

SENAT DE BELGIQUE**SESSION DE 1993-1994**

27 OCTOBRE 1993

COMMISSION DES FINANCES

Journées d'étude
«La lutte contre la fraude fiscale»
tenues les 19 mai et 2 juin 1993

RAPPORT
FAIT AU NOM
DE LA COMMISSION
DES FINANCES
PAR M. Gaston GEENS

SOMMAIRE

	Pages
Introduction du rapporteur	2
I. Exposé de M. R. Watteyne, administrateur général des contributions: «La lutte contre la fraude fiscale»	5
Discussion	10
A. Remarques et questions des membres	10
B. Réponses de M. Watteyne	17
II. Exposé de M. A. Tiberghien: «Existe-t-il une philosophie de la fraude fiscale?»	22
III. Exposé de M. L.A. Denys: «Une collaboration entre l'administration du fisc et le contribuable est-elle possible?»	27
IV. Exposé du professeur Th. Afschrift: «Choix de la voie la moins imposée et réalité économique»	51
Discussion des exposés II, III et IV	92
Conclusions du rapporteur	113
Annexes	116

BELGISCHE SENAAT**ZITTING 1993-1994**

27 OKTOBER 1993

COMMISSIE VOOR DE FINANCIEN

Studiedagen
«Bestrijding van de fiscale fraude»
gehouden op 19 mei en 2 juni 1993

VERSLAG
NAMENS DE COMMISSIE
VOOR DE FINANCIEN
UITGEBRACHT
DOOR DE HEER Gaston GEENS

INHOUD

	Blz.
Inleiding door de rapporteur	2
I. Uiteenzetting door de heer R. Watteyne, administrateur-generaal van de belastingen: «De strijd tegen de fiscale fraude»	5
Bespreking	10
A. Opmerkingen en vragen van de leden	10
B. Antwoorden van de heer Watteyne	17
II. Uiteenzetting door de heer A. Tiberghien: «Bestaat er een filosofie van de fiscale fraude?»	22
III. Uiteenzetting door de heer L.A. Denys: «Kunnen belastingplichtigen en belastingadministratie samenwerken?»	27
IV. Uiteenzetting door professor Th. Afschrift: «Keuze van de minst belaste weg en economische realiteit»	51
Bespreking van de uiteenzettingen II, III en IV	92
Conclusies van de rapporteur	113
Bijlagen	116

INTRODUCTION DU RAPPORTEUR

Les journées d'étude consacrées à la fraude fiscale constituent le second volet d'un diptyque dont le premier est constitué par l'« Audition concernant l'organisation et la gestion du Ministère des Finances », dont les actes ont été publiés dans le document n° 543 (1992-1993).

Le programme des séances comportait les points suivants:

— Exposé de M. R. Watteyne, administrateur général de l'Administration générale des Impôts (le ministre des Finances s'étant excusé);

— Commentaires par des fonctionnaires;

— Exposé de M. A. Tiberghien: « Existe-t-il une philosophie de la fraude fiscale? »;

— Exposé de M. L.A. Denys: « Une collaboration entre les contribuables et l'administration est-elle possible? »;

— Exposé du prof. Afschrift: « Expériences d'utilisation du critère de la réalité économique? »

Il est à noter que les membres de la Commission des Finances de la Chambre ainsi que les collaborateurs des cabinets des ministres étaient également invités.

Les journées d'étude ont été présidées par le sénateur E. Cooreman, président de la Commission des Finances du Sénat.

*
* *

La fraude fiscale n'est pas une nouveauté: elle existe depuis qu'il y a des impôts; les citoyens ont toujours essayé de se soustraire à la contribution obligatoire au financement de la politique des autorités.

De nos jours, la fraude fiscale — bien que son ampleur ne soit pas connue avec exactitude — a pris des proportions considérables.

Les raisons de ce développement sont notamment:

1. Le prélèvement élevé effectué par les autorités sur le revenu de la population: les comparaisons internationales indiquent qu'il n'est pas rare que la pression totale — retenues fiscales et parafiscales — soit supérieure à la moitié du P.N.B.

2. La conviction des citoyens — justifiée ou non — que les pouvoirs publics utilisent mal les ressources budgétaires. Cette conviction est renforcée, selon nous, par certains « scandales » plus que par le laxisme dont est généralement empreinte la politique en matière de dépenses, surtout dans le contexte des transferts.

INLEIDING DOOR DE RAPPORTEUR

De studiedagen, gewijd aan de fiscale fraude, vormen als het ware een tweeluik met de « Hoorzitting over de organisatie en het management van het Ministerie van Financiën », waarover in het document nr. 543 (1992-1993) verslag werd uitgebracht.

Het programma van de zittingen zag eruit als volgt:

— Uiteenzetting door de heer R. Watteyne, Administrateur-generaal van de Algemene Administratie van Belastingen (de Minister van Financiën was verhinderd);

— Toelichting door ambtenaren;

— Uiteenzetting door de heer A. Tiberghien: « Is er een filosofie van de fiscale fraude? »;

— Uiteenzetting door de heer L.A. Denys: « Kunnen belastingplichtigen en administratie samenwerken? »;

— Uiteenzetting door de heer Th. Afschrift: « Ervaringen over het criterium van de economische realiteit? »

Te noteren valt dat ook de leden van de Kamercommissie voor de Financiën en medewerkers uit de kabinetten van de Ministers werden uitgenodigd.

De studiedagen werden voorgezeten door senator E. Cooreman, Voorzitter van de Senaatscommissie voor de Financiën.

*
* *

De fiscale fraude is geen nieuwigheid: zij is zo oud als de belastingen zelf; steeds hebben burgers getracht zich te onttrekken aan de verplichte bijdrage tot de financiering van het beleid van de overheid.

Op onze dagen heeft de fiscale fraude — ofschoon haar omvang niet juist is gekend — evenwel grote verhoudingen aangenomen.

De redenen van deze ontwikkeling zijn o.m.:

1. Het hoge beslag van de overheid op het inkomen van de bevolking: uit internationale vergelijkingen blijkt dat de totale druk — fiscale + parafiscale afhoudingen — niet zelden meer dan de helft van het B.N.P. bedraagt.

2. De — al dan niet gerechtvaardigde — overtuiging van de burgers dat de overheid een slecht gebruik maakt van de begrotingsuitgaven. Deze overtuiging wordt o.i. sterker gevoed door bepaalde « schandalen » dan door de algemene lakse uitgavenpolitiek, in het bijzonder in de sfeer van de transfer-ten.

3. La complexité des régimes fiscaux qui complique, voire empêche, tout contrôle efficace de l'application des lois fiscales.

4. Le sentiment que l'égalité en matière de conditions de concurrence n'est pas réalisée entre les entreprises de production, de sorte que le fait d'échapper à la pression fiscale est même invoqué comme moyen de défense contre la rentabilité insuffisante ou les risques de faillite des entreprises.

5. L'absence de consensus social au sein de la population et du sentiment que les activités des autorités doivent être financées sainement par les contributions de cette même population à l'intérêt général.

Dans notre pays, la fraude fiscale serait assez considérable, sinon très considérable. On peut parler d'un véritable fléau qui prolifère dans la société tel un cancer. C'est pourquoi l'accent est mis de plus en plus sur l'importance d'une lutte efficace contre la fraude fiscale.

On a l'impression que les gouvernements successifs n'étaient guère motivés pour éradiquer ce mal. Souvent lorsqu'il s'agit de trouver une source de revenus, la préférence va à des impôts nouveaux plutôt qu'à une lutte efficace contre la fraude, ce qui ne fait qu'accentuer les inégalités apparues entre les contribuables en règle et les fraudeurs. Dans certains cas, la meilleure perception des impôts n'est inscrite que « pour mémoire » dans les budgets ou comme ultime planche de salut pour trouver les revenus nécessaires. En période de haute conjoncture, ces recettes nécessaires sont généralement trouvées par la voie des plus-values fiscales, qui n'ont rien à voir avec une meilleure perception; aussi la demande d'une intervention plus efficace de la part des pouvoirs publics se fait-elle plus pressante en période d'évolution moins favorable des recettes.

Compte tenu de la situation budgétaire actuelle de notre pays, un grand intérêt s'est fait jour pour la lutte contre la fraude fiscale. La journée d'étude de la Commission des Finances du Sénat n'est dès lors pas une activité purement académique, sans engagement, mais doit aboutir à des mesures sérieuses permettant d'apporter une solution à ce problème.

Pour ce faire, une sensibilisation de l'opinion publique est absolument nécessaire car, bien que le citoyen ne soit guère alarmé par les problèmes de financement des pouvoirs publics, il est par contre beaucoup plus soucieux de l'égalité des citoyens devant la loi, égalité qui se trouve mise en péril par la fraude fiscale: l'égalité des conditions de concurrence ou, en d'autres termes, la neutralité de l'impôt au niveau de la détermination des coûts des entreprises est un point sur lequel l'accent est mis avec de plus en plus d'insistance. Votre rapporteur a le sentiment que l'autorité politique n'utilise pas suffisamment ces arguments dans la lutte contre la fraude fiscale.

3. De ingewikkeldheid van de belastingstelsels die een doelmatige controle op de toepassing van de fiscale wetten moeilijk, zoniet onmogelijk maakt.

4. Het besef dat de gelijkheid inzake concurrentievoorwaarden niet wordt verwezenlijkt in de sfeer van de produktieve ondernemingen zodat het ontsnappen aan de fiscale druk zelfs wordt ingeroepen als een verweermiddel tegen onvoldoende rentabiliteit of falingskansen van de ondernemingen;

5. Het ontbreken van een sociale consensus bij de bevolking en van het besef dat de overheidsprestaties op een gezonde manier moeten worden gefinancierd door de bijdragen van diezelfde bevolking tot het algemeen belang.

In ons land blijkt de fiscale fraude vrij hoog, zoniet zeer hoog te liggen. Men kan spreken van een ware kanker, die maatschappelijk is verspreid zoals een kanker wordt uitgezaaid. Vandaar dat meer en meer wordt aangedrongen op een doeltreffende bestrijding van de fiscale fraude.

De indruk bestaat dat de opeenvolgende regeringen niet sterk gemotiveerd zijn om deze kwaal uit te roeien. Dikwijls geeft men de voorkeur aan nieuwe belastingen als bron van inkomsten boven een efficiënte bestrijding van de fraude, zodat de ontstane ongelijkheden tussen correcte belastingbetalers en ontduikers van belastingen nog worden vergroot. In sommige gevallen wordt de betere inning van de belastingen alleen « pro memorie » in de begrotingen ingeschreven of als een laatste redplank om de vereiste inkomsten te realiseren. In periodes van hoogconjunctuur worden vereiste opbrengsten meestal gerealiseerd via fiscale meerwaarden, die niets met een betere inning te maken hebben: in tijden van minder gunstige ontwikkeling van de ontvangsten wordt de roep om een efficiënter optreden van de overheid dan ook sterker.

In de huidige budgettaire situatie van dit land is een grotere interesse ontstaan voor de bestrijding van de fiscale fraude. De studiedag van de Senaatscommissie voor de Financiën is dan ook geen vrijblijvende academische bezigheid, maar moet leiden tot ernstige maatregelen om dit euvel uit de wereld te helpen.

Een sensibilisering van de publieke opinie is daartoe absoluut noodzakelijk: alhoewel de burger niet zozeer verontrust is door de moeilijkheden bij de financiering van de overheid, is hij daarentegen wel bekommerd om de gelijkheid van de burgers voor de wet, die door de fiscale fraude wordt verstoord: de gelijkheid van de concurrentievoorwaarden of m.a.w. de neutraliteit van de belasting t.a.v. de kostenbepaling van de ondernemingen wordt daarentegen steeds meer benadrukt. Het komt uw verslaggever voor dat de politieke overheid dit argument onvoldoende hanteert in de strijd tegen de fiscale fraude.

Une politique axée sur une plus juste perception de l'impôt doit tout d'abord veiller à l'application des lois existantes. Si des obstacles apparaissent à ce niveau, les lois doivent être corrigées avant de procéder à de nouveaux prélèvements ou d'introduire de nouvelles notions. En ce qui concerne ce dernier point, on se gardera de tomber dans des improvisations dont les résultats sont souvent pires que le mal.

Ces différentes considérations sous-tendent les différents exposés de la journée d'étude et les discussions connexes qui ont été menées par les membres de la commission: nous tenterons, à la fin du présent rapport, de formuler un certain nombre de propositions concrètes qui peuvent et doivent être réalisées dans le cadre des activités législatives du Parlement.

In een beleid dat gericht is op de juiste inning van de belastingen, moet allereerst ervoor gezorgd worden dat de bestaande wetten worden toegepast. Komen hierbij obstakels aan het licht, dan moeten de wetten worden verbeterd, vooraleer over te gaan tot nieuwsoortige heffingen of begrippen. Wat deze laatste betreft, moet men zich hoeden voor improvisaties waarvan de resultaten niet zelden erger dan de kwaal zijn.

Deze verschillende beschouwingen zijn onderhuids aanwezig in de verschillende uiteenzettingen op de studiedag en de aansluitende besprekingen door de leden van de Commissie: bij het einde van dit verslag zal getracht worden een aantal concrete voorstellen te formuleren die in de wetgevende werkzaamheden van het Parlement kunnen en moeten worden gerealiseerd.

I. EXPOSE DE M. R. WATTEYNE, ADMINISTRATEUR GENERAL DES CONTRIBUTIONS

La lutte contre la fraude fiscale

Lutter contre la fraude fiscale équivaut en quelque sorte à s'attaquer à l'hydre de Lerne: lorsqu'on lui coupe une tête, une autre repousse aussitôt! Il faudrait peut-être les lui couper toutes en une fois, mais l'Administration fiscale n'a hélas pas la puissance d'Hercule. Avant de parler des moyens de lutte contre la fraude fiscale, je m'attacherai tout d'abord à la définir.

Dans une société basée sur la solidarité des citoyens, payer ses impôts constitue une obligation normale et même morale. Mais on peut éviter le paiement de l'impôt de deux façons différentes: légalement, on parle alors d'évasion fiscale, et illégalement, on parle alors de fraude fiscale. Je laisserai hors de ce propos la possibilité laissée à chacun d'éviter l'impôt en s'abstenant de poser un acte ou un fait imposable.

D'une manière communément acceptée, on définit la fraude fiscale comme étant une transgression de la loi dans le but d'éviter l'impôt. Elle se compose, d'une part, d'un élément intentionnel (*dol spécial*) et d'un élément matériel (*acte*).

On peut encore distinguer la fraude fiscale «sophistiquée», faisant appel le cas échéant à des réseaux internationaux structurés et organisés autour de transactions fictives, d'intermédiaires et de sociétés sans fonction économique réelle et, d'autre part, ce que j'appellerai la fraude fiscale «banale», dont les phénomènes les plus connus sont les ventes et les achats sans factures. Je me dois de préciser ici que le qualificatif «banal» ne préjuge en rien de l'importance que ce type de fraude peut revêtir mais s'attache uniquement à définir son caractère courant. Qui, en effet, aujourd'hui, n'a pas encore entendu — ou attendu, et c'est là un aspect des choses sur lequel je reviendrai plus loin dans cet exposé — la traditionnelle question: «Vous voulez une facture?»

Fraude fiscale sophistiquée et évasion fiscale font souvent l'objet d'une grande confusion, probablement due à la terminologie utilisée, dérivée du terme anglais «fiscal evasion», et au fait que l'évolution — vers la complexité — de la législation, l'internationalisation de la vie économique et l'application d'une «haute technologie fiscale» rendent de plus en plus difficiles la différence ou la frontière entre ces deux concepts.

I. UITEENZETTING DOOR DE HEER R. WATTEYNE, ADMINISTRATEUR-GENERAAL VAN DE BELASTINGEN

De bestrijding van de belastingontduiking

De bestrijding van de belastingontduiking komt in zekere zin overeen met het aanbinden van de strijd met de veelkoppige slang van Lerna: wanneer je er de kop van afhakt, groeit er meteen een nieuwe aan! Misschien moeten we alle koppen ineens afhakken, maar de Administratie der Belastingen is helaas niet zo machtig als Hercules. Alvorens te spreken over de middelen ter bestrijding van de belastingontduiking, wil ik haar eerst definiëren.

In een maatschappij die gebaseerd is op de solidariteit van de burgers, is het betalen van belastingen een normale en zelfs morele plicht. Het betalen van belastingen kan echter op twee manieren ontweken worden: legaal, dan spreken we van belastingontwijking, en illegaal, dan spreken we van belastingontduiking. De mogelijkheid die een ieder heeft om de belastingen te ontwijken door zich te onthouden van het verrichten van een belastbare handeling laat ik hier buiten beschouwing.

Belastingontduiking wordt op een algemeen aanvaarde wijze gedefinieerd als de schending van de wet met het doel de belastingen te ontwijken. Zij bestaat enerzijds uit een intentioneel aspect (bijzonder bedrog) en een materieel aspect (handeling).

Voorts kan een onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds «gesofistikeerde» belastingontduiking, waarbij in voorkomend geval gebruik wordt gemaakt van internationale netwerken die gestructureerd en georganiseerd zijn rond fictieve transacties, bemiddelaars en vennootschappen zonder een echte economische functie en anderzijds, datgene wat ik de «alledaagse» belastingontduiking zou noemen, die het meest bekend is in de vorm van aankopen en verkopen zonder factuur. Ik wil wel erop wijzen dat het woord «alledaags» niets zegt over de omvang van deze soort belastingontduiking, maar alleen wijst op het dagelijkse karakter ervan. Wie heeft immers vandaag de dag nog niet de traditionele vraag: «Wilt u een factuur?» gehoord — of verwacht? Dit laatste is trouwens iets waar ik later in deze uiteenzetting nog op terugkom.

Gesofistikeerde belastingontduiking en belastingontwijking worden vaak verward, wat waarschijnlijk te wijten is aan de gebruikte terminologie die afgeleid is van de Engelse term «fiscal evasion» (wat het Frans betreft), en aan het feit dat de voortdurend complexer wordende wetgeving, de internationalisering van het economische leven en de toepassing van «fiscale spits-technologie» het onderscheid of de grens tussen deze twee begrippen steeds moeilijker maken.

Quoi qu'il en soit, les mécanismes de la fraude et de l'évasion fiscale présentent à tout le moins un objectif commun, s'abstenir de participer à la solidarité, et ils relèvent à ce titre d'un comportement que certains n'hésitent pas à qualifier d'« incivique ». J'estime qu'il est impératif de combattre tant l'une que l'autre. Il me paraîtrait en effet malsain de sanctionner sévèrement le chômeur qui pour arrondir ses fins de mois va tapisser « au noir » la salle à manger d'un pensionné et de rester par ailleurs impassible devant un mécanisme d'évasion fiscale privant la société de capitaux considérables, sous prétexte que dans ce cas précis aucune contravention à la loi n'a été commise.

Pour en revenir au problème de la fraude, si les deux types de fraude (« sophistiquée » ou « banale ») nécessitent des moyens de lutte spécifiques, ils nécessitent également des moyens identiques. Il faut tout d'abord modifier le consensus social. Il est en effet stupéfiant de constater que, dans notre pays, chercher à éviter le paiement de l'impôt constitue un acte presque normal. On dénonce le voleur, le tricheur, mais on ne dénonce que rarement le fraudeur. Certains considèrent même la dénonciation comme un acte honteux, exactement comme si l'Etat était l'ennemi. Pour beaucoup de gens, frauder l'impôt est un jeu — souvent lucratif — auquel ils s'adonnent avec délectation, sans songer un seul instant que se soustraire à la solidarité est un comportement qui démontre un manque de sens « civique ». C'est précisément ce type de comportement, typique de notre société mangée par ses propres contradictions, et généré peut-être aussi pour partie par le laxisme et le manque d'adaptation de l'Administration, qu'il faudrait impérativement changer.

Il y a là un problème sur lequel nous devrions tous, responsables politiques et administratifs, nous pencher le plus tôt possible. On peut se demander, à cet égard, dans quelle mesure des propos exagérés et des bons mots ironiques, sans danger lorsqu'ils sont tenus dans un cercle d'initiés, ne risquent pas, dès lors qu'ils sont relayés par les médias (et parfois sortis de leur contexte), de donner bonne conscience à des gens qui les prennent au premier degré.

En outre, en aucun cas il ne faudrait que les actes contrarient le discours. Pour lutter contre la fraude fiscale, qu'elle soit banale ou sophistiquée, il faut à la fois de bons textes de loi et une administration fiscale efficace, composée de fonctionnaires suffisamment nombreux et compétents.

En Belgique, nous possédons dans l'ensemble une bonne législation. On peut toutefois regretter l'absence de certaines dispositions qui pourraient compléter utilement la panoplie des armes anti-

Hoe dan ook, de methodes van belastingontduiking en belastingontwijking vertonen op zijn minst een gemeenschappelijk doel — zich onttrekken aan de solidariteit — en zijn in dat opzicht een uiting van een gedrag dat door sommigen zonder aarzeling als « gebrek aan burgerzin » wordt bestempeld. Ik ben van mening dat zowel het ene als het andere moet worden bestreden. Het lijkt me immers geen gezonde situatie dat een werkloze die om zijn maandloon af te ronden « in het zwart » de eetkamer van een gepensioneerd gaat behangen, streng wordt gestraft, terwijl men onverstoorbaar blijft ten aanzien van een belastingbesparende constructie waarbij veel geld verloren gaat voor de maatschappij, onder het voorwendsel dat in dat specifiek geval geen enkele wetsovertreding is begaan.

Om terug te komen op het probleem van de belastingontduiking, valt er op te merken dat, ook al vereisen de twee vormen van belastingontduiking (« gesofistikeerd » en « alledaags ») specifieke bestrijdingsmiddelen, hiervoor ook dezelfde middelen nodig zijn. In de eerste plaats moeten de sociale opvattingen worden gewijzigd. Het is immers verbazingwekkend vast te moeten stellen dat het streven naar het ontwijken van belastingen in ons land bijna een normale bezigheid vormt. Een dief, een bedrieger wordt aangegeven, een belastingontduiker zelden. Sommigen beschouwen iemand aangeven zelfs als een beschamende daad, alsof de Staat de vijand zou zijn. Voor velen is het ontduiken van belastingen een — vaak winstgevend — spel, waaraan ze zich met plezier wijden zonder er ook maar één moment aan te denken dat wie zich onttrekt aan de solidariteit, blijk geeft van gebrek aan burgerzin. Het is juist dat gedrag — dat typisch is voor onze maatschappij die door zijn eigen tegenstrijdigheden wordt ondermijnd, en dat waarschijnlijk ook gedeeltelijk is ontstaan uit de laksheid van en het gebrek aan aanpassing in de Administratie — dat absoluut gewijzigd zou moeten worden.

Het gaat hier om een probleem waarover wij ons allen, politieke en administratieve verantwoordelijken, zo snel mogelijk moeten buigen. In dat opzicht rijst de vraag in welke mate overdreven uitspraken en ironische uitlatingen, die binnen een kring van ingewijden geen enkel gevaar inhouden, niet het geweten dreigen te sussen van de mensen die ze letterlijk opvatten zodra ze vaak uit hun context gehaald door de media worden overgenomen.

Bovendien mogen de daden in geen geval in tegenspraak zijn met de woorden. Om de belastingontduiking te bestrijden, of ze nu gesofistikeerd of alledaags is, zijn er zowel goede wetteksten als een doeltreffende administratie der belastingen nodig, die uit voldoende en bekwame ambtenaren is samengesteld.

In België beschikken we over het geheel genomen over een goede wetgeving. Toch valt te betreuren dat een aantal bepalingen ontbreken, die het anti-fraude arsenaal op nuttige wijze zouden kunnen aanvullen.

fraude. Il est ainsi regrettable que nos administrations fiscales ne puissent, dans certains cas bien spécifiques, s'intéresser davantage aux comptes en banque belges ou étrangers. Si une levée généralisée du secret bancaire ne peut être envisagée, eu égard au contexte international dans lequel nous nous trouvons, il n'en reste pas moins que cette carence législative paralyse parfois toute l'action de l'Administration, notamment lorsqu'il s'agit de démonter un mécanisme à l'échelon international. Il nous est en effet impossible de demander un quelconque renseignement bancaire à une administration étrangère si, dans le cadre de la réciprocité, nous ne pouvons offrir à cette même administration de lui fournir un renseignement identique, car notre législation nationale s'y oppose.

Dans le domaine de l'évasion fiscale, diverses dispositions récentes permettent une meilleure lutte contre l'ingénierie fiscale. Le projet de disposition « anti-abus », qui figurera dans le prochain projet de loi fiscale qui sera soumis au Parlement, devrait, si vous lui permettez d'aboutir, constituer un moyen appréciable.

Il existe au Canada une disposition dans ce domaine qui est très contraignante et qui nécessite de la part de l'Administration un très gros effort et un investissement considérable en fonctionnaires de haut niveau, car cette disposition s'accompagne d'un système de « ruling » ou d'agrément préalable, du reste absolument nécessaire dès lors qu'on veut s'assurer que les contribuables corrects et honnêtes ne se lancent dans une quelconque dérive à haut risque.

Si l'on souhaite disposer d'une administration fiscale efficace, il faut disposer de fonctionnaires compétents et motivés dans une structure adéquate.

La motivation du personnel relève tant de la responsabilité de l'Administration que du monde politique. Il est temps qu'on cesse de démotiver les fonctionnaires en leur répétant qu'ils sont trop nombreux et qu'ils ne sont pas compétents. 20 000 nouvelles sociétés se créent par an, s'ajoutant aux 260 000 qui existent déjà et le personnel chargé de leur contrôle n'augmente pas. La législation fiscale est en perpétuelle modification et elle impose au fonctionnaire fiscal, d'une part, de se former aux nouvelles dispositions pour pouvoir informer le public mais, d'autre part, de continuer à connaître l'ancienne législation pour les besoins du contrôle des années antérieures.

Les contrôles physiques et les saisies de comptabilités « noires » en collaboration avec la police judiciaire constituent également des armes très efficaces contre la fraude fiscale. Mais ces actions sont trop souvent critiquées et provoquent maintes interventions parlementaires, sources de nombreuses démotivations du personnel.

Zo is het jammer dat onze belastingadministratie in sommige welbepaalde gevallen niet meer te weten kunnen komen over Belgische en buitenlandse bankrekeningen. Ook al is een algemene opheffing van het bankgeheim ondenkbaar gezien de internationale context waarin wij ons bevinden, toch dient te worden toegegeven dat deze leemte in de wetgeving de werking van de administratie soms verlamt, onder meer wanneer het gaat om het ontmantelen van een internationaal netwerk. We kunnen immers onmogelijk aan een buitenlandse administratie enige inlichting inzake het bankwezen vragen als we diezelfde administratie bij wijze van wederdienst geen soortgelijke inlichting kunnen verstrekken omdat dit in strijd is met onze nationale wetgeving.

Op het gebied van de belastingontduiking maken verschillende recente bepalingen een betere bestrijding van de vernuftige ontduikingsmethoden mogelijk. De bepaling om misbruiken tegen te gaan, die in het volgende ontwerp van fiscale wet zal staan, zou, indien u haar aanneemt, een deugdelijk bestrijdingsmiddel vormen.

In Canada bestaat op dat vlak een zeer dwingende bepaling die van de administratie een zeer grote inspanning vraagt en een aanzienlijke investering in hooggeschoolde ambtenaren. Deze bepaling is immers gekoppeld aan een « ruling »-systeem of een systeem van voorafgaande instemming, dat trouwens absoluut noodzakelijk is indien men ervoor wil zorgen dat de rechtschappen en eerlijke belastingbetaler zich niet op één of ander risicovol zijspoor waagt.

Een doeltreffende belastingadministratie vereist bevoegde en gemotiveerde ambtenaren in een adequate structuur.

De motivering van het personeel is zowel de verantwoordelijkheid van de administratie als van de politici. Het wordt tijd dat een einde wordt gemaakt aan de demotivering van de ambtenaren door hen voortdurend te zeggen dat zij te talrijk en onbekwaam zijn. Jaarlijks worden er 20 000 nieuwe vennootschappen opgericht, die bovenop de 260 000 reeds bestaande komen, terwijl het personeel dat belast is met de controle ervan niet toeneemt. De fiscale wetgeving wordt voortdurend gewijzigd en verplicht de fiscale ambtenaar enerzijds zich vertrouwd te maken met de nieuwe bepalingen om het publiek te kunnen informeren, maar anderzijds de oude wetgeving te blijven kennen voor de controle van de vorige jaren.

De fysieke controles en de beslagleggingen op « zwarte » boekhoudingen in samenwerking met de gerechtelijke politie vormen tevens zeer doeltreffende bestrijdingsmiddelen van de belastingontduiking. Dit optreden wordt echter te vaak bekritiseerd en brengt talloze parlementaire interventies met zich mee, waardoor het personeel vaak gedemotiveerd raakt.

Quant au problème du nombre de fonctionnaires, objet d'une éternelle polémique, je voudrais vous dire qu'on ne peut à la fois couper dans les budgets du personnel et dans les budgets de l'équipement. Quand on restructure dans une entreprise, on part de trop de personnel pour arriver à moins. L'Administration fiscale est une très grande entreprise et je ne crois pas qu'elle parte de trop. Je reconnais par contre qu'elle gagnerait parfois à une meilleure répartition de son personnel.

Ceci relève de la responsabilité de l'Administration. Il lui appartient de réagir et d'adapter ses structures aux besoins actuels. Mais briser le carcan des habitudes est loin d'être aisé. Des cours de management ont ainsi été organisés dans le département afin de responsabiliser les fonctionnaires dirigeants et de les former à se demander si le personnel dont ils disposent n'est pas trop nombreux, ne pourrait être utilisé mieux ailleurs, ou ne pourrait être plus productif encore.

Je peux en tout cas vous assurer qu'il existe, au sein de l'Administration, une volonté d'amélioration. Et j'en veux pour preuve les étapes qui ont déjà été franchies avec le plan quinquennal, qui vous a été exposé lors de l'« Audition concernant l'organisation et la gestion du Ministère des Finances » (voir le rapport du 3 décembre 1992 fait au nom de la Commission des Finances par M. Geens, Doc. Sénat, n° 543, 1992-1993).

La restructuration de la Douane appartiendra bientôt au passé.

La cellule d'audit interne, dont les missions de contrôle portent tant sur le personnel que sur les méthodes et la structure des administrations fiscales, est maintenant opérationnelle.

Le projet d'harmonisation des procédures fiscales qui a recueilli l'adhésion des administrations fiscales a été récemment soumis au ministre des Finances et devrait dès lors bientôt vous être présenté.

La restructuration de l'I.S.I. sur le plan géographique est en bonne voie. Au début de cette année, des dispositions réglementaires ont été adoptées pour assurer un recrutement optimal, dans cette administration, de fonctionnaires qualifiés et motivés. Ce recrutement s'opérera dorénavant après interview des candidats par un collège de trois fonctionnaires du rang 15. Ces dispositions s'accompagnaient de mesures destinées à assurer la stabilité des fonctionnaires ainsi recrutés (durée de la mise à disposition, avancement, traitement).

Ajoutons aussi la disposition prévue à l'article 70 de la loi du 28 décembre 1992 qui prévoit que dorénavant les autorisations de dénonciations d'infractions

Wat het probleem van het aantal ambtenaren betreft — het onderwerp van een eeuwige polemiek — zou ik u willen zeggen dat niet tegelijkertijd kan worden gesnoeid in de begroting van het personeel en in de begroting van de uitrusting. Bij de herstructurering van een onderneming wordt uitgegaan van wat er teveel is aan personeel om minder te verkrijgen. De belastingadministratie is een zeer grote onderneming en ik meen niet dat ze van teveel uitgaat. Ik geef daarentegen toe dat zij soms zou winnen bij een betere verdeling van het personeel.

