite à l'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, il a été recommandé de gérer de manière uniforme le flux de dossiers, de lutter contre l'arriéré, d'inventorier et d'utiliser, le temps nécessaire, la méthode LIFO dans la gestion des dossiers (DOC 52 0034/004, p.234, recommandation 15). Il a également été recommandé d'assurer le suivi effectif et le traitement des dossiers dans les temps (DOC 52 0034/004, p.234, recommandation 16). Par ailleurs, suite à l'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, il a été recommandé d'inviter les parquets à s'inspirer de l'exemple du parquet d'Anvers pour intégrer verticalement leurs services. Il a en effet été constaté que ce parquet applique le système de l'intégration verticale, lequel implique que le magistrat de première instance, en l'espèce le substitut, instruit également les dossiers pendants devant les chambres pénales de la cour d'appel, ainsi que, dans certains cas, ceux destinés à la chambre des mises en accusation. (DOC 52 0034/004, p.237, recommandation 24).

En l'occurrence, le CSJ a très fortement souligné qu'au niveau de la Justice, il subsiste toujours un problème en ce qui concerne la direction des enquêtes et la gestion des audiences. Le CSJ pointe en l'occurrence du doigt les dysfonctionnements dans l'organisation interne, y compris les méthodes de travail, et ce tant au niveau des poursuites que de l'instruction judiciaire et la phase de jugement. Le CSJ souligne en outre que l'analyse *ad hoc* d'un certain nombre de dossiers individuels montre que le délai de traitement idéal n'est pas défini et que, par conséquent, il n'y a pas eu non plus de contrôle systématique de l'écoulement du temps lors du traitement des dossiers examinés. De même, la concertation structurelle entre le siège et le parquet s'est avérée médiocre (voir annexe 3, II, B, 1.3 et 1.4). Par ailleurs, il y a évidemment aussi un certain nombre de facteurs externes – comme la nécessité de commissions rogatoires internationales – qui prolongent sensiblement le délai d'enquête. Ce dernier point a également été explicité par le juge d'instruction Van Wambeke. M. Van

is om – in een goede verstandhouding met het parket – de doelstelling van het onderzoek af te lijnen. Hij voegt er wel aan toe dat Ecofin-dossiers “uit hun aard” vaak een langer onderzoek vergen. Een onderzoekstermijn van drie tot vier jaar beschouwt hij in deze als een maximum (zie bijlage 3, II, B, 5).

Niettemin heeft de HRJ ook gewezen op een “cultuur”-wijziging in het kader van monitoring van de termijnen en het onderzoeksbeheer (recherchemanagement). De HRJ wijst erop dat de magistratuur en vooral het openbaar ministerie zich de laatste jaren meer en meer bewust worden van het feit dat er een noodzaak bestaat om een controle in te stellen op de behandelingstermijnen van de dossiers. In dit verband wordt verwezen naar diverse beleids- en actieplannen, omzendbrieven en dienstnota's die er allen op gericht zijn de problematiek van de gerechtelijke achterstand aan te pakken (zie bijlage 3, II, B, 1.5).

Aanbevelingen

104. De mogelijkheid voorzien om het beginsel van het recherchemanagement in het Wetboek van strafvordering op te nemen (duidelijke en bindende akkoorden die in het kader van elk belangrijk onderzoek zijn afgesloten tussen de parketten van eerste aanleg, de onderzoeksrechters en de politie met betrekking tot de afgebakende doelstellingen, de te besteden middelen, de timing en de verantwoordelijke dossierbeheerders bij de politie, met als gevolg een doeltreffender en efficiënter gebruik van de politiecapaciteit en rechterlijke capaciteit en een verbetering van de behandelingstermijnen van de onderzoeken);

105. De uitwerking, de implementering of de voortzetting van de implementering:

— van de richtlijnen inzake dossierbehandeling die onder meer strekken tot het naleven van de bepalingen in de artikelen 136 en 136*bis* van het Wetboek van strafvordering

— en van de regels betreffende het recherchemanagement vastgesteld in de omzendbrief 12/2010 van het College van procureurs-generaal van 15 mei 2010, om tot een beter management van de informatie en van de gerechtelijke onderzoeken te komen.

106. De invoering bij de rechtbanken ten gronde van een opvolging van de uitstellen en van de vaststellingstermijnen bij de kamers. Deze monitoring moet gepaard gaan met de aanstelling bij de rechtbanken van personen die belast zijn met het optimaliseren van

Wambeke a également indiqué à cette occasion qu'il est effectivement important de définir – en bonne intelligence avec le parquet – l'objectif de l'enquête. Il ajoute cependant que les dossiers économiques et financiers requièrent souvent, “de par leur nature”, une enquête plus longue. Il considère qu'une durée d'enquête de trois à quatre ans est un maximum dans ce type de dossiers (voir annexe 3, II, B, 5).

Le CSJ a néanmoins également souligné un changement de culture dans le cadre du monitoring des délais et de la gestion de l'enquête (direction des enquêtes). Le CSJ souligne que la magistrature et surtout le ministère public ont, au cours des dernières années, pris de plus en plus conscience du fait qu'il existe une nécessité d'instaurer un contrôle sur les délais de traitement des dossiers. À cet égard, il est renvoyé à divers plans stratégiques et d'action, circulaires et notes de service qui visent tous à résoudre la problématique de l'arriéré judiciaire (voir annexe 3, II, B, 1.5).

Recommandations

104. Prévoir la possibilité d'inscrire le principe de la direction des enquêtes dans le Code d'instruction criminelle (accords clairs et contraignants qui sont conclus dans le cadre de toute enquête importante entre les parquets de première instance, les juges d'instruction et la police à propos des objectifs définis, des moyens à affecter, du calendrier et des gestionnaires de dossier responsables à la police, avec pour conséquence une utilisation plus efficace et efficiente de la capacité policière et de la capacité judiciaire ainsi qu'une amélioration des délais de traitement des enquêtes);

105. Exécuter, mettre en œuvre ou poursuivre la mise en œuvre:

— des directives relatives au traitement des dossiers qui visent notamment le respect des dispositions des articles 136 et 136*bis* du Code d'instruction criminelle

— et des règles relatives à la direction des enquêtes fixées dans la circulaire 12/2010 du Collège des procureurs généraux du 15 mai 2010 afin de parvenir à une meilleure gestion de l'information et des instructions judiciaires.

106. Instaurer, dans les tribunaux du fond, un suivi des remises et des délais de fixation dans les chambres. Ce contrôle doit s'accompagner de la désignation dans les tribunaux de personnes chargées de l'optimisation des audiences dans les dossiers importants (vérification

de zittingstijden in de belangrijke dossiers (nagaan van de stukken, van onverenigbaarheden op het niveau van de zetel, nagaan van de beschikbaarheden van de advocaten ...) om de risico's op uitstel te beperken. Ook moet er een inleidende zitting worden overwogen waardoor de beschikbaarheden van de verschillende partijen kunnen worden vastgesteld (en waardoor per zittingsblok kan worden gewerkt).

107. Met inachtneming van de onafhankelijkheid van elkeen een structureel overleg tussen het parket en de zetel instellen zodat deze laatste over voldoende middelen beschikt om op zijn minst binnen een redelijke termijn de dossiers te behandelen die zijn vastgesteld voor de rechtbank of het hof, waarbij tevens het geheim van het onderzoek in acht moet worden genomen

108. Erover waken dat het parket de zetel verwittigt van zijn wijziging van beleid van vaststelling (bv. door een beroep te doen op het "schuldig pleiten"), opdat de zetel zich dienovereenkomstig kan aanpassen en de organisatie en de verdeling van de terechtzittingen kan herzien indien nodig.

D. De structuur op het niveau van het openbaar ministerie

Vaststellingen

De HRJ heeft erop gewezen dat het invoeren van de functie van substituut procureur des Konings gespecialiseerd in fiscale zaken in het algemeen wordt toegejuicht. Bijkomend wordt wel opgemerkt dat voorsnog geen uitvoering is gegeven aan artikel 151 Gerechtelijk Wetboek i.v.m. de substituten gespecialiseerd in handelszaken. De HRJ wijst erop dat velen de mening zijn toegedaan dat dergelijke gespecialiseerde parketmagistraten nochtans een meerwaarde zouden kunnen betekenen in het wegwerken van de gerechtelijke achterstand inzake economisch-financiële en fiscale zaken (zie bijlage 3, II, B, 1.3.). Meer in het algemeen kan er overigens ook op gewezen worden dat een meer doorgedreven samenwerking op het niveau van het openbaar ministerie tot meer coherentie zou kunnen leiden bij de aanpak van de grote fraude.

Aanbevelingen

109. De structuur van het openbaar ministerie herzien door de volgende denkpistes te bekijken:

— om alle aspecten van fraude gezamenlijk te kunnen onderzoeken in één strafonderzoek wordt op het niveau van de staande magistratuur een eenheidsparket opgericht zodat binnen het parket de gespecialiseerde afdelingen inzake fiscale, sociale en economische misdrijven

des pièces, des incompatibilités au niveau du siège, des disponibilités des avocats, ...) afin de limiter les risques de remise. Il convient également d'organiser une audience introductive au cours de laquelle les disponibilités des différentes parties pourraient être constatées (ce qui permettrait de travailler par bloc d'audience).

107. Instituer une concertation structurelle dans le respect de l'indépendance de chacun entre le parquet et le siège afin que celui-ci dispose de moyens suffisants pour traiter, à tout le moins dans un délai raisonnable, les dossiers qui sont fixés devant le tribunal ou la cour, et ce, en veillant au respect du secret de l'instruction.

108. Veiller à ce que le parquet prévienne le siège en cas de changement de la politique de fixation (par exemple en recourant à la notion de "plaider coupable") afin que le siège puisse s'adapter en conséquence et revoir au besoin l'organisation et la répartition des audiences.

D. La structure au niveau du ministère public

Constatations

Le CSJ a souligné que l'instauration de la fonction de substitut du procureur du Roi spécialisé en matière fiscale avait en général été accueillie favorablement, tout en faisant remarquer que, pour l'instant, l'article 151 du Code judiciaire concernant les substituts du procureur du Roi spécialisés en matière commerciale n'a pas encore été exécuté. Le CSJ souligne que beaucoup estiment pourtant que de tels magistrats du parquet spécialisés pourraient contribuer à résorber l'arriéré judiciaire dans les matières économique-financières et fiscales (voir annexe 3, II, B, 1.3.). Plus généralement, on peut du reste également souligner qu'une collaboration plus poussée au niveau du ministère public pourrait améliorer la cohérence de la lutte contre les grandes fraudes.

Recommandations

109. Revoir la structure du ministère public en examinant les pistes de réflexion suivantes:

— pour pouvoir instruire tous les aspects de la fraude conjointement dans le cadre d'une seule instruction pénale, un parquet unique sera mis en place au niveau de la magistrature debout de manière à ce qu'au sein du parquet, les départements spécialisés en matière

kunnen samenwerken aan een strafrechtelijk dossier gebaseerd op dezelfde of samenhangende feiten die een fiscaal, sociaal en/of economisch misdrijf vormen;

— zich inspireren op de samenwerkingsakkoorden die binnen bepaalde arrondissementen zijn aangegaan;

— oprichting van een dienst op het niveau van het rechtsgebied van het hof van beroep;

— op het niveau van de zetel wordt een eenheidsrechtbank ingevoerd zodat eventueel in functie van de vordering een kamer wordt samengesteld die gelijktijdig de burgerlijke fiscale, sociale en/of economische geschillen en/of de strafvordering beslecht (zie *supra* aanbeveling 91). Op deze manier worden parallelle burger- en strafrechtelijke procedures vermeden en geldt het internationaal strafrechtelijke bijstandskader ook voor administratieve sancties.

110. Waken over de toepassing van artikel 151 van het Gerechtelijk Wetboek door in een kader te voorzien voor gespecialiseerde magistraten in handelszaken.

E. Internationale bijstand – informatie-verkrijging

Vaststellingen

Nog in het kader van de regeling van de rechtspleging wordt ook verwezen naar het feit dat de internationale rogatoire commissies de behandelingstermijnen in de dossiers inzake economische en financiële delinquentie aanzienlijk doen toenemen (zie bijlage 3, II, B, 1.3 en 1.4 en 5).

Het probleem stelt zich inzonderheid in de hypothese waarbij geen internationale overeenkomst voorhanden is en waarbij de nationale procedures kunnen vereenvoudigd worden.

Voorts werd aangegeven dat het interessant zou zijn indien er effectief in de mogelijkheid zou voorzien dat de onderzoekers rechtstreeks buitenlandse databanken (handelsregisters en jaarrekeningen) zouden kunnen bevragen. De benodigde bankkaarten blijken evenwel niet voorhanden (zie bijlage 3, II, B, 4.2.).

Aanbeveling

111. Het operationeel proces verbeteren waardoor de verzending van de rogatoire commissie en van de bijlagen ervan mogelijk wordt gemaakt, teneinde alle administratieve vertragingen te vermijden.

d'infractions fiscales, sociales et économiques puissent collaborer à un dossier pénal basé sur les mêmes faits ou sur des faits connexes constituant une infraction fiscale, sociale et/ou économique;

— s'inspirer des accords de coopération qui ont été conclus dans certains arrondissements;

— la création d'un service au niveau du ressort de la cour d'appel;

— au niveau du siège, un tribunal unique sera créé de sorte qu'en fonction éventuellement de l'action, puisse être composée une chambre qui trancherait simultanément les litiges fiscaux, sociaux et/ou économiques en matière civile et/ou l'action publique (voir la recommandation 91 ci-dessus). De cette manière, des procédures civile et pénale parallèles seront évitées et le cadre d'assistance pénale international sera également en vigueur pour les sanctions administratives.