Dit valt onder de verantwoordelijkheid van de administratie. Het is haar taak op te treden en haar structuren aan te passen aan de huidige noden. Het doorbreken van ingewortelde gewoontes is echter ver van gemakkelijk. Zo zijn binnen het departement management-cursussen georganiseerd om de leidende ambtenaren meer verantwoordelijkheidszin bij te brengen en hen te leren de vraag te stellen of het personeel waarover ze beschikken niet te talrijk is, niet beter elders zou kunnen worden ingezet of niet nog produktiever zou kunnen zijn.

Ik kan u in ieder geval verzekeren dat binnen de administratie een wil tot verbetering bestaat. En als bewijs hiervan wil ik verwijzen naar hetgeen reeds is verwezenlijkt van het vijfjarenplan, dat u is uiteengezet tijdens de « Hoorzitting over de organisatie en het management van het Ministerie van Financiën » (zie het verslag van 3 december 1992 namens de Commissie voor de Financiën uitgebracht door de heer Geens, Gedr. St. Senaat, nr. 543, 1992-1993).

De herstructurering van de Douane zal binnenkort tot het verleden behoren.

De interne audit-cel, die zowel controle moet uitoefenen op het personeel als op de werking en de structuur van de belastingadministraties, is thans operationeel.

Het plan voor de harmonisering van de fiscale procedures, waarmee de belastingadministraties hebben ingestemd, is onlangs voorgelegd aan de Minister van Financiën en zou derhalve binnenkort aan u moeten worden voorgesteld.

De geografische herstructurering van de B.B.I. vlot goed. In het begin van dit jaar zijn verordeningen aangenomen om een optimale werving van bekwaame en gemotiveerde ambtenaren binnen deze administratie te waarborgen. Deze werving geschiedt voortaan na een interview van de gegadigden door een college van drie ambtenaren van rang 15. Deze verordeningen gaan gepaard met maatregelen die er moeten voor zorgen dat de aldus aangeworven ambtenaren lange tijd in dienst blijven (duur van de terbeschikkingstelling, bevordering, wedde).

Voorts bepaalt artikel 70 van de wet van 28 december 1992 dat een mobiele cel van drie ambtenaren van de B.B.I. aan ambtenaren van die B.B.I. machtiging

à la législation fiscale par les fonctionnaires de l'I.S.I. peuvent être accordées par une cellule mobile de trois fonctionnaires de cette administration, alors qu'auparavant cette autorisation ne pouvait émaner que du seul directeur général de cette administration. Cette nouvelle procédure semble bien fonctionner puisqu'à ce jour, 47 dénonciations importantes ont pu être transmises au parquet.

Je voudrais en outre ouvrir ici une parenthèse pour vous faire part de mes craintes quant à l'efficacité du résultat de l'article 71 de la loi du 28 décembre 1992 (publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 1992) qui prévoit la mise à la disposition des parquets de fonctionnaires des administrations fiscales. Il serait évidemment souhaitable que cette mise à la disposition soit également utile à l'Administration. A cet égard, les dernières informations dont je dispose en la matière me portent à croire que les juristes demandés par le Ministère de la Justice ne pourraient, pendant la durée de leur détachement auprès des parquets, informer l'Administration des indices de fraude apparaissant à l'examen d'une affaire pénale. Il a par ailleurs été précisé que « de retour dans leur administration d'origine, les assistants fiscaux dont le détachement auprès des parquets aura pris fin, ne pourront, de quelque manière que ce soit, participer au traitement fiscal de dossiers ou tirer parti d'éléments dont ils auront eu à connaître pendant la durée de leur détachement » (*Doc. parl., Chambre, 1992-1993, n° 717/1, p. 11*).

Cette formule d'assistance à sens unique priverait, sans contredit, l'opération de l'efficacité fiscale recherchée au départ. Par ailleurs, le silence, surtout, imposé aux assistants fiscaux pendant la durée de leur détachement méconnaît :

— le devoir d'information que l'article 327, § 4, du Code des impôts sur les revenus 1992 enjoint aux officiers du ministère public moyennant autorisation expresse du procureur général ou de l'auditeur général;

— le droit à l'information que l'article 327, § 1^{er}, de ce Code et les articles similaires d'autres codes fiscaux garantissent aux fonctionnaires des administrations fiscales moyennant la même autorisation expresse;

— l'inscription de cette autorisation expresse à l'article 125 du Tarif criminel.

Je ne puis croire que l'on veuille contredire ainsi, dans les faits, les discours de soutien à la lutte contre la fraude fiscale. La perte d'une quinzaine de taxateurs confirmés, qui, en contrepartie, ne communiqueraient pas les éléments qu'ils découvrent — ce qui

kunnen verlenen om aangifte te doen van overtredingen van de fiscale wetten, terwijl die machtiging vroeger alleen kon uitgaan van de directeur-generaal van deze administratie. Deze nieuwe procedure lijkt goed te werken; op dit moment zijn immers zevenenvceertig belangrijke aangiften overgezonden aan het parket.

Ik zou hier bovendien terzijde willen opmerken dat ik vrees voor de doeltreffendheid van artikel 71 van de wet van 28 december 1992 (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 1992), dat bepaalt dat ambtenaren van de belastingadministraties ter beschikking van het parket worden gesteld. Het zou uiteraard wenselijk zijn dat deze terbeschikkingstelling ook de administratie ten goede komt. Wat dat betreft zouden, volgens de laatste gegevens waarover ik ter zake beschik, de juristen die door het ministerie van Justitie zijn gevraagd, tijdens de duur van hun detachering bij de parketten de administratie niet mogen inlichten over de indiciën van belastingontduiking die aan het licht komen bij het onderzoek van een strafzaak. Bovendien is verklaard dat « de belastingassistenten wier detachering bij de parketten is beëindigd, bij hun terugkeer in de administratie van oorsprong op geen enkele wijze kunnen deelnemen aan de fiscale behandeling van dossiers of gebruik kunnen maken van gegevens die hun bekend kunnen zijn als gevolg van hun detachering » (*Gedr. St., Kamer, 1992-1993, nr. 717/1, blz. 11*).

Deze eenrichtingsmedewerking staat de oorspronkelijke doelstelling van fiscale efficiëntie tegensprekelijk in de weg. Bovendien is in het bijzonder het stilzwijgen dat de belastingassistenten tijdens de duur van hun detachering is opgelegd, in strijd met :

— de plicht tot het verstrekken van inlichtingen, die artikel 327, § 4, van het Wetboek der inkomstenbelastingen 1992 oplegt aan de ambtenaren van het openbaar ministerie wanneer zij daartoe uitdrukkelijk verlof hebben gekregen van de procureur-generaal of de auditeur-generaal;

— het recht op informatie, dat in artikel 327, § 1, van dit Wetboek en in de soortgelijke artikelen van andere fiscale wetboeken gewaarborgd wordt aan de ambtenaren van de belastingadministraties wanneer zij daartoe eveneens uitdrukkelijk verlof hebben gekregen;

— de vermelding van dit uitdrukkelijk verlof in artikel 125 van het Tarief in strafzaken.

Ik kan moeilijk geloven dat de toespraken die ten gunste van de bestrijding van de belastingontduiking zijn gehouden, op die wijze in de praktijk worden tegengesproken. Het verlies van een vijftiental ervaren belastingcontroleurs die, als tegenprestatie, de

est du devoir même des officiers du ministère public —, ne peut que marquer un recul dans l'amélioration de l'équitable perception de l'impôt.

Il me semblerait préférable, dans une telle hypothèse, d'organiser plutôt dans les administrations fiscales des cours de fiscalité destinés aux fonctionnaires des parquets.

J'aimerais enfin encore souligner, en ce qu'ils permettent ou permettront une meilleure concentration de personnel et de moyens dans la lutte contre la fraude fiscale:

- le bon développement de l'informatisation aux Finances, tout en regrettant toutefois le retard pris par les bureaux de recettes dans ce domaine;

- la création aux contributions directes de cellules de contrôle spécialisées dans certains domaines;

- le projet Belcotax en cours d'exécution;

- les efforts consacrés à l'amélioration des contrôles en commun;

- et enfin l'évolution sensible du projet de restructuration des administrations fiscales (avec notamment la création de services de contrôle polyvalents et d'une administration du recouvrement).

Il reste toutefois encore énormément à faire dans ces domaines et seule, l'Administration n'y parviendra pas. Il vous appartient de la soutenir dans les réformes qu'elle s'impose. Je vous demande non seulement de lui faire confiance mais, surtout, de lui donner votre confiance au travers des fonctionnaires qui la composent.

Discussion

A. Remarques et questions des membres

Un premier commissaire se dit être l'ennemi de l'ingénierie fiscale. Cette méthode n'est d'ailleurs accessible qu'à certaines personnes extrêmement spécialisées.

A ses yeux, il est déplorable de parler de fraude « banale », et ce pour deux raisons:

1. Celui qui lève les impôts a-t-il nécessairement raison?

2. Si l'on ne peut plus dire, au Parlement, que les impôts sont trop lourds dans notre pays, la procédure parlementaire normale est mise hors jeu.

gegevens die ze te weten komen niet zouden meedelen — wat nochtans de plicht is van de ambtenaren van het openbaar ministerie —, kan niets anders zijn dan een stap achteruit in het streven naar een meer billijke belastingheffing.

Het lijkt me in zo'n geval verkieslijker om binnen de belastingadministraties cursussen fiscaliteit te organiseren voor de ambtenaren van de parketten.

Tenslotte zou ik, in zoverre daarmee een betere concentratie van het personeel en van de middelen in de bestrijding van de belastingontduiking mogelijk wordt of mogelijk zal worden, de aandacht willen vestigen op:

- de toenemende informatisering bij Financiën, waarbij wel de vertraging bij de ontvangkantoren te betreuren valt;

- de oprichting van controlecellen bij de directe belastingen die op bepaalde gebieden gespecialiseerd zijn;

- het Belcotax-project dat thans ten uitvoer wordt gelegd;

- de inspanningen voor de verbetering van de gemeenschappelijke controles;

- en tenslotte de merkbare vooruitgang van het project voor de herstructurering van de belastingadministraties (met onder meer de oprichting van polyvalente controlediensten en een administratie voor de invordering).

Toch moet er op dit vlak nog erg veel gedaan worden en de administratie alleen kan dit niet aan. Het is uw taak haar te ondersteunen bij de hervormingen die zij zich oplegt. Ik vraag u niet alleen vertrouwen te hebben in haar, maar haar vooral uw vertrouwen te schenken via de ambtenaren die er deel van uitmaken.

Bespreking

A. Opmerkingen en vragen van de leden

Een eerste lid verklaart zich tegenstander van de fiscale engineering. Deze methode is overigens slechts in handen van enkele zeer gespecialiseerde mensen.

Daarbij voelt hij zich ongelukkig als hij hoort spreken over « alledaagse » fraude, en dit om twee redenen:

1. Heeft diegene die belastingen heft, persé gelijk?

2. Als in het Parlement niet meer mag gezegd worden dat de belastingen in ons land te zwaar zijn, dan wordt de normale parlementaire gang van zaken buitenspel gezet.

Il faut se demander pourquoi la fraude existe. Une première raison que l'intervenant déduit de l'exposé de M. Watteyne est que l'on a recours à la fraude pour des raisons de compétitivité. La deuxième raison n'aurait pas son origine dans une pression fiscale trop élevée. Ce dernier point n'est toutefois pas prouvé.

L'intervenant partage toutefois le point de vue selon lequel notre société est basée sur la solidarité. Lorsqu'il songe cependant aux revenus dont disposent certaines personnes (p.e. les gardiens de prison), il se demande comment celles-ci peuvent survivre sans avoir recours à la fraude « banale ».

En ce qui concerne la fraude institutionnelle, l'intervenant aimerait savoir dans combien de procès l'Etat belge est impliqué pour cause de non-paiement. Cette question n'a pas encore reçu de réponse.

L'intervenant attire également l'attention sur le fait que, étant donné la mentalité du citoyen qui cherche à être compétitif et qui pratique la fraude à cet effet, il faut vérifier si cette attitude ne résulte pas de la façon dont certains de ces citoyens sont traités par l'Etat lorsqu'il s'agit de recevoir de l'Etat ce à quoi ils ont droit.

Le ministère des Finances n'aurait pas suffisamment de personnel. D'après l'intervenant, quelque 37 000 personnes travaillent au département des Finances. Il demande que l'on fasse une comparaison avec les effectifs des mêmes départements dans les pays voisins. S'il s'avère que la Belgique dispose, toutes proportions gardées, d'un effectif plus important, des mesures déterminées s'imposent. L'intervenant se rappelle que le président de la Commission des Finances du Sénat a fait un test il y a quelques années concernant l'occupation des agents de l'Administration des Finances.

Le même intervenant déclare que les grands restaurants remettent des reçus fiscaux. Contrairement à la situation qui prévalait il y a 10 à 15 ans, ces restaurants dépendent de crédits bancaires. L'intervenant se demande si ceux-ci ont leur origine dans le fait soit que l'on remet trop de reçus de T.V.A., soit que la déductibilité des frais de restaurant a été limitée à 50 p.c.

En novembre 1992, un sénateur aurait posé une question écrite au ministre des Finances. Il y signalait que le commentaire administratif ne paraissait plus depuis longtemps. On a remédié entre temps à cette situation, peut-être à la suite de cette question.

L'intervenant se fait ici la réflexion que les fonctionnaires qui doivent écrire ce commentaire sont les auteurs de textes fiscaux parus dans des publications commerciales. Il se demande s'ils ont encore le temps pour écrire le commentaire destiné à l'Administration.

De vraag dient te worden gesteld waarom de fraude bestaat. Een eerste reden die het lid uit de uiteenzetting van de heer Watteyne afleidt, is dat de fraude plaatsheeft om redenen van concurrentie. De tweede reden zou zijn oorzaak niet vinden in een te hoge belastingdruk. Dit laatste punt is echter niet bewezen.

Spreker is het wel eens met de stelling dat onze maatschappij op solidariteit is gebaseerd. Als hij evenwel denkt aan het inkomen waarover een aantal mensen (bijvoorbeeld de cipiers) beschikken, dan vraagt hij zich af hoe deze mensen kunnen overleven zonder aan « alledaagse » fraude te doen.

In verband met de institutionele fraude wenst het lid te vernemen hoeveel processen de Belgische Staat lopen heeft wegens niet-betaling. Hierop is vroeger geen antwoord gekomen.

Spreker vestigt eveneens de aandacht op het feit dat indien een mentaliteit is kunnen ontstaan waarbij de burger zich competitief opstelt en daartoe fraude pleegt, er moet worden nagegaan of die houding niet voorkomt uit de manier waarop een aantal van die burgers behandeld worden door de Staat wanneer het erop aankomt van de Staat te krijgen waar ze recht op hebben.

Er zou onvoldoende personeel zijn op het Ministerie van Financiën. Volgens het lid werken er ongeveer 37 000 mensen op het departement Financiën. Hij vraagt een vergelijking met de personeelssterkte op identieke departementen in de ons omringende landen. Mocht België relatief meer personeel hebben dan dringen zich bepaalde maatregelen op. Volgens spreker heeft de Voorzitter van de Senaatscommissie voor de Financiën enkele jaren geleden een test gedaan met betrekking tot de bezigheid van de belastingsambtenaren.

Hetzelfde lid is van oordeel dat in de grote restaurants de fiscale ontvangstbewijzen uitgereikt worden. In tegenstelling tot de situatie van 10 tot 15 jaar geleden zijn deze restaurants aangewezen op bankkredieten. Hij vraagt zich af of die hun oorzaak vinden in het feit dat ofwel men teveel B.T.W.-bewijzen uitreikt, ofwel de aftrekbaarheid van restaurantkosten tot 50 pct. beperkt is geworden.

Een senator zou in november 1992 een schriftelijke vraag gesteld hebben aan de Minister van Financiën. Hij stipte daarbij aan dat de administratieve commentaar sedert lange tijd niet meer verschenen was. Inmiddels, misschien ingevolge deze vraag, is dit verholpen.

Spreker koppelt hieraan de bedenking vast dat de ambtenaren die deze commentaar moeten schrijven, auteurs zijn van fiscale teksten in commerciële publicaties. Hij stelt zich de vraag of zij dan nog wel de tijd hebben om de commentaar voor de administratie te schrijven.

Dans le cadre de l'ingénierie fiscale, l'intervenant demande enfin comment il se fait que de si nombreux hauts fonctionnaires des Finances d'une part écrivent les textes légaux et d'autre part sont chargés de cours dans des établissements où l'on explique les « trous » qui apparaissent dans la législation.

Un deuxième membre a des difficultés à comprendre la distinction entre la fraude « banale » et la fraude « grave ».

La fraude « banale » constitue également une fraude. Non seulement le Trésor est privé de revenus, mais l'on porte également atteinte à la compétitivité. C'est d'ailleurs cette rupture de la compétitivité (ainsi que la perte potentielle de clients qui ne découle) qui est invoquée par ceux qui refusent de délivrer une facture pour leurs prestations ou livraisons. Cette mentalité est largement répandue dans certains secteurs et celui qui persiste à délivrer régulièrement des factures y succombe en fin de compte. Il s'agit là, aux yeux de l'intervenant, d'une constatation importante.

De plus, la limite entre la fraude « banale » et la fraude « grave » n'est pas très claire. L'intervenant aimerait savoir à combien s'élève la fraude « banale ». Il est probable que personne n'en sait rien.

Pendant qu'il était ministre des Finances, l'intervenant a essayé de faire contrôler la délivrance des reçus fiscaux dans les restaurants pendant les week-ends; cette tentative a échoué parce que, contrairement à ce qui s'est passé en Flandre, l'on n'a pas pu trouver de volontaires pour Bruxelles et la Wallonie.

Dans le cas de fraude institutionnelle caractérisée, le ministère des Finances est confronté à des « adversaires » de niveau équivalent ou même supérieur. Des montants importants sont en jeu. Lutter contre ce type de fraude ne rapporte pas grand-chose.

Le fait qu'un certain type de fraude a été « banalisé » ne peut empêcher que l'on intervienne en la matière.

Le commissaire estime qu'un certain nombre de conseillers fiscaux n'ont pas suffisamment de métier. Certains parmi eux fraudent en connaissance de cause. L'intervenant est d'avis, d'une part, que le statut du conseiller fiscal doit être fixé par la loi et, d'autre part, que les conseillers fiscaux doivent collaborer avec l'Administration.

Il croit enfin que le rythme actuel de deux lois-programmes par année est trop élevé. De fait, dans les projets et propositions de lois ultérieurs, de nombreux articles récents doivent d'ailleurs être adaptés parce que leurs textes étaient rédigés de façon erronée. Il est impossible, pour les agents des Finances, de rester au courant des modifications malgré le fait qu'ils reçoivent bel et bien les commentaires.

Tenslotte vraagt het lid in het kader van de fiscale engineering hoe het komt dat zoveel hoge ambtenaren van Financiën enerzijds de wetteksten schrijven, anderzijds lesgevers zijn in instellingen waar uitleg wordt gegeven over de « gaten » die zich in de wetgeving bevinden.

Een tweede lid heeft wat moeilijkheden met het onderscheid tussen « alledaagse » en « zware » fraude.

De « alledaagse » fraude is ook fraude. Naast de inkomstenderving voor de Schatkist wordt ook de gelijkheid van de concurrentievoorwaarden in het gedrang gebracht. De verstoring van die concurrentievoorwaarden (en het daaruit voortvloeiende potentieel verlies aan klanten) wordt trouwens ingeroepen door diegenen die weigeren een factuur af te leveren voor hun prestaties of leveringen. Deze instelling is in bepaalde sectoren wijd verspreid en wie toch regelmatig facturen aflevert gaat uiteindelijk daaraan tenonder. Hij vindt dit een belangrijke vaststelling.

Voorts lijkt het niet duidelijk waar de grens tussen « alledaagse » en « zware » fraude ligt. Het zou de spreker interesseren te vernemen hoeveel de « alledaagse » fraude bedraagt. Dat weet vermoedelijk niemand.

Een poging van de intervenant in de periode dat hij Minister van Financiën was om de uitreiking van de fiscale ontvangstbewijzen in de restaurants gedurende de weekends te laten controleren, is mislukt omdat voor Brussel en Wallonië, in tegenstelling tot Vlaanderen, geen vrijwilligers te vinden waren.

Bij gekarakteriseerde institutionele fraude wordt het Ministerie van Financiën geconfronteerd met « tegenstrevers » van een evenwaardig of zelfs superieur niveau. Het gaat om grote bedragen. De bestrijding daarvan werpt niet zoveel vruchten af.

Het feit dat een bepaalde soort fraude « gebanaliseerd » werd, mag niet beletten dat daartegen moet worden opgetreden.

Het commissielid is van oordeel dat een aantal fiscale adviseurs onvoldoende stielkennis bezitten. Een aantal van hen fraudeert bewust. Spreker vindt enerzijds dat het statuut van de fiscale adviseur wettelijk geregeld moet worden en anderzijds dat de fiscale adviseurs met de administratie moeten samenwerken.

Tenslotte meent hij dat het huidige ritme van twee programmawetten per jaar te hoog ligt. Overigens is het zo dat in latere wetsontwerpen en -voorstellen veel artikelen uit een recent verleden moeten worden aangepast omdat de tekst ervan fout geredigeerd was. Het is een onmogelijke zaak voor de ambtenaren van Financiën om de wijzigingen bij te houden ondanks het feit dat zij wel degelijk de commentaren ontvangen.

L'intervenant demande aux membres du Gouvernement d'avoir la discipline de ne pas adapter, au sein du Conseil des ministres, les textes que l'Administration leur présente, afin d'éviter que ceux-ci perdent de leur logique et de leur qualité.

Le nombre et le volume des textes de loi dans le domaine de la fiscalité sont une source de découragement pour les agents des contributions sur le terrain.

Un autre commissaire souhaite faire quatre observations :

1. D'après lui, la pression fiscale réelle n'est pas, en soi, trop élevée en Belgique. Les recettes fiscales des pouvoirs publics en pourcentage du P.N.B. n'atteignent absolument pas des sommets anormaux en Belgique, certainement si l'on tient compte du fait que la Belgique a la dette publique la plus élevée de toute l'Europe.

Il est vrai que la pression parafiscale est bien plus élevée en Belgique que dans la plupart des autres pays, ce qui rend la pression globale lourde.

2. Si l'on n'avait pas procédé à une réforme fiscale au cours de la législature précédente ou si l'élasticité du produit de l'impôt avait été d'au moins 1 par rapport à la conjoncture, le déficit budgétaire serait tout autre aujourd'hui.

3. A propos du détachement des agents des contributions aux parquets, l'intervenant aimerait mettre en garde contre l'adage « la fin justifie les moyens ». En effet, la séparation des pouvoirs (spécialement du pouvoir exécutif et du pouvoir judiciaire) est un des piliers de base du système démocratique.

Si l'on persiste alors à détacher des agents aux parquets, il n'y a qu'une seule solution possible : pour la période au cours de laquelle les agents sont détachés auprès du parquet, ils doivent appartenir au pouvoir judiciaire et en accepter toutes les conséquences déontologiques et légales. L'intervenant préfère toutefois donner de l'extension aux parquets en leur adjoignant des spécialistes en matière fiscale.

4. Le commissaire a du mal à admettre que les activités de l'I.S.I. soient médiatisées. Il estime qu'une Administration fiscale doit fonctionner en toute discrétion. L'on ne peut ni prouver ni expliquer les milliards « gagnés » dont a fait état la télévision.

Il a, lui-même, en vain réitéré ses demandes :

- quel est le montant des impôts fixé par l'I.S.I.;
- quelle part de ceux-ci a été contestée;
- quelle part de ceux-ci a été réellement récupérée?

Un autre membre estime que l'appréciation de M. Watteyne selon laquelle la pression fiscale et parafiscale en Belgique n'est pas trop lourde, sauf pour

Het lid roept de regeringsleden op de tucht op te brengen om in de Ministerraad de teksten door de administratie voorgelegd, niet te gaan aanpassen teneinde te vermijden dat zij aan logica en kwaliteit inboeten.

De veelheid en de omvang van wetteksten op gebied van fiscaliteit werken ontmoedigend voor de belastingambtenaren op het terrein.

Een ander commissielid wenst vier opmerkingen te maken :

1. Volgens hem is de feitelijke fiscale druk op zich in België niet te hoog. De fiscale inkomsten van de overheid in percentage van het B.N.P. liggen in België absoluut niet abnormaal hoog, zeker als men rekening houdt met het feit dat België de hoogste staatsschuld van Europa heeft.

Wel is de parafiscale druk in België veel hoger dan in de meeste andere landen, en daardoor wordt de globale druk zwaar.

2. Indien tijdens de vorige legislatuur geen fiscale hervorming was doorgevoerd of indien de elasticiteit van de belastingopbrengsten minstens 1 zou geweest zijn ten overstaan van de conjunctuur, dan zou het begrotingstekort er vandaag heel anders hebben uitgezien.

3. In verband met de detachering van belastingambtenaren naar de parketten, waarschuwt spreker voor het adagium dat het doel de middelen heiligt. De scheiding van de machten (zeker van de uitvoerende en de rechterlijke macht) is immers één van de basispeilers van een democratisch systeem.

Wanneer men dan toch ambtenaren naar de parketten detachert, dan is er maar één oplossing mogelijk : voor de periode waarin de ambtenaren bij het parket gedetacheerd zijn, moeten zij behoren tot de rechterlijke macht en alle deontologische en wettelijke consequenties daarvan aanvaarden. Hij geeft er evenwel de voorkeur aan de parketten uit te breiden met fiscaal onderlegde mensen.

4. Het lid heeft moeite met de mediatisering van de activiteit van de B.B.I. Hij vindt dat een fiscale administratie in discretie moet werken. De op de televisie vertoonde « gewonnen » miljarden kunnen noch gestaafd noch uitgelegd worden.

Hij zelf heeft bij herhaling doch tevergeefs gevraagd :

- hoeveel belasting er gevestigd is door de B.B.I.;
- hoeveel is daarvan in betwisting gegaan;
- hoeveel is daarvan reëel gerecupereerd.

Een volgende spreker is van mening dat de opvatting van de heer Watteyne volgens welke de fiscale en parafiscale druk in België niet te zwaar is, behalve

ceux qui déclarent tous leurs revenus, est hautement subjective. Il considère qu'en Belgique la frontière entre la fiscalité et la parafiscalité est devenue quasi inexistante. Par conséquent, pour lui, la fiscalité et la parafiscalité forment un tout.

Parmi les 24 pays de l'O.C.D.E., seul la Suède dépasse la Belgique au point de vue des prélèvements. La main de l'Etat est donc particulièrement lourde dans ce pays.

Selon l'intervenant, les ouvriers et les employés non qualifiés doivent payer des prélèvements qui ne sont aucunement en proportion avec leur pouvoir d'achat.

Toutefois, il croit que ce n'est pas uniquement du côté des prélèvements que se situe l'indignation d'une bonne partie de la population à l'égard des contributions, mais aussi dans la façon dont l'Etat dépense ses recettes. Ceci explique en partie la fraude fiscale.

Un autre membre se rallie au point de vue selon lequel la pression fiscale réelle en Belgique n'est pas trop élevée par comparaison avec d'autres pays. De larges couches de la population sont toutefois convaincues du contraire. Cela pose un problème social. L'intervenant estime que les ministres successifs des Finances et l'administration des Finances transmettent très peu d'informations objectivement contrôlables à la population par le biais des médias. D'après lui, on peut se servir des médias pour communiquer certaines choses à la population et pour apporter des corrections à l'opinion publique. Il demande que l'on fournisse un effort pour que la masse puisse se faire une image claire de la réalité.

On constate par ailleurs que de nombreuses personnes considèrent qu'il est trop compliqué de remplir leur déclaration d'impôts et se voient obligées de faire appel à cet effet aux agents des services de contrôle. L'intervenant aimerait avoir une estimation du temps que les agents doivent consacrer à ce problème. Puisque, dans de nombreux cas, le contribuable en question n'est pas en mesure de frauder de quelque façon que ce soit, il semble souhaitable de réformer complètement ce système et de ne plus envoyer une déclaration fiscale au contribuable, mais uniquement une feuille d'impôt contenant des calculs clairement explicites. Il convient de prévoir la possibilité que le contribuable peut s'adresser à l'Administration au cas où celle-ci aurait négligé quelque chose. De cette façon, l'on peut économiser un énorme potentiel d'heures de travail de sorte que l'on peut diminuer de façon naturelle le nombre d'agents. Grâce aux moyens ainsi libérés, l'on peut engager du personnel hautement qualifié qui peut se concentrer sur les cas de fraude (potentiels).

Un autre membre ne partage pas la conception selon laquelle il faut parfois frauder pour rester

pour dégenen die al hun inkomsten aangeven, ten zeerste subjectief is. Hij vindt dat de grens tussen de fiscaliteit en de parafiscaliteit in België bijna niet meer bestaat. Bijgevolg vormen de fiscaliteit en de parafiscaliteit voor hem één geheel.

Van de 24 landen die lid zijn van de O.E.S.O. worden enkel in Zweden nog meer belastingen geheven dan in België. In dit land is de Staat dus bijzonder gulzig.

Volgens het lid moeten de ongeschoolde arbeiders en bedienden instemmen met afhoudingen van hun loon die geenszins in verhouding staan tot hun koopkracht.

Hij meent evenwel dat de verontwaardiging van een groot deel van de bevolking in verband met de belastingen niet alleen betrekking heeft op de afhoudingen maar ook op de manier waarop de Staat zijn ontvangsten besteedt. Dit verklaart ten dele de fiscale fraude.

Een ander lid beaamt de stelling dat de reële belastingdruk in België niet te hoog is in vergelijking met andere landen. Brede lagen van de bevolking zijn evenwel van het tegendeel overtuigd. Dit vormt een maatschappelijk probleem. Spreker is van oordeel dat vanwege de opeenvolgende Ministers van Financiën en vanwege de administratie van Financiën weinig objectief bewijsbare informatie via de media de bevolking bereikt. Volgens hem kan van de media gebruik gemaakt worden om zaken mede te delen aan de bevolking en correcties in de publieke opinie aan te brengen. Hij vraagt dat er een inspanning zou geleverd worden om aan de massa een duidelijker beeld te geven van wat de realiteit is.

Een andere vaststelling is dat voor vele mensen het invullen van de belastingaangifte te ingewikkeld is en dat zij zich genooddaakt zien daarvoor een beroep te doen op de ambtenaren in de controlekantoren. Hij vraagt een schatting van de tijd die de ambtenaren hieraan moeten besteden. Aangezien het in vele gevallen voor de betrokken belastingplichtige niet mogelijk is om enige fraude te plegen, lijkt het wenselijk dit systeem totaal te hervormen, waarbij de belastingplichtige niet langer een aangifteformulier, maar enkel een aanslagbiljet met duidelijk uitgelegde berekeningen ontvangt. De mogelijkheid om zich tot de administratie te wenden voor het geval iets over het hoofd gezien werd, dient voorzien te worden. Op die wijze kan een enorm potentieel aan werkuren uitgespaard worden zodanig dat men op natuurlijke wijze het aantal ambtenaren kan verminderen. Met de vrijgekomen middelen kan dan hooggekwalificeerd personeel worden aangeworven dat zich op (potentiële) fraudegevallen kan concentreren.

Nog een ander lid kan niet akkoord gaan met de opvatting dat fraude in bepaalde gevallen noodzake-

concurrentiel, ni la position selon laquelle la fraude fiscale s'explique par une pression parafiscale trop élevée.