110. Veiller à l'application de l'article 151 du Code judiciaire en prévoyant un cadre pour les magistrats spécialisés en matière commerciale.

E. Assistance internationale – obtention d'informations

Constatations

Toujours dans le cadre du règlement de la procédure, il est également souligné que les commissions rogatoires internationales font considérablement augmenter le délai de traitement des dossiers relatifs à la délinquance économique et financière (voir annexe 3, II, B, 1.3 en 1.4 en 5).

Le problème se pose notamment dans l'hypothèse où il n'existe pas de convention internationale et où les procédures nationales peuvent être simplifiées.

Il est ensuite souligné qu'il serait intéressant que les enquêteurs puissent réellement disposer de la possibilité de consulter directement des banques de données étrangères (registres de commerce et comptes annuels). Il s'avère néanmoins que les cartes bancaires nécessaires ne sont pas disponibles (voir annexe 3, II, B, 4.2.).

Recommandation

111. Améliorer le processus opérationnel afin de permettre la transmission de la commission rogatoire et de ses annexes, et éviter de ce fait tout retard administratif.

VIII. — ORGANISATORISCHE ASPECTEN BINNEN DE POLITIEDIENSTEN

Vaststellingen

N.a.v. het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers, werden volgende aanbevelingen gemaakt:

— “Een evaluatie maken van de politiepersoneelsbehoeften voor de bestrijding van de fiscale fraude, in zowel de CDGEFID als de arrondissementele gerechtelijke diensten.” (DOC 52 0034/004, blz 263, aanbeveling 76);

— “De ondersteunende politiecapaciteit uitbreiden bij de CDGEFID en de opleiding van de ambtenaren op het vlak van de financiële delicten verbeteren.” (DOC 52 0034/004, blz 263, aanbeveling 77);

— “De versterking toestaan van het reeds bestaande overleg tussen de belastingadministratie en de parketten over toe te wijzen politiecapaciteit voor gerechtelijke onderzoeken inzake fiscale fraude.” (DOC 52 0034/004, blz 264, aanbeveling 78);

— “Het overleg tussen de verschillende protagonisten verbeteren voor wat de mogelijkheid betreft voor een onderzoeksrechter om bijkomende politiecapaciteit te bekomen.” (DOC 52 0034/004, blz 264, aanbeveling 79);

— “Ervoor zorgen dat de onderzoeksteams te allen tijde over de vereiste competenties beschikken en stabiel zijn. Politieambtenaren die opleidingen over fiscale aangelegenheden volgen, zouden een premie moeten genieten om hen meer te motiveren en het personeelsverloop te beperken.” (DOC 52 0034/004, blz.264, aanbeveling 80);

— “Bij de politiediensten meer in die aangelegenheden gespecialiseerd personeel in dienst nemen.” (DOC 52 0034/004, blz.264, aanbeveling 81);

— “De politieambtenaren toestaan zich te laten bijstaan door externe experts.” (DOC 52 0034/004, blz.264, aanbeveling 82);

— “Verbeteren van de opleiding van de politiemensen die met de financiële en fiscale dossiers zijn belast en hun financiële en fiscale opleiding optimaliseren.” (DOC 52 0034/004, blz.265, aanbeveling 83);

— “Opwaarderen van het statuut van de politiemensen die met de fiscale dossiers zijn belast” (DOC 52 0034/004, blz.265, aanbeveling 84).

VIII. — ASPECTS ORGANISATIONNELS AU SEIN DES SERVICES DE POLICE

Constatations

Dans le cadre de l'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, les recommandations suivantes avaient été formulées:

— “Procéder à une évaluation des moyens en personnel policier nécessaires à la lutte contre la fraude fiscale tant à l'OCDEFO qu'au sein des services judiciaires d'arrondissement.” (DOC 52 0034/004, p.263, recommandation 76);

— “Augmenter la capacité d'appui policier auprès de l'OCDEFO et améliorer la formation des fonctionnaires aux délits financiers.” (DOC 52 0034/004, p.263, recommandation 77);

— “Permettre le renforcement de la concertation déjà existante entre l'administration fiscale et les parquets sur la capacité policière à affecter aux instructions judiciaires en matière de fraude fiscale.” (DOC 52 0034/004, p.264, recommandation 78);

— “Améliorer la concertation entre les différents protagonistes en ce qui concerne la possibilité pour le juge d'instruction d'obtenir des capacités policières accrues.” (DOC 52 0034/004, p.264, recommandation 79);

— “Assurer une compétence constante et une pérennité des équipes attachées aux enquêtes. Les policiers qui suivent des formations en matière fiscales devraient bénéficier d'une prime afin de les motiver davantage et de réduire la rotation du personnel.” (DOC 52 0034/004, p.264, recommandation 80);

— “Recruter davantage de personnel spécialisé dans ces matières au sein de la police.” (DOC 52 0034/004, p.264, recommandation 81);

— “Permettre aux policiers de se faire assister par des experts externes.” (DOC 52 0034/004, p.264, recommandation 82);

— “Améliorer la formation des policiers chargés des dossiers financiers et fiscaux et optimiser leur formation fiscale et financière.” (DOC 52 0034/004, p.265, recommandation 83);

— “Revaloriser le statut de la police en charge des dossiers fiscaux.” (DOC 52 0034/004, p.265, recommandation 84).

Binnen de Federale gerechtelijke politie (FGP) werd reeds een politiepersoneelsbehoefteplan (“Vitruvius” genaamd) uitgevoerd. Hieruit bleek dat er in de gerechtelijke zuil een grote uitstroom van (vooral) financieel-economische speurders zou komen (omwille van de hoge leeftijd van de onderzoekers). De aanbeveling was toen om deze uitstroom te compenseren met de aanwerving van hoofdinspecteurs met bijzondere specialisatie (HINP BS).

Ondertussen is het koninklijk besluit van 27 oktober 2015 tot vaststelling van de personeelsformatie van de federale politie verschenen dat de zogenaamde organieke tabel “OT3” van de federale politie vastlegt. Voor elk van de 51 directies wordt het aantal personeelsleden per graad vastgelegd. Uit het koninklijk besluit zelf is niet meer af te leiden hoeveel speurders in EcoFin werkzaam zijn, omdat dit zou moeten blijken uit de verschillende zogenaamde “interne reglementen” per FGP (die evenwel jaarlijks aanpasbaar zijn). Bovendien zullen de onderzoekers gespecialiseerd in EcoFin in de gedeconcentreerde directies (FGP’s) in zo’n intern reglement wellicht allen onder de noemer “gespecialiseerde opsporing” worden opgenomen, zodat niet meer uit te maken is hoeveel personeelsleden in welk fenomeen precies werkzaam zijn (terrorisme, drugsmisdrijven, fiscale fraude, ...).

In het voornoemde koninklijk besluit wordt ook de personeelsformatie vastgelegd van de directie DJSOC, waar de dienst CDGEFID werd ondergebracht. Voor DJSOC werden 292 FTE voorzien, waarvan 18 FTE CDGEFID, namelijk 2x8 onderzoekers, één gerechtelijk coördinator OCS-btw (ondersteuningscel BTW-fraude) en één gerechtelijk coördinator OCS Sociale fraude (ondersteuningscel Sociale Fraude). Dit maakt dat de OT3 in 18 FTE voorziet. Daarnaast zijn er 16 door de FOD Financiën ter beschikking gestelde ambtenaren-fiscalisten buiten de personeelsformatie (omdat de betaling in het verleden steeds door de fiscale administratie geschiedde). De ondersteunende politiecapaciteit bij CDGEFID werd dus niet uitgebreid. Na de zogenaamde “Werkgroep Bruggeman” (een werkgroep in de schoot van de politie) werd deze dienst herleid van 70 FTE in de vorige organieke tabel “OT2ter” naar 18 FTE in de nieuwe organieke tabel “OT3”. Hierbij moet wel worden opgemerkt dat de capaciteit werd gedeconcentreerd naar de arrondissementen. De “deconcentratie”-idee werd overgenomen door de wet van 26 maart 2014 houdende optimalisatiemaatregelen voor de politiediensten. Onder meer de vroegere en huidige personeelsformatie van CDGEFID en de deconcentratie van de capaciteit naar de arrondissementen, werd in kaart gebracht door het Comité P in het kader van het dossier nr. 2015/169377 (“Toezichtsonderzoek naar de aanpak van financiële

Au sein de la Police judiciaire fédérale (PJF), un projet (dénommé “projet Vitruvius”) a déjà été déployé en ce qui concerne les besoins en personnel policier. Celui-ci prévoit le départ massif, dans le pilier judiciaire d’enquêteurs (principalement) spécialisés dans les matières économiques et financières (en raison de l’âge des enquêteurs). La recommandation formulée alors était de compenser ce flux de départs par le recrutement d’inspecteurs principaux de police avec spécialité particulière (INPP SP).

Dans l’intervalle, est paru l’arrêté royal du 27 octobre 2015 fixant la répartition du personnel de la police fédérale, qui fixe le tableau organique dit “OT3”, de la police fédérale. Pour chacune des 51 directions, le nombre de membres du personnel est fixé par grade. L’arrêté royal lui-même ne permet pas de déduire le nombre d’enquêteurs occupés chez EcoFin, dès lors que ce nombre devrait être tiré des différents “règlements internes” par PJF (lesquels peuvent toutefois être adaptés chaque année). Qui plus est, les enquêteurs spécialisés dans les matières EcoFin dans les directions déconcentrées (PJF) seront sans doute tous regroupés, dans ce type de règlement interne, sous le dénominateur “recherche spécialisée”, de sorte qu’il ne sera plus possible d’établir le nombre exact de membres du personnel occupés pour chaque phénomène (terrorisme, délits en matière de stupéfiants, fraude fiscale, ...).

L’arrêté royal précité fixe également le cadre du personnel de la direction DJSOC, qui abrite le service OCDEFO. Pour la DJSOC, il s’agissait de 292 ETP, dont 18 ETP OCDEFO, soit 2x8 enquêteurs, un coordinateur judiciaire OCS TVA (Cellule de soutien carrousel TVA) et un coordinateur judiciaire OCS Fraude sociale (Cellule de soutien Fraude sociale). Au total, l’OT3 prévoit donc 18 ETP. À cela s’ajoutent 16 fonctionnaires fiscalistes hors cadre mis à disposition par le SPF Finances (parce que, jadis, le paiement était toujours effectué par l’administration fiscale). La capacité policière d’appui auprès de l’OCDEFO n’a donc pas été élargie. Après le “Groupe de travail Bruggeman” (un groupe de travail institué au sein de la police), ce service a été réduit, passant de 70 ETP dans le précédent tableau organique “OT2ter” à 18 ETP dans le nouveau tableau organique “OT3”. À cet égard, il convient toutefois d’observer que la capacité a été déconcentrée vers les arrondissements. L’idée de la “déconcentration” est inspirée de la loi du 26 mars 2014 portant mesures d’optimisation des services de police. Le Comité P a procédé entre autres, à l’identification du cadre du personnel – tant ancien qu’actuel – de l’OCDEFO et a analysé la problématique de la déconcentration de la capacité vers les arrondissements dans le cadre du dossier n° 2015/169377 (“L’approche des enquêtes économiques financières au sein de la police judiciaire

en economische onderzoeken binnen de FGP na de optimalisatie en hertekening van de centrale directies”).

De politie-opleiding is in volle verandering. Zo wordt een opleiding “financieel deskundige” uitgebouwd. De eerste cyclus van deze opleiding is in 2015 gestart. De politie werkt ook aan een modernisering van het HR-beleid, met onder andere een functionele verloning. Hiermee wordt verhoopt ook hoog opgeleide mensen (met een masterdiploma) te kunnen aantrekken om deze gespecialiseerde functies op te nemen. Deze zaken blijken echter nog volop voorwerp van bespreking.

Volgens de heer Van Wambeke moet een beperkte ploeg de voorkeur hebben boven een groot team. Als voorbeeld verwijst hij naar de ophefmakende “Monstrey”-dossier waar de kern van het werk door twee tot drie politiemensen werd gedaan (zie bijlage 3, II, B, 5).

Onder verwijzing naar de door de procureur-generaal gegeven opmerkingen wordt er door de HRJ voorts op gewezen dat de *pools* voor hun gespecialiseerde onderzoeken voornamelijk een beroep moeten doen “op de gespecialiseerde eenheid (de zogenaamde “MOTEM”) die binnen de FGP Brussel vanaf 1 oktober 2014 moest worden opgericht ingevolge artikel 105, § 11, van de wet van 7 december 1998 tot organisatie van een geïntegreerde politiedienst, gestructureerd op twee niveaus, of met andere woorden de gezamenlijke teams van gespecialiseerde politieambtenaren en ambtenaren ter beschikking gesteld door de sociale en fiscale administraties. Bij de oprichting van deze gespecialiseerde eenheden in de gedeconcentreerde gerechtelijke directies van Antwerpen, Brussel, Charleroi/Bergen, Oost-Vlaanderen en Luik, was het uitgangspunt van de regering dat deze zouden worden versterkt, vooral met de onderzoekscapaciteit van de onderzoekseenheden op centraal niveau die voortaan meer gedeconcentreerd zou worden ingeplant. Bovendien wordt de onderzoekscapaciteit van de FGP Brussel al geruime tijd in aanzienlijke mate ingezet in terrorismezaken. Dit gebeurt ten nadele van de andere materies, zo ook de economisch-financiële en fiscale criminaliteit. De versterking van de bestaande gespecialiseerde researchcapaciteit bij de FGP Brussel is een *conditio sine qua non* om de gespecialiseerde eenheden en de magistraten van beide *pools* toe te laten om met succes kwalitatief hoogstaande strafonderzoeken te kunnen voeren. Een continue gespecialiseerde opleiding van deze fraudespeurders is een andere kritieke succesfactor”.