L'intervenant aimerait poser les questions suivantes:

1. Y a-t-il égalité de traitement entre contribuables (selon la profession, au sein d'une même profession, entre les différentes régions du pays)? Dans la négative, comment peut-on y parvenir?

2. Lorsqu'une loi-programme fiscale est publiée au *Moniteur belge*, à quel moment les directives en la matière parviennent-elles aux agents contrôleurs? L'intervenant ne peut se défaire de l'impression que ces directives arrivent souvent beaucoup plus rapidement auprès des conseillers fiscaux qu'auprès des agents chargés des contrôles.

3. En ce qui concerne la déontologie des agents: comment peut-on éviter qu'une relation de confiance se crée entre le contrôleur et le contrôlé? Il semble indiqué de procéder à une rotation en matière d'agents contrôleurs et d'éviter qu'un agent ne contrôle des déclarations qu'il a lui-même remplies précédemment.

4. Est-il exact qu'il y a trop d'agents dans les bureaux de perception et trop peu dans les services de contrôle?

5. Pourquoi l'informatisation des bureaux de perception et des petits bureaux de contrôle se déroule-t-elle tellement lentement par rapport aux grandes directions régionales? Ne pourrait-on faire appel à des entreprises externes pour optimiser l'informatique et former les intéressés?

Un autre membre déclare connaître personnellement un certain nombre de personnes qui, bien que présentant des signes extérieurs de richesse, se vantent de ne pas payer d'impôts. Cela ne peut que contrarier le citoyen moyen.

Selon l'intervenant, une autre inégalité de traitement réside dans le fait que les travailleurs indépendants sont imposés sur la base de leurs acquisitions. Pourquoi ne sont-ils pas plutôt imposés sur leur chiffre d'affaires?

Un autre commissaire rappelle qu'il y a une vingtaine d'années, le professeur Van Houtte écrivait dans son ouvrage «La fraude fiscale en Belgique» qu'en ce qui concerne les pertes de recettes du Trésor public dues à la fraude fiscale, la Belgique occupait la deuxième place en Europe, après l'Italie.

Selon lui, cette situation était due au volume important de travail au noir ou au gris dans notre pays. Il estimait que les femmes de ménage non déclarées, occupées au sein d'une famille, constituaient un

lijik is om concurrentieel te blijven en evenmin met de stelling dat de fiscale fraude te verklaren valt door een te hoge parafiscale druk.

Spreker wenst de volgende vragen te stellen:

1. Is er gelijke behandeling van de belastingplichtigen (naar de beroepen toe, binnen het beroep, tussen de verschillende streken van het land)? Zoniet, hoe kan men hiertoe komen?

2. Wanneer een fiscale programmawet in het *Belgisch Staatsblad* gepubliceerd wordt, wanneer zijn de richtlijnen dan ter plaatse bij de controlerende ambtenaren? Hij kan zich niet van de indruk ontdoen dat deze richtlijnen dikwijls veel vlugger bij de adviseurs van de belastingplichtigen aankomen dan bij de ambtenaren die de controles moeten uitvoeren.

3. Met betrekking tot de deontologie van de ambtenaren: hoe kan men ervoor zorgen dat er geen vertrouwensrelatie ontstaat tussen diegene die moet controleren en diegene die gecontroleerd wordt? Een rotatie in de controlerende ambtenaren en het vermijden dat ambtenaren aangiften controleren die ze zelf eerder hebben ingevuld, lijkt hier aangewezen.

4. Klopt het dat er te veel ambtenaren zijn bij de ontvangkantoren en te weinig bij de controlediensten?

5. Waarom verloopt de informatisering in de ontvangkantoren en de kleinere controlekantoren in tegenstelling tot de grotere gewestelijke directies zo traag? Kunnen hier geen externe bedrijven worden ingeschakeld om de informatica te optimaliseren en de betrokkenen op te leiden?

Een ander lid verklaart persoonlijk een aantal personen te kennen die, ondanks het feit dat ze duidelijk zichtbare tekenen van welvaart vertonen, er prat op gaan geen belastingen te betalen. Zoiets stoort de modale burger.

Een andere ongelijke behandeling treft volgens spreker de zelfstandigen die belast worden op basis van hun aankopen. Waarom worden die mensen niet op hun omzet in plaats van op hun aankopen belast?

Een volgend lid herinnert eraan dat een 20-tal jaar geleden Prof. Van Houtte in zijn boek «La fraude fiscale en Belgique» schreef dat België, wat de minder-inkomsten van de Staat betreft die te wijten zijn aan de fiscale fraude, in Europa op de tweede plaats kwam, na Italië.

Zijn verklaring was dat dit te wijten was aan het vele zwarte of grijze werk in ons land. Volgens hem vormden de niet-aangegeven poetsvrouwen in de gezinnen daarin een belangrijk element. Allicht zijn er

élément important à cet égard. A l'heure actuelle, il existe très probablement encore de nombreuses formes de travail au noir organisées occasionnant des pertes fiscales à l'Etat.

L'intervenant demande si l'administration en est consciente, si ce phénomène est encore aussi grave qu'il y a vingt ans et si l'on ne devrait pas y remédier.

Un autre membre apprécie les paroles de M. Watteyne qui disait qu'il faudrait modifier le consensus social. Le ministre de la Justice dit souvent dans ses propos que les mœurs font de meilleurs citoyens que les lois. En matière de finances, cet adage est valable également.

L'intervenante craint que l'on soit plutôt enclin à utiliser les moyens, les fonctionnaires et les services devant servir à lutter contre la fraude fiscale pour s'attaquer aux petits indépendants, qui sont plus faciles à repérer et à contrôler, puisqu'ils ne disposent pas toujours d'experts fiscaux pratiquant l'ingénierie fiscale.

L'intervenante plaide pour que l'effort soit porté là où il y a vraiment matière à récupérer des impôts.

Un autre membre estime qu'un des éléments qui n'ont pas encore été abordés pour ce qui est de l'égalité de traitement des contribuables réside dans la manière forfaitaire dont certaines catégories professionnelles sont imposées. Il se demande si, dans l'état actuel des connaissances professionnelles, de la comptabilité, etc., c'est encore justifié.

Un dernier membre souhaite savoir où l'on en est au niveau de la préparation du «ruling» du point de vue des fonctionnaires, cellules, nombre de fonctionnaires, formation des fonctionnaires, etc.

A la remarque de M. Watteyne qu'il existe déjà des rulings, l'intervenant réplique que nous allons vers une application nettement plus importante. Combien de temps faudra-t-il pour que l'administration soit prête à ce que cela soit effectif?

Un représentant du ministre des Finances déclare que l'exposé des motifs du projet de loi en préparation est particulièrement clair à cet égard.

Avant la fin de 1993, cette commission opérera comme une commission à part entière. La commission a déjà été constituée et travaille à l'heure qu'il est. Elle sera étendue et recevra une compétence plus large pour ce qui est de la nature des dossiers.

Un membre ayant demandé où les dossiers doivent être introduits, le représentant du ministre répond qu'ils doivent être dressés à l'Administration principale des contributions directes.

momenteel nog veel andere georganiseerde vormen van zwart werk die zorgen voor fiscale minderingen.

Spreker vraagt of de administratie zich daarvan bewust is, of dit fenomeen nog zo erg is als 20 jaar geleden en of daar niet iets aan gedaan moet worden.

Nog een ander lid onderschrijft de woorden van de heer Watteyne die verklaarde dat de sociale consensus moet veranderen. De Minister van Justitie zegt in zijn toespraken vaak dat de zeden betere burgers maken dan de wetten. Ook inzake financiën geldt dit adagium.

Het lid vreest dat bij de bestrijding van de fiscale fraude alle beschikbare middelen, ambtenaren en diensten, gemakkelijker worden ingezet om kleine zelfstandigen aan te pakken. Die zijn immers het makkelijkst op te sporen en te controleren. Ze vallen ook makkelijker op omdat ze niet altijd beschikken over de fiscale deskundigen die de fiscale spijstechnologie tot in de puntjes beheersen.

Het lid wenst dat de belastingdiensten zouden optreden daar waar het werkelijk de moeite loont belastingen in te vorderen.

Een volgend spreker is van oordeel dat een element inzake gelijke behandeling van belastingplichtigen dat nog niet aan bod is gekomen, bestaat in de forfaitaire wijze waarop bepaalde beroepscategorieën belast worden. Hij vraagt zich af of dit bij een huidige stand van zaken inzake bedrijfskennis, boekhouding, enzovoort nog langer verantwoord is.

Een laatste spreker wenst te weten hoever men staat met de voorbereiding van de «ruling» vanuit het oogpunt van de ambtenaren, de cellen, het aantal ambtenaren, de opleiding van de ambtenaren, enz.

Aan de heer Watteyne die opmerkt dat er al gewerkt wordt met rulings antwoordt spreker dat het toepassingsgebied duidelijk wordt uitgebreid. Hoelang zal het duren om de administratie klaar te stomen voor de doeltreffende toepassing van die ruling?

Een vertegenwoordiger van de Minister van Financiën verklaart dat de Memorie van Toelichting van het wetsontwerp dat op stapel staat, ter zake zeer duidelijk is.

Vóór einde 1993 zal die commissie als een volwaardige commissie operationeel zijn. De commissie is reeds samengesteld en werkt op dit moment. Zij zal worden uitgebreid en krijgt een ruimere bevoegdheid inzake de aard van de dossiers.

Op de vraag van een lid waar de dossiers moeten worden ingediend, antwoordt de vertegenwoordiger van de Minister dat de dossiers gericht moeten worden aan het Hoofdbestuur van de Directe Belastingen.

La Commission décide de joindre la note d'un ancien agent au présent rapport (voir l'annexe 1).

B. Réponses de M. Watteyne

M. Watteyne souhaiterait préciser certains concepts.

Ainsi qu'il l'a précisé antérieurement, le terme « banal » ne préjuge en rien de l'importance ou du caractère répréhensible de ce type de fraude, mais ce qualificatif s'attache uniquement à définir son caractère habituel.

Lorsqu'il est dit que l'impôt n'est pas trop élevé, il convient de comprendre qu'il ne l'est pas pour ceux qui ne déclarent pas tous leurs revenus, par rapport à ceux qui les déclarent entièrement.

En ce qui concerne les déclarations des responsables politiques, M. Watteyne voudrait attirer l'attention sur les conséquences que peuvent avoir certains des propos qu'ils tiennent — tout comme les hauts fonctionnaires parfois — à l'égard de la fraude ou, plus généralement dans les matières qu'ils traitent, compte tenu de la manière dont les médias répercutent parfois ces propos dans le public; il souhaiterait que, dans ce domaine, la prudence s'impose dans le choix des termes et du ton utilisés.

Il n'est pas mauvais que certains « hauts » fonctionnaires dispensent des cours dans le privé. Les contacts qu'ils établissent ainsi avec le monde des entreprises sont de la plus grande importance.

Il est un fait certain que ces fonctionnaires doivent respecter la déontologie et ne peuvent, en aucune circonstance, se laisser aller à exposer à leurs étudiants la manière de passer entre les mailles du filet.

Il est par ailleurs exagéré de prétendre que des « lacunes » sont laissées consciemment lors de la rédaction des textes légaux. Ceux-ci pourraient certes être améliorés mais dans ce domaine, la quantité de textes nuit certainement à leur qualité ainsi du reste que le parcours de ces textes entre leur rédaction et leur publication au *Moniteur belge*.

En ce qui concerne la rédaction du commentaire administratif, M. Watteyne signale tout d'abord que dans les pays voisins, une seule loi de finances est votée par an. Cette loi est adoptée par le Parlement à la fin de l'année dans la forme où elle fut présentée par le Gouvernement. Si nous pouvions, en Belgique, en arriver à une situation similaire, cela constituerait une amélioration remarquable. A l'heure actuelle, l'administration travaille à l'amélioration du commentaire par l'utilisation d'une banque de données documentaire informatisée. Dans quelques

De Commissie beslist om de nota van een gewezen ambtenaar aan het verslag toe te voegen (zie: bijlage 1).

B. Antwoorden van de heer Watteyne

De heer Watteyne zou een aantal begrippen willen verduidelijken.

Zoals hij reeds eerder heeft verklaard, zegt de term « alledaags » niets over de omvang of de verwerpelijkheid van deze soort belastingontduiking, maar wijst dit bijvoeglijk naamwoord alleen op het dagelijkse karakter ervan.

Wanneer gezegd wordt dat de belastingen niet te hoog zijn, dient daaronder te worden verstaan dat dit geldt voor diegenen die niet al hun inkomsten aangeven tegenover diegenen die ze wel volledig aangeven.

Wat de verklaringen van de politici betreft, zou de heer Watteyne de aandacht willen vestigen op de gevolgen van sommige van hun uitspraken — en soms ook van hoge ambtenaren — met betrekking tot de belastingontduiking of, meer in het algemeen, tot de aangelegenheden die ze behandelen, vooral als men weet op welke wijze de media deze uitspraken soms verspreiden onder het publiek. Op dat vlak is volgens hem voorzichtigheid geboden wat de gebruikte woordkeuze en toon betreft.

Het is geen slechte zaak dat sommige « hoge » ambtenaren cursussen geven in de privé-sector. De contacten die zij op die wijze leggen met de bedrijfs-wereld, zijn van het grootste belang.

Deze ambtenaren dienen uiteraard de deontologie na te leven en zij kunnen zich onder geen beding veroorloven hun studenten uit te leggen hoe ze door de mazen van het net kunnen kruipen.

Het is bovendien overdreven te beweren dat bij het opstellen van de wetteksten bewust « leemten » zijn gelaten. Die teksten zouden inderdaad verbeterd kunnen worden, maar in dit geval wordt de kwaliteit ervan ongetwijfeld geschaad door het grote aantal teksten en door de weg die ze moeten afleggen tussen het opstellen en de publicatie ervan in het *Belgisch Staatsblad*.

Wat de redactie van de administratieve commentaar betreft, wijst de heer Watteyne op het feit dat in onze buurlanden per jaar slechts over één enkele financiewet wordt gestemd. Deze wet wordt op het einde van het jaar door het Parlement aangenomen in de vorm waarin ze door de Regering is voorgesteld. Als we in België een soortgelijke situatie zouden kunnen bereiken, zou dit een aanzienlijke verbetering vormen. Op dit moment werkt de administratie aan de verbetering van de commentaar door het gebruik van een geïnformatiseerde gegevensbank voor docu-

mois, ce fichier sera à jour et il pourra ultérieurement être consulté par les personnes qui disposeront de l'appareillage nécessaire.

M. Watteyne insiste sur le fait que l'Administration envisage une restructuration bien pensée. Cette restructuration sera réalisée notamment par la création des centres de contrôle commun importants où l'ensemble de la fiscalité des revenus et des entreprises sera contrôlé. Par cette voie, le nombre d'endroits où il y aura des fonctionnaires fiscaux sera sensiblement réduit. Ceci devrait en tout état de cause améliorer l'efficacité puisqu'on regroupe des fonctionnaires compétents, d'une part pour faire le contrôle, d'autre part pour gérer l'impôt et éventuellement pour sélectionner les dossiers, et enfin pour défendre les dossiers en justice le cas échéant. Les contrôles pourront être axés davantage sur le chiffre d'affaires. Jusqu'ici, les contrôles du chiffre d'affaires ne sont que trop souvent l'exception parce que cela nécessite encore plus de fonctionnaires. Reconstituer un chiffre d'affaires est en effet difficile. C'est la raison essentielle pour laquelle les forfaits existent.

L'Administration entend aussi améliorer l'utilisation de l'informatique. En ce qui concerne les recettes des contributions, l'informatisation progresse. M. Watteyne regrette que l'on ne soit pas plus avancé et que l'informatisation des recettes n'ait pas été entamée plus tôt, ce qui fait qu'effectivement certains pensent qu'il y a trop de gens dans les recettes par rapport aux contrôles. Ceci est peut-être vrai mais le personnel des bureaux de recouvrement avait tendance à se plaindre de ne pas être suffisamment nombreux pour faire tout ce qu'il y a à faire et surtout pour effectuer le véritable recouvrement qui est de plus en plus difficile.

En ce qui concerne les contrôles, M. Watteyne déplore qu'il n'y a pas toujours suffisamment de rotation dans l'examen des dossiers. Il constate également que les fonctionnaires veulent travailler le plus près possible de chez eux et que, dans ces conditions, il est parfois difficile de peupler les centres les plus importants.

La constitution de centres de contrôle importants, dotés d'un nombre suffisant de fonctionnaires ayant des attributions diverses mais quand même combinées, devrait améliorer la situation parce que:

a) la déontologie sera plus facilement appliquée;

b) on pourra effectuer, au sein même de ces centres, une rotation des dossiers.

mentatie. Dit bestand zal over enkele maanden zijn bijgewerkt en zal later geraadpleegd kunnen worden door de personen die over het nodige toestel beschikken.

De heer Watteyne benadrukt dat de administratie een goed doordachte herstructurering wil uitvoeren. Deze herstructurering zal onder meer worden verwezenlijkt door de oprichting van grote centra voor gemeenschappelijke controle waar de gehele fiscale controle van de inkomsten en van de ondernemingen zal worden uitgevoerd. Op die wijze zal het aantal plaatsen waar belastingambtenaren werkzaam zijn, aanzienlijk verminderen. Dat zou in ieder geval de doeltreffendheid moeten verbeteren aangezien ambtenaren worden samengebracht, die enerzijds bevoegd zijn om de controle uit te oefenen, anderzijds om de belastingen te beheren en eventueel de dossiers te selecteren, en tenslotte om in voorkomend geval de dossiers voor de rechtbank te verdedigen. De controle zal meer kunnen worden gericht op het omzetcijfer. Tot hiertoe vormen de controles van het omzetcijfer al te vaak een uitzondering omdat daarvoor nog meer ambtenaren nodig zijn. Een omzetcijfer reconstrueren is immers niet gemakkelijk. Dat is de voornaamste reden waarom forfaitaire bedragen zijn ingevoerd.

De administratie wil ook het gebruik van computers verbeteren. Wat de ontvangsten van de belastingen betreft, is er een vooruitgang in de informatisering. De heer Watteyne betreurt dat er nog niet meer vooruitgang is geboekt en dat de informatisering van de ontvangsten niet vroeger is aangevangen, waardoor sommigen inderdaad denken dat er teveel ambtenaren werken bij de ontvangsten in verhouding tot de controles. Dat is misschien waar, maar het personeel van de invorderingskantoren heeft erover geklaagd dat er niet voldoende ambtenaren waren om alles te doen wat gedaan moet worden en vooral om de eigenlijke invordering uit te voeren, wat steeds moeilijker wordt.

Wat de controles betreft, betreurt de heer Watteyne dat er niet altijd voldoende doorstroming is in het onderzoek van de dossiers. Hij stelt ook vast dat de ambtenaren zo dicht mogelijk bij huis willen werken en dat het in die omstandigheden soms moeilijk is om de belangrijkste centra van de nodige mensen te voorzien.

De oprichting van grote controlecentra, met voldoende ambtenaren die verschillende, maar toch samenhangende taken hebben, zou de situatie moeten verbeteren omdat:

a) de deontologie gemakkelijker zal worden toegepast;

b) binnen die centra zelf een doorstroming van de dossiers kan plaatsvinden.

L'amélioration de la déontologie est une raison, parmi d'autres, pour lesquelles on revoit l'ensemble du contrôle interne à l'Administration des contributions.

A partir du 1^{er} janvier 1994, ce nouveau système devrait entrer en vigueur. Au lieu d'avoir la hiérarchie actuelle des inspecteurs, etc., un certain nombre d'inspecteurs A seront adjoints à des fonctionnaires de l'Administration centrale pour créer un corps d'inspection générale et d'audit interne.

Il signale aussi que l'audit interne qui travaille sous son autorité directe, vérifie si les structures et les procédures utilisées sont efficaces.

M. Watteyne n'est pas tout à fait d'accord quand on parle d'inégalité de traitement entre les petites entités locales et les grands centres. M. Watteyne admet qu'il est vrai que dans les grandes villes il existe des dossiers qui ont été parfois moins souvent contrôlés parce qu'il y a une rotation importante de fonctionnaires et que beaucoup de sociétés y ont leur siège social.

Les renseignements dont dispose M. Watteyne à l'heure actuelle en matière de sociétés semble indiquer que les sociétés à Bruxelles ne sont toutefois pas moins bien contrôlées qu'ailleurs, ceci du point de vue du résultat par société contrôlée. L'important n'est pas le nombre de contrôles qu'a subis une société déterminée, mais l'efficacité et le rendement de ces contrôles.

Les contrôles spécialisés pourront s'attaquer plutôt aux « gros poissons ». Déjà à partir du 1^{er} juillet 1993 au niveau des contributions directes (et non pas de l'I.S.I.), il y aura des cellules de contrôles spécialisées, compétentes pour l'ensemble du territoire, pour assurer au maximum l'égalité de traitement.

Pour remédier aux problèmes évoqués par un intervenant (pertes de temps), il y a le projet Belcotax. Ce système devrait permettre de réduire le nombre de déclarations de 73 p.c. Il est déjà en bonne voie bien qu'il ait un peu de retard. Depuis quelques années, d'énormes progrès ont du reste été réalisés en matière d'informatique. A titre d'illustration, il y avait en 1988, pour l'ensemble des administrations fiscales, une trentaine de P.C. (Personal Computers). A l'heure actuelle, il y en a 4 000 à 5 000.

En ce qui concerne la banalisation de la fraude, M. Watteyne déclare que ce n'est pas parce qu'elle est banale qu'elle n'est pas nécessairement caractérisée.

De verbetering van de deontologie is een van de redenen waarom de gehele interne controle op de administratie der belastingen wordt herzien.

Dat nieuwe stelsel zou vanaf 1 januari 1994 in werking moeten treden. In de plaats van de huidige hiërarchie van inspecteurs, enz., zal een aantal inspecteurs A worden toegevoegd aan ambtenaren van het hoofdbestuur om een korps van algemene inspectie en interne audit op te richten.

Hij wijst er ook op dat de interne audit-cel die rechtstreeks onder zijn gezag werkt, nagaat of de structuren en de gebruikte procedures doeltreffend zijn.

De heer Watteyne is het niet helemaal eens met de bewering dat er een verschillende behandeling is in kleine lokale eenheden en grote centra. De heer Watteyne geeft toe dat er in de grote steden inderdaad dossiers zijn die soms minder vaak gecontroleerd zijn omdat ze achtereenvolgens door verscheidene ambtenaren worden behandeld en omdat vele vennootschappen er hun maatschappelijke zetel hebben.

Volgens de informatie inzake vennootschappen waarover de heer Watteyne momenteel beschikt, lijken de vennootschappen in Brussel niet minder goed te worden gecontroleerd dan elders, gezien vanuit het resultaat per gecontroleerde vennootschap. Niet het aantal controles die een bepaalde vennootschap heeft ondergaan is belangrijk, maar de doeltreffendheid en het rendement van deze controles.

De gespecialiseerde controles zullen de « belangrijke zaken » kunnen aanpakken. Reeds vanaf 1 juli 1993 zullen er op het niveau van de directe belastingen (en niet van de B.B.I.) gespecialiseerde controlecellen zijn, bevoegd voor het hele grondgebied, om zo veel mogelijk een gelijke behandeling te waarborgen.

Om tegemoet te komen aan de problemen die door een lid zijn opgeworpen (problemen van tijdverlies) is er het Belcotax-project. Hiermee zou het aantal aangiften moeten kunnen verminderen met 73 pct. Het project is reeds goed op gang, ook al heeft het wat vertraging opgelopen. Sinds enkele jaren is trouwens enorme vooruitgang geboekt inzake de informatisering. Bij wijze van voorbeeld: in 1988 waren er voor de gezamenlijke belastingadministraties een dertigtal P.C.'s (Personal Computers). Momenteel zijn er 4 000 tot 5 000.

Wat de verbreiding van de belastingontduiking betreft, merkt de heer Watteyne op dat het niet is omdat zij « alledaags » is, dat het niet om echte belastingontduiking gaat.

Il est vrai que l'inégalité de traitement crée des distorsions dans la concurrence. M. Watteyne est le premier à le déplorer. Seulement, pour combattre la fraude, il faut les moyens.

Contrairement à ce qu'a signalé un membre, le nombre de fonctionnaires fiscaux ne s'élève pas à 37 000 mais à 29 000.

En ce qui concerne la proportion par rapport à d'autres pays, il ne faut pas oublier qu'en Belgique il y a 5,3 millions de contribuables plus 280 000 sociétés. Cela fait beaucoup de déclarations rien que pour les Contributions directes. Mais il y a aussi la T.V.A., la Douane, le Cadastre, l'Enregistrement, les Comités d'acquisition, etc. Quand on prend en compte tous ces services dans les autres pays de la Communauté européenne, il n'y a pas beaucoup de différence, selon M. Watteyne, d'autant plus qu'il faut tenir compte de ce que nous avons plusieurs langues.

M. Watteyne déplore la médiatisation des résultats de l'I.S.I. Il regrette aussi qu'on explique très mal les chiffres donnés. Les milliards de francs que l'Administration devrait pouvoir récupérer doivent être enrôlés pour pouvoir opérer éventuellement des poursuites. Il y a en outre souvent confusion entre augmentation des revenus et les impôts à enrôler. L'Administration est obligée d'enrôler lorsqu'il s'agit d'une fraude véritablement caractérisée même si elle sait très bien qu'elle ne va pas récupérer. Là se trouve le problème. Quand on veut que les contribuables soient punis quand ils ont fraudé d'une manière énorme et parfois même escroqué l'Etat dans le cas des carrousels de voitures, de vidéos, etc., il s'agit de cas de fraude où il faut agir très vite. Il arrive fréquemment que l'Administration arrive à mettre fin à un « carrousel » sans pouvoir récupérer un franc. Il faut donc bien faire la distinction entre la découverte d'une fraude, l'impôt à payer et l'impôt payé effectivement.

Le problème de savoir combien parmi ces montants font l'objet d'une réclamation est pratiquement impossible à résoudre dans le système actuel. C'est en effet l'administration des contributions qui traite les dégrèvements ou les réclamations en première instance, de sorte que l'I.S.I. ne sait même plus quelle partie de ses découvertes est en réclamation.

Dans le nouvel avant-projet de Code de procédure, on prévoit que le directeur du contrôle qui va être chargé d'enrôler l'impôt devra aussi, au premier niveau administratif, examiner les réclamations qui lui sont faites. De cette manière, s'il enrôle une impo-

Het is waar dat de ongelijke behandeling de concurrentie ontwricht. De heer Watteyne zal dit als eerste betreuren. Maar om de belastingontduiking tegen te gaan zijn er middelen nodig.

In tegenstelling tot wat een lid heeft opgemerkt, bedraagt het aantal fiscale ambtenaren niet 37 000, maar 29 000 personen.

Wat de vergelijking met andere landen betreft, mag niet uit het oog worden verloren dat er in België 5,3 miljoen belastingplichtigen zijn plus 280 000 vennootschappen. Dat zijn veel aangiften, alleen al voor de Directe belastingen. Maar er is ook nog de B.T.W., de Douane, het Kadaster, de Registratie, de Comités tot aankoop, enz... Neemt men al die diensten in aanmerking voor de andere landen van de Europese Gemeenschap, dan is er volgens de heer Watteyne niet veel verschil, en zeker niet als men ermee rekening houdt dat wij te maken hebben met verscheidene talen.

De heer Watteyne betreurt dat de resultaten van de B.B.I. door de media verspreid worden aangezien cijfers slecht worden uitgelegd. De miljarden die de administratie zou moeten kunnen innen, moeten in de kohieren geregistreerd worden om eventuele vervolgingen te kunnen instellen. Bovendien is er vaak verwarring tussen vermeerdering van de inkomsten en de belastingen die ingekohierd moeten worden. De administratie is verplicht de aanslag in het kohier te registreren wanneer het gaat om een duidelijk geval van belastingontduiking, ook al weet zij zeer goed dat zij niets zal kunnen innen. Daar zit het probleem. Wanneer men wil dat de belastingplichtigen gestraft worden wanneer ze de belastingen op grote schaal hebben ontdoken of zelfs de Staat hebben opgelicht, zoals in het geval van carrouselzwendel met auto's, video's, enz..., dan hebben we te maken met gevallen van belastingontduiking waar zeer snel moet worden opgetreden. Het is vaak zo dat de administratie erin slaagt een einde te maken aan een carrouselfraude zonder één frank te kunnen innen. Er dient dus een duidelijk onderscheid te worden gemaakt tussen het aan het licht brengen van belastingontduiking, de te betalen belastingen en de daadwerkelijk betaalde belastingen.

De vraag voor hoeveel van deze bedragen bezwaar wordt ingediend, is in het huidige stelsel bijna onmogelijk te beantwoorden. Het is immers de administratie van de belastingen die zich bezighoudt met de ontheffingen van ambtenaren of de bezwaren in eerste aanleg, zodat de B.B.I. zelfs niet meer weet voor welke zaken die ze aan het licht heeft gebracht, het bezwaar nog in behandeling is.

In het nieuwe voorontwerp van het Procedurewetboek wordt bepaald dat de controledirecteur die belast zal worden met het inkohieren van de belastingen, ook op het eerste administratief niveau de bezwaren zal moeten onderzoeken die bij hem zijn

sition, il lui appartiendra aussi de défendre ses dossiers devant la justice ou devant l'Administration du contentieux. Mais même dans ce nouveau système, il restera difficile de savoir ce qui est payé effectivement parce que l'examen des réclamations prend beaucoup de temps d'autant plus que quand une réclamation est rejetée, le contribuable peut interjeter appel. Et en appel, cela prend encore plus de temps, de sorte qu'il est très difficile de faire un lien entre ce qui a été enrôlé et ce qui a été effectivement payé. Il peut en effet se passer 10, 11, 12 ans entre les deux. Il faudrait une période de référence. M. Watteyne estime qu'il faut se contenter pour le moment de savoir ce qu'il y a comme recettes.

M. Watteyne est partisan d'une réglementation solide concernant la profession d'expert fiscal. Il est vrai qu'à l'heure actuelle, n'importe qui peut s'installer comme expert fiscal. Or, il est très difficile d'être un bon expert fiscal. Toutefois, il y a un problème. Si le seul but est de créer un institut reconnu pour lui donner un monopole sans aucune contrepartie, M. Watteyne n'est pas d'accord. S'il y a un ordre quelque part, il faut qu'il y ait une police sérieuse au sein même de l'ordre. M. Watteyne signale qu'il a connu d'importants dossiers de fraude où des réviseurs n'avaient même pas fait prévoir les provisions fiscales.

Il faut que les experts fiscaux reconnus comme tels aient aussi une déontologie concernant le contenu de la déclaration. Cela aussi peut être difficile.

ingediend. Zo zal hij, wanneer hij een aanslag in het kohier registreert, ook zijn dossiers moeten verdedigen voor de rechtbank of voor de administratie waar het geschil aanhangig is gemaakt. Maar zelfs in dit nieuwe stelsel zal het moeilijk blijven na te gaan wat daadwerkelijk is betaald omdat het onderzoek van de bezwaren veel tijd in beslag neemt temeer omdat de belastingplichtige, wanneer een bezwaar is verworpen, nog altijd beroep kan aantekenen. En in beroep duurt de zaak nog langer zodat het erg moeilijk is een verband te leggen tussen de bedragen die in de kohieren zijn geregistreerd en die welke daadwerkelijk zijn betaald. Er kunnen immers 10, 11, 12 jaar verlopen tussen de twee. Er is een referentieperiode nodig. De heer Watteyne is van mening dat men thans tevreden dient te zijn als men weet wat de ontvangsten zijn.