Ook de CFI heeft gewezen op het belang van de CDGEFID in de strijd tegen de btw-carrousels (zie bijlage 3, II, B, 2.2.).

fédérale suite à l’optimisation et la reconfiguration des services centraux”).

La formation policière est en pleine évolution. Elle vient ainsi d’être complétée par une formation en expertise financière dont le premier cycle a démarré en 2015. La police travaille également à la modernisation de sa politique des ressources humaines, avec notamment une rémunération fonctionnelle. Elle espère ainsi attirer également des personnes hautement qualifiées (titulaires d’un diplôme de *master* pour occuper ces fonctions spécialisées). Ces éléments sont toutefois encore en pleine discussion.

Selon M. Van Wambeke, une équipe réduite est préférable à une grosse équipe. Il en veut pour preuve le retentissant dossier “Monstrey” au cœur duquel on retrouve le travail de deux à trois policiers (voir annexe 3, II, B, 5).

Renvoyant aux observations formulées par le procureur général, le CSJ souligne en outre que pour leurs enquêtes spécialisées, les *pools* doivent principalement avoir recours à “l’unité spécialisée (dite “MOTEM”) qui devait être créée, au sein de la PJF Bruxelles, à compter du 1^{er} octobre 2014 conformément à l’article 105, § 11, de la loi du 7 décembre 1998 organisant un service de police intégré, structuré à deux niveaux, ou en d’autres termes avoir recours aux équipes mixtes composées de fonctionnaires de police spécialisés et de fonctionnaires mis à disposition par les administrations sociales et fiscales. Lors de la création de ces unités spécialisées au sein des directions judiciaires déconcentrées d’Anvers, de Bruxelles, de Charleroi/Mons, de Flandre-Orientale et de Liège, le gouvernement est parti du principe que celles-ci seraient renforcées, surtout en ce qui concerne leur capacité de recherche au niveau central, qui serait désormais implantée de manière plus déconcentrée. En outre, la capacité de recherche de la PJF Bruxelles est mobilisée, depuis un certain temps déjà, et dans une très large mesure, pour les dossiers de terrorisme. Cette mobilisation se fait au détriment d’autres matières, au rang desquelles on trouve notamment la criminalité économique et financière et la criminalité fiscale. Or, le renforcement de l’actuelle capacité de recherche spécialisée de la PJF Bruxelles constitue une condition *sine qua non* pour permettre aux unités spécialisées et aux magistrats des deux *pools* de mener avec succès des enquêtes pénales de grande qualité. La formation spécialisée continue de ces enquêteurs en matière de fraude constitue un autre facteur critique de réussite.” (traduction).

La CTIF a également souligné l’importance de l’OCDEFO dans la lutte contre les carrousels à la TVA (voir annexe 3, II, B, 2.2.).

Tijdens zijn hoorzitting heeft professor Masset, die tevens advocaat is, aangegeven dat de politiemensen (speurders en fiscalisten) van de CDGEFID bijzonder effectief zijn. Precies die speurders moeten worden aangemoedigd om zich in te zetten in dossiers ter bestrijding van de grote fiscale fraude in het algemeen. Zij zijn daar immers toe opgeleid en zijn vertrouwd met de factor tijd, de factor verzameling van informatie enzovoort. Volgens de spreker moet die politiedienst bij voorrang worden ingezet en moet dat gecentraliseerd gebeuren.

Met betrekking tot de werking van de politiediensten werd één negatief aspect beklemtoond, met name dat er geen effectieve databanken zijn voor economische en financiële gegevens (met name Dolsis). Bovendien moet erop worden gewezen dat bij de aankoop van de databanken de procedures inzake overheidsopdrachten complex en log zijn.

Aanbevelingen

112. Wat de organisatie betreft, moeten de politiediensten over beter uitgeruste private databanken voor de bestrijding van de financiële criminaliteit beschikken; tevens zouden de overheidsdiensten die databanken (waaronder die van de FOD Financiën die met de controle belast is) functioneel moeten “delen”.

113. De rol, de infrastructuur en de uitrusting van de CDGEFID met het oog op de bestrijding van de fiscale fraude moeten worden versterkt. Er moet voldoende personeel zijn. Met betrekking tot de toekomst van die dienst en tot zijn belangrijke rol bij de bestrijding van de grote fiscale fraude moeten duidelijke langetermijnprioriteiten worden bepaald en wettelijk versterkt.

114. De opsporingscapaciteit van de zogenaamde MOTEM's moet worden opgevoerd; de bevoegdheidsverdeling (zie de vorige aanbeveling) moet ondubbelzinnig worden geregeld, bij voorkeur bij wet.

115. De bestaande inspanningen om teams met politiemensen te vormen die worden ingeschakeld voor economische, fiscale en financiële aangelegenheden moeten worden opgevoerd. In voorkomend geval kan dat gebeuren via een partnerschap met een universiteit of een consortium van universiteiten.

Lors de son audition, le professeur Masset, qui est aussi avocat, souligne que les policiers (enquêteurs et fiscalistes) de l'OCDEFO sont d'une redoutable efficacité. Il s'agit du type d'enquêteurs qu'il faut précisément encourager dans les dossiers de grande fraude fiscale en général. En effet, ils sont formés à ces matières et ils sont habitués au facteur temps, au facteur de collecte, etc. Pour l'orateur, c'est clairement une police qui doit être privilégiée, de manière centralisée.

Quant au fonctionnement des services de police, un point négatif a été souligné: l'absence de banques de données efficaces en matière économique et financière (*Dolsis* notamment). De même, il convient de souligner la complexité et la lourdeur des procédures de marchés publics qui permettent d'acquérir des banques de données dans ces matières.

Recommandations

112. En termes organisationnels, il conviendrait que les services de police disposent de banques de données privées mieux équipées pour lutter contre la criminalité financière; il conviendrait aussi de prévoir un “partage” fonctionnel de ces banques de données entre services publics (dont les banques de données du SPF Finances en charge du contrôle).

113. Le rôle, l'infrastructure et les équipements de l'OCDEFO dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale doivent être renforcés. La capacité humaine doit être suffisante. Des perspectives claires et à long terme quant à l'avenir de ce service et quant à son rôle majeur dans le cadre de la lutte contre la grande fraude fiscale doivent être fixées et renforcées par voie législative.

114. L'unité MOTEM doit être renforcée dans sa capacité de recherche et le partage de compétences, en lien avec la recommandation précédente, doit être clairement organisé de préférence par voie légale.

115. Il convient d'accentuer l'effort de formation d'équipes de policiers affectées aux matières économiques, fiscales et financières, le cas échéant par le biais d'un partenariat avec une université ou un consortium d'universités.

IX. — ORGANISATORISCHE ASPECTEN BINNEN DE BBI

Vaststellingen

In het kader van de uitbouw van de *e-audit* moet men kunnen beschikken over krachtige draagbare computers en over een krachtige IT-infrastructuur. Langdurige fiscale controles komen noch de belastingplichtige, noch de controleur ten goede omdat men er niet in slaagt de nodige acties ter plaatse bij de belastingplichtige snel en doeltreffend te verrichten.

De analyse van de digitale gegevens door de *e-audit*teams moet ook kunnen gebeuren binnen een beveiligde en efficiënte digitale omgeving.

De beslissingen in verband met de aankoop van materieel doen praktische moeilijkheden rijzen, wat de doeltreffendheid en de continuïteit van de datamining op middellange termijn in het gedrang brengt.

Ook moet het netwerk krachtig genoeg zijn om de raadplegingen van verschillende toepassingen door de operationele diensten tijdens piekperiodes snel te kunnen verwerken.

Naast toegang tot interne gegevensbanken moet de BBI voor haar onderzoeken ook toegang hebben tot een aantal externe, door privébedrijven ontwikkelde databanken. Momenteel beschikt de BBI over gebruikslicenties voor de gegevensbanken *Infobase*, *Belfirst* en *TotalPatent* (octrooien, intellectuele-eigendomsrechten), en voorts voor een internationale databank van ondernemingen die is aangesloten op de toepassing “*SAS Fraudframework*”.

In het kader van de begroting dat in 2015 specifiek was uitgetrokken voor het *Belgian Internet Service Center* (BISC) vormen de voorbereidingen voor een aankoopprocedure van licenties de aanzet tot de aanwending van andere externe gegevensbanken om opzoeken te kunnen doen op het internet.

Er bestaan een aantal zeer specifieke toepassingen op de markt voor professionele gebruikers die bijvoorbeeld verband houden met de antiwitwaswetgeving (*Graydon: screening and trail audit*) of die gespecialiseerd zijn in het onderzoek naar “*transfer pricing*” of naar het BEPS (*Orbis*, *TP Catalyt*).

Intern werden de nodige overeenkomsten gesloten om dergelijke licenties die bij een onderzoek inzake fiscale fraude noodzakelijk blijken ter beschikking te stellen van de betrokken eenheden.

IX. — ASPECTS ORGANISATIONNELS DE L'ISI

Constatations

Dans le cadre du renforcement de l'*e-audit*, il faut pouvoir disposer d'ordinateurs portables et d'une infrastructure IT performants. Les contrôles fiscaux de longue durée ne profitent ni au contribuable, ni au contrôleur parce qu'on ne parvient pas à réaliser les actions nécessaires rapidement et efficacement sur place chez le contribuable.

L'analyse des données digitales par les équipes d'*e-audit* doit également pouvoir se faire dans un environnement digital sécurisé et performant.

Les décisions d'achat en termes d'équipement suscitent des difficultés en pratique, ce qui insécurise l'efficacité et la continuité du *data mining* sur le moyen terme.

De même, le réseau doit être assez fort pour pouvoir traiter rapidement les consultations de différentes applications par les services opérationnels en période de pointe.

Outre l'accès à des bases de données internes, l'ISI a également besoin pour ses enquêtes d'avoir accès à une série de bases de données externes, développées par des sociétés privées. L'ISI possède actuellement des licences pour l'utilisation des bases de données *Infobase*, *Belfirst* et *TotalPatent* (brevets, droits de propriété intellectuelle) en plus d'une base de données internationale d'entreprises qui est raccordée à l'application “*SAS Fraudframework*”.

Dans le cadre du budget spécifiquement prévu en 2015 pour le “*Belgian Internet Service Center*” (BISC), les préparatifs d'une procédure d'achat de licences constituent une première étape vers l'utilisation d'autres bases de données externes pour pouvoir effectuer des recherches sur internet.

Il existe une série d'applications très spécifiques sur le marché des utilisateurs professionnels qui sont par exemple liées à la législation anti-blanchiment (*Graydon: screening and trail audit*) ou qui sont spécialisées dans l'examen du “*transfer pricing*” ou du BEPS (*Orbis*, *TP Catalyt*).

En interne, les accords nécessaires ont été conclus pour mettre de telles licences qui s'avèrent nécessaires dans le cadre d'une enquête en matière de fraude fiscale à la disposition des unités concernées.

Zulks neemt niet weg dat die inventaris moet worden voortgezet en dat moet worden uitgemaakt of er gegevensbanken bestaan die, hoewel ze voor sommige diensten van de belastingadministratie (of van een andere, niet-fiscale administratie) beschikbaar zijn, ontoegankelijk zouden zijn voor de BBI en voor de overige diensten die belast zijn met de bestrijding van de fiscale fraude (ondanks het belang daarvan voor een efficiënte risicoanalyse en voor een doeltreffende belastingcontrole). Ook op de andere machtsniveaus zouden gegevensbanken, mochten die beschikbaar zijn voor de federale belastingadministratie (inzonderheid voor de BBI), de mogelijkheid bieden de kwaliteit van haar controles te verbeteren.

Aanbevelingen

116. Uit het oogpunt van de technische uitrusting en het informaticamaterieel moet de absolute prioriteit gaan naar de consolidatie op lange termijn van de doeltreffendheid van de datamining. Er moet een langetermijnstrategie worden uitgewerkt om de continuïteit van de controles inzake datamining te waarborgen. Deze aanbeveling moet worden gelezen in samenhang met die hierboven in verband met de verwerking van uit het buitenland verkregen gegevens ingevolge de versterking van de regelingen inzake informatie-uitwisseling.

117. In de datamining de gegevens inzake roerend en onroerend vermogen opnemen, opdat ter bestrijding van de fraude tevens een verband kan worden gelegd tussen inkomen en vermogen.

118. Zorgen voor de handhaving en de versterking van de dynamiek inzake databankuitrusting bij de belastingadministratie, meer bepaald bij de BBI. Dat is een voorwaarde voor een doeltreffende risico- en controleanalyse.

Met respect voor de privacy-wetgeving samenwerkingsakkoorden sluiten met de gewesten en gemeenschappen, opdat de BBI en de andere federale fiscale administraties wederzijds toegang krijgen tot gegevensbanken waarvan de inhoud belangrijk is voor een efficiënte risicoanalyse en voor een doeltreffende belastingcontrole (zie ook de aanbeveling hieronder in verband met de geïntegreerde aanpak). Tevens moeten de gewestelijke fiscale administraties toegang hebben tot de gegevensbanken van de federale administraties om hun taken te vervullen.

Uit organisatorisch oogpunt moet dus de toegang tot de databanken eenvormig worden gemaakt voor alle diensten van de FOD Financiën voor hun doelgebonden bevoegdheid.

Il n'en demeure pas moins qu'il convient de poursuivre cet inventaire et d'identifier s'il existe des banques de données qui, bien que disponibles pour certains services de l'administration fiscale (ou d'une autre administration non fiscale), serait inaccessible pour l'ISI et les autres services en charge de la lutte contre la fraude fiscale (en dépit de l'intérêt de celles-ci pour une analyse performante du risque et un contrôle efficace de l'impôt). De même, au niveau des autres niveaux de pouvoir de pouvoir, des banques de données permettraient, si elles étaient accessibles pour l'administration fiscale fédérale (pour l'ISI, en particulier), d'améliorer qualitativement ses contrôles.

Recommandations

116. Du point de vue de l'équipement technique et informatique, la priorité absolue doit être donnée à la consolidation à long terme de l'efficacité du *data mining*. Une stratégie à long terme doit être arrêtée, de manière à garantir la continuité des opérations de contrôle en matière de *data mining*. Cette recommandation doit se lire en combinaison avec celle sus mentionnée relative au traitement des données reçues de l'étranger en conséquence du renforcement des dispositifs d'échanges d'informations.

117. Intégrer au *data mining* les données de patrimoine mobilier et immobilier afin que la lutte contre la fraude puisse également se fonder sur une corrélation entre revenus et patrimoines.

118. Maintenir et renforcer la dynamique d'équipements en banques de données au sein de l'administration fiscale et, plus particulièrement, de l'ISI. Ceci est une condition d'efficacité de l'analyse de risques et des contrôles.

Dans le respect de la législation sur la vie privée, conclure des accords de coopération avec les régions et les communautés en vue de permettre l'accès réciproque de l'ISI et des autres administrations fiscales fédérales à des banques de données dont le contenu présente un intérêt pour une analyse performante du risque et un contrôle efficace de l'impôt (voir aussi la recommandation ci-dessous relative à l'approche intégrée). Il doit également être prévu un accès des administrations fiscales régionales aux bases de données détenues par les administrations fédérales pour l'exercice de leurs missions.

D'un point de vue organisationnel, il convient donc d'uniformiser l'accès aux banques de données pour tous les services du SPF Finances pour leur compétence ciblée.

X. — COHERENTE AANPAK VAN FISCALE FRAUDE

N.a.v. het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers werd de aanbeveling geformuleerd om de prioriteiten in de bestrijding van de financiële en de fiscale fraude vast te leggen in het Nationaal Veiligheidsplan en de werkzaamheden van alle actoren te coördineren (DOC 52 0034/004, blz. 220, aanbeveling 1). De bijzondere commissie sluit zich hier uiteraard bij aan.

A. Naar een meer doorgedreven coördinatie

1. Vast Coördinatiecomité/college

Vaststellingen

Aangezien criminele organisaties, niet gehinderd door procedurele en territoriale beperkingen, op verschillende vlakken tegelijkertijd frauderen, moeten alle betrokken openbare diensten samenwerken om fraude te bestrijden. Ondanks alle mogelijke samenwerkingsakkoorden en wetgevende initiatieven kan men niet ontkennen dat op het terrein vaak uiteenlopende tactieken worden toegepast.

Grootschalige fraude heeft niet enkel betrekking op fiscale materies, maar ook op economische, sociale en andere materies. De werkwijzen zijn trouwens vaak gelijkaardig.

De multidisciplinariteit vereist de integratie in die organisatie van specialisten uit de gerechtelijke, administratieve en politionele wereld.

De bijzondere commissie acht het dan ook noodzakelijk dat de aanpak van de fraude en desgevallend de financiële criminaliteit, in het kader van een geïntegreerd beleid wordt gevoerd. De strijd tegen deze fenomenen gebeurt in een keten van verschillende diensten en overheden. Dit impliceert dat de gehele keten afhankelijk is van de goede werking van elke individuele schakel. Het risico op eilandvorming is daarom groot en dit moet hoe dan ook vermeden worden. Een geïntegreerde visie m.b.t. het bestrijden van de fraude en financiële criminaliteit over alle diensten en overheden heen dringt zich op.

De bijzondere commissie legt daarom de nadruk op meer samenwerking en overleg tussen de bevoegde instanties door te voorzien in een harmonisering van de controlebevoegdheden (zie *supra* aanbeveling 71), een strategisch overleg op arrondissementeel niveau tussen parket en BBI (zie *infra* aanbeveling 128), en een multidisciplinaire samenwerking tussen gespecialiseerde

X. — LUTTE COHÉRENTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE

La commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale avait recommandé de fixer des priorités en ce qui concerne la lutte contre la fraude financière et fiscale dans le Plan national de sécurité et de coordonner l'action de tous les acteurs (DOC 52 0034/004, p.220, recommandation 1). La commission spéciale se rallie bien évidemment à cette recommandation.

A. Vers une coordination plus poussée

1. Comité/collège permanent de coordination

Constatations

Étant donné que les organisations criminelles abordent leurs mécanismes de fraude de façon intégrée, sans être entravées par des restrictions procédurales et territoriales, tous les services publics concernés doivent également appliquer une approche intégrée de la fraude. Malgré tous les accords de coopération et les initiatives législatives possibles, on ne peut nier que des tactiques diverses sont souvent mises en place sur le terrain.

La fraude à grande échelle touche non seulement des matières fiscales, mais aussi des matières économiques, sociales, etc. Les typologies élaborées sont par ailleurs souvent similaires.

La multidisciplinarité requiert l'intégration dans cette organisation de spécialistes du monde judiciaire, administratif et policier.

Pour la commission spéciale, il est donc nécessaire que la lutte contre la fraude et, le cas échéant, contre la criminalité financière, s'inscrive dans le cadre d'une politique intégrée. La lutte contre ces phénomènes relève d'une chaîne de services et d'autorités différents. L'ensemble de la chaîne est par conséquent tributaire du bon fonctionnement de chaque maillon individuel. Le risque d'isolement est dès lors important et il doit être évité à tout prix. Une vision intégrée de la lutte contre la fraude et la criminalité financière, par-delà tous les services et autorités, s'impose.

C'est pourquoi la commission spéciale insiste sur un renforcement de la coopération et de la concertation entre les instances compétentes en prévoyant une harmonisation des compétences de contrôle (voir *supra* recommandation 71), une concertation stratégique au niveau de l'arrondissement entre le parquet et l'ISI (voir *infra* recommandation 128) et une coopération

afdelingen inzake fiscale, sociale en economische delinquentie binnen een eenheidsparket (zie *supra* aanbeveling 109).

Beleidsmatig wordt de samenwerking ondersteund door het in 2008 opgerichte College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude. Dit College werd ondergebracht bij de Eerste minister. In 2013 werd een nieuw College opgericht voor de coördinatie van de strijd tegen het witwassen van geld van illegale afkomst. Daar valt ook het witwassen van geld afkomstig van ernstige fiscale fraude onder. Gelet op de gerechtelijke finaliteit van de CFI werd het college ondergebracht bij de minister van Justitie.

Het algemeen beleid wordt op politiek niveau bepaald door het Ministerieel Comité voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude voorgezeten door de Eerste minister en door het Ministerieel Comité voor de coördinatie van de strijd tegen het witwassen van geld van illegale afkomst voorgezeten door de minister van Justitie.

Een vast coördinatiecomité, dat een leidinggevende en coördinerende rol speelt in een multidisciplinaire en geïntegreerde aanpak van zware fraude in de diverse domeinen en het witwassen van geld zou een logische aanpak zijn tenzij de omvang van de vergaderingen de praktische werking en de besluitvorming belemmeren.

Teneinde de fiscale fraude in België doeltreffend te kunnen bestrijden, moeten dus nog alle actoren beter worden gecoördineerd en is bijgevolg een meer geïntegreerde aanpak aangewezen ter wille van een betere risicoanalyse.

Aanbevelingen

119. De bevoegdheid van het College van de strijd tegen de fiscale en sociale fraude wordt uitgebreid tot de economische fraude. Daarnaast wordt nagegaan of de werking van het College voor de strijd tegen de fraude en het College voor de coördinatie van de strijd tegen het witwassen van geld beter op elkaar kan worden afgestemd en/of het opportuun is beide Colleges samen te voegen met een afwisselende samenstelling van de verschillende vertegenwoordigers bevoegd voor de fraudebestrijding en het witwassen van geld.

120. Op algemeen beleidsniveau wordt eveneens onderzocht of de coördinatie tussen het Ministerieel Comité tegen de fraude en het Ministerieel Comité voor de coördinatie van de strijd tegen het witwassen van geld beter op elkaar kan worden afgestemd. Daarbij wordt afgewogen of het voorzitterschap onder de Eerste

multidisciplinaire entre les divisions spécialisées en matière de délinquance fiscale, sociale et économique au sein d'un parquet unique (voir *supra* recommandation 109).

Sur le plan stratégique, la coopération bénéficie de l'appui du Collège pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale créé en 2008. Ce Collège a été créé auprès du Premier ministre. En 2013, un nouveau Collège a vu le jour en vue de coordonner la lutte contre le blanchiment de capitaux d'origine illicite. Le blanchiment de capitaux provenant de la fraude fiscale grave en fait également partie. Eu égard à la finalité judiciaire de la CTIF, le collège a été créé auprès du ministre de la Justice.

Au niveau politique, la stratégie générale est fixée par le Comité ministériel pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale, présidé par le Premier ministre, et le Comité ministériel de coordination de la lutte contre le blanchiment de capitaux d'origine illicite, présidé par le ministre de la Justice.

Il serait logique de créer un comité permanent de coordination, qui jouerait un rôle de direction et de coordination dans le cadre d'une approche multidisciplinaire et intégrée du blanchiment d'argent et de la fraude grave dans les divers domaines, sauf si un nombre trop important de réunions entrave son fonctionnement pratique et la prise de décisions.

De manière générale, une lutte efficace contre la fraude fiscale en Belgique nécessite encore une meilleure coordination entre l'ensemble des acteurs, et donc, une approche davantage intégrée, en vue d'une meilleure analyse de risque.

Recommandations

119. Les compétences du Collège pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale seront étendues à la fraude économique. On examinera par ailleurs la possibilité de mieux harmoniser le fonctionnement du Collège pour la lutte contre la fraude et du Collège de coordination de la lutte contre le blanchiment de capitaux et l'opportunité de fusionner ces deux Collèges en y faisant siéger en alternance les différents représentants compétents en matière de lutte contre la fraude et le blanchiment de capitaux.

120. On examinera également au niveau de la politique générale s'il est possible de mieux coordonner l'action du Comité ministériel de lutte contre la fraude et celle du Comité ministériel de coordination de la lutte contre le blanchiment de capitaux. On analysera à cet égard s'il convient de suivre une logique politique

minister een politieke logica dient te volgen dan wel een gerechtelijke finaliteit onder het voorzitterschap van de minister van Justitie.

121. Het Ministerieel Comité en het College voor de strijd tegen de fraude worden geherwaardeerd en worden periodiek samengeroepen met het oog op de geïntegreerde aanpak van fiscale, sociale en economische fraudefenomenen. Het Ministerieel Comité wordt politiek aangedreven door een staatssecretaris bevoegd voor de strijd tegen de fraude en/of het witwassen van geld.

122. Een comité oprichten dat wordt belast met het toezicht op de diensten die optreden in de strijd tegen de verschillende vormen van fraude (Comité F). Naar het voorbeeld van wat reeds bestaat voor de politie- en de inlichtingendiensten (respectievelijk het Comité P en het Comité I), moet dat Comité, onder verantwoordelijkheid van de Kamer van volksvertegenwoordigers, de diensten controleren die tussenbeide komen in de strijd tegen de verschillende vormen van fraude (fiscale, economische en sociale), en de met reden omklede klachten van de ambtenaren en van de burgers in ontvangst nemen, met inachtneming van de regels betreffende de vertrouwelijkheid.

2. Europese administratieve samenwerking

Vaststellingen

De gewenste interne geïntegreerde aanpak voor België moet ook worden aanbevolen op Europese schaal, om een betere transnationale risicoanalyse mogelijk te maken. Niemand zal ontkennen dat de fraudestructuren meestal op internationaal niveau worden uitgewerkt. Traditionele fraude kan op een beperkte territoriale schaal worden georganiseerd, wat zelden het geval is voor zware fraude.

Fraudeurs hebben maar één doel: de nationale belastingadministraties steeds te snel af zijn. Om fraudemechanismen te kunnen ontmantelen, komt het dus aan op de reactiesnelheid.

In België heeft de BBI een uitgebreide territoriale bevoegdheid (het hele Belgische grondgebied), waardoor na een risicoanalyse alle betrokkenen kunnen worden geïdentificeerd. Aangezien fraude of belastingontwijking vaak een Europese (en soms zelfs mondiale) impact heeft, dient niettemin te worden nagedacht over de invoering van een Europese fraudebestrijdingsadministratie. Die zou een grote meerwaarde kunnen hebben, vooral op het vlak van de btw. Via een grensoverschrijdende risicoanalyse zouden de bij internationale structuren betrokken operatoren rechtstreeks kunnen worden geïdentificeerd.

sous la présidence du Premier ministre ou une logique judiciaire sous la présidence du ministre de la Justice.

121. Le Comité ministériel et le Collège pour la lutte contre la fraude seront revalorisés et convoqués périodiquement afin de mener une lutte intégrée contre les phénomènes de fraude fiscale, sociale et économique. Le Comité ministériel sera politiquement piloté par un secrétaire d'État chargé de la lutte contre la fraude et/ou le blanchiment d'argent.