De heer Watteyne is voorstander van een deugdelijke reglementering inzake het beroep van belastingdeskundige. Momenteel kan iedereen zich immers als belastingdeskundige vestigen, terwijl het erg moeilijk is een goede belastingdeskundige te zijn. Er is echter een probleem. Indien het enige doel erin bestaat een erkend instituut op te richten dat een monopolie krijgt zonder dat daar iets tegenover staat, gaat de heer Watteyne niet akkoord. Als er een Orde wordt opgericht, dan dient er binnen die orde een ernstige politie te bestaan. De heer Watteyne merkt op dat hij kennis heeft gehad van belangrijke fraudedossiers waarin revisoren zelfs niet hebben laten voorzien in fiscale provisies.

De als dusdanig erkende belastingdeskundigen dienen ook een deontologie te hebben inzake de inhoud van de aangifte. Ook daar zijn er misschien moeilijkheden.

II. EXPOSE DE M. A. TIBERGHIE

«Existe-t-il une philosophie de la fraude fiscale?»

D'après M. A. Tiberghien, il n'y a pas de philosophie de la fraude, il y a des philosophies de la fraude et des demi-philosophies qui sont d'ailleurs contradictoires.

M. Tiberghien cite comme exemple la philosophie catholique:

En 1924, deux jésuites (Génicot et Salsmans) ont écrit *Institutiones theologiae moralis*. Au septième commandement, ils disent que la fraude fiscale n'est pas un péché, mais que si on est pris, on doit subir la peine volontairement. C'est donc une *fraus mere pœnalis*.

Les pays catholiques (l'Italie, la France, la Belgique) sont apparemment moins sévères vis-à-vis de la fraude fiscale que les pays protestants (la Hollande, l'Allemagne, l'Angleterre, les pays scandinaves, les Etats-Unis).

M. Tiberghien souhaite émettre un certain nombre de suggestions dont il sait fort bien qu'elles peuvent être jugées révolutionnaires ou utopiques. D'autre part, il est conscient que même la meilleure action a ses limites (limites politiques).

In fiscalibus, il n'y a pas une vraie philosophie, à moins peut-être celle du bon sens. Le bon sens qui tient compte des limites de la politique et qui reste soucieux de la productivité administrative, de la simplicité des impôts, des traditions de la population et même de celle de l'administration.

M. Tiberghien souhaite commencer son exposé en abordant la question de l'Inspection spéciale des impôts (I.S.I.). Il adhère entièrement au principe selon lequel un groupe spécialisé effectue des enquêtes importantes. D'ailleurs, un tel service n'existe pas uniquement en Belgique mais également dans tous les autres pays civilisés (par exemple la «Fiscale recherche» aux Pays-Bas, la «Guardia di Finanze» en Italie).

L'I.S.I. peut toutefois faire l'objet de certains correctifs. L'orateur propose de rebaptiser ce service tout simplement la «police fiscale». Cette dénomination serait beaucoup plus impressionnante que «l'I.S.I.». Toujours dans le même but, les agents de ce service devraient être armés, comme c'est le cas aux U.S.A., ne fût-ce que pour symboliser le sérieux de leur travail.

Mais M. Tiberghien se déclare opposé au système des agents fiscaux *undercover* tel qu'il existe aux U.S.A. Ceux-ci piègent les contrevenants. Pris en flagrant délit, les contrevenants sont arrêtés sur-le-champ. Autre fait grave: selon le *Wall Street Journal*,

II. UITFEENZETTING DOOR DE HEER A. TIBERGHIE

«Bestaat er een filosofie van de belastingontduiking?»

Volgens de heer Tiberghien bestaat er geen filosofie van de belastingontduiking, er bestaan verscheidene filosofieën en semi-filosofieën van de belastingontduiking die elkaar bovendien tegenspreken.

De heer Tiberghien haalt als voorbeeld de katholieke filosofie aan:

In 1924 hebben twee jezuïeten (Génicot en Salsmans) de Institutiones theologiae moralis geschreven. In het zevende gebod zeggen zij dat de belastingontduiking geen zonde is, maar dat indien men gevat wordt, de straf vrijwillig moet worden ondergaan. Het gaat dus om een fraus mere pœnalis.

De katholieke landen (Italië, Frankrijk, België) staan blijkbaar minder streng tegenover de belastingontduiking dan de protestantse landen (Nederland, Duitsland, Engeland, de Scandinavische landen, de Verenigde Staten).

De heer Tiberghien wenst een aantal suggesties te doen waarvan hij zeer goed weet dat ze als revolutionair of utopisch kunnen worden beoordeeld. Anderzijds is hij er zich van bewust dat zelfs de beste actie haar beperkingen (politieke begrenzingen) kent.

In fiscalibus is er geen echte filosofie tenzij deze van het gezond verstand. Het gezond verstand, dat rekening houdt met de politieke beperktheid, en bezorgd is over de administratieve produktiviteit, de eenvoud van de belastingen, de tradities van de bevolking en zelfs die van de administratie.

De heer Tiberghien wenst eerst te spreken over de Bijzondere Belastinginspectie (B.B.I.). Hij houdt absoluut aan het principe dat een gespecialiseerde groep belangrijke onderzoeken uitvoert. Trouwens, dergelijke dienst bestaat niet alleen in België, maar ook in alle andere beschaaftde landen (bijvoorbeeld de Fiscale Recherche in Nederland, de Guardia di Finanze in Italië).

De B.B.I. is evenwel vatbaar voor correcties. De spreker stelt voor deze dienst eenvoudigweg de «Fiscale Politie» te noemen. Dit zou veel meer indruk maken dan «B.B.I.». Met dezelfde bedoeling zouden ze, zoals in de U.S.A. het geval is, dienen gewapend te zijn, al was dat maar het symbool van de ernst van hun werk.

Maar de heer Tiberghien verklaart zich tegenstander van het systeem van de «undercover» fiscale agenten, zoals dat in de U.S.A. bestaat. Zij lokken overtreders in de val. Op heterdaad betrapt worden de overtreders onmiddellijk opgepakt. Even ernstig is

le fisc américain « corrompt » des experts-comptables pour qu'ils « vendent » leurs clients au fisc. Questionnées à ce sujet, les autorités concernées ont communiqué n'avoir absolument pas l'intention de renoncer à ces pratiques.

De quelle instance l'I.S.I. devrait-elle relever ? Elle peut rester où elle est, c'est-à-dire continuer à être un élément des administrations fiscales. Mais dans ce cas, elle sera soumise aux limitations qui sont le propre de toutes les administrations.

Une autre possibilité consisterait à ne plus la faire fonctionner comme un service d'agents du fisc mais de transférer ces agents soit à la police judiciaire, soit au Comité supérieur de contrôle.

L'I.S.I. doit être déchargée de l'établissement des impositions. L'orateur limiterait sa mission à la recherche et à la constatation des faits. Selon lui, le travail de police et l'établissement des impôts sont deux professions entièrement distinctes. L'I.S.I. rencontre d'ailleurs des difficultés au niveau du travail d'imposition, commet des erreurs et perd ainsi une partie de son objectivité : celui qui découvre les faits est tenté de voir un caractère imposable ou de la fraude là où il n'y en a pas. Si on libère l'I.S.I. de la difficile tâche de l'imposition, le temps considérable ainsi dégagé pourra être utilisé pour effectuer un plus grand nombre d'opérations de contrôle.

La méthode de travail est différente dans les milieux judiciaires. La police découvre les faits mais ne juge rien. La police transmet ses constatations à un magistrat qui juge s'il y a lieu ou non de poursuivre.

L'I.S.I. devrait également pouvoir procéder à des arrestations et pouvoir amener les inculpés devant le juge d'instruction. Cela ne fait actuellement pas partie de ses compétences. L'I.S.I. devrait donc avoir tous les droits d'un service de police. Elle devrait également pouvoir effectuer son travail à tout moment, en ce compris la nuit et pendant les week-ends.

Les contribuables de leur côté devraient bénéficier de tous les droits de la défense. Nous touchons là à un problème très délicat. Il existe en matière de fiscalité un droit qui permet à l'accusé de garder le silence. L'accusé peut se taire, mentir, ne doit rien signer. Il est toutefois obligé de parler lorsqu'il agit en tant que contribuable. Ce droit de garder le silence est évidemment en contradiction avec l'obligation de parler.

Il va également de soi que les droits de l'homme doivent être respectés.

En ce qui concerne les sanctions, M. Tiberghien est plutôt partisan de sanctions financières. Les emprisonnements avec sursis touchent généralement moins les gens qu'une amende en espèces.

Pour l'instant, toute la procédure se déroule par le biais d'un tribunal. On pourrait toutefois arriver à une décision qui tranche le litige et dans laquelle la

dat volgens *The Wall Street Journal* de Amerikaanse fiscus accountants omkoopt om cliënten te verklikken aan de fiscus. Daarover ondervraagd hebben de bevoegde autoriteiten medegedeeld absoluut niet van plan te zijn van deze praktijken af te zien.

Tot welke instantie zou de B.B.I. moeten behoren ? Zij kan blijven waar zij is, een deel van de fiscale administraties. Maar dan heeft zij de beperkingen die eigen zijn aan al de administraties.

Een andere mogelijkheid is hen niet meer te laten functioneren als ambtenaren van de fiscus, maar hen in groep over te dragen hetzij aan de gerechtelijke politie, hetzij aan het Hoog Comité van Toezicht.

De B.B.I. zou moeten ontlast worden van het vestigen van aanslagen. Spreker zou haar opdracht beperken tot het zoeken naar en het vaststellen van feiten. Volgens hem zijn het politiewerk en de vestiging van belastingen twee gans verschillende beroepen. De B.B.I. heeft trouwens moeite met aanslagwerk, ze maakt fouten en haar objectiviteit vermindert : degene die de feiten ontdekt, is geneigd belastbaarheid of fraude te zien waar die afwezig zijn. Als men de B.B.I. van het moeilijke aanslagwerk verlost, komt er veel tijd vrij voor een groter aantal controleactiviteiten.

In het gerecht werkt dit anders. De politie vindt de feiten, maar oordeelt zelf niet. De politie draagt haar vaststellingen over aan een magistraat die zelf oordeelt of er moet vervolgd worden of niet.

De B.B.I. zou ook arrestaties moeten kunnen doen en de betichten bij de onderzoeksrechter kunnen brengen. Momenteel behoort dit niet tot hun bevoegdheid. Ze zou dus al de rechten van een politiedienst moeten hebben. Zij moet tevens haar werk kunnen doen ten alle tijde, inclusief 's nachts en tijdens het weekend.

De belastingplichtigen van hun kant zouden alle rechten van verdediging moeten hebben. Dit vormt een zeer moeilijk probleem. Er is inzake fiscaliteit het zwijgrecht van degene die beticht wordt. De betichte mag zwijgen, liegen en moet niets tekenen. Hij heeft evenwel een spreekverplichting wanneer hij als belastingplichtige handelt. Dit zwijgrecht en deze spreekverplichting zijn uiteraard botsend.

Het spreekt eveneens vanzelf dat de rechten van de mens moeten worden gerespecteerd.

Wat de straffen betreft, is de heer Tiberghien eerder voorstander van geldstraffen. Voorwaardelijke gevangenisstraffen raken veel mensen in mindere mate dan een boete in geld.

Nu verloopt de procedure via een rechtbank. Men zou evenwel tot een beslechtende beslissing komen waarbij de vastgestelde fraude aan de betichte voor-

faute constatée serait soumise à l'inculpé avec une possibilité de règlement transactionnel. Il y a de fortes chances que ce régime soit accepté et que le Trésor public puisse ainsi percevoir les montants concernés.

Si l'on découvre aujourd'hui par exemple un fait qui peut rapporter 10 millions de francs, un accord à l'amiable sera suivi d'un paiement dans un délai très court; sans cette transaction, il faudra une procédure de près de dix ans qui rapportera un million (ou rien).

L'orateur souhaite également une procédure *pro deo* (à confier à des jeunes conseillers fiscaux). Chez les contribuables aussi, on trouve des riches et des pauvres, les riches sachant à qui s'adresser (c'est-à-dire aux conseillers fiscaux), les contribuables pauvres ne le sachant pas. Ces inégalités fiscales entre riches et pauvres, entre malins et moins futés, sont difficiles à résorber.

M. Tiberghien affirme que les administrations fiscales comptent environ 30 000 fonctionnaires. Soit un agent pour 333 habitants. Aux U.S.A., il y a 82 000 agents pour 255 millions d'habitants, soit un agent pour 3 109 habitants. Cela représente donc environ dix fois plus d'habitants par agent fiscal qu'en Belgique.

D'où provient cette différence? Aux Etats-Unis, les contrôles ont lieu autrement qu'en Belgique. Chez nous, le fisc contrôle un nombre peu élevé de dossiers dans de nombreux endroits. Aux U.S.A., c'est précisément l'inverse: les contrôles ont lieu en peu d'endroits et portent sur un nombre peu élevé de dossiers mais ils sont effectués de manière approfondie. Il n'y a donc contrôle que lorsqu'il existe un soupçon. Lorsque tout semble normal, le contrôleur ne se rend même pas sur place.

M. Tiberghien préférerait que la méthode de l'examen vaste et superficiel cède la place à un examen minutieux par coups de sonde.

Il est entièrement d'accord avec l'affirmation d'un membre de la Commission, selon laquelle M. Geens qui dit que notre pays établit trop de lois fiscales. Ce phénomène est un véritable fléau pour le contribuable, l'agent du fisc et le conseiller fiscal. A peine vient-on de tenir compte de l'une ou l'autre disposition qu'elle est remplacée par une nouvelle loi.

Une des nombreuses propositions de M. Tiberghien consiste à fusionner les différentes administrations fiscales en une seule, ce qui, humainement parlant, est pour ainsi dire impossible, mais nécessaire pour une bonne politique fiscale.

M. Tiberghien ne connaît aucun autre pays où les trois piliers (impôts sur les revenus, T.V.A., enregistrement des domaines et douanes et accises) coexistent de la sorte. Les administrations ne se connaissent

gelegd wordt met de mogelijkheid tot minnelijke schikking. De kans is groot dat die regeling aanvaard zal worden en dat de Schatkist dus het bedrag zal kunnen innen.

Momenteel vinden de onderzoekers bijvoorbeeld een feit dat 10 miljoen frank kan opleveren. Met een minnelijke schikking volgt de betaling binnen een korte termijn; zonder die schikking volgt een procedure die na 10 jaar één miljoen (of niets) oplevert.

De spreker wenst ook een *pro deo*-procedure (te laten voeren door jonge fiscale adviseurs) ingevoerd te zien. Er zijn immers rijke en arme belastingplichtigen. De rijken weten tot wie ze zich moeten wenden (o.a. tot de fiscale adviseurs). Arme belastingplichtigen weten dat niet. Deze fiscale ongelijkheid tussen de armen en de rijken, tussen de slimmen en de dommen, is moeilijk te verhelpen.

De heer Tiberghien stelt dat er zo'n 30 000 ambtenaren zijn in de fiscale administraties. Dit betekent 1 ambtenaar per 333 inwoners. In de U.S.A. zijn er 82 000 ambtenaren voor 255 miljoen inwoners. Dat wil zeggen 1 ambtenaar per 3 109 inwoners. Dit betekent dus ongeveer 10 keer meer inwoners per fiscale ambtenaar dan in België.

Vanwaar dit verschil? In de U.S.A. gebeurt de controle op een andere manier dan in België. Hier wordt op vele plaatsen in vele dossiers een beetje gecontroleerd. In de U.S.A. gebeurt juist het tegenovergestelde: er wordt op weinig plaatsen en in weinig dossiers, maar grondig gecontroleerd. Men controleert dus enkel wanneer er een verdenking bestaat. Wanneer alles normaal lijkt, gaat de controleur zelfs niet ter plekke.

De heer Tiberghien zou dus liever zien dat het brede en oppervlakkige onderzoek zou vervangen worden door steekproefsgewijs diepgaand onderzoek.

Hij is ten volle akkoord met de stelling van een Commissielid dat ons land te veel fiscale wetten uitvaardigt. Dit fenomeen is werkelijk een gesel voor de belastingplichtige, de belastingambtenaar en de belastingconsulent. Nauwelijks heeft men met een of andere bepaling rekening gehouden of er komt een nieuwe wet.

Een van de belangrijke voorstellen van de heer Tiberghien is het samensmelten van de diverse belastingadministraties in één enkele fiscale administratie. Dit is menselijk gezien quasi onmogelijk, doch noodzakelijk voor een goed fiscaal beleid.

De heer Tiberghien kent geen enkel ander land waar men die drie zuilen (Inkomstenbelastingen, B.T.W., Registratie en Domeinen en Douane en Accijnzen) naast elkaar ziet. Deze administraties kennen

pas et ont une mentalité différente. Et leur organisation limite les échanges d'informations (par exemple *Cass.* 23 avril 1993).

Selon M. Tiberghien, les cotisations doivent être considérées en Belgique comme des impôts, à l'instar de ce qui se fait dans tous les autres pays occidentaux. Ces impôts sont donc régis par l'article 110 de la Constitution. Mais contrairement au prescrit de cet article, le législateur a confié cet impôt au pouvoir exécutif.

Les cotisations sociales ne sont toutefois pas payées à l'Etat mais à des « fermiers ». Pourquoi cette perception n'est-elle pas assurée par des fonctionnaires? Pourquoi les cotisations sociales ne sont-elles pas mises sur le même pied que les impôts? Egalement en ce qui concerne la procédure.

La publication « Revenue Statistics » de l'O.C.D.E. passe en revue les cotisations sociales et les impôts pendant la période 1965-1991 dans le cadre d'une comparaison entre les différents pays. La raison en est que les cotisations sociales doivent être considérées comme des impôts. L'orateur présume que la Belgique ne le fait pas par tradition mais il craint que cela ne soit plutôt à dessein. Il craint que cela ne soit dû au fait que les « fermiers » appartiennent à des ailes politiques et gagnent également de l'argent par leur rôle de courroie de transmission.

M. Tiberghien voudrait également réduire les privilèges. Selon lui, la Belgique est l'un des pays qui accordent le plus de subsides proportionnellement au P.I.B. L'agriculture en est un exemple. Les grandes entreprises obtiennent plus de subsides que les petites parce qu'elles ont plus de pouvoir. Elles paient proportionnellement moins d'impôts que les plus petites entreprises. D'un autre côté, la quasi-totalité des classes moyennes se livrent à la fraude. Les classes moyennes devraient payer proportionnellement moins d'impôts que les grandes entreprises, ce qui n'est actuellement pas le cas.

La journée d'étude a été consacrée presque exclusivement aux impôts sur les revenus. C'est donc là que semble être le nœud du problème. C'est pourquoi M. Tiberghien propose de supprimer l'impôt sur les revenus. Les impôts sur les revenus sont non seulement incroyablement difficiles à appliquer mais sont également anti-économiques et contraires au principe d'égalité. Cette suppression serait compensée par un accroissement des autres impôts, surtout les impôts à la consommation (T.V.A. et accises). L'orateur prêche cependant pour la prudence et propose d'étaler toute cette réforme sur 20 ans: par exemple 2 p.c. la première année, 3 p.c. les deux années suivantes, etc. Il faut également tenir compte du fait qu'une telle réforme devrait nécessairement s'opérer au niveau européen. Le contrôle fiscal s'en trouverait considérablement facilité. L'impôt sur les revenus est basé sur une histoire complexe qui s'étend sur une

elkaar niet en hebben een verschillende mentaliteit. En door hun organisatie wordt de uitwisseling van inlichtingen beperkt (voorbeeld *Cass.* 23 april 1993).

Volgens de heer Tiberghien dienen de sociale bijdragen in België, zoals in alle andere westerse landen, als belastingen beschouwd te worden. Die belastingen worden dus geregeerd door artikel 110 van de Grondwet. Maar in strijd met dat artikel heeft de wetgever die belastingen aan de uitvoerende macht overgedragen.

De sociale bijdragen worden evenwel niet aan de Staat, maar aan « fermiers » afgedragen. Waarom gebeurt die inning niet door ambtenaren? Waarom worden de sociale bijdragen niet vernoemd samen met de belastingen? Ook wat de procedure betreft.

In de « Revenue Statistics » van de O.E.C.D. worden over de periode 1965-1991 de sociale bijdragen en de belastingen samengenomen om de verschillende landen met elkaar te vergelijken. De reden daarvoor is dat de sociale bijdragen als belastingen moeten worden beschouwd. Spreker vermoedt dat België dit niet doet uit traditie, doch vreest dat België dit opzettelijk niet doet. Hij vreest dat dit komt doordat de « fermiers » tot politieke zuilen behoren en ook geld verdienen door hun rol van doorgeefluik.

De heer Tiberghien zou ook willen dat de privileges verminderen. Volgens hem is België één van de landen die de meeste subsidies verlenen in verhouding tot het B.B.P. De landbouw is daar een voorbeeld van. De grote ondernemingen bekomen door hun grotere macht ook meer subsidies dan de kleinere. Ze betalen procentueel ook minder belastingen dan de kleinere. Daartegenover staat dan wel dat praktisch de gehele middenstand fraudeert. De middenstand zou procentueel minder belasting moeten betalen dan de grote ondernemingen, wat momenteel niet het geval is.

Op deze studiedag is praktisch uitsluitend over de inkomstenbelastingen gesproken. Daar blijkt dus het probleem te liggen. Vandaar stelt de heer Tiberghien voor de inkomstenbelastingen af te schaffen. De inkomstenbelastingen zijn niet alleen ongelooflijk moeilijk van toepassing, zij zijn tevens anti-economisch en strijdig met de gelijkheid. Die afschaffing zou vervangen worden door een verhoging van andere belastingen, vooral de verbruiksbelastingen (B.T.W. en accijnzen). Spreker predikt echter de voorzichtigheid en stelt voor de gehele vervanging over 20 jaar te spreiden: bijvoorbeeld 2 pct. het eerste jaar, 3 pct. de twee volgende jaren, enz. Ook dient in acht genomen te worden dat dergelijke hervorming noodzakelijk zou geschieden op E.G.-vlak. Als gevolg hiervan zal de belastingcontrole veel gemakkelijker worden. De inkomstenbelasting is gebaseerd op een ingewikkelde geschiedenis van een

année complète. Le contrôle de la consommation, par contre, est basé sur des faits isolés. Même l'O.C.D.E., le principal «think tank» économique du monde, préfère les taxes à la consommation aux impôts sur les revenus. «Consumption taxes are preferable to income taxes because they create greater incentives to save and invest».

Cinq millions de déclarations doivent être remplies dans le cadre de l'impôt sur les revenus alors que les impôts à la consommation seraient dus par environ 600 000 firmes.

Certains argumenteront que les impôts sur les revenus sont plus justes. Mais même le travailleur modèle ne peut disposer *grosso modo* que de la moitié de ce qu'il coûte à son employeur pour couvrir ses dépenses de consommation. Aux U.S.A., on dit dès lors «Soak the rich» («Faites casquer les riches»). Il n'y a cependant pas beaucoup de riches et les taxer plus fortement ne rapporterait que quelques milliards, ce qui est très faible par rapport à la masse des 3 400 milliards d'impôts et de cotisations sociales.

Karl Marx a mis les notions d'«impôts sur le revenu» et de «communisme» sur le marché. C'est après lui que tous les pays ont instauré des impôts sur les revenus et que le communisme et le socialisme du 19^e siècle ont réalisé leur percée. Le Mur de Berlin est cependant tombé parce que les peuples de l'Europe de l'Est ont compris que leurs semblables à l'Ouest étaient matériellement beaucoup plus à l'aise sans vivre dans un régime communiste.

Le mur de «Fiscobourg» n'a pu cependant être démolé parce qu'il n'existe aucun grand pays sans impôts sur les revenus.

M. Tiberghien a lancé prudemment pour la première fois l'idée de la suppression de l'impôt sur les revenus dans un article de presse en 1947. Au fil des ans, il est devenu de plus en plus convaincu que cela apporterait une facilité énorme. (A cet égard il convient de se référer à son récent ouvrage «Abolish Income Tax».)

M. Tiberghien est d'accord pour dire qu'à la suite de cette suppression d'impôt, le manque à gagner pour le trésor public devrait être compensé par une majoration des taxes à la consommation payées par les «pauvres». Il estime toutefois qu'ils paient également cette taxe à l'heure actuelle. Le prix de revient des biens et services comprend non seulement les salaires mais aussi les impôts sur les revenus et les charges sociales des personnes (travailleurs, employés, conseillers) qui participent à l'élaboration des biens et services.

geheel jaar. De controle op het verbruik daarentegen is gebaseerd op losse feiten. Ook de O.E.C.D., de belangrijkste economische *think tank* van de wereld, verkiest de verbruiksbelastingen boven de inkomstenbelastingen: «Consumption taxes are preferable to income taxes, because they create greater incentives to save and invest».

Voor de inkomstenbelasting moeten 5 miljoen aangiften gebeuren, terwijl de consumptiebelastingen door ongeveer 600 000 firma's verschuldigd zijn.

Sommigen zullen argumenteren dat inkomstenbelastingen rechtvaardiger zijn. Doch ook de modale arbeider kan *grosso modo* maar over de helft van wat hij aan zijn werkgever kost, beschikken om te consumeren. In de U.S.A. spreekt men ook over «Soak the rich». Er zijn evenwel niet veel rijke mensen en hen extra belasten brengt slechts enkele miljarden op, zeer weinig ten opzichte van de 3 400 miljard belastingen en sociale bijdragen.

Karl Marx heeft de begrippen «inkomstenbelasting» en «communisme» marktrijp gemaakt. Na hem zijn in alle landen inkomstenbelastingen ingevoerd en is het communisme en het 19e-eeuwse socialisme doorgedrongen. De muur van Berlijn is evenwel gevallen omdat de mensen in Oost-Europa zijn gaan inzien dat hun soortgenoten in het westen het materieel veel beter hadden zonder in een communistisch regime te leven.

De muur van «Fiscoburg» kan echter niet zo afgebroken worden omdat er geen groot land bestaat waar er geen inkomstenbelastingen zijn.

De heer Tiberghien heeft de idee van de afschaffing van de inkomstenbelasting voorzichtig voor het eerst gelanceerd in een kranteartikel in 1947. Met de jaren is hij er meer en meer van overtuigd geraakt dat dit een enorm gemak zou betekenen. (Zie zijn recent boek «Abolish Income Tax».)

Dat ten gevolge daarvan het verlies aan inkomsten voor de Schatkist gecompenseerd dient te worden door een verhoging van de verbruiksbelastingen betaald door de «armen», wordt door de heer Tiberghien beaamd. Hij meent evenwel dat zij die belasting momenteel ook betalen. In de kostprijs van goederen en diensten zitten immers niet alleen de lonen maar ook de inkomstenbelastingen en de sociale bijdragen van de personen (arbeiders, bedienden, adviseurs) die bij het totstandkomen van de goederen en diensten betrokken zijn.

III. EXPOSE DE M. L.A. DENYS(1)

« Une collaboration entre l'administration du fisc et le contribuable est-elle possible? »

SOMMAIRE

Pages

Avant-propos	28
I. Considérations générales sur le modèle de collaboration	28
1. La machinerie fiscale craque de toutes ses jointures	28
2. La guerre fiscale	28
3. Un incivisme fiscal constitutionnel?	29
4. Le modèle de collaboration: nécessaire et souhaitable	30
5. Contours du nouveau modèle de collaboration	31
6. Les protagonistes du modèle de collaboration	32
a) Le législateur	32
b) Les agents du fisc	33
c) Le juge fiscal	33
d) Le contribuable	33
e) Les conseillers fiscaux	34
II. Recommandations en vue d'une meilleure collaboration entre le contribuable et l'administration des contributions dans le cadre de la réforme de la procédure fiscale	36
1. Principes généraux	36
2. La procédure d'imposition	37
a) La procédure de taxation	37
b) Le recours administratif	37
c) Contrôle juridictionnel sur l'action administrative dans la procédure de taxation	38
d) Principes généraux de bonne administration	38
3. La procédure juridictionnelle fiscale	39
Tribunal administratif fiscal	39
4. Répression pénale de la fraude fiscale — procédure pénale	40
5. Droit à des « civil servants » efficaces	41
Agents du fisc	42
6. Harmonisation des règles de procédure	42
a) Exceptions aux règles de droit commun	43
b) Procédure en matière de T.V.A. et d'impôts sur les revenus	43
Limites de l'harmonisation	43
Vices formels	43
Délais uniformes	44
Harmonisation des pouvoirs d'enquête	44
Correction des déclarations	46
Amendes réciproques	46
Procédure du ruling	46
Clause de solidité	46
III. La symbiose: le modèle de collaboration et une imposition plus réaliste	47
Bouées de sauvetage	49
IV. Conclusion	50

III. UITEENZETTING DOOR DE HEER L.A. DENYS(1)

« Kunnen belastingplichtigen en belastingadministratie samenwerken? »

INHOUD

Blz.

Voorwoord	28
I. Algemene beschouwingen over het samenwerkingsmodel	28
1. De fiscale machinerie kraakt	28
2. De fiscale oorlogsvoering	28
3. Een grondwettelijk fiscaal incivisme?	29
4. Het samenwerkingsmodel: noodzakelijk en wenselijk	30
5. Contouren van een vernieuwd samenwerkingsmodel	31
6. Protagonisten van het samenwerkingsmodel	32
a) De wetgever	32
b) De belastingambtenaren	33
c) De belastingrechter	33
d) De belastingbetaler	33
e) De belastingconsulenten	34
II. Aanbevelingen voor een betere samenwerking van belastingplichtigen en belastingadministratie in het kader van de hervorming van de belastingprocedure	36
1. Algemene beginselen	36
2. De belastingheffingsprocedure	37
a) De taxatieprocedure	37
b) Het administratief beroep	37
c) Jurisdictioneel toezicht op het administratief handelen in de taxatieprocedure	38
d) Algemene beginselen van behoorlijk bestuur	38
3. De fiscaal-jurisdictionele procedure	39
Administratieve belastingrechtbank	39
4. Strafrechtelijke beteugeling van de belastingfraude — de strafprocedure	40
5. Recht op efficiënte fiscale « civil servants »	41
Belastingambtenaren	42
6. Harmonisatie van de procedureregels	42
a) Uitzonderingen op de algemeenrechtelijke regels	43
b) B.T.W.- en inkomstenbelastingprocedures	43
Grenzen aan de harmonisatie	43
Formele gebreken	43
Uniforme termijnen	44
Harmonisatie van de onderzoeksbevoegdheden	44
Correctie aangiften	46
Wederzijdse boetes	46
Rulingprocedure	46
Hardheidsclausule	46
III. De symbiose: het samenwerkingsmodel en de meer realiteitsgerichte belastingheffing	47
Reddingsboeien	49
IV. Ter conclusie	50

(1) Juriste fiscaliste K.P.M.G. Tiberghien & Co.
Chargé de cours de droit fiscal international et européen à la V.U.B.

Membre du comité scientifique de la branche belge de l'*International Fiscal Association* (I.F.A.).
Administrateur de la Confédération fiscale européenne.
Président honoraire de l'Institut des conseillers fiscaux de Belgique.

(1) Fiscaal jurist K.P.M.G. Tiberghien & Co.
Docent internationaal en Europees fiscaal recht aan de Vrije Universiteit Brussel.
Lid van het wetenschappelijk comité van de Belgische afdeling van de *International Fiscal Association* (I.F.A.).
Bestuurslid van de *Confédération fiscale européenne*.
Ere-voorzitter van het Instituut van belastingconsulenten van België.