122. Créer un comité de contrôle des services intervenant dans le cadre de la lutte contre les différentes fraudes (Comité F). Ce Comité F sera chargé, à l'instar de ce qui existe en matière de police (Comité P) et de renseignements (Comité R), sous la responsabilité de la Chambre des représentants, de contrôler les services intervenant dans le cadre de la lutte contre les différentes fraudes (fiscale, économique et sociale), et de recevoir les plaintes motivées des fonctionnaires et des contribuables, dans le respect des règles de confidentialité.

2. Collaboration administrative au niveau européen

Constatations

L'approche intégrée, souhaitable "en interne" en Belgique, doit aussi être préconisée à l'échelle européenne, et ce de manière à permettre une meilleure analyse de risque à l'échelle transnationale. Personne ne peut nier que les structures de fraude sont le plus souvent élaborées au niveau international. La fraude classique peut être organisée à une échelle territoriale limitée, ce qui est rarement le cas de la fraude grave.

Le but des initiateurs de fraudes est de constamment avoir une longueur d'avance sur les administrations nationales. La vitesse de réaction est, dès lors, essentielle dans le démantèlement des mécanismes de fraude.

En Belgique, l'ISI dispose d'une compétence territoriale étendue (ensemble du territoire belge), ce qui permet, après l'analyse des risques, d'identifier tous les intéressés. Étant donné que la fraude ou l'évasion fiscale a souvent un impact européen (et même parfois mondial), il convient néanmoins de réfléchir à l'implémentation d'une administration anti-fraude européenne. Ceci pourrait signifier une plus-value importante, surtout en matière de TVA. C'est par le biais d'une analyse transfrontalière des risques que les opérateurs impliqués dans des structures internationales pourront être identifiés directement.

Essentieel in dat verband zijn wederzijds vertrouwen tussen de verschillende lidstaten en rechtstreekse (beveiligde) toegang van elke administratie tot elkaars databanken. Daar wringt het schoentje vaak (soms ook als gevolg van binnenlandse wetgeving, zoals in Duitsland). In dit geval zou kunnen worden verwezen naar het eerste POC (*proof of concept*) dat de Benelux-landen in 2013 hebben opgezet. Concreet hebben die drie landen een proefproject opgezet om, via SNA-netwerken (*social network analysis*) inzake niet-indieners, de *conduit companies* en andere risico-actoren automatisch te identificeren. Bij een tweede proefproject in 2015 hebben ook Denemarken, Estland, Hongarije, Italië, Letland, Polen en Roemenië deelgenomen.

Zeer onlangs werd het ambitieuze TNA-project (*transactional network analysis*), dat op de werkwijze van de BBI is geïnspireerd, in de kijker geplaatst onder het Nederlandse voorzitterschap en werd het kennelijk positief onthaald tijdens de informele Ecofin-top van 23 april 2016.

Aanbeveling

123. In zoverre het Office de Lutte Anti-Fraude (OLAF) deze rol niet op zich kan nemen, neemt België initiatieven om op het niveau van de Europese Unie de oprichting van een Europees agentschap te steunen, bestaande uit nationale ambtenaren van de lidstaten en met als opdracht de lidstaten te steunen in de strijd tegen de internationale belastingfraude en op het vlak van de risicoanalyse, zodat controles doelgericht kunnen worden uitgevoerd en tot een goed einde gebracht.

3. Informatie-uitwisseling tussen het Parket en de fiscale administratie

Vaststellingen

Wanneer de belastingadministratie (meer bepaald de BBI) in de praktijk informatie ontvangt over het bestaan van een gerechtelijk dossier (via de antifraude-coördinatie), dan is die informatie vaak vaag en onduidelijk (wie is allemaal betrokken? gaat het om grootschalige fraude?, enzovoort). De BBI moet dus al belangrijk voorafgaand onderzoek doen, alleen om te achterhalen of het betrokken fraudegeval binnen haar takenpakket (zware fraude) valt dan wel binnen dat van de Algemene administratie van de Fiscaliteit (gewone fraude). Het departement Justitie beschikt echter over informatie die het, met inachtneming van de bestaande regels, nauwkeuriger zou kunnen verzenden, waardoor de BBI veel tijd en energie zou winnen bij het selecteren en strategisch doorspelen van de meegedeelde informatie.

Ce qui est essentiel dans ce cadre, c'est la confiance mutuelle entre les différents États membres et l'accès direct (sécurisé) de chaque administration aux bases de données respectives. Et c'est souvent là que le bât blesse (parfois aussi en raison d'une législation interne comme en Allemagne par exemple). En l'occurrence, il peut utilement être renvoyé au premier POC (*proof of concept*) lancé au Benelux en 2013. Concrètement, les trois États ont exécuté dans ce cadre un projet pilote afin d'identifier, de manière automatisée par le biais de réseaux SNA (*social network analysis*) de non-déclarants, les *conduit companies* et autres acteurs à risque. Au cours d'un second projet pilote lancé en 2015, le Danemark, l'Estonie, la Hongrie, l'Italie, la Lettonie, la Pologne et la Roumanie ont adhéré à cette expérience.

Très récemment, l'ambitieux projet TNA (*transactional network analysis*), qui s'inspire de la tactique de l'ISI, a été mis en avant sous la présidence néerlandaise et a apparemment été accueilli favorablement pendant le sommet Ecofin informel du 23 avril 2016.

Recommandation

123. Dans la mesure où l'Office de Lutte Anti-Fraude (OLAF) ne peut pas assumer ce rôle, la Belgique doit prendre des initiatives en vue de soutenir la création, à l'échelle de l'Union européenne, d'une agence européenne composée de fonctionnaires nationaux des États membres et chargée de soutenir les États membres dans la lutte contre la fraude fiscale internationale et l'analyse de risque permettant de sélectionner les contrôles et de les mener à bien.

3. Échange d'informations entre le Parquet et l'administration fiscale

Constatations

En pratique, lorsque l'administration fiscale (l'ISI en particulier) reçoit une information concernant l'existence d'un dossier judiciaire (par le biais de la coordination anti-fraude), cette mention s'avère souvent vague et peu explicite (personnes en cause, dossier de fraude à grande échelle, etc.). L'ISI doit donc procéder à une importante enquête préalable uniquement pour savoir si le type de fraude entre dans ses attributions (fraude grave) ou dans celles de l'Administration générale de la Fiscalité (fraude simple). Or, le département de la Justice dispose d'informations qu'il pourrait transmettre, dans le respect des règles existantes, de manière plus précise ce qui ferait faire un gain de temps et d'énergie considérable aux services de l'ISI dans le travail de sélection et de prolongement stratégique des informations communiquées.

Aanbeveling

124. Via objectieve criteria bewerkstelligen dat het FOD Justitie, inzake lopende gerechtelijke dossiers, nauwkeurigere gegevens verzendt aan het FOD Financiën.

B. Fiscaal/Strafrechtelijk vervolgingsbeleid

Vaststellingen

N.a.v. het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers werd de aanbeveling geformuleerd om de prioriteiten in de bestrijding van de financiële en de fiscale fraude vast te leggen in het Nationaal Veiligheidsplan en de werkzaamheden van alle actoren te coördineren (DOC 52 0034/004, blz.234, aanbeveling 1), het College van procureurs-generaal ertoe aan te sporen bij het bepalen van het strafrechtelijk beleid prioriteit te verlenen aan de bestrijding van grote fiscale fraude (DOC 52 0034/004, blz.234, aanbeveling 11) en voor de parketten prioriteiten te bepalen (DOC 52 0034/004, blz.234, aanbeveling 12).

Het fiscaal vervolgingsbeleid ent zich (in essentie) op de volgende assen:

— het Nationaal Veiligheidsplan wordt vierjaarlijks door de ministers van Binnenlandse zaken en van Justitie opgesteld. Zowel in het Nationaal Veiligheidsplan 2012-2015 als in het Nationaal Veiligheidsplan 2016-2019 wordt specifiek de bestrijding van de sociale en fiscale fraude beoogd. Hierbij moet wel worden opgemerkt dat de huidige focus inzonderheid gericht wordt op btw-carrousels en de fiscale ontduiking in de context van de digitale economie;

— overeenkomstig artikel 151, § 1, van de Grondwet is het openbaar ministerie onafhankelijk in de individuele opsporing en vervolging onverminderd het recht van de bevoegde minister om de vervolging te bevelen en om de bindende richtlijnen van het strafrechtelijk beleid, inclusief die van het opsporings- en vervolgingsbeleid, vast te leggen. Artikel 143^{quater} Ger.Wb. bepaalt op zijn beurt dat de minister van Justitie het strafrechtelijk beleid vastlegt, inclusief die van het opsporings- en vervolgingsbeleid, nadat hij het advies van het college van procureurs-generaal heeft ingewonnen. Deze richtlijnen zijn bindend voor alle leden van het openbaar ministerie. De procureurs-generaal bij de hoven van beroep staan in voor de tenuitvoerlegging van deze richtlijnen binnen hun rechtsgebied. Het college adviseert de minister van Justitie over de richtlijnen van het strafrechtelijk beleid. Het is ook bevoegd voor de coherente uitwerking en de coördinatie van het strafrechtelijk beleid en voor de

Recommandation

124. Renforcer, par des critères objectifs, la précision des informations transmises par le SPF Justice au SPF Finances relativement aux dossiers judiciaires en cours.

B. Politique de poursuite pénale en matière de fraude fiscale

Constatations

La commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale avait recommandé de fixer des priorités en ce qui concerne la lutte contre la fraude financière et fiscale dans le Plan national de sécurité et coordonner l'action de tous les acteurs (DOC 52 0034/004, p.220, recommandation 1), d'inciter le Collège des Procureurs généraux à accorder la priorité à la lutte contre la grande fraude fiscale lors de la détermination de la politique criminelle (DOC 52 0034/004, p.234, recommandation 11) et de fixer des priorités au niveau des parquets (DOC 52 0034/004, p.234, recommandation 12).

La politique des poursuites en matière de fiscale est (essentiellement) organisée selon les axes suivants:

— le Plan national de sécurité est établi tous les quatre ans par les ministres de l'Intérieur et de la Justice. Comme le Plan national de sécurité 2012-2015, le Plan national de sécurité 2016-2019 vise spécifiquement la lutte contre la fraude sociale et fiscale. Il convient toutefois d'observer, à cet égard, que l'accent est actuellement mis, en particulier, sur les carrousels TVA et sur l'évasion fiscale dans le contexte de l'économie numérique;

— conformément à l'article 151, § 1^{er}, de la Constitution, le ministère public est indépendant dans l'exercice des recherches et poursuites individuelles, sans préjudice du droit du ministre compétent d'ordonner des poursuites et d'arrêter des directives contraignantes de politique criminelle, y compris en matière de politique de recherche et de poursuite. Par ailleurs, en vertu de l'article 143^{quater} du Code judiciaire, le ministre de la Justice arrête les directives de politique criminelle, y compris en matière de politique de recherche et de poursuite, après avoir pris l'avis du collège des procureurs généraux. Ces directives sont contraignantes pour tous les membres du ministère public. Les procureurs généraux près les cours d'appel veillent à l'exécution de ces directives au sein de leur ressort. Le collège donne son avis au ministre de la Justice à propos des directives de politique criminelle. Il est également compétent pour la cohérence et la coordination de la politique pénale

goede werking van het openbaar ministerie. Het College van procureurs-generaal heeft voor het jaar 2016 de Ecofin-criminaliteit als één van haar vijf beleidsprioriteiten naar voor geschoven;

— daarnaast kan nog verwezen worden naar het bij koninklijk besluit van 23 juli 2013 opgerichte Ministerieel Comité en College voor de coördinatie van de strijd tegen het witwassen van geld van illegale afkomst. Het Ministerieel Comité wordt voorgezeten door de minister van Justitie en bestaat uit de regeringsleden die Financiën, Binnenlandse Zaken, Economie, K.M.O.'s en Coördinatie van de fraudebestrijding binnen hun bevoegdheid hebben. Het Ministerieel Comité stelt de algemene politiek inzake de strijd tegen het witwassen van geld van illegale afkomst vast en bepaalt de prioriteiten van de diensten die op dat vlak werkzaam zijn. Het College voor de coördinatie van de strijd tegen het witwassen van geld van illegale afkomst wordt opgericht bij de minister van Justitie en wordt gezamenlijk voorgezeten door de voorzitter van de Cel voor Financiële Informatieverwerking en de procureur-generaal, die belast is met de specifieke taken met betrekking tot de financiële, fiscale en economische criminaliteit. Het College ziet toe op de uitvoering van de algemene politiek inzake de strijd tegen het witwassen, zoals vastgesteld door het Ministerieel Comité.

De bijzondere commissie ondersteunt uiteraard deze aanpak, maar stelt wel vast dat uit de hoorzittingen nog steeds is gebleken dat er niet echt sprake is van een coherente aanpak van de fiscale fraude. Mede in aansluiting op de Una via-idee, komt het de bijzondere commissie logisch voor dat binnen het strafrechtelijk beleid er uitdrukkelijk voor geopteerd wordt om een dossier van kleinschalige fiscale fraude of een dossier waarbij de belastingplichtige volledige medewerking verleent aan de vestiging en de betaling van de ontdoken belasting, te laten afhandelen door de fiscale administratie met de bijhorende administratieve sancties. De Omzendbrief 11/2012 van het College van procureurs-generaal expliciteert de bedoeling van de wetgever overigens ook in die zin.

Volgens professor Maus kan bij het uitwerken van dergelijk beleid inspiratie geput worden uit het "*Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen*" dat op 1 juli 2015 in Nederland in werking is getreden. Dit protocol voorziet in regels die bepalen in welke gevallen een fiscale fraudezaak moet "*aangemeld*" worden aan het parket. Dit wordt gedetermineerd in functie van het "*fiscale nadeel*" (in het protocol vastgesteld op 100 000 euro) en in functie van bijkomende wegingscriteria (zoals bv. recidive, combinatie met andere misdrijven, medewerking van adviseurs, ...).

et pour le bon fonctionnement du ministère public. Le Collège des procureurs généraux a inscrit la criminalité économique et financière parmi ses cinq priorités politiques pour l'année 2016;

— on pourrait également renvoyer, à cet égard, au Comité ministériel et au Collège de coordination de la lutte contre le blanchiment de capitaux d'origine illicite mis en place par l'arrêté royal du 23 juillet 2013. Le Comité ministériel est présidé par le ministre de la Justice et comprend les membres du gouvernement ayant dans leurs attributions les Finances, l'Intérieur, l'Économie, les PME et la Coordination de la lutte contre la fraude. Ce Comité établit la politique générale de la lutte contre le blanchiment de capitaux d'origine illicite et détermine les priorités des services concernés par cette lutte. Le Collège de coordination de la lutte contre le blanchiment de capitaux d'origine illicite est créé auprès du ministre de la Justice. Il est présidé conjointement par le président de la Cellule de traitement des informations financières et le procureur général chargé des tâches spécifiques dans les domaines de la criminalité financière, fiscale et économique. Ce collège est chargé de veiller à l'exécution de la politique générale de lutte contre le blanchiment, telle qu'établie par le Comité ministériel.

Bien que la commission spéciale soutienne évidemment cette approche, elle constate toutefois qu'il est encore ressorti des auditions qu'il n'est pas réellement question d'une approche cohérente de la fraude fiscale. Dans le prolongement notamment de l'idée Una via, il apparaît logique à la commission spéciale que l'on choisisse explicitement, dans le cadre de la politique criminelle, de confier à l'administration fiscale, en y attachant donc les sanctions administratives correspondantes, le traitement d'un dossier de fraude fiscale de petite ampleur ou d'un dossier dans lequel le contribuable prête pleinement son concours à l'établissement et au paiement de l'impôt éludé. La circulaire 11/2012 du Collège des procureurs généraux explicite d'ailleurs également dans ce sens l'objectif du législateur.

Le professeur Maus estime que, pour l'élaboration d'une telle politique, on peut s'inspirer du "*Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen*" qui est entré en vigueur le 1^{er} juillet 2015 aux Pays-Bas. Ce protocole prévoit les règles qui précisent dans quels cas une affaire de fraude fiscale doit être "*dénoncée*" au parquet. Ils sont déterminés en fonction du "*préjudice fiscal*" (fixé à 100 000 euros dans le protocole) et de différents critères de pondération (tels que, par exemple, la récidive, la combinaison avec d'autres infractions, la collaboration de conseillers,...).

Op grond hiervan komt het de bijzondere commissie gepast voor het fiscaal vervolgingsbeleid in een Una via-schema te moduleren, waarbij de gewone en ernstige fraude worden onderscheiden.

De gewone fraude wordt daarbij in de regel administratief afgehandeld, hetgeen niet wegneemt dat in bepaalde omstandigheden de gewone fraude (wat het vervolgingsbeleid betreft) kan geassimileerd worden met ernstige fraude, met name i.g.v. niet-medewerking door de betrokkene. Dit mag echter (in het licht van het *nemo tenetur*-beginsel) niet leiden tot enige strafverzwaring.

De ernstige fiscale fraude zal hetzij strafrechtelijk, hetzij administratief worden afgehandeld, mede in functie van de medewerkingsbereidheid van de betrokkene. Bij dit alles dient de strijd tegen het gebruik van belastingparadijzen in ieder geval als een prioriteit te worden beschouwd.

Bij het bepalen van de parameters en wegingscriteria moet uiteraard rekening worden gehouden met de omstandigheid dat de juiste kwalificatie vooronderstelt dat de autoriteiten een duidelijk zicht krijgen op de feiten. Een fraude die ogenschijnlijk "gewoon" is, kan – na verder onderzoek – als ernstig worden aangemerkt. Het omgekeerde is evenzeer mogelijk. Daarom moet duidelijk sprake zijn van geïntegreerde en elkaar gekoppelde procedures waarbij – in functie van de gewijzigde kwalificatie – de strategie en de te volgen procedure vlot kan worden aangepast.

Aanbevelingen

125. Zonder dat een onderscheid wordt gemaakt tussen gewone, ernstige en zeer ernstige fiscale fraude omdat nu eenmaal elke vorm van fiscale fraude op gepaste wijze moet worden bestreden, gebeurt het fiscaal vervolgingsbeleid in een duaal systeem waarbij:

- a. gewone fiscale fraude administratief wordt afgehandeld en gesanctioneerd;
- b. ernstige fiscale fraude door het parket wordt vervolgd en waarbij het openbaar ministerie een minnelijke schikking kan voorstellen.

126. In een gezamenlijke circulaire en/ of omzendbrief (COL) Financiën – Justitie die wordt gepubliceerd, worden de Una via-criteria aangegeven voor het onderscheid tussen fiscale fraude die administratief dan wel strafrechtelijk wordt afgehandeld.

Sur la base de ce qui précède, il apparaît approprié à la commission spéciale de moduler la politique en matière de poursuites fiscales selon un schéma Una via, dans lequel on distingue la fraude ordinaire et grave.

En l'occurrence, la fraude ordinaire est traitée administrativement en règle générale, ce qui n'empêche pas que ce type de fraude puisse être assimilé à une fraude grave (en ce qui concerne la politique de poursuites), notamment si l'intéressé ne coopère pas. Cette assimilation ne peut cependant entraîner aucune aggravation de la peine (à la lumière du principe "*nemo tenetur*" (Nul n'est tenu de s'accuser)).

La fraude fiscale grave devra faire l'objet d'un traitement soit pénal, soit administratif, notamment en fonction de la volonté de collaborer de l'intéressé. À cet égard, la lutte contre le recours aux paradis fiscaux doit en tout état de cause être considérée comme une priorité.

Lors de fixation des paramètres et des critères de pondération, il faut naturellement tenir compte de la circonstance que la qualification correcte suppose que les autorités aient une vision claire des faits. Une fraude apparemment "ordinaire" peut – après enquête approfondie – être qualifiée de grave. L'inverse est également possible. C'est pourquoi, il doit être clairement question de procédures intégrées et liées entre elles permettant – en fonction de changements de qualification – de modifier rapidement la stratégie et la procédure à suivre.

Recommandations

125. Sans établir de distinction entre les fraudes fiscales ordinaire, grave et très grave parce qu'il convient de lutter de manière appropriée contre toutes les formes de fraude fiscale, la politique de poursuites en matière fiscale s'inscrira dans un système dual dans lequel:

- a. la fraude fiscale ordinaire fera l'objet d'un traitement administratif et de sanctions administratives;
- b. la fraude fiscale grave fera l'objet de poursuites par le parquet et le ministère public pourra proposer une transaction.

126. Dans une circulaire commune Finances – Justice à publier, les critères Una via seront précisés en vue de distinguer la fraude fiscale faisant l'objet d'un traitement administratif de la fraude fiscale faisant l'objet d'un traitement pénal.

Elementaire onderscheidende Una via criteria zijn:

1) subsidiariteit (wat het lagere niveau – *in casu* de Administratie -zelf kan afhandelen, handelt ze zelf af);

2) de medewerking van de burger evenals recidive, combinatie met andere misdrijven, medewerking van adviseurs, het gebruik van juridische constructies, de aanwezigheid van belastingparadijzen, enz. en;

3) de snelheid waarmee kan worden opgetreden.

Het bedrag aan ontdoken belasting is geen elementair onderscheidend criterium.

127. De strijd tegen het gebruik van belastingparadijzen dient als prioriteit in de strijd tegen fiscale fraude te worden opgenomen. Tevens ziet het College van procureurs-generaal toe op een uniforme aanpak in heel het land van de vervolging wegens het witwassen van fiscaal verjaard kapitaal.

C. Una via

1. Principes van de Una via-wet

Vaststellingen

N.a.v. het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers werd de aanbeveling geformuleerd om een Una via-regel in te stellen (DOC 52 0034/004, blz.223, aanbeveling 7). In datzelfde rapport werd tevens voorgesteld een nauwere samenwerking tussen gerecht en fiscus te waarborgen met respect van de onafhankelijkheid van beide diensten (DOC 52 0034/004, blz.221, aanbeveling 4). Voorts werd eveneens aanbevolen om het door de regering in september 2006 goedgekeurde interdepartementaal protocol voor de strijd tegen de complexe en internationale mechanismen van fiscale fraude te herevalueren om de juridische gebreken die aanleiding kunnen geven tot problemen inzake strafrechtspleging of fiscale voorziening te vermijden (DOC 52 0034/004, blz.241, aanbeveling 33).

Aan deze aanbevelingen werd uitvoering gegeven ingevolge de wet van 20 september 2012 tot instelling van het Una via principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes. Ingevolge de voormelde Una via-wet kan de fiscale administratie, dus voortaan overleggen met de procureur des Konings om de aanpak van concrete fiscale fraudedossiers te coördineren op basis van het Una via-principe. Hierbij wordt uitgegaan van het subsidiariteitsprincipe en het *non bis in idem*-principe: elk concreet dossier wordt afgehandeld ofwel door de fiscus zelf, met eventuele belastingverhogingen

Les critères élémentaires de distinction Una via sont:

1) la subsidiarité (ce que le niveau inférieur – *in casu* l'Administration – peut lui-même traiter, il le traite);

2) la collaboration du citoyen, ainsi que la récidive, la combinaison avec d'autres infractions, la collaboration de conseillers, le recours à des constructions juridiques, la présence de paradis fiscaux, etc. et;

3) la vitesse de l'intervention.

Le montant de l'impôt éludé ne constituera pas un critère élémentaire de distinction.

127. La lutte contre le recours aux paradis fiscaux doit être prioritaire dans la lutte contre la fraude fiscale. Le Collège des procureurs généraux veille par ailleurs à l'uniformité de l'approche sur l'ensemble du territoire en ce qui concerne les poursuites pour blanchiment de capital fiscalement prescrit.

C. Una via

1. Principes de la loi Una via

Constatations

Au terme de l'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, la commission a formulé la recommandation de mettre en œuvre une règle Una via (DOC 52 0034/004, p.223, recommandation 7). Dans le même rapport, il était également proposé d'assurer une collaboration plus étroite entre la justice et le fisc dans le respect de l'indépendance des deux services (DOC 52 0034/004, p.221, recommandation 4). La commission recommandait par ailleurs de réévaluer le protocole interdépartemental de lutte contre les mécanismes de fraude fiscale complexes et internationaux, approuvé par le gouvernement en septembre 2006, pour éviter tout vice juridique pouvant donner lieu à des problèmes de procédure pénale ou de recours fiscal (DOC 52 0034/004, p.241, recommandation 33).

Ces recommandations ont été mises en œuvre par la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe Una via dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales. En vertu de la loi Una via précitée, l'administration fiscale peut donc désormais se concerter avec le procureur du Roi afin de coordonner le traitement de dossiers concrets de fraude fiscale sur la base du principe Una via. Le point de départ à cet égard est, d'une part, le principe de subsidiarité et, d'autre part, le principe *non bis in idem*: chaque dossier concret est traité soit par le fisc lui-même, qui peut éventuellement prévoir des

of administratieve boetes, ofwel strafrechtelijk met bijhorende strafrechtelijke sancties (een boete, verbeurdverklaring of celstraf).

De bijzondere commissie is van oordeel dat het Una via-overleg moet worden gehandhaafd, doch in lijn moet worden gebracht met een duidelijk afgebakend vervolgingsbeleid.

De voornoemde Una via-wet voorzag echter ook in een regelgeving omtrent de dubbele sanctionering. Met name werd voorzien dat de opeisbaarheid van de fiscale geldboete of van de belastingverhoging uitgesproken tegen een belastingplichtige wordt geschorst vanaf het ogenblik dat het openbaar ministerie, tegen diezelfde belastingplichtige, de strafvordering instelt overeenkomstig artikel 460 van het WIB92 of artikel 74 van het BTW-Wetboek. In haar arrest van 3 april 2014 vernietigde het Grondwettelijk Hof (arrest nr. 61/2014) evenwel de betreffende bepalingen van de wet.

Het Grondwettelijk Hof oordeelde dat de wijze waarop de Una via-wet van 20 september 2012 getracht heeft het *non bis in idem*-beginsel in de fiscale wetteksten te verankeren, niet volstaat. Het Hof bevestigt dat het bestaan van een definitieve fiscale en administratieve sanctie niet gevolgd kan worden door een strafrechtelijke vervolging voor fiscale fraude. Deze vernietiging is echter slechts gedeeltelijk. Deze vernietiging neemt uiteraard niet weg dat de autoriteiten het beginsel zelf (*ne bis in idem*) uiteraard wel moeten respecteren. Het blijkt evenwel dat wanneer de belastingdienst verplicht een sanctie oplegt en de belastingplichtige zich daarbij neerlegt, de procureur deze belastingplichtige niet meer mag vervolgen voor dezelfde feiten. In de praktijk doet dit problemen rijzen wat de vaststelling van de sancties en de blokkering van enkele dossiers betreft. Het is wenselijk dat de wetgever de geschrapte wetgevende bepalingen op korte termijn herstelt.