AVANT-PROPOS

Je suis ici en ma qualité de conseiller fiscal qui s'est lancé dans le métier il y a de cela 18 ans et qui vient donc seulement d'atteindre l'âge de la majorité. Vous le remarquerez sans doute au ton plutôt idéaliste de mon exposé que je dédie à M. Maeckelbergh, qui reprend le flambeau en tant que président des conseillers fiscaux et dont nous fêterons prochainement les trente années de fonction au poste de directeur de l'Ecole supérieure fiscale qui seront couronnées par un *Liber Amicorum*.

Je désire commencer mon exposé par quelques considérations d'ordre général sur le modèle de collaboration en tant que ligne de force de notre système fiscal, avant de passer à des recommandations plus spécifiques susceptibles de favoriser la collaboration, pour conclure en traitant de la symbiose entre le modèle de collaboration et la doctrine des réalités économiques dans les matières fiscales.

I. CONSIDERATIONS GENERALES SUR LE MODELE DE COLLABORATION

1. La machinerie fiscale craque de toutes ses jointures

Bon nombre d'hommes politiques s'inquiètent de ce que la baisse de confiance du citoyen se reflète dans le fonctionnement de l'Etat. Dans le domaine fiscal également, nous avons capté un grand nombre de signaux indiquant à quel point la machinerie fiscale commence à se gripper. Très récemment encore, les politiciens ont encaissé un choc lorsqu'à la suite d'une erreur de procédure, une affaire judiciaire considérée comme une pure affaire de fraude s'en est allée en eau de boudin.

Mon exposé ne se situe pas dans le contexte de la fraude brutale, mais plutôt dans la zone grise, cette zone en demi-teinte où la notion de norme fiscale ne produit pas les résultats escomptés par les pouvoirs publics, ce qui a engendré un climat conflictuel tendu entre les Finances et les contribuables.

2. La guerre fiscale

Le secrétaire d'Etat aux Finances du Gouvernement précédent a qualifié (1) le récent train de modifications apportées à la législation fiscale de manœuvre de guerre classique: élargissement de la matière fiscale et législations rectificatrices continues contre l'ingénierie fiscale, et a exprimé l'espoir qu'il soit mis fin au climat d'affrontement en adoptant une nouvelle approche doctrinaire: la lutte contre les abus

(1) Allocution lors de la Journée des conseillers fiscaux 1990.

VOORWOORD

Als een belastingadviseur die pas 18 jaar geleden in het beroep is gestapt heb ik dus nu pas de meerderjarige leeftijd bereikt. U zal dit wellicht merken aan de eerder idealistische ondertoon die uit mijn bijdrage mag blijken. Ik draag ze op aan de heer W. Maeckelbergh die het voortouw van mij overneemt als voorzitter van de Belastingconsulenten, en wiens dertigjarig ambtsjubileum als Directeur van de Fiscale Hogeschool, wij eerstdaags vieren en met een *Liber Amicorum* bekronen.

In mijn bijdrage op deze bijeenkomst wil ik gaarne beginnen met enkele algemene beschouwingen over het samenwerkingsmodel als krachtlijn in ons fiscaal bestel, om dan over te gaan naar meer gerichte aanbevelingen die de samenwerking kunnen bevorderen, en te besluiten over de symbiose van het samenwerkingsmodel en de economische werkelijkheidsleer in belastingzaken.

I. ALGEMENE BESCHOUWINGEN OVER HET SAMENWERKINGSMODEL

1. De fiscale machinerie kraakt

Veel politici maken zich druk over het sein van de burger dat het tanend vertrouwen weerspiegelt in het functioneren van de Staat. Ook op fiscaal gebied hebben wij meer dan genoeg signalen opgevangen van hoe de huidige fiscale machinerie kraakt in haar voegen. Heel recent nog toonden de politici zich geschokt toen ten gevolge van een procedurefout een als een brutale fraudezaak beschouwde rechtszaak met een sisser afliep.

Mijn bijdrage situeert zich niet in de brutale fraudesfeer, maar veeleer in de grijze zone, de schemerzone waar het fiscaal normbesef niet de door de overheid gewenste resultaten oplevert, hetgeen in recente jaren tot een aangescherpte sfeer van conflicten tussen Financiën en de belastingbetalers heeft geleid.

2. De fiscale oorlogsvoering

De Staatssecretaris voor Financiën in de vorige regering typeerde (1) de recente stroom van fiscale wetwijzigingen als behorend tot de categorie van de klassieke oorlogsvoering: verbreden van de fiscale materie en continue reparatiewetgevingen tegen de spitstechnologie, en sprak de hoop uit een eind te stellen aan de oorlogssfeer door een nieuwe doctrinaire aanpak: het bestrijden van rechtsmisbruik via alge-

(1) Toespraak op de Belastingconsulentendag 1990.

de droit par la voie des principes généraux et de l'utilisation du ruling en vue d'accroître la sécurité juridique. Le législateur a choisi à cet effet un certain nombre de domaines spécifiques qui serviront de domaines-tests, mais le Gouvernement actuel se voit contraint d'en faire une approche globale. Et il faut s'en réjouir. Mais je reviendrai sur cette question.

3. Un incivisme fiscal constitutionnel?

La Belgique n'a jamais été un pays où la société s'est montrée respectueuse envers le civisme fiscal, *a fortiori* envers l'idée d'une collaboration avec le fisc.

En 1991, le professeur S. Van Combrugge écrivait (1):

«La réflexion juridique en matière d'impôts s'est toujours inscrite en Belgique dans un cadre de rejet de l'imposition. Un principe fondamental du droit fiscal belge, que la doctrine a tiré directement du principe constitutionnel de légalité (art. 110 de la Constitution), est celui de la liberté fondamentale à l'égard de l'impôt de toutes les personnes, choses, faits et actes: tout est exempt d'impôt, sauf si la loi en dispose autrement (...).

Même si ce principe de liberté peut paraître irréaliste lorsque l'on considère la masse et le volume des impôts instaurés par le législateur belge, il existe sur le plan juridique et est de première importance. Il donne à l'aversion pour l'imposition une base constitutionnelle (...). D'un point de vue pragmatique, on peut affirmer en tout état de cause que l'aversion pour l'imposition constatée en Belgique depuis 1831 n'est pas un simple phénomène sociologique, mais une réalité reconnue par la Constitution. L'article 110 de la Constitution et le principe d'égalité qui en découle représentent pour la doctrine dominante des points d'application centraux pour donner une justification juridique à cette attitude de rejet (...). La règle qui veut que tout est par nature exempt d'impôt sauf disposition contraire de la loi, est sans aucun doute la principale responsable de l'évolution qu'a connue la doctrine du libre choix de la voie la moins imposée.»

Je peux y ajouter que la doctrine du libre choix de la voie la moins imposée — que l'on appelle également la doctrine Brepols — est au cœur de la guerre high-tech que se livrent le législateur et, dans son sillage, le fisc, d'une part, et le contribuable et, dans son sillage, les spécialistes en ingénierie fiscale, d'autre part.

Dans un récent éditorial (2) consacré à une fiscalité «Fin de Siècle», j'écrivais:

mene beginselen en een rullingpraktijk om de rechtszekerheid te verhogen. De wetgever heeft daartoe een aantal specifieke domeinen als testgebied aangewezen, maar de huidige regering ziet zich verplicht er een algemene aanpak van te maken. Dat moet toegejuicht worden. Gaarne kom ik hier zo dadelijk op terug.

3. Een grondwettelijk fiscaal incivisme?

België is nooit een land geweest waar fiscaal civisme, laat staan de gedachte aan het samenwerken met de fiscus, het respect van de gemeenschap kon wegdragen.

In 1991 nog schreef Prof. Dr. S. Van Crombrugge (1):

«Het algemeen kader van het juridisch denken over belastingen in België is er altijd een geweest van afkeer van belastingheffing. Een basisbeginsel van het Belgisch fiscaal recht, dat de doctrine rechtstreeks heeft afgeleid uit het grondwettelijk legaliteitsbeginsel (artikel 110 G.W.), is de fundamentele vrijheid van belasting van alle personen, zaken, feiten en handelingen: alles is vrij van belasting, tenzij de wet anders bepaalt (...).

Dit vrijheidsbeginsel mag dan al wat onwezenlijk overkomen, omdat de Belgische wetgever vele en zware belastingen heeft ingevoerd, juridisch bestaat het en is het van het grootste belang. Het geeft aan de afkeer van de belastingheffing een grondwettelijke basis (...). Vanuit een pragmatisch standpunt mag men alleszins stellen dat de afkeer van de belastingheffing in België sedert 1831 niet een louter sociologisch verschijnsel is, maar een grondwettelijk erkende realiteit. Het artikel 110 G.W. en het daarop steunende vrijheidsbeginsel betekenen voor de heersende rechtsleer de centrale aangrijpingspunten om de afkerige houding tegenover belastingen juridisch te verantwoorden (...). De regel dat alles van nature vrij is van belasting tenzij de wet anders bepaalt, is ongetwijfeld verantwoordelijk voor de wijze waarop zich het leerstuk van de vrije keuze van de minst belaste weg heeft ontwikkeld.»

Daar kan ik aan toevoegen dat de leer van de vrije keuze van de minst belaste weg — de zogenaamde Brepols-doctrine — centraal staat in de hi-tech oorlogsvoering tussen de wetgever en, in zijn kielzog, de fiscus enerzijds en de belastingbetaler, met in zijn kielzog de fiscale spitstechnologen, anderzijds.

In een recent editoriaal (2) over een «Fin de Siècle» fiscaliteit heb ik geschreven:

(1) Fiskaliteit 2000, Krachtlijnen voor een nieuw fiscaal evenwicht, 1991, De Tijd N.V. Antwerpen, p. 202.

(2) «Een Fin de Siècle Fiscaliteit?», Fisca, n° 36, mars 1993.

(1) Fiskaliteit 2000, Krachtlijnen voor een nieuw fiscaal evenwicht, 1991, De Tijd N.V. Antwerpen, blz. 202.

(2) «Een Fin de Siècle Fiscaliteit?», Fisca, nr. 36, maart 1993.

« Mon encyclopédie définit « Fin de Siècle » comme une expression exprimant « une certaine décadence raffinée », « des phénomènes de décrépitude liés à une civilisation qui se survit ». Il semble de moins en moins être question en Belgique d'une fiscalité civilisée.

Le professeur F.H.M. Grapperhaus, secrétaire d'Etat honoraire qui avait dans ses attributions les Finances aux Pays-Bas, vient d'être nommé (premier) professeur d'histoire du droit fiscal à l'Université de Leiden. Il conclut, dans une étude portant sur dix siècles de droit fiscal, que la collaboration volontaire — et non forcée — et la cohabitation des personnes supposent un degré supérieur de civilisation et que c'est alors seulement que l'on peut parler d'une véritable émancipation. Il relève que tout au long de l'histoire, les taxes ont été le levier utilisé pour obtenir la liberté politique, sociale et religieuse. »

Le modèle de collaboration vers lequel nous tendons à évoluer est le successeur historique et logique du modèle conflictuel, et constitue également une des lignes de force de notre système fiscal.

4. Le modèle de collaboration : nécessaire et souhaitable

La nécessité du modèle de collaboration s'explique très facilement : la complexité vertigineuse de la vie économique et sociale, la rapidité des communications, le rythme élevé du développement, la flexibilité des agents économiques et l'internationalisation accentuent le retard sur la réalité de la législation fiscale selon le modèle conflictuel et rendent les législations rectificatrices de plus en plus draconiennes et déphasées, de sorte qu'elles sont ressenties comme de moins en moins légitimes.

Le Trésor public ne peut être alimenté correctement qu'avec la collaboration du contribuable : non content d'être contreproductif — comme l'histoire le prouve continuellement —, l'Etat de police fiscale n'est pas accepté ; à la limite, il risque de provoquer des émeutes ou des révolutions.

Mais, sans tomber dans une telle extrémité, il est clair que le système d'imposition reste en place ou s'effondre avec la collaboration du contribuable : c'est lui qui détermine spontanément la base imposable, qui fait la déclaration, qui paie spontanément l'impôt et qui agit dans une mesure de plus en plus large comme « tiers payant », c'est-à-dire sans qu'il s'agisse de sa contribution au Trésor public ; je pense ici à plus de 700 milliards de précompte professionnel, plus de 500 milliards de T.V.A., plus de 1 500 milliards de cotisations à la sécurité sociale, etc.

Si tous ces systèmes fonctionnaient sur la seule base des contrôles du fisc, ils se seraient effondrés depuis

« Mijn encyclopedie definieert « Fin de Siècle » als een uitdrukking die « op een zekere verfinde decadentie » wijst, « op verschijnselen van verval die verband houden met een zichzelf overlevende beschaving ». Van een beschaafde fiscaliteit lijkt in België steeds minder sprake te zijn.

Professor Dr. F.H.M. Grapperhaus, oud-Staatssecretaris voor Financiën in Nederland, werd zopas als (eerste) Hoogleraar in de Geschiedenis van het Belastingrecht benoemd aan de Universiteit van Leiden. Hij concludeert in een studie van 10 eeuwen belastingrecht dat de vrijwillige — in plaats van gedwongen — samenwerking en samenleving van mensen een hogere trap van beschaving veronderstelt, en dat men pas dan kan spreken van een ware emancipatie. Hij herinnert eraan dat doorheen heel de geschiedenis de belastingheffing de hefboom vormde voor het verkrijgen van politieke, sociale en religieuze vrijheid. »

Het samenwerkingsmodel waar wij steeds meer naar toe evolueren is de historische en logische opvolger van het conflictmodel, en is ook één van de krachtlijnen van ons fiscaal bestel.

4. Het samenwerkingsmodel : noodzakelijk en wenselijk

De noodzaak van het samenwerkingsmodel laat zich makkelijk verklaren : de duizelingwekkende complexiteit van het maatschappelijk en economisch gebeuren, de snelle communicatie, het hoge ritme van de ontwikkelingen, de flexibiliteit van de economische agenten en de internationalisering maken dat de fiscale wetgeving volgens het conflictmodel steeds meer achter holt op de realiteit en de reparatiewetgevingen steeds draconischer en wereldvreemder worden, en bijgevolg als minder legitiem worden ervaren.

De Schatkist kan maar behoorlijk gespijsd worden indien de belastingbetaler meewerkt : een fiscale politiestaat is bovendien niet alleen contraproductief maar — dat bewijst de geschiedenis voortdurend — wordt niet aanvaard ; à la limite heeft men er zelfs straatrellen of revoluties voor over.

Maar zonder dat we het zo extreem stellen, is duidelijk dat het belastingstelsel staat of valt met de medewerking van de belastingplichtige : hij bepaalt spontaan de belastbare grondslag, hij doet de aangifte, hij draagt spontaan de belasting af, en voor een steeds groter deel doet hij dat als « derde-betaler », dit wil zeggen zonder dat het om zijn eigen bijdrage aan de Schatkist gaat ; ik denk hier aan de meer dan 700 miljard bedrijfsvoorheffing, de meer dan 500 miljard B.T.W., de meer dan 1 500 miljard sociale-zekerheidsbijdragen, enz.

Als deze systemen alleen zouden functioneren op grond van de controles door de fiscus, dan zouden zij

longtemps. Un effectif de 10 à 12 000 véritables agents «taxateurs» ne peut contrôler 5 millions de contribuables de manière répressive. La situation des Finances publiques est telle qu'une baisse de la pression fiscale n'est pas en vue. Si cette pression excessive est un élément — risquant donc de susciter une grande résistance —, le modèle de collaboration doit assurer que la taxation s'opère sur une base la plus correcte, la plus équitable et la plus raisonnable possible, afin de cultiver plutôt que de frustrer davantage le sentiment de justice du citoyen: *exit* donc l'adage «Dura lex sed lex» pour céder la place à une fiscalité à visage humain, empreinte et corrigée par la norme du raisonnable, caractérisée par son sens des proportions, afin que sa légitimité soit acceptée par tous.

Toute l'attention que mérite le concept de «collaboration» dans le cadre de la présente journée, s'explique donc par la thèse que le modèle conflictuel favorise la fraude et l'évasion et que ce modèle devrait céder la place au modèle plus avancé de la collaboration qui comporte un maximum de garanties permettant d'éviter des applications déraisonnables ou extrêmes de la loi, tant par le fisc que par le contribuable, et qui limite le goût de l'évasion fiscale chez le contribuable dans une limite maîtrisable. Ce nouveau système offrirait de nouvelles possibilités aux fonctionnaires pour s'attaquer de manière plus sérieuse et radicale à la fraude ouverte en accroissant les chances de prendre sur le fait les contribuables agissant en dehors du modèle de collaboration.

5. Contours du nouveau modèle de collaboration

Les contours du nouveau modèle de collaboration peuvent être définis à travers sept phénomènes concrets, qui se dégagent de plus en plus nettement:

1. l'émergence de la doctrine anti-fraude et de la doctrine des réalités économiques, d'une part, et la procédure du ruling, d'autre part;
2. la reconnaissance de l'applicabilité des principes généraux de bonne administration dans les matières fiscales;
3. les propositions de création de tribunaux administratifs fiscaux;
4. les propositions visant à attribuer des compétences de police à l'I.S.I., mais en dehors du processus normal de taxation, c'est-à-dire dans le cadre de la répression pénale contre la fraude;
5. le fait que l'on réclame de manière de plus en plus pressante un travail parlementaire sérieux définissant clairement l'objectif et la portée de la politique fiscale et coulant cette politique dans des règles juridiques de principe et ne se limitant pas à des votes de lois rectificatrices;

al lang in elkaar gestort zijn. Een korps van 10 à 12 000 echte «taxatie»-ambtenaren kan geen 5 miljoen belastingbetalers repressief controleren. De situatie van de overheidsfinanciën is zodanig dat een verlaging van de belastingdruk niet in zicht is. Indien deze overdruk een gegeven is — en dus een grote weerstand dreigt op te roepen — dan moet het samenwerkingsmodel waarborgen dat de heffing op een zo correct, zo billijk, zo redelijk mogelijke wijze geschiedt, zodat het rechtvaardigheidsgevoel van de burger wordt gecultiveerd eerder dan extra gefrustreerd: weg dus met het adagium *dura lex sed lex*, en op naar een fiscaliteit met een menselijk gelaat, doordrongen van en gecorrigeerd door de redelijkheidsnorm, en met zin voor juiste proporties, zodat de legitimiteit wordt aanvaard.

Dat het onderwerp «samenwerking» een centrale aandacht op deze bijeenkomst verdient laat zich dus verklaren door de stelling dat het conflictmodel fraude- en ontwikkelingsbevorderend werkt, en beter plaats kan ruimen voor het doorgedreven samenwerkingsmodel dat de meeste waarborgen bevat om onredelijke, extreme wetstoepassingen zowel door de fiscus als door de belastingplichtige te vermijden, en dat de ontwijkingsijver van de belastingbetalers tot beheersbare omvang beperkt en de ambtenaren meer mogelijkheden biedt om de brutale fraude ernstiger en keihard aan te pakken door de zogenaamde pakkans, buiten het samenwerkingsmodel, te vergroten.

5. Contouren van een hernieuwd samenwerkingsmodel

De contouren van een hernieuwd samenwerkingsmodel kunnen aangewezen worden in een zevental concrete fenomenen, die steeds duidelijker naar voor komen:

1. de opkomst van de anti-ontwijkingsdoctrine en de economische werkelijkheidsleer enerzijds, en de rullingprocedure anderzijds;
2. de erkenning van de toepasselijkheid van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in fiscale zaken;
3. de voorstellen voor het inrichten van fiscaal-administratieve rechtbanken;
4. de voorstellen om de B.B.I. politionele bevoegdheden te geven, maar buiten het normale taxatieproces, dit wil zeggen in het kader van de strafrechtelijke fraudebestrijding;
5. de steeds luidere roep om ernstig parlementair werk, waarin vooraan staat duidelijk te bepalen wat doel en strekking is van het fiscaal beleid, alsmede het formuleren van dat beleid in principiële rechtsregels, eerder dan als stemmachine voor incidentele reparatiewetgevingen;

6. le fait que la Cour d'arbitrage a pris fort à cœur son rôle de gardienne du principe d'égalité dans les affaires fiscales et a fait œuvre de pionnier depuis sa création encore assez récente. Elle jette un pont pour toutes les distinctions légales trop arbitraires en exigeant que la norme fiscale ne soit pas disproportionnée par rapport à l'objectif poursuivi, en d'autres termes en confrontant le travail législatif à l'objectif et à la portée des règles fiscales;

7. ce phénomène s'inscrit parfaitement dans la jurisprudence fiscale européenne, qui utilise la méthode d'interprétation téléologique dans les matières fiscales européennes telles que la T.V.A. ou les règles fiscales en matière de filiales/sociétés-mères ou de fusion. L'interprétation téléologique, c'est-à-dire l'application de la loi en fonction de l'objectif, de l'esprit et de la portée de la loi, est incompatible avec la doctrine Brepols au caractère belliqueux, qui souscrit à une interprétation legaliste, conforme à la lettre de la loi au sens strict.

6. Les protagonistes du modèle de collaboration

Parmi les protagonistes du modèle de collaboration, nous distinguons le législateur, l'agent du fisc, le juge fiscal et le contribuable et son conseiller.

Deux concepts essentiels président à ce modèle: le principe de confiance et l'accessibilité du droit fiscal.

Le principe de confiance intervient dans la relation avec le législateur, avec le fonctionnaire et avec le juge.

a) *Le législateur*

Le contribuable peut attendre du juge fiscal qu'il respecte le principe d'égalité, c'est-à-dire qu'il évite l'arbitraire, qu'il base l'imposition sur la réalité économique et qu'il assure la sécurité juridique.

Si le juge ne respecte pas ces principes, il sait que le citoyen se sentira légitimé dans son intention de se soustraire à cette législation, en d'autres termes de frauder.

En effet, le législateur favorise la fraude lorsqu'il ne taxe pas identiquement des faits identiques, lorsqu'il permet l'arbitraire, c'est-à-dire des distinctions non visées par la loi fiscale, lorsqu'il fait taxer des revenus non touchés ou qu'il autorise que seuls les idiots paient des impôts, ou en modifiant les règles du jeu à tout bout de champ — même avec effet rétroactif — lorsque les résultats du jeu ne lui plaisent pas. Le contribuable n'éprouve aucune peine à enfreindre la loi s'il est sanctionné demain pour avoir brûlé hier un feu rouge qui n'a été installé qu'aujourd'hui.

6. het feit dat het Arbitragehof zijn rol als waakhond van het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken zeer ter harte heeft genomen en baanbrekend werk heeft verricht in de korte periode waarin het Hof functioneert. Het werpt een dam op voor al te arbitraire wetonderscheidingen door te eisen dat de fiscale regelgeving in verhouding staat tot het gestelde doel, met andere woorden een toetsing van het wetgevende werk aan het doel en de strekking van de fiscale regels;

7. Dit fenomeen ligt geheel in de lijn van de Europese fiscale jurisprudentie, die de teleologische interpretatiemethode hanteert in Europese fiscale materies zoals de B.T.W. of de fiscale moeder/dochter- of fusieregels. Teleologische interpretatie, dit wil zeggen het toepassen van de wet in functie van het doel, de geest en de strekking van de wet, is onverenigbaar met de oorlogszuchtige Brepols-doctrine, die een legalistische interpretatie, conform de strikte letter van de wet, huldigt.

6. Protagonisten van het samenwerkingsmodel

Bij de protagonisten in het samenwerkingsmodel onderscheiden we de wetgever, de fiscale ambtenaar, de belastingrechter en de belastingbetaler en zijn consultant.

Twee essentiële concepten staan centraal: het vertrouwensbeginsel en de kenbaarheid van het belastingrecht.

Het vertrouwensbeginsel geldt zowel in de relatie met de wetgever, de ambtenaar als met de rechter.

a) *De wetgever*

De belastingbetaler mag van de fiscale wetgever verwachten dat deze het gelijkheidsbeginsel respecteert, dit wil zeggen willekeur vermijdt, de belastingheffing baseert op de economische werkelijkheid en rechtszekerheid biedt.

Eerbiedigt de wetgever deze beginselen niet, dan weet hij dat de burger zich gelegitimeerd zal voelen om zich aan dergelijke wetgeving te onttrekken, met andere woorden te frauderen.

Inderdaad, de wetgever werkt fraudebevorderend als hij gelijke feiten niet gelijk belast, arbitraire, dit wil zeggen niet door het doel van de fiscale wet gedragen onderscheidingen maakt, niet-genoten inkomsten laat belasten of toelaat dat het belasting betalen alleen geldt voor de dommen, of door om de haverklap de spelregels te wijzigen — zelfs retroactief — wanneer de resultaten van het spel hem niet bevallen. De belastingbetaler heeft geen moeite om de wet te overtreden wanneer hij morgen beboet wordt omdat hij gisteren door een rood licht is gereden dat er pas vandaag is gezet.

b) Les agents du fisc

En ce qui concerne les agents du fisc, le contribuable peut caresser l'espoir que ceux-ci respecteront les principes de bonne administration, agiront comme des administrateurs efficaces qui ne lui compliquent pas la vie plus que le strict nécessaire (principe d'économie), qu'ils agiront comme de véritables « civil servants », c'est-à-dire des personnes au service du citoyen.

Sans tomber dans l'extrême des Pays-Bas où les fonctionnaires ont reçu pour consigne de se montrer « soucieux de la clientèle », je désire plaider ici pour que le contribuable soit considéré par le fisc comme un « donateur » auquel le souverain, le gouvernement, s'adresse par le biais du Parlement, donc de la loi de finances, pour lui demander de verser son dû à la collectivité. Le contribuable est un membre de la communauté qui a des charges communes réparties entre tous ses membres. Dans cette optique, le fisc n'est rien de plus qu'un syndic qui additionne les charges communes avant de les répartir à nouveau. L'administration fiscale doit être vue comme une organisation de service chargée de canaliser nos comptes communs : elle n'est ni l'ami, ni l'ennemi du contribuable, contrairement à ce que propagent certains almanachs.

c) Le juge fiscal

Le contribuable peut attendre du juge fiscal qu'il joue un rôle moderne, dynamique dans le maintien d'un bon équilibre entre les intérêts de la communauté et ceux du contribuable, tel que cet équilibre est dessiné par le Parlement.

Selon moi, l'important dans un Etat de droit fiscal, c'est la confiance que peut avoir le citoyen qu'un contrôle juridictionnel efficace est exercé sur le fonctionnement du fisc; qui dit juridictionnel, dit avec toutes les garanties propres à assurer l'indépendance du juge.

La mission du juge fiscal dans le modèle de collaboration consiste essentiellement à vérifier si le fisc agit correctement, si le contribuable offre la coopération voulue et si tous deux appliquent la loi conformément à son objectif, à son esprit et à sa portée plutôt que conformément à sa lettre.

d) Le contribuable

On peut attendre du contribuable, dans un tel contexte, outre sa collaboration au système, qu'il soit également tenu aux principes de correction qui sont

b) De belastingambtenaren

In de relatie met de belastingambtenaren mag de belastingbetaler het vertrouwen koesteren dat deze de beginselen van behoorlijk bestuur zullen eerbiedigen, als efficiënte administrateurs zullen functioneren die hem het leven niet lastiger maken dan strikt noodzakelijk (dit is het zuinigheidsbeginsel), dat ze als echte « civil servants », dit wil zeggen dienaren van de burger, functioneren.

Zonder in het Nederlandse extreem te vervallen waar de ambtenaren het consigne hebben gekregen zich « cliëntvriendelijk » op te stellen, zou ik ervoor willen pleiten dat de belastingbetaler door de fiscus wordt aanzien als een « donateur » tot wie de Vorst, de Regering, zich middels de bede aan het Parlement, dus de Financiewet, richt om hem te vragen zijn duit in het gemeenschappelijke zakje te doen. De belastingbetaler is een lid van de gemeenschap die gemeenschappelijke lasten heeft en die worden verdeeld tussen alle leden. In die optiek is de fiscus niet meer dan een syndicus die de gemeenschappelijke lasten optelt en herverdeelt. De fiscale administratie moet gezien worden als een serviceorganisatie voor het kanaliseren van onze gemeenschappelijke rekeningen: hij is noch de vriend noch de vijand van de belastingbetaler, in tegenstelling tot wat sommige belastingalmanakken propageren.

c) De belastingrechter

Van de belastingrechter mag de belastingbetaler verwachten dat deze een eigentijdse, dynamische rol speelt in het handhaven van een goed evenwicht tussen de belangen van de gemeenschap en de belangen van de belastingbetaler, zoals dat evenwicht wordt uitgetekend door het Parlement.

Van groot belang in een fiscale rechtsstaat lijkt mij het vertrouwen dat er een goed en efficiënt jurisdictioneel toezicht is op het functioneren van de fiscus; jurisdictioneel, dit wil zeggen met alle waarborgen eigen aan een onafhankelijke rechter.

De opdracht van de belastingrechter in het samenwerkingsmodel bestaat er dan vooral in na te gaan of de fiscus behoorlijk handelt, en of de belastingplichtige behoorlijk meewerkt, en of beiden de wet toepassen conform het gestelde doel, de geest en de strekking eerder dan de letter van de wet.

d) De belastingbetaler

Van de belastingbetaler mag in een dergelijke context, bovenop zijn medewerking aan het systeem, verwacht worden dat hij eveneens gehouden wordt

inconciliables tant avec la fraude fiscale qu'avec l'évasion fiscale. En d'autres mots, il doit être tenu au principe de la réalité économique.

e) *Les conseillers fiscaux*

Outre le principe de confiance, qui est prédominant, la deuxième dimension essentielle du modèle de collaboration est l'accessibilité du droit fiscal: tant sur le plan matériel (combien je dois payer?) que sur le plan formel (A qui puis-je soumettre mes péripéties fiscales? Jusqu'où le fisc peut-il aller? Dans quelle mesure dois-je collaborer?).

Il n'est pas réaliste d'espérer du droit fiscal qu'il soit simple; la vie sociale est beaucoup trop complexe pour cela. Cette complexité sociale ne décharge pas les politiciens de leur devoir de viser à une plus grande simplification, mais la simplicité peut parfois rapidement se dénaturer pour céder la place à l'injustice.

Si le droit fiscal est donc voué à être complexe, le législateur doit prendre soin de l'assistance du contribuable qui ressent de manière tout à fait compréhensible un certain besoin d'intimité par rapport aux agents du fisc et qui affiche un scepticisme sain à l'égard des intérêts que sert le fonctionnaire du fisc. Face à ce contribuable qui perd donc pied à partir du moment où il se trouve confronté à une législation à ce point difficile, le législateur doit veiller à réglementer la profession de conseiller fiscal, afin que les conseillers de bonne foi puissent être distingués des charlatans ou des spécialistes en ingénierie fiscale qui ne sont aucunement préoccupés par un quelconque sentiment de responsabilité sociale.

Dans l'éditorial de *Fisca* d'avril 1991, j'ai expliqué en quoi le travail des conseillers fiscaux est sujet à controverse jusque dans les plus hautes arcanes du Gouvernement:

— « Au cours de la journée des conseillers fiscaux, le prédécesseur du Premier ministre actuel a déploré, en des termes très circonspects mais sans équivoque, que des grosses têtes, formées grâce à l'argent de la collectivité, dépensent tant au sein des administrations fiscales que dans les entreprises une énergie qui pourrait être affectée à des tâches socialement plus utiles.