De bijzondere commissie is van oordeel dat aan de gerezen problematiek best wordt tegemoet gekomen door te voorzien in een gestroomlijnde sanctionering (zie *infra* aanbeveling 128), deel uitmakend van een gekoppelde procedure (zie *supra* aanbeveling 123), kaderend binnen een duidelijk vervolgingsbeleid (zie *supra* aanbeveling 124). In principe is het de bedoeling dat dossiers onmiddellijk via de juiste weg worden afgehandeld. Evenwel moet de mogelijkheid open worden gehouden om een dossier dat bijvoorbeeld administratief is afgehandeld, alsnog strafrechtelijk te behandelen.

Dit kan bijvoorbeeld aangewezen zijn in situaties waarbij het dossier initieel als een vorm van gewone fiscale fraude werd aangemerkt, maar waarbij (zoals op grond van bijkomende informatie) blijkt dat de reeds

majorations d'impôt ou des amendes administratives, soit par la voie pénale, ce qui implique des sanctions pénales (amende, confiscation ou emprisonnement).

La commission spéciale estime que la concertation Una via doit être maintenue, mais doit être mise en concordance avec une politique de poursuites bien délimitée.

La loi Una via précitée prévoyait toutefois également une réglementation concernant la double sanction. Il a notamment été prévu que l'exigibilité de l'amende fiscale ou de la majoration d'impôt infligée à un contribuable est suspendue dès que le ministère public engage la procédure pénale contre ce même contribuable conformément à l'article 460 du CIR92 ou à l'article 74 du Code de la TVA. Dans son arrêt du 3 avril 2014 (arrêt n°61/2014), la Cour constitutionnelle a toutefois annulé les dispositions en question de la loi.

La Cour constitutionnelle a jugé que la façon dont la loi Una via du 20 septembre 2012 a tenté d'ancrer le principe *non bis in idem* dans les textes de loi fiscaux, ne suffit pas. La Cour confirme que l'existence d'une sanction fiscale et administrative définitive ne peut être suivie par une poursuite pénale pour fraude fiscale. Cette annulation n'est que partielle néanmoins. Cette annulation n'enlève évidemment rien au fait que les autorités doivent respecter le principe même (*non bis in idem*). Il apparaît cependant que lorsque l'administration fiscale impose obligatoirement une sanction et que le contribuable se résigne à cette sanction, le procureur ne peut plus poursuivre ce contribuable pour les mêmes faits. Dans la pratique, cela pose des problèmes en ce qui concerne l'établissement des sanctions et le blocage de quelques dossiers. Il est souhaitable que le législateur répare à court terme les dispositions législatives supprimées.

La commission spéciale estime que la meilleure manière de résoudre ce problème est de prévoir des sanctions rationalisées (voir *infra* recommandation 128), faisant partie d'une procédure associée (voir *supra* recommandation 123) et s'inscrivant dans une politique de poursuites claire (voir *supra* recommandation 124). En principe, l'objectif est de traiter immédiatement les dossiers selon la procédure adéquate. Cependant, il faut prévoir la possibilité de traiter sur le plan pénal un dossier qui a par exemple déjà été clôturé sur le plan administratif.

Cela peut par exemple être indiqué dans des situations où le dossier en question a initialement été considéré comme une forme de fraude fiscale ordinaire, mais pour lequel il s'avère (par exemple, sur la base

gesanctioneerde fraude een onderdeel vormt van een ruimer geheel aan feiten die aan de fraude een ernstig karakter geven. In het licht van het arrest van het arrest van het EHRM van 15 november 2016 lijkt het niet uitgesloten dat dezelfde feiten alsnog tot een tweede bestraffing aanleiding kunnen geven, voor zover althans de administratieve en strafrechtelijke procedure een coherent geheel vormen en dat de bijkomend opgelegde sanctie complementair is aan de reeds opgelegde sanctie. Het komt de bijzondere commissie voor dat zulks in het hertekend kader effectief het geval kan zijn en dat vanuit die optiek bv. kan voorzien worden dat de strafrechter bij de sanctionering rekening moet houden met de reeds opgelegde administratieve sancties.

Aanbevelingen

128. In de Una via-wet niet alleen voorzien in overleg over specifieke dossiers (*in concreto*), maar ook in strategisch overleg (*in abstracto*) met betrekking tot nieuwe “fraudefenomenen”, waarvan het parket of de FOD Financiën kennis krijgen. Het zou er met andere woorden om gaan de in artikel 29, derde lid, van het Wetboek van strafvordering bepaalde overlegmogelijkheid (die eventueel verplicht wordt gemaakt) uit te breiden van het concrete (concrete en persoonsgebonden dossiers) naar het abstracte (permanent overleg om tijdig de fraudefenomenen op te sporen en op evolutieve wijze de scheidslijnen tussen administratieve vervolging en strafrechtelijke vervolging te bepalen).

129. In het licht van de voorgenomen gestroomlijnde sanctionering (zie *infra* aanbeveling 130), deel uitmakend van een gekoppelde procedure (zie *supra* aanbeveling 125), kaderend binnen een duidelijk vervolgingsbeleid (zie *supra* aanbeveling 126), moet er de mogelijkheid voorzien worden om dezelfde feiten die reeds administratief werden gesanctioneerd, maar waarbij de overheid geen kennis had van bijkomende nieuwe feiten of omstandigheden, alsnog strafrechtelijk te sanctioneren, met dien verstande dat de strafrechter bij het opleggen van de strafrechtelijke sanctie rekening moet houden met de reeds opgelegde administratieve sanctie (conform het arrest EHRM 15 november 2016 in de zaak A. en B. tegen Noorwegen).

2. Een gestroomlijnde sanctionering

Vaststellingen

N.a.v. de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude-dossiers van 2009 werd aanbevolen om zowel de fiscaal-administratieve sancties als de strafrechtelijke fiscale sancties te harmoniseren,

d’informations supplémentaires) que la fraude déjà sanctionnée fait partie d’un ensemble plus large de faits qui confèrent un caractère grave à la fraude. À la lumière de l’arrêt du 15 novembre 2016 de la CEDH, il ne semble pas exclu que de mêmes faits puissent encore donner lieu à une seconde sanction, pour autant que les procédures administrative et pénale constituent un ensemble cohérent et que la sanction supplémentaire soit complémentaire à la sanction déjà infligée. La commission spéciale estime que tel peut effectivement être le cas dans le cadre réformé et que, dans cette optique, il peut par exemple être prévu que le juge répressif doive, lorsqu’il inflige la sanction, tenir compte des sanctions administratives déjà infligées.

Recommandations

128. Prévoir, dans la législation Una via, non pas seulement une concertation sur des dossiers ponctuels (*in concreto*), mais aussi une concertation stratégique (*in abstracto*) par rapport à des nouveaux “phénomènes de fraude” dont le parquet ou le SPF Finances ont connaissance. En d’autres termes, il s’agirait d’étendre la faculté de concertation prévue à l’article 29, al. 3, du Code d’instruction criminelle (en la rendant obligatoire le cas échéant) du domaine de l’opérationnel (dossiers concrets et individualisés) au domaine stratégique (concertation permanente en vue d’identifier en temps utile les phénomènes de fraude et de fixer de manière évolutive les lignes de séparation entre la poursuite administrative et la poursuite pénale).

129. En vue de la rationalisation des sanctions (voir *infra* recommandation 130), laquelle constitue l’un des éléments d’une procédure couplée (voir *supra* recommandation 125), et dans la perspective d’une politique claire en matière de poursuites (voir *supra* recommandation 126), il convient de prévoir la possibilité d’encore sanctionner pénalement les mêmes faits (déjà sanctionnés sur le plan administratif); faits pour lesquels l’autorité publique n’avait pas connaissance de circonstances ou de faits nouveaux pertinents supplémentaires, étant entendu que le juge pénal devra cependant tenir compte de la sanction administrative déjà infligée lorsqu’il prononcera la sanction pénale (conformément à l’arrêt de la CEDH du 15 novembre 2016 dans l’affaire A. et B. contre Norvège).

2. Rationalisation des sanctions

Constatations

Suite à l’enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale de 2009, il a déjà été recommandé d’harmoniser aussi bien les sanctions fiscales administratives que les sanctions fiscales pénales

zulks binnen een raamwerk van meer graduele sancties. Eveneens werd aanbevolen om te voorzien in een wettelijk kader voor het sluiten van akkoorden (DOC 52 0034/004, blz. 249, aanbevelingen 43 en 44). De omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot een strafverzwaring hielden verband met de ernst van de fiscale fraude en de graad van medeplichtigheid / mededaderschap van financiële en fiscale consultants die een rol spelen in de fiscale fraude namelijk door frauduleuze constructies te bedenken (DOC 52 0034/004, blz. 251, aanbevelingen 46 en 49). Hierbij aansluitend werd eveneens aanbevolen te voorzien in specifieke niet-facultatieve straffen voor de belastingadviseurs (art. 455 WIB92) die hun cliënten frauduleuze constructies aanraden (verzwarende omstandigheden, nieuwe vormen van strafbare feiten, sancties enzovoort) (DOC 52 0034/004, blz. 253, aanbeveling 50).

Hierbij kan alvast worden opgemerkt dat met de Wet van 20 september 2012 tot instelling van het Una via-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes de strafmaat werd opgetrokken tot 500 000 euro (met strafrechtelijke opdecimen). Deze sanctie is toepasbaar voor feiten gepleegd vanaf 1 november 2012. Met de wet van 17 juni 2013 houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende de duurzame ontwikkeling werd voorzien in een aparte, zwaardere strafmaat voor *“ernstige fraude, al dan niet georganiseerd”*. Voor deze vorm van fraude werd de maximum gevangenisstraf opgetrokken van twee jaar naar vijf jaar en dit voor feiten gepleegd vanaf 7 juli 2013.

Binnen dit kader kan voorts worden opgemerkt dat de algemene beleidsnota van de minister van Financiën een consistent, performant en billijk fiscaal sanctiesysteem vooropstelt. Hiertoe is eveneens vereist dat het woordgebruik consistent is en dat er daarenboven een regeling komt m.b.t. de retroactieve aanrekening van nalatigheidsinteressen indien er uitsluitend strafrechtelijke sancties worden opgelegd, desgevallend in het kader van een minnelijke schikking en dat daarenboven kwijtscheldingsmogelijkheden van sancties gelijk lopen, bv. in samenloopsituaties. Een consistente aanpak dringt zich inderdaad op, temeer daar het Grondwettelijk Hof stelt dat de regeling inzake belastingverhogingen (met penaal karakter) van artikel 444 WIB92 discriminerend is, in zoverre zij het de rechter niet mogelijk maakt de verhoging gepaard te laten gaan met uitstel daar waar hij dergelijk uitstel krachtens de wet wel kan verlenen voor gewone strafrechtelijke sancties (GwH 27 maart 2014, nr. 55/2014). In de algemene beleidsnota van de minister wordt er voorts voor gepleit om de strafrechter die oordeelt over fiscale fraude in de mogelijkheid te

dans un cadre de sanctions plus graduelles. Il a également été recommandé de prévoir un cadre légal pour la conclusion d'accords (DOC 52 0034/004, p.249, recommandations 43 et 44). Il a été prévu de lier les circonstances pouvant entraîner l'alourdissement de la peine à la gravité de la fraude fiscale et au degré de complicité / participation des consultants financiers et fiscaux jouant un rôle dans la fraude fiscale, notamment en imaginant des montages frauduleux (DOC 52 0034/004, p.251, recommandations 46 et 49). Dans le prolongement de ce qui précède, il a également été recommandé de prévoir des peines spécifiques non facultatives pour les conseillers fiscaux (art. 455 CIR92) qui conseillent des montages frauduleux à leurs clients (circonstances aggravantes, nouvelles formes infractionnelles, sanctions, etc.) (DOC 52 0034/004, p.253, recommandation 50).

On peut déjà observer, à cet égard, que la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe Una via dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales a porté l'amende à 500 000 euros (y compris les décimes additionnels sur les amendes pénales). Cette sanction s'applique aux faits commis à partir du 1^{er} novembre 2012. La loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable prévoit une peine distincte, plus lourde, en cas de *“fraude fiscale grave, organisée ou non”*. La peine d'emprisonnement maximale pour cette forme de fraude est passée de deux à cinq ans pour les faits commis à partir du 7 juillet 2013.

Dans ce cadre, on peut en outre souligner que la note de politique générale du ministre des Finances prévoit un système de sanctions fiscales cohérent, performant et équitable. À cet effet, il faut que la terminologie soit cohérente et que l'on élabore une réglementation concernant l'imputation rétroactive d'intérêts de retard si l'on n'inflige que des sanctions pénales, le cas échéant dans le cadre d'une transaction et qu'en plus, il y a parallèlement des possibilités de remise de sanctions, par exemple dans les situations de concours. Une approche cohérente s'impose effectivement, d'autant que la Cour Constitutionnelle estime que la réglementation concernant l'accroissement d'impôts (à caractère pénal) de l'article 444 CIR92 est discriminatoire, en ce qu'il ne permet pas au juge d'assortir d'un sursis les accroissements alors qu'en vertu de la loi, il peut accorder un tel sursis pour les sanctions pénales ordinaires (C.C. 27 mars 2014, n° 55/2014). Dans la note de politique générale, le ministre plaide en outre pour que le juge pénal qui statue sur la fraude fiscale ait la possibilité de prononcer également la déchéance des droits civils et

stellen om bij bijzonder ernstige fiscale fraude tevens de ontzetting uit de burgerlijke en politieke rechten te kunnen uitspreken als bijkomende straf.

De bijzondere commissie is eveneens van oordeel dat de op te leggen sancties (administratief en strafrechtelijk) zo veel als mogelijk op elkaar moeten worden afgestemd.