— Pour maîtriser les complications du système fiscal, les pouvoirs publics et les contribuables font appel à des cadres coûteux qui ont reçu une formation supérieure et qui se battent — dans la plupart des cas avec beaucoup de *fair-play* — à propos de la facture fiscale, dicit l'ancien Premier ministre.

aan de beginselen van behoorlijk handelen, en daar is niet alleen belastingfraude maar ook belastingontwijking niet mee te verzoenen. Met andere woorden, hij moet gehouden worden aan het principe van de economische werkelijkheid.

e) *De belastingconsulenten*

De tweede essentiële dimensie in het samenwerkingsmodel is, naast het overheersende vertrouwensbeginsel, de kenbaarheid van het belastingrecht: zowel materieel (over wat moet ik hoeveel betalen) als formeel (bij wie kan of moet ik terecht met mijn belastingperikelen, hoe ver mag de fiscus gaan, in hoeverre moet ik medewerken?).

Het is niet reëel te verwachten dat het belastingrecht eenvoudig kan zijn; daarvoor is het maatschappelijk gebeuren te complex. Dit ontslaat er de politici niet van naar meer vereenvoudiging te streven, maar eenvoud kan heel snel in onrechtvaardigheid ontaarden.

Indien dan het belastingrecht geroepen is om ingewikkeld te zijn, dan hoort de wetgever zorg te dragen voor de begeleiding van de belastingbetaler, die begrijpelijkerwijs tegenover de belastingambtenaren een zekere behoefte aan privacy gevoelt en een gezond scepticisme aan de dag legt ten aanzien van het belang dat de ambtenaar dient. Voor deze belastingbetaler die wel de kluts kwijt geraakt wanneer hij met de zo moeilijke wetgeving geconfronteerd is, moet de wetgever zorgen voor een reglementering van het beroep van fiscale raadgever, zodat de bona fide adviseurs kunnen onderscheiden worden van de charlatans of de geenszins door maatschappelijk verantwoordelijkheidsbesef gehinderde spitstechnologen.

In het editoriaal van *Fisca* van april 1991 heb ik weergegeven hoe het functioneren van belastingconsulenten tot in de hoogste regeringskringen als controversieel wordt aanzien:

— « Op de belastingconsulentendag heeft de voorganger van de huidige premier in zeer behoedzame maar niet mis te verstane bewoordingen betreurd dat knappe koppen, opgeleid met gemeenschapsgelden, zowel bij de fiscus als bij de bedrijven energie vergen die beter vrijgemaakt kan worden voor maatschappelijk nuttiger taken.

— Om de complicaties van het fiscaal stelsel te beheersen doen overheid en belastingplichtigen een beroep op dure, hooggeschoolde kaders die — weze het in de meeste gevallen met heel wat *fair-play* — de strijd om de fiscale factuur uitvechten, dicit de vorige premier.

Il qualifie ce phénomène de jeu blanc: ce que l'un gagne, un autre le perd, et quel que soit l'intérêt de la partie pour les protagonistes, le bien-être social ne s'en trouve finalement pas accru.

— Le prédécesseur du Premier ministre actuel a insisté sur le fait qu'il ne voulait pas être provocant et qu'il qualifiait d'honorable à tous les égards la profession de fiscaliste, mais qu'il voulait en premier lieu contraindre les décideurs politiques à éliminer, dans la mesure du possible, les points de friction par une simplification et une harmonisation à l'échelon international. L'ex-Premier ministre a également plaidé pour l'introduction graduelle et bien pensée d'une nouvelle approche luttant contre les abus juridiques et définissant l'objectif du législateur fiscal tout en garantissant le respect du principe de la sécurité juridique.

— En tant que conseillers fiscaux, nous nous sentons bien entendu particulièrement interpellés et nous jugeons que ces déclarations recèlent une grande part de vérité, certainement en ce qui concerne les grosses têtes des Finances!

— Dans la discussion sur la poule et l'œuf, il ne faut pas oublier que le rôle du conseiller fiscal est principalement de garantir la protection juridique du contribuable dans sa relation avec l'autorité fiscale par ses connaissances et son haut degré d'indépendance, mais aussi de légitimer la facture fiscale lorsqu'elle est justifiée et de la faire liquider sans procédures inutiles. Ceci profitera particulièrement au bon fonctionnement de l'Etat de droit fiscal tout en servant au mieux l'intérêt social de tout un chacun, même si cet aspect relève de la catégorie des «recettes invisibles».

S'il faut nettoyer une écurie d'Augias de l'ingénierie fiscale, les conseillers fiscaux indépendants — c'est-à-dire ceux qui ne sont pas au service d'un seul groupement d'intérêts — seront les premiers alliés des pouvoirs publics pour éliminer les injustices et les inégalités auxquelles nous sommes confrontés chaque jour dans l'application de la loi fiscale, et pour se substituer à la concurrence sociale incessante des vendeurs de produits fiscaux de pointe par une activité professionnelle exercée sur la base de principes déontologiques.

La condition à remplir à cet effet est toutefois que l'autorité s'engage de son côté à faire preuve de *fair-play*, à tendre vers une législation équilibrée et bien pensée et à reconnaître la place légitime du conseiller fiscal dans la procédure.

Grâce à son niveau élevé de spécialisation et à sa connaissance approfondie des techniques d'interprétation des lois, le conseiller fiscal sera le principal véhicule des intentions du législateur fiscal — raison pour laquelle son client le paie très volon-

Il lui bestempelde dit als een *zero-sum game*: wat de ene wint, verliest de ander en, hoe boeiend het voor beide partijen ook mag zijn, het maatschappelijk welzijn verhoogt per saldo niet.

— De voorganger van de huidige premier onderstreepte niet provocerend te willen zijn en het beroep van fiscalist in alle opzichten als eerbaar te willen betitelen, maar in de eerste plaats de politieke besluitvormers te willen nopen de wrijvingspunten in de mate van het mogelijke weg te werken door vereenvoudigingen en internationale harmonisatie. Ook de toenmalige premier pleitte voor een stapsgewijze, weloverwogen introductie van een nieuwe benadering waarbij rechtsmisbruik zou worden bestreden, en waarbij het doel van de fiscale wetgever de toepassing bepaalt, mits het rechtszekerheidsbeginsel wordt gewaarborgd.

— Als belastingconsulenten voelen we ons uiteraard bijzonder aangesproken en er schuilt veel waarheid in die uitspraken, zeker wat de knappe koppen van Financiën betreft!

— Men mag in een discussie over de kip en het ei niet vergeten dat de rol van de belastingconsulent primair is, niet alleen de rechtsbescherming van de belastingplichtige in zijn relatie met de fiscale overheid door zijn deskundigheid én sterke onafhankelijkheid te waarborgen, maar ook de fiscale factuur — indien terecht — te legitimeren en zonder nodeloze procedures te laten vereffen. En daar is zowel het goed functioneren van de fiscale rechtsstaat bijzonder bij gebaat en het maatschappelijk welzijn van een ieder ten zeerste gediend, al behoort dit tot de categorie van de *invisible earnings*.

Indien er ergens een Augiasstal van fiscale spits-technologie moet worden uitgemest, dan zullen de onafhankelijke belastingconsulenten — dit wil zeggen diegenen die niet in dienst zijn van één belangengroep — de eerste bondgenoten zijn van de overheid om de onrechtvaardigheden en ongelijkheid waarmee we dagelijks in de toepassing van de belastingwet geconfronteerd worden weg te werken, en om de niet aflatende, op de spits gedreven maatschappelijke concurrentie van de verkopers van fiscale produkten door een deontologisch onderbouwde beroepsuitoefening te vervangen.

Voorwaarde hiervoor is wel dat de overheid zich van haar kant engageert *fair play* hoog in haar blazoen te schrijven, een evenwichtige en weloverwogen wetgeving na te streven en de rechtmatige plaats van de belastingconsulent in de procedure te erkennen.

De belastingconsulent zal door zijn expertise en vertrouwdsheid met de wetsinterpretatietechnieken de belangrijkste boodschapper zijn van de bedoeling van de fiscale wetgever — daarvoor betaalt zijn cliënt hem maar al te graag — doch slechts als de overheid weet

tiers — mais seulement si l'autorité sait ce qu'elle veut et qu'elle le formule clairement dans son travail législatif et qu'elle applique correctement et de manière identique partout une interprétation conforme à la loi, ce qui exige beaucoup des agents du fisc: pas des 25 à 30 000 fonctionnaires du fisc mais des 5 à 10 000 fiscalistes du Ministère des Finances. Il faut enfin être conscient que le niveau des conseillers fiscaux est directement proportionnel au niveau des agents du fisc, et là il reste aussi beaucoup de pain sur la planche.»

II. RECOMMANDATIONS EN VUE D'UNE MEILLEURE COLLABORATION ENTRE LE CONTRIBUABLE ET L'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DANS LE CADRE DE LA REFORME DE LA PROCEDURE FISCALE

Le Gouvernement a annoncé son intention de s'attaquer à la réforme de la procédure fiscale après le contrôle budgétaire.

Le code de procédure uniforme est, pour reprendre les termes de Maître Delahaye, membre de la Commission royale pour la réforme des impôts, «le code de conduite de l'administration et des contribuables, la garantie fondamentale pour le citoyen contre l'arbitraire et une caractéristique essentielle de l'Etat de droit». C'est, en d'autres mots, la législation indiquée pour constituer le ciment du modèle de collaboration. La procédure fiscale actuelle contient en effet déjà les ingrédients essentiels du modèle de collaboration mais elle est loin d'être efficace ou adaptée aux nouvelles exigences et certainement pas favorable au donateur fiscal déjà plus émancipé.

Lorsque le premier avant-projet du nouveau code de procédure a circulé en 1990 au sein des administrations des finances, inspiré en partie par le rapport de la Commission royale pour la réforme des impôts, j'ai émis pour le compte de l'Institut des Conseillers fiscaux un préavis⁽¹⁾ sur la base des suggestions d'une large commission de fiscalistes praticiens. Plusieurs suggestions ont entre-temps été suivies ou sont admises comme généralement souhaitables.

Les lignes de force peuvent en être résumées comme suit:

1. Principes généraux

Il est souhaitable que la réforme réalise une plus grande séparation entre la taxation administrative, le contrôle juridictionnel par le juge et la répression pénale de la fraude par l'I.S.I. et la juridiction finale.

(1) Préavis «De hervorming der belastingprocedures», Journée des Conseillers fiscaux 1990.

wat zij wil en dit ook in het wetgevende werk duidelijk formuleert, en de wetsconforme interpretatie overal gelijk en correct toepast, hetgeen hoge eisen stelt aan de fiscale ambtenarij: niet de 25 à 30 000 fiscale ambtenaren maar de 5 à 10 000 fiscalisten bij het Ministerie van Financiën. Tenslotte moet men er zich terdege van bewust zijn dat het niveau van de belastingconsulenten rechtstreeks evenredig is met het niveau van de fiscale ambtenaren, en ook daar is nog veel werk aan de winkel.»

II. AANBEVELINGEN VOOR EEN BETERE SAMENWERKING VAN BELASTINGPLICHTIGEN EN BELASTINGADMINISTRATIE IN HET KADER VAN DE HERVORMING VAN DE BELASTINGPROCEDURE

De Regering heeft aangekondigd na de begrotingscontrole de hervorming van de belastingprocedure te zullen aanpakken.

Het eenvormig procedurewetboek is met de woorden van Mr. Delahaye, lid van de Koninklijke Commissie voor de Hervorming van de Belastingen «de gedragscode van de administratie en de belastingplichtigen, de fundamentele waarborg voor de burger tegen de willekeur en een essentieel kenmerk van de rechtsstaat». Het is met andere woorden de aangewezen wetgeving om het samenwerkingsmodel in te bakken. De huidige belastingprocedure bevat uiteraard reeds de essentiële ingrediënten van het samenwerkingsmodel, maar ze is verre van efficiënt, noch aangepast aan de nieuwe eisen, en zeker niet vriendelijk voor de steeds meer geëmancipeerde belastingdonateur.

Toen in 1990 binnen de Administraties van Financiën het eerste voorontwerp voor een nieuw procedurewetboek circuleerde, mede geïnspireerd door het rapport van de Koninklijke Commissie voor de Hervorming van de Belastingen, heb ik in opdracht van het Instituut van Belastingconsulenten een prae-advies⁽¹⁾ uitgebracht aan de hand van de suggesties van een brede commissie van praktijkfiscalisten. Verschillende suggesties hebben inmiddels gehoor gevonden of zijn als algemeen wenselijk aanvaard.

De krachtlijnen kunnen als volgt worden samengevat:

1. Algemene beginselen

Het is wenselijk dat in de hervorming een grotere scheiding wordt bewerkstelligd tussen administratieve taxatie, en het juridictioneel toezicht door de rechter en de strafrechtelijke fraudebeteugeling door de B.B.I. en het strafrecht.

(1) Prae-advies «De Hervorming der Belastingprocedures», Belastingconsulentendag 1990.

Une forme évoluée de coordination du service fiscal et, lorsque cela s'avère possible, l'harmonisation des règles de procédure sans méconnaître toutefois la spécificité de chaque impôt, s'impose assurément. Une séparation et une coordination rigoureuses ne doivent pas nécessairement être des forces contraires, comme il apparaîtra ci-après.

2. La procédure d'imposition

a) La procédure de taxation

Les procédures d'imposition ordinaires doivent être régies en ce qui concerne les fonctionnaires par les règles générales de bonne administration. En ce qui concerne les contribuables, il faut souligner l'obligation générale de collaboration à l'imposition.

Contrairement aux procédures de contrôle juridictionnel et pénal, où la protection juridique individuelle et donc le droit de la défense doivent prévaloir, dans la procédure d'imposition c'est l'intérêt général qui doit primer, ce qui signifie concrètement une imposition efficace mais juste.

b) Le recours administratif

Le recours administratif par lequel le contribuable fait donc appel à l'administration supérieure pour corriger des taxations injustes doit être un filtre obligatoire: cela prévient la désarticulation et la surcharge du recours juridictionnel et cela donne au fisc la possibilité de se corriger, ce qui est souhaitable vu la complexité et le grand risque d'erreur dans l'application de la législation fiscale. Le recours administratif doit également être préalable, c'est-à-dire qu'il doit intervenir en principe avant que la taxation ne soit recouvrable ou exigible. Le recours administratif doit être rapide, efficace et se dérouler dans un très court délai. Si l'administration ne s'y tient pas, un recours au contrôle juridictionnel sur l'action administrative dans la procédure de taxation devrait être possible.

Une forme particulière du recours administratif pourrait consister à ce que les agents taxateurs puissent corriger immédiatement eux-mêmes les erreurs manifestes.

Enfin, la décision du recours administratif devrait être obligatoire pour les agents contrôleurs même à l'égard des années ultérieures et des autres matières fiscales avec lesquelles la décision présente une certaine connexité (et ce pour autant que la législation ne change pas).

Een doorgedreven vorm van coördinatie van de belastingdienstverlening en, waar mogelijk de harmonisatie van de procedureregels zonder echter de specificiteit van elke belasting te miskennen, is zeker geboden. Strengere scheiding en coördinatie hoeven, zoals hierna zal blijken, geen tegengestelde krachten te zijn.

2. De belastingheffingsprocedure

a) De taxatieprocedure

De gewone belastingheffingsprocedures horen te worden beheerst, wat de ambtenaren betreft door algemene regels van behoorlijk bestuur. Wat de belastingbetalers betreft, hoort de algemene plicht tot medewerking aan de belastingheffing onderstreept.

In tegenstelling tot de jurisdictionele toezichts- en strafprocedures, waar de individuele rechtsbescherming — en dus de rechten van de verdediging — horen te prevaleren, hoort in de belastingheffingsprocedure het algemeen belang centraal te staan, hetgeen *in concreto* betekent een efficiënte maar juiste belastingheffing.

b) Het administratief beroep

Het administratief beroep, waar dus de belastingbetaler op de hogere administratie beroep doet om onjuiste taxaties te corrigeren, hoort een verplichte filterfunctie te zijn: dit voorkomt ontwrichting en overbelasting van het jurisdictioneel beroep en geeft de mogelijkheid aan de fiscus om zichzelf te corrigeren, hetgeen wenselijk is gezien de complexiteit en de grote foutkans bij de uitvoering van de belastingwetgeving. Het administratief beroep moet ook voorafgaand zijn, dit wil dus zeggen in beginsel vóór een taxatie invorderbaar of eisbaar wordt. Het administratief beroep hoort snel te verlopen, efficiënt en binnen een heel korte termijn. Houdt de administratie zich hier niet aan, dan zou een beroep op het jurisdictioneel toezicht op het administratief handelen in de taxatieprocedure mogelijk moeten zijn.

Als bijzondere vorm van administratief beroep zouden de taxatieambtenaren zelf klaarblijkelijke vergissingen ook onmiddellijk moeten kunnen rechtzetten.

Tenslotte zou de uitspraak van het administratief beroep bindend moeten zijn voor de controlerende ambtenaren, ook ten aanzien van latere jaren en andere belastingmateries waarmee samenhang bestaat (een en ander voor zover de wetgeving niet wijzigt).

c) Contrôle juridictionnel sur l'action administrative dans la procédure de taxation

Il est souhaitable que chaque acte de l'administration puisse être soumis à temps à un contrôle juridictionnel indépendant du droit matériel afin de le mettre en balance avec les principes généraux de bonne administration. On peut penser ici à une procédure en référé devant le juge fiscal (voir ci-après les tribunaux administratifs et fiscaux).

Si l'intervention de l'agent du fisc est, dans les cas individuels, contraire au principe de bonne administration, l'administration supérieure, et en cas de défaillance de l'administration supérieure le juge fiscal, peut évidemment accorder la réparation juridique appropriée au cours de la procédure de taxation pour les cas individuels; par exemple écarter du dossier une preuve acquise de manière illicite, ordonner la correction d'un procès-verbal, accueillir des demandes de procédure légitimes, etc.

d) Principes généraux de bonne administration

Ce n'est pas ici l'endroit pour traiter de la définition des principes d'une bonne administration. La liste suivante est dès lors donnée à titre d'exemple:

Principes matériels:

- impartialité et objectivité administratives
- norme du raisonnable (proportionnalité, égalité à l'égard de la charge de la preuve)
- interdiction de l'arbitraire
- pureté de l'intention
- interdiction des abus de pouvoir
- principes d'égalité.

Principes formels:

- devoir de prudence
- obligation d'entendre les intéressés
- obligation de motivation
- fair-play
- principe de sécurité
- droit à défendre ses intérêts à temps
- principe de l'économie (ne pas demander plus que ce qui est nécessaire et dans la mesure où cela n'est pas encore en possession du fisc)
- droit à l'information et publicité de l'administration (ruling, interprétation dans des cas concrets, décision non publiée).

c) Jurisdictioneel toezicht op het administratief handelen in de taxatieprocedure

Het is wenselijk dat op elke handeling van de administratie tijdig een van het materieel recht losstaand jurisdictioneel toezicht ter toetsing aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur kan plaatsvinden. Gedacht kan hierbij worden aan een kortgeding-procedure voor de fiscale rechter (zie hierna fiscaal-administratieve rechtbanken).

Indien het optreden van de belastingambtenaar in individuele gevallen strijdig is met beginselen van behoorlijk bestuur, dan kan uiteraard de hogere administratie, en bij het in gebreke blijven van de hogere administratie, de belastingrechter voor individuele gevallen reeds tijdens de taxatieprocedure een passend rechtsherstel verlenen; bijvoorbeeld onrechtmatig verkregen bewijs uit het dossier weren, correctie van een proces-verbaal bevelen, gewettigde procedureverzoeken alsnog in te willigen, enz.

d) Algemene beginselen van behoorlijk bestuur

Uiteraard is hier niet de ruimte om een omschrijving van de beginselen van behoorlijk bestuur te behandelen. Bij wijze van voorbeeld daarom het hiernavolgende lijstje:

Materiële beginselen:

- administratieve onpartijdigheid en objectiviteit
- redelijkheidsnorm (proportionaliteit, ook ten aanzien van de bewijslast)
- verbod van willekeur
- zuiverheid van oogmerk
- verbod van misbruik van bevoegdheid
- gelijkheidsbeginsel.

Formele beginselen:

- zorgvuldigheidsplicht
- hoorplicht
- motiveringsplicht
- fair-play
- zekerheidsbeginsel
- recht om tijdig op te komen voor zijn belangen
- zuinigheidsbeginsel (niet meer vragen dan strikt noodzakelijk, en voor zover nog niet in het bezit van de fiscus)
- recht op informatie en openbaarheid van bestuur (ruling, interpretatie in concrete gevallen, niet-gepubliceerde beslissingen).

3. La procédure juridictionnelle fiscale

Cette procédure tranche les litiges fiscaux conformément aux principes généraux de bonne procédure. Il importe de faire concorder le plus possible cette procédure avec la procédure ordinaire, c'est-à-dire celle du Code judiciaire (*cf. sub, point 5, a*).

Pendant le litige, il faudrait conserver la possibilité de passer un accord entre le contribuable et le fisc.

Font partie des principes de bonne procédure en matière fiscale notamment le jugement par un juge indépendant et impartial de sorte que la procédure de première instance auprès du directeur régional qui fait partie de l'administration des contributions puisse être supprimée; les avantages de cette dernière procédure peuvent être largement abordés dans le cadre du recours administratif (*cf. supra, point 2, b*).

Font partie également des principes de bonne procédure la procédure contradictoire et la publicité de la décision sauf si le contribuable demande le secret en vue de la protection de sa vie privée. A l'heure actuelle, les contribuables se retiennent trop souvent de soumettre leur affaire au juge parce que, ce faisant, tout passe dans le domaine public. Il y a en outre les exigences du délai raisonnable, l'égalité des armes (lorsque le contribuable et le fisc sont sur un pied d'égalité), la garantie des droits de la défense et la double instance (tant en fait qu'en droit, ce qui n'est pas le cas dans la procédure des contributions directes).

Tribunal administratif fiscal

Etant donné qu'il est quasiment impossible de porter la procédure contentieuse devant les tribunaux ordinaires de première instance en raison de la forte surcharge judiciaire et de l'arriéré important auquel sont en butte les tribunaux ordinaires en ce moment, il faut plaider en faveur de la création de tribunaux fiscaux qui fonctionnent comme des juridictions administratives. Cela permettrait d'axer la procédure beaucoup plus sur l'aspect typiquement de droit public et le caractère de droit administratif de la perception de l'impôt. Par suite de la régionalisation du Conseil d'Etat, on pourrait se demander si des tribunaux appropriés ne répondraient pas mieux à un Etat de droit fiscal contemporain. Le caractère de droit administratif dans une telle procédure contentieuse pourrait présenter les aspects suivants (comp. Conseil d'Etat):

— la procédure est inquisitoire: cela veut dire qu'elle est dirigée par le juge fiscal qui détermine la

3. De fiscaal-jurisdictionele procedure

In deze procedure worden de fiscale geschillen beslecht conform de algemene beginselen van behoorlijke rechtspleging. Het is zaak om deze procedure zo veel mogelijk in overeenstemming te brengen met de gewone procedure, dit wil zeggen deze van het Gerechtelijk Wetboek (*cf. sub, punt 5, a*).

Hangende het geschil zou de mogelijkheid behouden moeten blijven voor een akkoord tussen belastingplichtige en fiscus.

Tot de beginselen van behoorlijke rechtspleging in fiscale zaken behoren onder meer het oordeel door een onafhankelijke, onpartijdige rechter zodat de procedure van eerste aanleg bij de Gewestelijke Directeur, die tot de Administratie van de Belastingen behoort, kan worden geschrapt; de voordelen van deze laatste procedure kunnen ruimschoots aan bod komen bij het administratief beroep (*cf. supra, punt 2, b*).

Tot de behoorlijke rechtsplegingsbeginselen horen verder de tegensprekelijke procedure en de openbaarheid van de uitspraak tenzij de belastingplichtige staat op geheimhouding in verband met de bescherming van zijn privacy. Op dit moment zijn belastingplichtigen er nog al te dikwijls van weerhouden hun zaak aan de rechter voor te leggen, omdat hierdoor alles in het openbaar en het publiek domein terechtkomt. Verder zijn er de eisen van redelijke termijn, gelijkheid van de wapens (waar belastingplichtige en fiscus partijen zijn op voet van gelijkheid), waarborgen van de rechten van verdediging en de dubbele aanleg (zowel in feite als in rechte, hetgeen thans in de directe belastingenprocedure niet het geval is).

Administratieve belastingrechtbank

Gezien het vrijwel onmogelijk is om de geschillenprocedure voor de gewone rechtbanken van eerste aanleg te brengen wegens de grote gerechtelijke overlast en achterstand die de gewone rechtbanken op dit moment hebben, moet sterk gepleit worden voor het creëren van fiscale rechtbanken die als administratieve rechtscolleges functioneren. Daardoor zou het mogelijk zijn de procedure veel meer toe te spitsen op het typisch publiekrechtelijk en administratief-rechtelijk karakter van de belastinginning. Naar aanleiding van de regionalisering van de Raad van State zou goed overwogen kunnen worden of geëigende rechtbanken niet beter beantwoorden aan een eigentijdse fiscale rechtsstaat. Het administratief-rechtelijk karakter van een dergelijke geschillenprocedure zou volgende kenmerken kunnen vertonen (vgl. Raad van State):

— de procedure is inquisitoriaal: dit wil zeggen wordt geleid door de fiscale rechter, hij bepaalt de

nécessité et le choix de poursuivre l'instruction, qui détermine si l'affaire est en état d'être jugée, si les parties ou des tiers doivent être entendus, etc.

— la procédure peut s'accomplir en grande partie par écrit, sur la base d'une requête accompagnée de mémoires en réponse, etc., sauf si les parties demandent à être entendues ou si le juge le souhaite

— la procédure peut être simplifiée considérablement par l'échange des pièces par la voie administrative, ce qui est également moins onéreux

— la procédure est secrète sous réserve du droit de publicité de jugement

— le juge peut agir en qualité de conciliateur lorsque le dossier est empreint d'une animosité qui a entravé le cours normal de la procédure de sorte qu'il peut agir comme une sorte de juge de paix fiscal et rappeler à l'ordre le fisc, les parties et le contribuable pendant la procédure.

Une telle procédure offre l'avantage d'être souple. Pour les litiges simples et les montants de moindre importance, un juge unique siégeant en première instance pourrait également statuer verbalement; en cas de tribunal fiscal multiple, il est possible de charger un seul juge d'entendre les parties et les témoins, de recueillir les informations et d'entamer des instructions (caractère inquisitoire).

On pourrait en outre développer un auditorat fiscal qui serait également chargé de la répression fiscale avec la collaboration de l'I.S.I. en tant qu'officier de police judiciaire. Enfin, tant l'agent taxateur que le conseiller fiscal devraient pouvoir agir directement devant le juge administratif afin de donner à celui-ci la chance d'être informé de la manière la plus efficace possible et de créer chez l'agent taxateur la prise de conscience que ses taxations doivent être cohérentes sur le plan juridique.

4. Répression pénale de la fraude fiscale — procédure pénale

Les enquêtes portant sur des fraudes devraient uniquement être effectuées par les agents fiscaux de la police judiciaire (l'Inspection spéciale des impôts) et non par des fonctionnaires normaux. Ces enquêtes pénales seraient réalisées entièrement selon les règles du droit pénal et sous le contrôle du procureur général. Cela donnera une dimension exacte au modèle de confiance et de collaboration qui doit régir les relations entre les fonctionnaires ordinaires et les contribuables. Seules les personnes qui ne veulent pas coopérer au modèle de collaboration et dans le chef desquelles naît donc une présomption de fraude, courent le risque que la société se tourne contre elles: ceux qui ne respectent pas les règles du jeu du modèle de collaboration se placent eux-mêmes dans le

noodzaak en de keuze van verder onderzoek, hij bepaalt of de staat in zaak van wijzen is, of partijen of derden gehoord moeten worden, enz.

— de procedure kan grotendeels schriftelijk gebeuren op verzoekschrift met memories van antwoord, enz., tenzij de partijen vragen gehoord te worden of de rechter dat wenst

— de procedure kan veel eenvoudiger door uitwisseling van stukken langs administratieve weg, hetgeen ook goedkoop is

— de procedure is geheim, behoudens het recht op openbaarheid van uitspraak

— de rechter kan reconciliërend optreden wanneer animositeit in het dossier de normale rechtsgang heeft bemoeilijkt, zodat hij als een soort fiscale vrederechter de fiscus en de partijen en de belastingbetaler tot de orde kan roepen hangende de procedure.

Een dergelijke procedure heeft het voordeel soepel te zijn. Voor eenvoudige geschillen en kleine bedragen zou een alleenzettelend rechter in eerste aanleg ook mondeling uitspraak kunnen doen; bij een eenvoudige fiscale rechtbank bestaat de mogelijkheid om één rechter te belasten met horen der partijen en getuigen, inlichtingen in te winnen en onderzoeken in te stellen (inquisitoriaal karakter).

Tevens zou een fiscaal auditoraat kunnen worden uitgebouwd dat ook instaat voor de fiscaal-strafrechtelijke beteugeling met medewerking van de B.B.I. als officieren van gerechtelijke politie. Tenslotte zouden zowel de taxerende ambtenaar als de belastingconsulent rechtstreeks voor de administratieve rechter moeten kunnen optreden ten einde de rechter de kans te geven zo efficiënt mogelijk geïnformeerd te zijn en reeds bij de taxatieambtenaar het bewustzijn te creëren dat zijn taxaties in rechte stand moeten houden.

4. Strafrechtelijke beteugeling van de belastingfraude — de strafprocedure

Fraudeonderzoeken zouden alleen door de fiscale ambtenaren van gerechtelijke politie (bijzondere belastinginspectie) moeten uitgevoerd worden en niet door reguliere ambtenaren. Deze strafonderzoeken zouden geheel binnen de regels van het strafrecht en onder toezicht van de Procureur-generaal kunnen geschieden. Dit geeft een juiste dimensie aan het vertrouwens- en samenwerkingsmodel dat moet heersen in de relatie tussen de gewone ambtenaren en de belastingplichtigen. Alleen wie niet wil meewerken in het samenwerkingsmodel, en waar dus een vermoeden van fraude ontstaat, loopt het risico dat de maatschappij zich tegen hem keert: wie de spelregels van het samenwerkingsmodel niet eerbiedigt, stapt zelf over naar het conflictmodel; alsdan horen de rechten

modèle conflictuel; dès lors, les droits de la défense doivent être maintenus, ce qui implique notamment qu'il ne peut y avoir d'obligation de témoigner contre soi-même, ni d'obligation de collaborer à sa propre condamnation.

Il me semble toutefois à conseiller que ces fonctionnaires qui effectuent l'enquête portant sur des fraudes éventuelles aient également le pouvoir d'établir les taxations mais uniquement sur la base de la procédure et des moyens de preuve prévus par le droit pénal. Il importe en effet que toute confusion entre le modèle de collaboration et le modèle conflictuel avec des abus de pouvoir très contestés comme ceux que nous avons connus au cours des dernières années, appartienne définitivement au passé.

La règle *nulla crimen sine lege* devait également être rétablie par la législation fiscale: la définition des actes fiscaux pénalisables n'a pour le moment pas sa place dans un Etat de droit fiscal en raison des termes très larges de cette définition. Il faut enfin œuvrer à une véritable charte des contribuables qui leur permettra de connaître leurs droits et obligations dans le cadre d'une enquête fiscale pénale. La pratique nous apprend que les plus grandes incertitudes existent en la matière, ce qui a pour effet de favoriser particulièrement la fraude.

5. Droit à des *civil servants* efficaces

Par rapport au visage anonyme et impersonnel de la machine fiscale qui est parfois perçue par certains comme un monstre à plusieurs têtes, il est souhaitable, dans l'intérêt d'un service fiscal efficace et d'un modèle de collaboration avancée de procéder d'un système d'un agent de contact unique ou d'un service fiscal unique pour chaque contribuable. Ce n'est qu'alors que le contribuable aura un fonctionnaire précis auquel il pourra s'adresser pour ses déclarations, pour les règles d'imposition et pour la perception des impôts. Un second fonctionnaire serait alors celui auprès duquel il pourra introduire un recours dans le cadre du recours administratif. Et, en troisième instance, il y aurait un tribunal fiscal unique compétent pour tout ce qui touche au contrôle juridictionnel et au recours dans les matières fiscales du contribuable.

En outre, ce devrait être un droit du contribuable qui en fait la demande d'être soumis à des contrôles polyvalents qui se succèdent à courts intervalles pour les différentes matières d'un même exercice et pour clôturer tous les exercices précédents. Notamment, pour les entreprises, la sécurité juridique qui découle de la détermination des dettes fiscales constitue un instrument important de la politique à suivre.

Il faut enfin plaider pour un règlement global à la demande du contribuable des situations présentant

van de verdediging te worden gehandhaafd, hetgeen onder andere impliceert geen verplichting om te getuigen tegen zichzelf, geen verplichting om mede te werken aan de eigen veroordeling.

Wel lijkt het mij raadzaam dat deze ambtenaren die het fraudeonderzoek doen ook de bevoegdheid hebben taxaties te vestigen, maar uitsluitend op basis van de procedure en bewijsmiddelen die worden voorzien door het strafrecht. Het is inderdaad zaak dat elke verwarring tussen het samenwerkingsmodel en het conflictmodel met de zeer gecontesteerde afwijking van bevoegdheden zoals we die in de voorbije jaren hebben gekend tot het verleden gaat behoren.

Ook de regel *nulla crimen sine lege* zou door de fiscale wetgeving hersteld moeten worden: de omschrijving van de fiscaal strafbare handelingen is op dit moment door de zeer ruime omschrijving een fiscale rechtsstaat onwaardig. Tenslotte moet er werk gemaakt worden van een waarachtig Charter van Belastingplichtigen, waardoor belastingplichtigen weten welke hun rechten en verplichtingen zijn in het kader van een fiscaal strafonderzoek. De praktijk leert dat hierover de grootste onzekerheden leven, hetgeen op zichzelf bijzonder fraudebevorderend werkt.

5. Recht op efficiënte fiscale *civil servants*

Tegenover het anonieme en onpersoonlijke gelaat van de fiscale overheidsmachine, die door sommigen als een veelkoppig monster wordt aanzien, is het wenselijk om in het belang van een efficiënte belastingsservice en een doorgedreven samenwerkingsmodel over te gaan tot een systeem van één contact-ambtenaar of één belastingdienst voor elke belastingplichtige. Pas dan heeft de belastingplichtige één ambtenaar waarbij hij terecht kan voor zijn aangiften, de aanslagregelingen, de inningen van de belastingen. Een tweede ambtenaar zou dan degene zijn op wie hij beroep kan doen in het kader van het administratief beroep. En in derde instantie zou er één fiscale rechtbank zijn, bevoegd voor al het juridische toezicht en beroep in de fiscale materies van de belastingplichtige.

Tevens zou het een recht moeten zijn van de belastingplichtige die erom verzoekt polyvalente controles te krijgen die elkaar kort opvolgen voor verschillende materies van hetzelfde boekjaar en om alle voorbije jaren af te werken. Met name voor ondernemingen is de rechtszekerheid die voortvloeit uit het vastleggen van de belastingsschulden een belangrijk instrument van een bedrijfsbeleid.

Tenslotte moet er ook voor worden gepleit om situaties waar samenhang fiscaal belangrijk is op

une connexité fiscale, par exemple les contrôles de sociétés de personnes, associés actifs, groupes d'entreprises.

L'intégration avancée des services fiscaux vis-à-vis du citoyen améliorera assurément la perception et l'efficacité de l'appareil public.

Agents du fisc

La qualité de l'imposition est en grande partie directement proportionnelle à la qualité des agents du fisc. A partir du niveau de contrôleur en chef, une formation polyvalente fiscale de trois années à horaire complet semble s'imposer. La formation doit porter tant sur les règles économiques que sur les aspects juridiques et administratifs touchant aux entreprises (bonne administration).

Au niveau du contrôleur en chef, il y aurait également lieu d'élargir radicalement les compétences en matière de taxation et de recours administratif et sa tâche, au niveau de la gestion administrative de bureau, peut sans doute être radicalement allégée.

En tant que «civil servants» les agents du fisc doivent également faire preuve d'ouverture vis-à-vis des donateurs. L'indication du nom des agents chargés du dossier et l'indication des fonctionnaires supérieurs chargés de la tutelle est souhaitable dans toute correspondance.

Les fonctionnaires de contact devraient d'ailleurs fonctionner de manière polyvalente et donc être compétents dans plusieurs matières fiscales, ce qui est d'ailleurs logique vu que cela constitue le pendant de la réglementation légale qui leur permet d'utiliser tous les renseignements obtenus pour tous les autres impôts.

Il pourrait être très utile d'établir une distinction entre les fonctionnaires axés plutôt sur l'aspect juridique et les fonctionnaires axés plutôt sur l'aspect comptabilité. Les contrôles comptables effectués par les fonctionnaires chargés du contrôle devraient viser à mettre les faits le plus possible en évidence. Des fonctionnaires ayant suivi une formation juridique devraient plutôt se concentrer sur l'interprétation exacte des lois et les constructions juridiques complexes qu'il s'impose de démontrer et de taxer correctement.

6. Harmonisation des règles de procédure

Pour accroître considérablement l'accessibilité au droit fiscal, pierre angulaire de la sécurité juridique, il faudrait essayer d'utiliser un ensemble de dispositions le plus uniformes possibles dans les procédures relatives aux différentes impositions.

verzoek van de belastingbetaler in hun geheel af te wikkelen, bijvoorbeeld controles van personenvennootschappen, werkende vennoten, groep van ondernemingen, enz.

De doorgedreven integratie van de belastingdiensten aan de burger verbetert zeker ook de inning en de efficiency van het overheidsapparaat.

Belastingambtenaren

De kwaliteit van de belastingheffing is voor een heel groot gedeelte rechtstreeks evenredig aan de kwaliteit van de belastingambtenaren. Vanaf het niveau van Hoofdcontroleur lijkt een full-time driejarige fiscale polyvalente opleiding geboden. De training moet zowel slaan op bedrijfseconomische als op bedrijfsjuridische en administratiefrechtelijke regels (behoorlijk bestuur).

Op het niveau van de Hoofdcontroleur zou ook de bevoegdheid op het vlak van taxatie en het administratief beroep zeer drastisch uitgebreid moeten worden, en kan zijn taak op het vlak van administratief kantoormanagement wellicht drastisch worden verlicht.

Belastingambtenaren horen als civil servants ook donateursvriendelijk te functioneren. Naamsvermelding van de behandelende ambtenaren en aanduiding van toezichthoudende hogere ambtenaren op de correspondentie is wenselijk.

De contactambtenaren zouden overigens polyvalent moeten functioneren, dus competent in meerdere belastingmateries, hetgeen ook logisch is als pendant voor de wettelijke regeling die hen toelaat alle inlichtingen voor alle heffingen aan te wenden.

Heel nuttig zou kunnen zijn een onderscheid tussen juridisch gerichte ambtenaren en meer accountant-gerichte ambtenaren. Accountantsonderzoeken door controlerende ambtenaren zouden erop gericht moeten zijn de feiten zoveel mogelijk op tafel te krijgen. Juridisch getrainde ambtenaren zouden zich eerder moeten op concentreren een juiste wetsinterpretatie te beheersen en juridisch ingewikkelde constructies waar geboden te ontrafelen en naar behoren te taxeren.

6. Harmonisatie van de procedureregels

Om de kenbaarheid van het belastingrecht — hoeksteen van de rechtszekerheid — aanzienlijk te verhogen, zou betracht moeten worden voor de verschillende belastingheffingen een zo eenvormig mogelijk geheel van voorschriften in de procedures te hanteren.

Il y a un besoin de mettre en place une protection juridique actuelle qui tienne compte de la complexité de la problématique économique-fiscale et de la législation qui régit cette matière. Le renversement de la charge de la preuve et des délais absolus sont dès lors parfaitement inadaptes.

a) Exceptions aux règles de droit commun

Pour les procédures juridictionnelles, il convient de limiter à un minimum absolu les exceptions aux règles de droit commun. Ceci accroîtra dans la pratique de manière considérable l'accessibilité au droit.

b) Procédure en matière de T.V.A. et d'impôts sur les revenus

Les procédures en matière de T.V.A. et d'impôts peuvent être harmonisées en un certain nombre de points: la procédure en matière d'impôts sur les revenus est ressentie dans la pratique comme beaucoup trop sévèrement réglementée; trop de litiges et de cas de caducité découlent de la procédure elle-même. La procédure en matière de T.V.A. est par contre parfois dérégulatoire dans sa phase administrative et n'offre aucun garde-fou.

Limites de l'harmonisation

Vu la grande diversité entre les impositions, comme les impôts personnalisés (impôts sur les revenus) où plus de trois millions de contribuables entrent en contact avec le fisc par rapport aux impositions objectives (T.V.A.) et vu que ces dernières sont généralement organisées de manière beaucoup plus professionnelle, il s'impose de tenir suffisamment compte de la spécificité de chaque imposition. La distinction entre la fiscalité personnelle ou particulière et la fiscalité des entreprises est également une distinction qui doit être maintenue dans les différentes branches parce que chez un particulier, la protection de la vie privée joue un rôle important, alors que dans les entreprises — certainement en ce qui concerne les rapports financiers — on fonctionne de manière relativement plus objectivée et un contrôle rapide est capital, notamment pour la situation financière de l'entreprise.

Vices formels

Les vices formels doivent pouvoir être réparés au cours de la procédure administrative, sauf récidive. La péremption de droit est inadmissible en cas de vice formel. Les formulaires, imposés par les pouvoirs publics, devraient aider les gens et non leur rendre la vie impossible.

Il faudrait adopter comme ligne de conduite générale de réduire le plus possible les obligations de

Er is behoefte aan een eigentijdse rechtsbescherming die rekening houdt met de complexiteit van het fiscaal-economisch gebeuren en de belastingwetgeving. Omkering van bewijslast en absolute termijnen zijn daarom geheel onaanvaardbaar.

a) Uitzonderingen op de algemeenrechtelijke regels

Voor de jurisdictionele procedures is het gepast de uitzonderingen op de algemeenrechtelijke regels tot een absoluut minimum te beperken. Dit verhoogt de kenbaarheid van het recht in de praktijk ten zeerste.

b) B.T.W.- en inkomstenbelastingprocedures

B.T.W.- en inkomstenbelastingprocedures kunnen op een aantal punten gestroomlijnd worden: de inkomstenbelastingprocedure wordt in de praktijk als veel te streng geregeld ervaren; te veel betwistingen en rechtsverval spruiten voort uit de procedure zelf. De B.T.W.-procedure daarentegen is soms, in zijn administratieve fase, te ongeregeld en biedt geen houvast.

Grenzen aan de harmonisatie

Gezien de grote verscheidenheid tussen de belastingheffingen, zoals de subjectgebonden belastingen (inkomstenbelastingen), waar meer dan 3 miljoen belastingplichtigen met de fiscus in contact komen tegenover de objectgebonden belastingheffingen (B.T.W.), en deze laatste belastingplichtigen doorgaans ook veel professioneler georganiseerd zijn, is het geboden om de specificiteit van elke belastingheffing voldoende in het oog te houden. Het onderscheid tussen persoonlijke of particuliere fiscaliteit en ondernemingsfiscaliteit is eveneens een onderscheid dat in de verschillende branches moet behouden blijven omdat bij de particulier de bescherming van de privacy een belangrijke rol speelt, terwijl het ondernemingsgebeuren — zeker wat de financiële verslaggeving betreft — relatief meer geobjectiveerd functioneert, en een snelle controle ook voor de financiële positie van de onderneming van groot belang is.

Formele gebreken

Formele gebreken moeten in de administratieve procedure behoudens recidivisme hersteld kunnen worden. Rechtsverval is onaanvaardbaar bij vormgebreken. Formulieren, opgelegd door de overheid, zouden er moeten zijn om de mensen te helpen, niet om ze het leven onmogelijk te maken.

Het zou een algemene beleidslijn moeten zijn de aangifteplichten zo veel mogelijk terug te schroeven.

déclaration. Ceci correspond au principe des charges administratives les moins lourdes (principe d'économie). De la sorte, le législateur devrait examiner si l'instauration du précompte professionnel libérateur ne constituerait pas un grand pas en avant. Le projet de programme Belcotax qui réduirait considérablement l'obligation de déclaration à partir de 1995 est dès lors le bienvenu. L'obligation de déclaration devrait disparaître pour tous les revenus soumis à des retenues à la source et pour lesquels des fiches doivent être établies. Dans ce sens, l'obligation de déclaration doit être décalée le plus possible vers les professionnels et autres intermédiaires que les personnes soumises à l'impôt.

Une personnalisation adaptée de la pression fiscale devrait cependant intervenir dans la phase de retenue à la source par le biais d'une autorisation spéciale du service de taxation.

Le formalisme devrait également être réduit en permettant une utilisation beaucoup plus répandue de la déclaration par ordinateur.

Délais uniformes

Pour une meilleure perception à l'égard des contribuables, les délais de taxation devraient être dans la mesure du possible harmonisés et devraient prévoir une prescription absolue des compétences de taxation et de contrôle (par exemple trois ans pour l'impôt des personnes et cinq ans pour l'impôt des sociétés).

L'expiration des délais ne peut non plus, lorsque cela s'avère possible, entraîner une caducité de droit ou un renversement de la charge de la preuve. Tant l'administration que le juge devraient accueillir une demande motivée de prolongation des délais même *post diem*.

Harmonisation des pouvoirs d'enquête

Enfin, une harmonisation des pouvoirs d'enquête s'impose au plus haut point. Cette harmonisation contribuerait à ce que le contribuable sache au cours de la phase de taxation quelles sont ses obligations.

Dans le sillage de ce qui s'est passé dans la plupart des pays voisins, une « charte du contribuable contrôlé » (qui est donc autre chose que la charte pénale) devrait finalement voir le jour.

Le principal objectif de cette charte est qu'avant d'effectuer un contrôle sur place, le contribuable reçoive des informations relatives notamment :

— à l'obligation ou non de s'annoncer;

Dit komt overeen met het principe van de minste administratieve lasten (zuinigheidsbeginsel). Als dusdanig zou de wetgever moeten afwegen of het invoeren van bevrijdende bedrijfsvoorheffingen geen grote stap vooruit zou zijn. Het geconcipeerde Belcotax-programma, dat vanaf 1995 de aangifteplicht aanzienlijk zou gaan reduceren, mag daarom zeer verwelkomd worden. De aangifteplicht zou moeten verdwijnen voor alle inkomsten onderworpen aan bronheffingen waarvoor fiches moeten worden opgesteld. In die zin wordt de aangifteplicht zoveel mogelijk verschoven naar professionele en andere tussenpersonen dan degene die de belasting ondergaat.

Een aangepaste personalisering van de belastingdruk zou echter wel in de bronheffingsfase moeten kunnen geschieden via een bijzondere toelating van de belastingdienst.

Ook zou het formalisme moeten worden teruggedrongen door een veel groter gebruik van de aangiften via de computers mogelijk te maken.

Uniforme termijnen

Voor een betere perceptie vanwege de belastingplichtigen zouden de taxatietermijnen zoveel mogelijk geharmoniseerd moeten worden en een absolute verjaring van taxatie- en onderzoeksbevoegdheden moeten inhouden (bijvoorbeeld drie jaar voor niet-ondernemingsfiscaliteit, vijf jaar voor ondernemingen).

Ook het verloop van termijnen mag, waar enigszins mogelijk, geen verval van rechten of omkering van bewijslast meebrengen. Zowel de administratie als de rechter zouden een verlenging van termijn in geval van een gemotiveerd verzoek moeten kunnen inwilligen, ook *post diem*.

Harmonisatie van de onderzoeksbevoegdheden

Tenslotte is een harmonisatie van de onderzoeksbevoegdheden ten zeerste geboden. Dit zou ertoe bijdragen dat de belastingplichtige in de taxatiefase weet welke zijn verplichtingen zijn.

In navolging van hetgeen in de meeste van de ons omringende landen is gebeurd, zou een « charter van gecontroleerde belastingplichtige » (nog iets anders dan het strafrechtelijke charter) eigenlijk eens moeten gepubliceerd worden.

Het hoofddoel hiervan is dat aan de belastingplichtige, vooraleer een controle ter plaatse plaatsvindt, informatie moet toegezonden worden over onder meer :

— de al dan niet verplichting zich aan te kondigen;

— à la légitimation du fonctionnaire et au cas dans lequel celui-ci doit être porteur d'une autorisation d'un fonctionnaire supérieur;

— au droit de se faire assister par un conseil fiscal;

— au secret professionnel;

— à la consultation des livres;

— à la demande de renseignements;

— à l'accès aux autres locaux;

— à la collecte de preuves, au procès-verbal;

— au délai de prescription de l'enquête et de rectification de l'impôt;

— à la possibilité de tutelle et de recours administratif et juridictionnel.

Le nom du fonctionnaire de tutelle devrait également être communiqué afin que le contribuable sache chez qui il a le droit d'être entendu et où il peut obtenir par écrit une appréciation motivée de l'évolution de la procédure contre laquelle un contribuable introduit une réclamation.

En cas d'interrogatoire du contribuable, un certain nombre de principes de bonne administration devraient être respectés, tels que:

— l'indication de l'objectif poursuivi et les motifs des questions afin de pouvoir les contrôler de manière préventive;

— le contrôle juridictionnel préventif du droit au respect de la vie privée;

— la prise en compte de la norme du raisonnable tant en ce qui concerne l'ampleur des informations, les recherches à effectuer que les délais appliqués;

— le droit du contribuable à ce que les renseignements lui soient demandés personnellement avant de s'adresser à des tiers par le biais d'enquêtes qui peuvent fortement ébranler ses relations commerciales personnelles;

— le droit de ne pas être importuné si les informations sont déjà disponibles au Ministère des Finances;

— le droit de prendre connaissance des informations recueillies et de les corriger éventuellement;

— le droit de ne pas pouvoir être contraint à communiquer des faits aggravants sur des tiers, communications qui pourraient perturber considérablement les relations d'affaires ou personnelles;

— le règlement juridictionnel de la levée du secret bancaire.

L'utilisation de banques de données publiques sans protection correcte de la vie privée constitue une

— de légitimité van de ambtenaar en de gevallen waarvoor een machtiging nodig is van een hoger ambtenaar;

— het recht op bijstand van een belastingconsulent;

— het beroepsgeheim;

— de inzage in de boeken;

— het vragen van inlichtingen;

— de toegang tot andere lokalen;

— de inzameling van bewijzen, het proces-verbaal;

— de verjaringstermijnen van onderzoek en navordering;

— de mogelijkheid voor administratief en juridictioneel toezicht en beroep;

Ook zou de naam van de toezichhoudende ambtenaar moeten worden meegedeeld bij wie men het recht heeft gehoord te worden en van wie men een schriftelijke gemotiveerde beoordeling kan krijgen van de gang van zaken waartegen een belastingplichtige bezwaar heeft.

Bij het ondervragen van de belastingplichtige zouden een aantal beginselen van behoorlijk bestuur moeten worden geëerbiedigd zoals:

— het aangeven van de doelgebondenheid en de motieven van de vragen zodat die preventief getoetst kunnen worden;

— het preventief-juridictioneel toetsen van het recht op de eerbiediging van de privacy;

— het inachtnemen van de redelijkheidsnorm, zowel ter zake van de omvang van inlichtingen, de te verrichten opzoeken, als de toegepaste termijnen;

— het recht van de belastingplichtige om eerst zelf om inlichtingen te worden gevraagd, vooraleer men bij derden onderzoeken gaat instellen die zijn commerciële of persoonlijke relaties grondig kunnen verstoren;

— het recht niet lastig gevallen te worden indien de informatie reeds binnen het Ministerie van Financiën ter beschikking is;

— het recht om van ingewonnen informatie kennis te nemen en ze eventueel te corrigeren;

— het recht niet gedwongen te kunnen worden om over derden bezwarende feiten mede te delen waardoor zakelijke of persoonlijke relaties grondig verstoord kunnen worden;

— het juridictioneel regelen van de doorbraak van het bankgeheim;

Het gebruik van overheidsdatabanken zonder behoorlijke bescherming van de privacy is een sluipende

menace insidieuse et difficile à cerner des principes fondamentaux de l'Etat de droit fiscal: tout contribuable doit avoir accès aux informations stockées ou échangées à son sujet avec le droit de les corriger, un refus dans l'intérêt du service n'étant possible qu'en cas de présomption de fraude fiscale consignée par écrit.

Correction des déclarations

La correction de la déclaration tant par le fisc que par le contribuable devrait pouvoir être réalisée d'une manière aussi efficace et donc aussi peu formaliste que possible, dans l'intérêt d'une bonne collaboration.

Amendes réciproques

L'automaticité des amendes administratives n'est pas admissible lorsqu'il est question d'erreur judiciaire. Deux possibilités se présentent ici:

Soit on maintient le système, mais il faut dans ce cas rétablir l'égalité entre le fisc et le citoyen. En d'autres mots, s'il s'avère en fin de compte que l'impôt n'est pas dû, le citoyen doit récupérer ses impôts ou ne doit pas les payer et en outre il doit se voir attribuer l'amende imposée à titre de compensation. Le système d'amendes mutuelles est donc considéré comme un moyen permettant de réduire le nombre de contestations afin d'élever le seuil d'accès en justice et peut être justifié s'il fonctionne dans les deux sens.

Une alternative constituerait à ce qu'aucune amende ne soit imposée lorsqu'il s'agit de principes juridiques: ce n'est pas commettre une faute que de ne pas être d'accord avec la partie adverse.

Procédure du ruling

Conformément au pré-avis de l'Institut des conseillers fiscaux de février 1990, une nouvelle procédure de ruling serait la bienvenue. Il existe cependant un risque qu'à la suite de sa centralisation dans une commission unique, la procédure du ruling ne se développe pas pour devenir un instrument vivant et fonctionnel. La décentralisation jusqu'au niveau des directions régionales semble dès lors s'imposer puisque l'on y trouve des inspecteurs du contentieux particulièrement compétents qui résolvent déjà actuellement des problèmes d'interprétation délicats.

Clause de solidité

Le pendant de l'instauration d'une doctrine généralisée des réalités économiques et de dispositions tendant à prévenir les abus de droit, consisterait à examiner le revers de la médaille.

en nauwelijks te overziene bedreiging van de fundamentele beginselen van de fiscale rechtsstaat: elke belastingbetaler hoort toegang te hebben tot de over hem opgeslagen of uitgewisselde informatie, met het recht om ze te corrigeren, waarbij de weigering in het belang van de dienst slechts kan ingeval van schriftelijk vastgelegd vermoeden van belastingfraude.

Correctie aangiften

Het corrigeren van de aangifte, zowel door de fiscus als door de belastingplichtige, zou op een zo efficiënte en dus een zo weinig formalistisch mogelijke wijze moeten geschieden in het belang van de goede samenwerking.

Wederzijdse boetes

Het automatisme van administratieve boetes is niet aanvaardbaar wanneer er sprake is van rechtsdwalingen. Hier zijn twee mogelijkheden:

Ofwel wordt het systeem behouden, maar dan dient de gelijkheid tussen fiscus en burger te worden hersteld. Indien, met andere woorden, uiteindelijk blijkt dat de belasting niet verschuldigd is, dient de burger de belasting terug te krijgen of niet te betalen, en bovendien hoort hij de opgelegde boete als een compensatie toegekend te krijgen. Het systeem van wederzijdse boete wordt dus beschouwd als een middel om het aantal betwistingen te vermijden, om de drempel tot rechtstoegang hoger te maken, en kan gerechtvaardigd zijn indien het in twee richtingen gebeurt.

Een alternatief is dat boetes niet worden opgelegd indien het om rechtsprincipes gaat: men begaat toch geen fout door het niet met de tegenpartij eens te zijn.

Rulingprocedure

Conform het prae-advies van het Instituut van Belastingconsulenten van februari 1990 kan de nieuwe rulingprocedure ten eerste verwelkomd worden. Het risico bestaat echter dat, door centralisatie bij één commissie, de rulingprocedure zich niet echt tot een levend en werkbaar instrument ontwikkelt. Decentralisatie tot op het niveau van de gewestelijke directies, waar bijzonder bekwame geschilleninspecteurs thans reeds moeilijke interpretatie problemen oplossen, lijkt dan ook geboden.

Hardheidsclausule

Als pendant voor het invoeren van de veralgemeende economische werkelijkheidsdoctrine en de anti-rechtsmisbruikbepalingen is het gewenst ook de keerzijde van de medaille onder de loep te nemen.

Pour rencontrer les inégalités manifestes que le législateur n'a pas prévues lors de l'instauration de la loi mais qui apparaissent lors de l'application de la loi, il semble souhaitable que des dérogations puissent être accordées dans des cas individuels en vue d'assouplir une application exceptionnellement rigide de la loi. Vu le prescrit constitutionnel, le choix de l'instance compétente est délicat; on peut penser au juge fiscal qui décide sur proposition, par exemple d'une commission parlementaire des requêtes ou du ministre des Finances ou du directeur général ou d'un collège de hauts magistrats ou par exemple des présidents des Commissions des Finances du Sénat et de la Chambre.

III. LA SYMBIOSE: LE MODELE DE COLLABORATION ET UNE IMPOSITION PLUS REALISTE

Contrairement à ce que certains pourraient supposer, je pense pouvoir affirmer que l'administration de nos impôts évolue dans un sens favorable. J'en arrive à cette constatation en confrontant ce qui a été proposé au cours des quelques dernières années tant sur le plan de la réforme des procédures que de l'instauration de règles tendant à prévenir les abus juridiques. Notre milieu de fiscalistes a continuellement fait des demandes et suggéré des formules dans ce sens. Dans un éditorial intitulé «Toujours cette réalité économique...» publié dans l'*Algemeen Fiscaal Tijdschrift* (1) j'ai plaidé pour ce qui suit:

« Il est juridiquement et politiquement inadmissible dans un Etat de droit moderne que le juge et, sous son contrôle, l'administration fiscale n'aient aucun pouvoir autonome d'assortir d'effets juridiques semblables, des faits fiscaux pertinents semblables, les faits étant appréciés en fonction de l'objectif et de la portée de ce que le législateur a consigné dans la loi fiscale. Le législateur fiscal, l'administration et le juge doivent également respecter, appliquer et garantir le principe tout aussi constitutionnel de l'égalité. Les juges fiscaux et agents du fisc doivent par l'interprétation du droit, selon les règles de l'art juridique — c'est-à-dire sous le contrôle de la Cour de cassation et de la Cour d'arbitrage —, arriver à un droit semblable pour des cas semblables, surtout dans les situations où l'interprétation littérale du texte de la loi entraîne des inégalités manifestes et ce tant à l'avantage qu'au préjudice du contribuable. Si le juge ou le fonctionnaire ne peuvent y arriver par le biais d'une interprétation correcte du droit — et à mon avis le fait de légitimer la fraude à la loi n'en fait pas partie —, alors seulement le législateur devra intervenir et réparer (mais seulement pour le futur).

Om tegemoet te komen aan grove onbillijkheden die de wetgever bij het invoeren van de wet niet heeft voorzien doch die zich bij het toepassen voordoen, lijkt het gewenst dat in individuele gevallen afwijkingen kunnen worden verleend van een buitengewoon harde wetstoepassing. Gezien het grondwettelijk voorschrift is de keuze van de bevoegde instantie delicaat; gedacht kan worden aan de belastingrechter die beslist op voordracht van bijvoorbeeld een parlementaire commissie voor verzoekschriften, of van de Minister van Financiën of de Directeur-generaal of een college van hoge magistraten, of bijvoorbeeld de voorzitters van de Commissies voor de Financiën van Kamer en Senaat.

III. DE SYMBIOSE: HET SAMENWERKINGS-MODEL EN DE MEER REALITEITSGERICHTE BELASTINGSHEFFING

In tegenstelling tot wat sommigen zouden kunnen veronderstellen, meen ik nu te kunnen stellen dat het administreren van onze belastingen in gunstige zin evolueert. Tot deze vaststelling kom ik door te toetsen wat in de laatste paar jaar werd voorgesteld, zowel op het vlak van de hervorming van procedures als het invoeren van anti-rechtsmisbruikregels. In onze kringen van fiscalisten werd hiernaar bij voortduur gevraagd en werden er formules gesuggereerd. In een editoriaal «Alsmar weer die economische werkelijkheid...» in het *Algemeen Fiscaal Tijdschrift* (1) heb ik het volgende bepleit:

« Het is in een moderne rechtsstaat toch juridisch en politiek onaanvaardbaar dat de rechter en, onder zijn toezicht, de Belastingadministratie geen zelfstandige bevoegdheid hebben om aan fiscaal relevante feiten die gelijk zijn, gelijke rechtsgevolgen te verbinden — waarbij de feiten beoordeeld worden in functie van wat het doel en de strekking is van wat de wetgever in de Belastingwet heeft neergeschreven. De fiscale wetgever, de administratie en de rechter horen toch ook het even grondwettelijke gelijkheidsbeginsel te eerbiedigen, toe te passen en te vrijwaren. Belastingrechters en belastingambtenaren horen door rechtsvinding, volgens de regels der juridische kunst — dit is onder toezicht van het Hof van Cassatie en het Arbitragehof — gelijk recht voor gelijke gevallen te bereiken, vooral in situaties waarin de letterlijke interpretatie van de wettekst grove ongelijkheden teweegbrengt en dit zowel in het voordeel als in het nadeel van de belastingplichtige. Indien de rechter of de ambtenaar dit niet kunnen via een behoorlijke rechtsvinding — en daartoe behoort mijns inziens niet het honoreren van *fraude à la loi* — dan pas hoort de wetgever (en dan alleen voor de toekomst) in te grijpen en te repareren.

(1) Editorial A.F.T., «Alsmar weer die economische werkelijkheid...», février 1991.

(1) Editoriaal A.F.T., «Alsmar weer die economische werkelijkheid...», februari 1991.

Laissons le Parlement s'en tenir à la formulation de la politique fiscale dans des règles de droit de principe. Laissons le pouvoir exécutif, l'administration, avec tout son *brain trust* s'occuper de formuler des règles d'exécution et de leur application, ces deux exercices étant « régulés » par le contrôle du juge par le biais des principes de bonne administration [principe de sécurité juridique, principe d'égalité, principe de prudence, obligation de motivation, impartialité (le fisc n'est pas partie!), principe du raisonnable, principe de proportionnalité, *fair-play*, principe selon lequel l'administration doit exécuter et interpréter la loi de manière « normale », publicité de l'administration etc.] du ministre. Lorsque nous relisons ces initiatives, elles ne méritent que des éloges.

L'instauration d'une méthode d'interprétation, qui en fait correspond à l'intention du législateur d'utiliser des concepts économiques pour une imposition à portée économique, nécessite l'instauration d'un système de *ruling* visant à prévenir l'insécurité juridique lors des opérations projetées qui peuvent revêtir des formes juridiques différentes et dès lors avoir des conséquences fiscales différentes. Si l'on considère la notion de réalité économique comme étant une arme pour combattre la fraude à la loi, le contournement de la loi, où le moindre motif d'éviter l'impôt doit être sanctionné sur le plan fiscal, ceci constitue une approche erronée: essayer d'éviter l'impôt est légitime, mais la fraude fiscale ne l'est pas. Eluder l'impôt est parfois inconvenant, par exemple lorsque les actes juridiques du contribuable n'ont d'autre signification pratique que d'éviter l'impôt alors que le législateur fiscal a manifestement prévu une imposition.