Als in het kader van het Una via-mechanisme gekozen wordt voor strafrechtelijke bestraffing, blijkt dat het voordeel voor de verdachte in de praktijk vaak aanzienlijk is, gelet op de schrapting van de retroactieve nalatigheidsinteressen. Artikel 415 WIB92 koppelt dit aan een belastingverhoging die per definitie geschrapt wordt.

Hierdoor blijft de Belgische Staat in feite verstoken van fondsen die de Staat nochtans wettelijk toekomen bij wijze van schadeloosstelling (het onrechtvaardig verlies gedurende jaren, wegens de fraude, van fiscale inkomsten waarop men vroeger recht had).

Dit creëert dus een scheefftrekking ten opzichte van de administratieve repressie van de fiscale fraude.

Een loskoppeling van artikel 415 WIB92 ten opzichte van het begrip “belastingvermeerdering” kan hiertoe volstaan.

Het anti-fraudeplan bepaalt al dat de toepassing van retroactieve nalatigheidsinteressen, los van het opleggen van administratieve sancties, concreet kan worden uitgevoerd.

Hier kan een parallel worden gemaakt met de integratie van de nalatigheidsinteressen in het begrip “wettelijk verschuldigde belasting” in het kader van de wetgeving betreffende de fiscale regularisatie, overeenkomstig de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof.

Aanbevelingen

130. De administratieve en strafrechtelijke sancties moeten maximaal op elkaar worden afgestemd en moeten een coherent geheel vormen, met dien verstande dat er rekening wordt gehouden met het feit van een principiële administratieve afhandeling van de gewone fiscale fraude en van een strafrechtelijke afhandeling van ernstige vormen van fiscale fraude.

131. De retroactieve aanrekening van nalatigheidsinteressen moet expliciet mogelijk worden gemaakt in de hypothese waarbij strafrechtelijke sancties worden opgelegd in zoverre zij louter als vergoeding wegens laattijdige betaling van de verschuldigde belasting kunnen worden aangemerkt.

politiques à titre de peine accessoire en cas de fraude fiscale particulièrement grave.

La commission spéciale estime également que les sanctions à infliger (administratives et pénales) doivent être harmonisées autant que possible.

Si dans le cadre du dispositif Una via, on opte pour la voie de la répression pénale, il apparaît en pratique que l’avantage pour le suspect est souvent important, vu la suppression des intérêts de retard rétroactifs. En effet, l’article 415 CIR92 associe ceci à une majoration d’impôt qui est par définition supprimée.

De ce fait, l’État belge est en réalité privé de fonds qui lui reviennent pourtant légalement à titre d’indemnisation (la privation injuste de recettes fiscales durant des années à cause de la fraude auxquelles on avait droit autrefois).

Ceci crée donc une distorsion par rapport à la répression administrative de la fraude fiscale.

Une dissociation de l’art. 415 CIR92 de la notion de “majoration d’impôt” peut suffire à cette fin.

Le plan anti-fraude prévoit déjà que l’application d’intérêts de retard rétroactifs indépendamment de l’imposition de sanctions administratives peut être concrétisée.

Un parallèle peut être fait ici avec l’intégration des intérêts de retard dans la notion d’ “impôt légalement dû” dans le cadre de la législation relative à la régularisation fiscale, conformément à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle.

Recommandations

130. Les sanctions administratives et pénales doivent être harmonisées au maximum et former un ensemble cohérent, étant entendu que l’on tiendra compte du fait que l’on prévoira un traitement en principe administratif de la fraude fiscale ordinaire et un traitement pénal des formes graves de fraude fiscale.

131. L’imputation rétroactive d’intérêts de retard doit être rendue explicitement possible dans l’hypothèse où des sanctions pénales sont infligées à titre de compensation pour le paiement tardif de l’impôt dû.

XI. — JAARLIJKSE RAPPORTERING

132. De bijzondere commissie beveelt de bevoegde ministers aan jaarlijks aan de Kamer verslag uit te brengen over de tenuitvoerlegging van haar aanbevelingen.

Dat verslag moet voor analyse aan het Rekenhof worden voorgelegd, vooraleer het door de bevoegde commissie wordt besproken.

TITEL III

Stemmingen

I. — VASTSTELLINGEN

Alle vaststellingen worden eenparig aangenomen.

II. — AANBEVELINGEN

Aanbeveling 1 wordt eenparig aangenomen.

De aanbevelingen 2 en 3 worden achtereenvolgens aangenomen met 11 stemmen en 2 onthoudingen.

De aanbevelingen 4 tot 9 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

Aanbeveling 10 wordt aangenomen met 11 stemmen en 2 onthoudingen.

Aanbeveling 11 wordt eenparig aangenomen.

Aanbeveling 12 wordt aangenomen met 9 tegen 2 stemmen en 2 onthoudingen.

Aanbeveling 13 wordt eenparig aangenomen.

Aanbeveling 14 wordt aangenomen met 9 stemmen en 4 onthoudingen.

Aanbeveling 15 wordt aangenomen met 10 tegen 3 stemmen.

De aanbevelingen 16 en 17 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

Aanbeveling 18 wordt aangenomen met 10 stemmen en 2 onthoudingen.

De aanbevelingen 19 en 20 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

XI. — RAPPORTAGE ANNUEL

132. La commission spéciale recommande aux ministres compétents de faire rapport annuellement à la Chambre sur la mise en œuvre de ses recommandations.

Ce rapport sera soumis pour analyse à la Cour des comptes avant son examen en commission compétente.

TITRE III

Votes

I. — CONSTATATIONS

L'ensemble des constatations est adopté à l'unanimité.

II. — RECOMMANDATIONS

La recommandation 1 est adoptée à l'unanimité.

Les recommandations 2 et 3 sont successivement adoptées par 11 voix et 2 abstentions.

Les recommandations 4 à 9 sont successivement adoptées à l'unanimité.

La recommandation 10 est adoptée par 11 voix et 2 abstentions.

La recommandation 11 est adoptée à l'unanimité.

La recommandation 12 est adoptée par 9 voix contre 2 et 2 abstentions.

La recommandation 13 est adoptée à l'unanimité.

La recommandation 14 est adoptée par 9 voix et 4 abstentions.

La recommandation 15 est adoptée par 10 voix contre 3.

Les recommandations 16 et 17 sont successivement adoptées à l'unanimité.

La recommandation 18 est adoptée par 10 voix et 2 abstentions.

Les recommandations 19 et 20 sont successivement adoptées à l'unanimité.

Aanbeveling 21 wordt aangenomen met 13 stemmen en 1 onthouding.

De aanbevelingen 22 tot 29 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

Aanbeveling 30 wordt aangenomen met 9 tegen 4 stemmen.

Aanbeveling 31 wordt eenparig aangenomen.

Aanbeveling 32 wordt aangenomen met 7 tegen 2 stemmen en 2 onthoudingen.

Aanbeveling 33 wordt aangenomen met 11 stemmen en 1 onthouding.

De aanbevelingen 34 en 35 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

Aanbeveling 36 wordt aangenomen met 8 stemmen en 5 onthoudingen.

De aanbevelingen 37 en 38 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

Aanbeveling 39 wordt aangenomen met 8 stemmen en 5 onthoudingen.

Aanbeveling 40 wordt eenparig aangenomen.

De aanbevelingen 41 tot 43 worden achtereenvolgens aangenomen met 9 stemmen en 5 onthoudingen.

De aanbevelingen 44 tot 46 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

Aanbeveling 47 wordt aangenomen met 13 stemmen en 1 onthouding.

Aanbeveling 48 wordt aangenomen met 9 stemmen en 5 onthoudingen.

Aanbeveling 49 wordt eenparig aangenomen.

De aanbevelingen 50 en 51 worden achtereenvolgens aangenomen met 9 stemmen en 5 onthoudingen.

Aanbeveling 52 wordt aangenomen met 13 stemmen en 1 onthouding.

De aanbevelingen 53 tot 55 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

Aanbeveling 56 wordt aangenomen met 9 tegen 5 stemmen.

La recommandation 21 est adoptée par 13 voix et une abstention.

Les recommandations 22 à 29 sont successivement adoptées à l'unanimité.

La recommandation 30 est adoptée par 9 voix contre 4.

La recommandation 31 est adoptée à l'unanimité.

La recommandation 32 est adoptée par 7 voix contre 2 et 2 abstentions.

La recommandation 33 est adoptée par 11 voix et une abstention.

Les recommandations 34 et 35 sont successivement adoptées à l'unanimité.

La recommandation 36 est adoptée par 8 voix et 5 abstentions.

Les recommandations 37 et 38 sont successivement adoptées à l'unanimité.

La recommandation 39 est adoptée par 8 voix et 5 abstentions.

La recommandation 40 est adoptée à l'unanimité.

Les recommandations 41 à 43 sont successivement adoptées par 9 voix et 5 abstentions.

Les recommandations 44 à 46 sont successivement adoptées à l'unanimité.

La recommandation 47 est adoptée par 13 voix et une abstention.

La recommandation 48 est adoptée par 9 voix et 5 abstentions.

La recommandation 49 est adoptée à l'unanimité.

Les recommandations 50 et 51 sont successivement adoptées par 9 voix et 5 abstentions.

La recommandation 52 est adoptée par 13 voix et une abstention.

Les recommandations 53 à 55 sont successivement adoptées à l'unanimité.

La recommandation 56 est adoptée par 9 voix contre 5.

Aanbeveling 57 wordt eenparig aangenomen.

Aanbeveling 58 wordt aangenomen met 12 stemmen en 2 onthoudingen.

De aanbevelingen 59 tot 63 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

Aanbeveling 64 wordt aangenomen met 13 stemmen en 1 onthouding.

De aanbevelingen 65 tot 67 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

Aanbeveling 68 wordt aangenomen met 8 tegen 5 stemmen.

Aanbeveling 69 wordt aangenomen met 8 stemmen en 5 onthoudingen.

De aanbevelingen 70 tot 75 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

Aanbeveling 76 wordt aangenomen met 8 tegen 5 stemmen.

Aanbeveling 77 wordt eenparig aangenomen.

Aanbeveling 78 wordt aangenomen met 13 stemmen en 1 onthouding.

Aanbeveling 79 wordt aangenomen met 11 stemmen en 3 onthoudingen.

De aanbevelingen 80 en 81 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

Aanbeveling 82 wordt aangenomen met 10 stemmen en 5 onthoudingen.

De aanbevelingen 83 en 84 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

Aanbeveling 85 wordt aangenomen met 14 stemmen en 1 onthouding.

De aanbevelingen 86 tot 92 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

Aanbeveling 93 wordt aangenomen met 8 stemmen en 4 onthoudingen.

De aanbevelingen 94 tot 96 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

La recommandation 57 est adoptée à l'unanimité.

La recommandation 58 est adoptée par 12 voix et 2 abstentions.

Les recommandations 59 à 63 sont successivement adoptées à l'unanimité.

La recommandation 64 est adoptée par 13 voix et une abstention.

Les recommandations 65 à 67 sont successivement adoptées à l'unanimité.

La recommandation 68 est adoptée par 8 voix contre 5.

La recommandation 69 est adoptée par 8 voix et 5 abstentions.

Les recommandations 70 à 75 sont successivement adoptées à l'unanimité.

La recommandation 76 est adoptée par 8 voix contre 5.

La recommandation 77 est adoptée à l'unanimité.

La recommandation 78 est adoptée par 13 voix et une abstention.

La recommandation 79 est adoptée par 11 voix et 3 abstentions.

Les recommandations 80 et 81 sont successivement adoptées à l'unanimité.

La recommandation 82 est adoptée par 10 voix et 5 abstentions.

Les recommandations 83 et 84 sont successivement adoptées à l'unanimité.

La recommandation 85 est adoptée par 14 voix et une abstention.

Les recommandations 86 à 92 sont successivement adoptées à l'unanimité.

La recommandation 93 est adoptée par 8 voix et 4 abstentions

Les recommandations 94 à 96 sont successivement adoptées à l'unanimité.

Aanbeveling 97 wordt aangenomen met 9 stemmen en 5 onthoudingen.

De aanbevelingen 98 tot 112 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

De aanbevelingen 113 en 114 worden achtereenvolgens aangenomen met 9 stemmen en 5 onthoudingen.

De aanbevelingen 115 tot 124 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

De aanbevelingen 125 en 126 worden achtereenvolgens aangenomen met 10 tegen 5 stemmen.

De aanbevelingen 127 tot 132 worden achtereenvolgens eenparig aangenomen.

*
* *

Dit verslag, inclusief de tien bijlagen, werd goedgekeurd met 10 tegen 3 stemmen en 2 onthoudingen.

De rapporteurs,

Robert VAN DE VELDE
Vincent SCOURNEAU
Benoît DISPA
Peter VANVELTHOVEN

De voorzitter,

Ahmed LAAOUEJ

La recommandation 97 est adoptée par 9 voix et 5 abstentions.

Les recommandations 98 à 112 sont successivement adoptées à l'unanimité.

Les recommandations 113 et 114 sont successivement adoptées par 9 voix et 5 abstentions.

Les recommandations 115 à 124 sont successivement adoptées à l'unanimité.

Les recommandations 125 et 126 sont successivement adoptées par 10 voix contre 5.

Les recommandations 127 à 132 sont successivement adoptées à l'unanimité.

*
* *

Le présent rapport, en ce compris dix annexes, a été approuvé par 10 voix contre 3 et 2 abstentions.

Les rapporteurs

Robert VAN DE VELDE
Vincent SCOURNEAU
Benoît DISPA
Peter VANVELTHOVEN

Le président,

Ahmed LAAOUEJ