Si le ministre entend par la notion de réalité économique que toutes les dispositions fiscales ne correspondant pas à la réalité seront éliminées, on ne peut que s'en réjouir. Pensons aux dispositions *overkill* qui sont entièrement étrangères à la réalité et qui sont la conséquence d'excès couverts par une tradition Brepols (telle que par exemple les abus dans le domaine de la Q.I.E. et des R.D.T., les carrousels des plus-values, les fusions de pertes et fusions écran, etc.), aux règles dépassées telles que la taxation des bénéfices apparents, la négation d'une provision pour débiteurs douteux, les bénéfices d'inflation, la méconnaissance de la notion de groupe, etc. Si le début est également que, lors de la réforme des procédures fiscales, tous les pièges de procédure par lesquels un citoyen inattentif — malheureux mais de bonne foi — est confronté de manière fatale à la caducité de ses droits seront supprimés du droit fiscal, notre joie ne connaîtra plus de limites.

Si nos politiciens belges ne semblent pas enclins à tirer la conclusion évidente que requiert une politique à long terme, nous devons continuer à nous contenter d'une administration qui n'est pas corrigée lorsqu'elle agit contrairement au principe d'une

Laat het Parlement zich houden aan het formuleren van het fiscale beleid in principiële rechtsregels. Laat de uitvoerende macht, de administratie, zich met haar hele *braintrust* toeleggen op het formuleren van de uitvoeringsregels en op de toepassing ervan, beide exercities « gebiologeerd » door het toezicht van de rechter via de beginselen van behoorlijk bestuur [rechtszekerheidsbeginsel, gelijkheidsbeginsel, zorgvuldigheidsbeginsel, motiveringsplicht, onpartijdigheid (fiscus is geen partij!), redelijkheidbeginsel, proportionaliteitsbeginsel, *fair-play*, het beginsel dat de Administratie de wet moet uitvoeren en uitleggen op een « normale » wijze, openbaarheid van bestuur, etc.] van de Minister. Herlezen we de initiatieven, dan verdienen deze alleen maar lof.

Het invoeren van een interpretatiemethode, die recht laat wedervaren aan de bedoeling van de wetgever om economische begrippen te hanteren voor een belastingheffing op economische draagkracht, vergt de invoering van een rulingsysteem ter voorkoming van rechtsonzekerheid bij voorgenomen verrichtingen die verschillende juridische vormgevingen en, daardoor, verschillende fiscale gevolgen kunnen hebben. Bedoelt men met de economische werkelijkheidsnotie een wapen om de *fraude à la loi*, de wetsontwijking te bestrijden, waarbij elk motief om belasting te besparen fiscaal afgestraft moet worden, dan is men verkeerd bezig: belastingbesparing is legitiem, belastingfraude niet. Belastingontwijking is soms onbehoorlijk, bijvoorbeeld wanneer het juridische handelen van de belastingplichtige geen enkele andere praktische betekenis heeft dan een vermindering van belasting waar de fiscale wetgever een heffing duidelijk heeft bedoeld.

Bedoelt de Minister met economische werkelijkheidsnotie dat alle werkelijkheidsvreemde fiscale bepalingen zullen opgeruimd worden, dan mag de lofzang volgehouden worden. Denken we maar aan de werkelijkheidsvreemde *overkill*-bepalingen die het gevolg zijn van overdrijvingen gedekt door een Brepols-traditie (zoals bijvoorbeeld F.B.B. en D.B.I.-misbruik, meerwaardencarrousels, verliesfusies en verdampingsfusies, etc.), aan de voorbijgestreefde regels zoals de belasting van schijnwinsten, het negeren van een dubieuze debiteurenprovisie, de inflatie-winsten, de miskennis van groepsnotie, etc. Bedoelt men tevens dat, naar aanleiding van de fiscale procedurehervorming, alle « procedure » valkuilen waardoor een onoplettende burger — ongelukkig maar te goeder trouw — fataal met rechtsverval wordt geconfronteerd uit het fiscaal recht zullen opgeruimd worden, dan kan onze vreugde niet op.

Indien onze Belgische politici niet geneigd lijken de evidente conclusie te trekken die een langetermijnpolitiek vergt, dan moeten we maar verder boeren met een administratie die niet gecorrigeerd wordt wanneer zij handelt in strijd met de beginselen

bonne administration et d'un contribuable qui est récompensé par le juge à chaque acte fiscal incorrect, avec comme intermédiaire des conseillers fiscaux qui ne doivent pas satisfaire aux exigences d'une formation correcte, aux exigences d'une certaine déontologie par rapport à leurs clients, aux exigences de la force de caractère à l'égard du fisc. La décennie à venir nous réserve bien des surprises si nous n'abattons pas le mur d'une trentaine d'années de pensée figée et dogmatique et que nous continuons à éviter de discuter sur la manière correcte d'agir.»

Bouées de sauvetage

Il faut toutefois ici lancer un avertissement qui ne doit pas rester lettre morte: le changement de direction doit aller de pair avec des mesures d'accompagnement réfléchies, une possibilité de correction pour les cas où le manque du respect du passé et la méconnaissance de ce qui était légitime globalement jusqu'à présent pourrait brusquement entraîner des injustices. Je pense ici surtout au revers de la médaille lorsque l'on applique le principe de la réalité économique qui entraînera un véritable tremblement de terre dont nous nous réjouissons au plus haut point, mais qui ébranlera également notre tradition fiscale au plus haut point et dont l'exécution risque de se transformer en boîte de Pandore. Il convient d'être prêts à lancer une bouée de sauvetage à ceux qui risquent d'être traités de manière illégale alors qu'ils sont de bonne foi; si l'on ne peut pas leur lancer cette bouée, la confiance en tant que pierre angulaire du modèle de collaboration sera fortement minée.

Sept bouées de sauvetage me semblent essentielles:

1. Une autorisation préalable du directeur général afin d'éviter l'arbitraire, une application inappropriée et afin de permettre de mener une «politique».
2. La procédure de ruling préalable.
3. La clause de solidité.
4. La méthode d'interprétation téléologique qui n'est pas tellement une bouée de sauvetage mais un rocher autour duquel le courant pourra glisser rapidement.
5. L'accroissement de la qualité des fiscalistes tant du côté du trésor public et du législateur que du côté du contribuable.
6. La création d'instances administratives fiscales dotées de règles de procédure actuelles et souples.
7. Une action de suppression éliminant les pièges du modèle conflictuel enterré dans une ambiance de guerre high-tech.

Le Parlement pourra démontrer à l'occasion de la généralisation de la doctrine de la réalité économique

van behoorlijk bestuur en een belastingplichtige die door de rechter gehonoreerd wordt bij elk fiscaal onbehoorlijk handelen, met als *go-between* belastingadviseurs die niet moeten voldoen aan eisen van behoorlijke opleiding, eisen van beginselvastheid ten opzichte van hun cliënt en eisen van karaktersterkte ten aanzien van de fiscus. Mooi wordt het in het komende decennium als we de muur van dertig jaar verstand en dogmatisch denken niet naar beneden halen en de discussie over het behoorlijke handelen blijven uit de weg gaan.»

Reddingsboeien

Toch hoort hierbij een waarschuwing die niet in de wind geslagen mag worden: het inslaan van de nieuwe richting moet gepaard gaan met begeleidende en doordachte maatregelen, correctiemogelijkheid voor de gevallen waar het gebrek aan respect voor het verleden, en het miskennen van wat tot nog toe als geheel legitiem ervaren wordt, bruusk tot onrechtvaardigheden zou leiden. Ik doel hier vooral op de keerzijde van de medaille bij het doorvoeren van het economische werkelijkheidsbeginsel dat een aardverschuiving tot stand brengt, hetgeen wij ten eerste toejuichen, maar waar onze fiscale traditie volstrekt door gekraakt zal worden en waar de uitvoering wel een doos van Pandora zou kunnen worden. Het is zaak klaar te staan om degenen die ter goeder trouw onrechtvaardig dreigen te worden behandeld een reddingsboei te kunnen toegooien, zoniet wordt het vertrouwen als hoeksteen van een samenwerkingsmodel al te zeer ondermijnd.

Zeven reddingsboeien lijken mij essentieel:

1. Een voorafgaande machtiging van de Directeur-Generaal om arbitrair en oneigenlijk gebruik te voorkomen en een «beleid» mogelijk te maken.
2. De voorafgaande rulingprocedure.
3. De hardheidsclausule.
4. De theleologische interpretatiemethode die niet zozeer een reddingsboei is maar het vast rotsblok waaromheen een stroom snel mag vlieden.
5. De verhoging van de kwaliteit van de fiscalisten, zowel aan de kant van de Schatkist en de wetgever, als aan de kant van de belastingbetaler.
6. De creatie van fiscaal-administratieve rechtscolleges met eigentijdse en soepele procedureregels.
7. Een opruimactie waarbij de valkuilen van het conflictmodel, gegraven in een hi-tech oorlogsambiance worden dichtgegooid.

Het Parlement zal kunnen bewijzen, naar aanleiding van het veralgemenen van de economische

et de la réforme de la procédure que le sérieux avec lequel les règles de principe de droit fiscal sont formulées légitime la confiance du citoyen dans le modèle de collaboration.

IV. CONCLUSION

Je conclurai mon intervention en formulant les recommandations suivantes:

1. Faisons agir le citoyen en tant que donateur et son conseiller fiscal en tant que souffleur agréé de bonne foi.

2. Présentons le fisc comme un syndic, un *civil servant*.

3. Faisons agir le juge fiscal comme un inquisiteur.

4. Plaçons l'I.S.I. sous l'aile protectrice du procureur.

5. Faisons agir le Parlement comme cénacle de philosophes fiscaux assistés par un groupe de technocrates de pointe de la légistique afin de traduire l'objectif, l'esprit et l'économie du législateur dans des textes légaux convenables.

werkelijkheidsdoctrine en de hervorming van de procedure, dat de ernst waarmee principiële fiscale rechtsregels worden geformuleerd het vertrouwen dat de burger in het samenwerkingsmodel moet stellen, wettigt.

IV. TER CONCLUSIE

Mijn betoog kan ik besluiten met de formulering van de volgende aanbevelingen:

1. Laat de burger zich gedragen als donateur en zijn belastingconsulent als bonafide erkend souffleur.

2. Laat de fiscus zich opstellen als een syndic, een civil servant.

3. Laat de belastingrechter functioneren als inquisiteur.

4. Schuif de B.B.I. onder de vleugels van de procureur.

5. Laat het Parlement optreden als belastingfilosofen bijgestaan door een think tank van spits-technologen in de legistiek, om doel, geest en strekking van de wetgever te vertalen in degelijke wetteksten.

IV. EXPOSE DU PROF. TH. AFSCHRIFT

Choix de la voie la moins imposée et réalité économique

I. INTRODUCTION

1. On a souvent dit que «la fraude fiscale est à l'impôt ce que l'ombre est à l'homme» (Ngassy Vathm, cité par Charles Robbez Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, p. 66, note 105).

La volonté de nombreux contribuables d'éviter le paiement de l'impôt ne se manifeste toutefois pas d'une manière aussi directe que le recours à la fraude fiscale. Celle-ci suppose une véritable violation de la loi, une transgression du texte formel de celle-ci, qui se traduit le plus souvent par une dissimulation de la base imposable. Dans notre système fiscal moderne, la fraude comporte presque toujours une déclaration inexacte à l'impôt; dans les cas les plus graves, le fraudeur recourt en outre à des comportements qui pourraient relever du droit pénal commun, tels les faux en écriture.

A côté de ce comportement clairement illicite, on trouve d'autres manières d'éviter l'impôt, qui, tout en aboutissant à ce résultat, n'enfreignent en rien une disposition légale quelconque.

Si personne n'est censé ignorer la loi, le contribuable, réputé la connaître, peut adapter son comportement en fonction de celle-ci. Cette situation n'est pas propre au droit fiscal; dans son discours préliminaire au Code civil de 1804, Portalis disait déjà «les lois, une fois rédigées, demeurent telles qu'elles ont été écrites. Les hommes, au contraire, ne se reposent jamais; ils agissent toujours; et ce mouvement qui ne s'arrête pas ... produit, à chaque instant, quelques combinaisons nouvelles».

II. LES FORMES D'EVITEMENT DE L'IMPOT

2. Parmi les différentes manières d'éviter l'impôt tout en respectant la loi, il y a certes des degrés. Ceux-ci traduisent toutefois plus l'habileté plus ou moins caractérisée du sujet qu'une différence d'intention. Que la méthode utilisée soit simple et à la portée de tous, ou sophistiquée et limitée aux seuls initiés, l'intention d'éviter l'impôt est constante et identique dans les différentes formes utilisées.

IV. UTTEENZETTING DOOR PROF. TH. AFSCHRIFT

Keuze van de minst belaste weg en economische realiteit

I. INLEIDING

1. Er is vaak gezegd dat «La fraude fiscale est à l'impôt ce que l'ombre est à l'homme» (Ngassy Vathm, geciteerd door Charles Robbez Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, blz. 66, noot 105).

De wens van vele belastingplichtigen om het betalen van belastingen te ontwijken is niet zo duidelijk herkenbaar als de pogingen om de belastingen te ontduiken. Dit laatste onderstelt een werkelijke schending van de wet, een inbreuk op de formele tekst hiervan, die meestal neerkomt op een verhulling van de belastinggrondslag. In ons modern belastingstelsel houdt de fraude bijna altijd een foutieve aangifte aan de belastingen in; in de ergste gevallen gaat de belastingontduiker bovendien over tot handelingen die onder het gemeen strafrecht kunnen vallen, zoals valsheid in geschrifte.

Naast dit duidelijk onwettig gedrag, bestaan er andere manieren om de belastingen te ontwijken, die, ook al leiden ze tot dit resultaat, op generlei wijze één of andere wetsbepaling schenden.

Iedereen wordt geacht de wet te kennen en de belastingplichtige die de wet goed kent, kan zijn gedrag daarop afstemmen. Deze situatie is niet eigen aan het fiscaal recht; in zijn inleidende rede bij het Burgerlijk Wetboek van 1804 zei Portalis reeds dat zodra de wetten gesteld zijn, ze onveranderd blijven. De mensen daarentegen zitten nooit stil; zij verrichten voortdurend handelingen; en die altijd durende beweging ... brengt voortdurend nieuwe combinaties tot stand.

II. VORMEN VAN BELASTINGONTWIJKING

2. Binnen de verschillende manieren van belastingontwijking waarbij de wet niet wordt overtreden, is er inderdaad een bepaalde gradatie. Deze is echter veeleer het resultaat van de handigheid die een bepaalde burger eigen is dan van een verschil in bedoeling. Of de gebruikte methode nu eenvoudig is en door iedereen kan worden toegepast of zeer ingewikkeld en alleen bestemd voor ingewijden, de bedoeling blijft altijd dezelfde: het ontwijken van belastingen.

L'abstention

3. La forme la plus simple et sans doute la moins critiquée de ne pas payer l'impôt est un comportement qu'on peut qualifier d'« abstention » (voy. Gaudemet, *Précis des finances publiques*, II, p. 315).

Ce comportement consiste simplement à ne pas poser les actes que la loi rend taxables.

Il s'agira par exemple du choix, souvent inconscient, parfois délibéré, de celui qui, face à une progressivité importante de l'impôt sur les revenus, déciderait, consciemment ou non, de travailler moins d'heures par jour, parce qu'en fait les dernières heures de sa journée, souvent les plus pénibles, sont aussi celles dont le fruit est le plus lourdement imposé.

Cette attitude relève simplement de la liberté individuelle, même si elle est guidée par un souci d'éviter l'imposition. Il est peu vraisemblable qu'on songe un jour à critiquer ce choix personnel.

C'est pourtant la même intention, et la même abstention, qu'on constate dans le choix d'une société, possédant un immeuble depuis moins de cinq ans, qui pourrait le revendre avec une plus-value importante, et qui choisit pourtant de le garder jusqu'à l'expiration de ce délai de cinq ans, simplement pour éviter une taxation qui, après ce délai, peut, du moins provisoirement, être évitée (art. 171, 4°, a), du C.I.R. 1992).

Entre les comportements les plus simples de la vie courante et le début de l'ingénierie fiscale, la marge est parfois plus étroite qu'on le pense d'ordinaire ...

Si le phénomène d'abstention est en général reconnu comme normal, il s'est néanmoins trouvé des législateurs pour empêcher aussi cette forme primitive du choix de la voie la moins imposée. Lorsque, sous l'Ancien Régime, la population entendait éviter le paiement de la gabelle, impôt établi sur la consommation de sel, en limitant l'usage de ce produit, le pouvoir, arguant des besoins des finances publiques, rendit tout simplement cette consommation obligatoire (voy. Hincker, *Les Français devant l'impôt sous l'Ancien Régime*, p. 23).

La substitution

4. A peine plus élaboré que l'abstention, est le recours au système de la « substitution ».

Au lieu de s'abstenir de poser un acte qui entraînerait le paiement d'un impôt, on s'efforce de trouver un autre acte, quelque peu différent, non

Onthouding

3. De meest eenvoudige en wellicht de minst aangevochten vorm van het niet betalen van belastingen bestaat in een gedrag dat we onder de noemer « onthouding » kunnen plaatsen (zie Gaudemet, *Précis des finances publiques*, II, blz. 315).

Dat gedrag bestaat gewoonweg in het niet verrichten van handelingen die door de wet belastbaar worden gemaakt.

Het gaat hier bijvoorbeeld om de keuze die iemand, vaak onbewust, soms bewust, maakt wanneer hij, tegenover een sterke progressiviteit van de inkomstenbelastingen, besluit om minder uren per dag te werken, aangezien het rendement van de laatste — en vaak de zwaarste — uren van zijn werkdag in feite het zwaarste belast wordt.

Deze houding maakt gewoon deel uit van de vrijheid van de persoon, ook al steunt ze op een streven naar het ontwijken van belastingen. Het is onwaarschijnlijk dat deze persoonlijke keuze ooit aangevochten zal worden.

Het gaat nochtans om dezelfde bedoeling, en dezelfde onthouding wanneer een vennootschap die sinds minder dan vijf jaar een onroerend goed bezit, dit zou kunnen verkopen met een belangrijke meerwaarde, maar verkiest het te houden tot het verstrijken van die termijn van vijf jaar, alleen maar om een belastingheffing te ontwijken die na die termijn, althans voorlopig, ontweken kan worden (art. 171, 4°, a), van het W.I.B. 1992).

De marge tussen de meest eenvoudige gedragingen van het dagelijkse leven en het begin van het fiscale vernuft is soms smaller dan meestal wordt aangenomen ...

Ook al wordt het verschijnsel van onthouding algemeen als normaal erkend, toch zijn er wetgevers die ook aan deze primitieve vorm, waarbij de minst belaste weg wordt gekozen, paal en perk willen stellen. Toen de bevolking tijdens het Ancien Régime de betaling van de gabel, een belasting geheven op de consumptie van zout, wilde ontwijken door het gebruik van dit produkt te beperken, maakte de overheid de consumptie ervan verplicht, waarbij zij de noden van de openbare financiën aanvoerde (zie Hincker, *Les Français devant l'impôt sous l'Ancien Régime*, blz. 23).

Substitutie

4. Nauwelijks iets meer uitgewerkt dan de onthouding is het gebruik van de « substitutie » methode.

In de plaats van een bepaalde handeling te vermijden waarop belastingen zouden moeten worden betaald, probeert men een andere handeling te

seulement dans sa qualification juridique mais aussi dans ses conséquences, mais qui procure une satisfaction plus ou moins équivalente.

Un auteur français donne comme exemple de ce comportement assez élémentaire, le choix d'un amateur de caviar qui, afin de ne pas acquitter la T.V.A. au taux majoré de 25 p.c. alors applicable en France sur les denrées de luxe, se tournait vers l'un des succédanés de ce produit, bénéficiant du taux réduit de 5,50 p.c. (Robbez Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, p. 48).

Il s'agira là encore d'un comportement jugé normal par la quasi-généralité des citoyens: si le luxe est fort taxé, certains se passent tout simplement du luxe.

Si personne ne s'en prend à cette manière d'agir, c'est parce que chacun se rend compte qu'elle est somme toute bien justifiée: le consommateur, en choisissant le produit le moins taxé, accepte les conséquences de son choix: il n'a pas payé la taxe à un taux majoré, mais il n'a pas non plus mangé de caviar. Il ne serait traité de fraudeur, et le serait d'ailleurs effectivement, que s'il entendait à la fois éviter la taxe et manger le caviar, par exemple s'il tentait de l'importer sans acquitter celle-ci.

5. Mais le même comportement de substitution sera parfois qualifié différemment lorsqu'il portera par exemple sur l'opération suivante. Une personne entend acquérir un terrain, mais veut éviter le droit d'enregistrement de 12,5 p.c. Elle sait qu'elle enfreindra la loi si elle ne déclare pas dans l'acte le prix effectivement payé pour le terrain, comportement qui relève de la fraude fiscale. En revanche, elle peut très bien décider, non d'acquérir le droit de propriété, mais de se faire consentir par le propriétaire un droit d'emphytéose, qui lui donne pratiquement tous les droits d'un propriétaire, pendant une période pouvant aller jusqu'à 99 ans. Elle ne paiera alors que le droit prévu pour les baux, soit 0,20 p.c. (article 83 du Code des droits d'enregistrement).

Cette opération, dont le but essentiel est souvent d'éviter l'impôt, répond exactement aux mêmes motivations que celles de l'amateur de caviar dont nous avons parlé. Il y a, ici aussi, un simple phénomène de substitution: puisque l'acquisition de la propriété entraîne des droits trop importants, on se tourne simplement vers l'acquisition d'un droit pour lequel la perception des droits d'enregistrement est moins lourde, l'emphytéose.

De même qu'on parlait tout à l'heure de l'acquisition d'un succédané du caviar, on a à présent un démembrement de la propriété. Les intentions sont

vinden, die een beetje verschilt, niet alleen juridisch, maar ook wat de gevolgen ervan betreft, maar die een min of meer gelijkwaardige voldoening schenkt.

Een Franse auteur geeft als voorbeeld van dit vrij elementair gedrag de keuze van een liefhebber van kaviaar die om de B.T.W. tegen een verhoogde aanslagvoet van 25 pct., die toen in Frankrijk van toepassing was op de luxelevensmiddelen, niet te moeten betalen, zijn toevlucht nam tot een van de vervangingsmiddelen van kaviaar, waarbij hij de verlaagde aanslagvoet van 5,50 pct. genoot (Robbez Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, blz. 48).

Ook hier gaat het om een gedrag dat door bijna alle burgers als normaal wordt beschouwd: als luxe zwaar belast wordt, ontzeggen sommigen zich gewoon deze luxe.

Dat niemand zich stoort aan deze handelwijze, komt doordat iedereen beseft dat zij uiteindelijk gerechtvaardigd is: de consument die het minst belaste produkt kiest, aanvaardt de gevolgen van zijn keuze: hij heeft geen belastingen tegen een verhoogd tarief betaald, maar hij heeft ook geen kaviaar gegeten. Hij zou alleen als belastingontduiker worden bestempeld, en zou het ook daadwerkelijk zijn, indien hij tegelijkertijd zou proberen de belastingen te ontwijken én kaviaar te eten, bijvoorbeeld indien hij zou proberen kaviaar in te voeren zonder de belastingen erop te betalen.

5. Hetzelfde substitutiegedrag zal soms echter anders worden beoordeeld in bijvoorbeeld het volgende geval. Iemand wil een stuk grond kopen, maar wil het registratierecht van 12,5 pct. ontwijken. Hij weet dat hij de wet zal schenden als hij in de akte niet de daadwerkelijk betaalde prijs vermeldt, welk gedrag overeen zou stemmen met belastingontduiking. Hij kan daarentegen wel besluiten om niet het eigendomsrecht te verwerven en de eigenaar ertoe brengen hem een recht van erfpacht toe te kennen, wat hem bijna alle rechten van een eigenaar verleent gedurende een periode die tot 99 jaar kan lopen. Hij zal dan alleen het recht betalen dat is vastgesteld voor contracten van verhuring, namelijk 0,20 pct. (artikel 83 van het Wetboek der registratierechten).

De motivering voor deze handelwijze, waarvan het voornaamste doel vaak het ontwijken van belastingen is, is precies dezelfde als die van de liefhebber van kaviaar. Ook hier is er sprake van een gewone vorm van substitutie: aangezien de aankoop van een goed te zware lasten met zich meebrengt, probeert men gewoon een recht te verwerven waarop minder registratierechten worden geheven, namelijk de erfpacht.

In het eerste geval ging het om de aankoop van een vervangingsprodukt van kaviaar, hier gaat het om een splitsing van de eigendom. De bedoelingen zijn de-

les mêmes, et l'acceptation des conséquences l'est aussi: le premier n'a pas mangé de vrai caviar, et le second n'est pas un vrai propriétaire.

6. Cette méthode de substitution, qu'on voit apparaître aussi bien dans les comportements normaux de la vie courante que dans des montages juridiques apparemment complexes, présente la particularité d'être parfois souhaitée et organisée délibérément par le législateur. Quel est en effet le but des écotaxes, annoncées pour un proche avenir, sinon de créer chez le consommateur une volonté de substitution, en remplaçant, pour protéger l'environnement, des produits jugés générateurs de nuisances et taxés, par d'autres, jugés moins nocifs et non taxés?

Le même mobile, éviter une imposition, la même méthode, substituer une voie moins imposée à une autre lourdement taxée, forment le fondement de beaucoup d'opérations où, par le recours à la voie la moins imposée, on tente d'aboutir à un résultat économiquement semblable à celui qui aurait résulté de l'accomplissement d'un acte taxé.

Le refus de formalisme

7. Une méthode à peine plus élaborée, mais aussi très fréquente dans la vie courante, pour éviter une imposition, consiste à se placer dans une situation de fait semblable à celle qui est imposée, mais en refusant la reconnaissance juridique de celle-ci par le non-accomplissement d'une règle de forme.

Cette méthode apparemment sophistiquée se retrouve pourtant dans des situations de fait extrêmement fréquentes, qui ne requièrent certes pas le recours à des conseillers fiscaux chevronnés.

Lorsque deux personnes vivent ensemble et forment un véritable foyer stable et ont éventuellement des enfants ensemble, elles se trouvent économiquement dans une situation comparable à celle d'un couple marié. On dira d'ailleurs qu'elles vivent «maritalement».

Lorsque les revenus professionnels des époux étaient encore cumulés, de nombreux couples choisissaient volontairement de ne pas se marier dans le but d'éviter l'imposition supplémentaire qui en résultait. En agissant ainsi, ils se plaçaient dans une situation économique déterminée, le ménage de fait, mais, en refusant délibérément, pour des motifs fiscaux, de lui donner les formes requises par la loi civile pour qu'il y ait mariage, ils échappaient aux conséquences fiscales voulues par le législateur.

Contrairement à la réalité économique, ils choisissaient, par le simple refus d'un formalisme légal, la voie la moins imposée.

zelfde en de aanvaarding van de gevolgen ook: in het eerste geval heeft men geen echte kaviaar gegeten, en in het tweede geval is men geen echte eigenaar.

6. Bijzonder aan deze substitutiemethode, die zowel in de gewone gedragingen van het dagelijkse leven terug te vinden is als in de ogenschijnlijk ingewikkelde juridische constructies, is dat zij soms gewenst en bewust geregeld is door de wetgever. Zo bijvoorbeeld heeft de aangekondigde milieubelasting geen ander doel dan bij de consument een substitutiegedrag teweeg te brengen, waarbij hij produkten die als schadelijk worden beschouwd en belast worden, vervangt door andere die als minder schadelijk worden beschouwd en niet belast worden.

Dezelfde beweegreden — het ontwijken van een belasting — en dezelfde methode — een zwaar belaste weg vervangen door een andere, minder belaste weg — vormen de basis van talrijke handelingen waarmee men, door gebruik te maken van de minst belaste weg, probeert een economisch gelijkwaardig resultaat te verkrijgen als bij het verrichten van een belaste handeling.

Verwerping van de vormvoorschriften

7. Een nauwelijks meer uitgewerkte methode om belastingen te ontwijken, die echter in het dagelijkse leven ook vaak voorkomt, bestaat erin zich in een feitelijke toestand te stellen die overeenstemt met een toestand die belast wordt, maar juridisch niet wordt erkend omdat een bepaald vormvoorschrift niet is vervuld.

Deze schijnbaar ingewikkelde methode vinden we terug in zeer vaak voorkomende situaties, waarvoor helemaal geen beroep dient te worden gedaan op ervaren fiscale adviseurs.

Wanneer twee personen samenwonen, een echt duurzaam gezin vormen en eventueel samen kinderen hebben, bevinden zij zich economisch gezien in een toestand die vergelijkbaar is met die van een getrouwd koppel. Er zal trouwens gezegd worden dat zij «als man en vrouw» leven.

Toen de beroepsinkomsten van de echtgenoten nog gecumuleerd werden, kozen vele koppels bewust om niet te trouwen om zo de bijkomende belastingheffing te ontwijken die daaruit zou voortvloeien. Door zo te handelen stelden ze zich in een bepaalde economische toestand, een feitelijk echtpaar, waarbij ze echter om fiscale redenen bewust weigerden de vormvoorschriften te vervullen die vereist zijn door de burgerlijke wet opdat er sprake zou zijn van een huwelijk. Hierdoor ontsnapten ze aan de door de wetgever beoogde fiscale gevolgen.

In tegenstelling tot de economische realiteit kozen ze voor de minst belaste weg door louter te weigeren een wettelijk vormvoorschrift te vervullen.

8. La population, dans ce cas, n'a pas critiqué cette attitude, qui revenait pourtant à un usage délibéré de la loi pour échapper à l'impôt. Elle s'est rendue compte que les couples qui faisaient ce choix en acceptaient toutes les conséquences. En refusant les formes du mariage, ces couples se privaient aussi de ses conséquences juridiques de fond, telles les obligations d'assistance, ou de fidélité, prévues par le Code civil. Ils assumaient aussi, sur le plan fiscal, une charge considérablement plus lourde, en l'absence de lien conjugal, en matière de droits de succession.

Pour ces raisons, les critiques n'ont pas porté sur ceux qui évitaient l'impôt par le recours à la loi, mais sur la loi elle-même. On lui a reproché, tantôt de privilégier les concubins en leur évitant le cumul, tantôt de nuire au mariage pour la même raison. Et c'est le législateur qui s'est incliné, en supprimant, pour les revenus professionnels, le cumul des revenus des époux, par la loi du 7 décembre 1988.

9. Ce refus du formalisme qui transformerait une réalité économique en une réalité juridique est évidemment aussi utilisé par les entreprises. Ainsi, par exemple, on réunit parfois deux activités économiques différentes dans la même société, plutôt que de créer deux sociétés distinctes, par exemple pour bénéficier de la possibilité de déduire des amortissements dégressifs relatifs à des immobilisations réalisées dans la première activité, des résultats de la seconde, qui n'exigent pas les mêmes investissements. Il y a là un refus d'adapter, par le formalisme qui consisterait en la conclusion d'un acte de société supplémentaire, une réalité juridique à la réalité économique.

Encore une fois, sur le plan tant des intentions que des méthodes, les procédés utilisés par les citoyens ordinaires ou par des agents économiques sont semblables.

Ni dans l'un, ni dans l'autre cas, l'administration fiscale, comme d'ailleurs l'opinion publique, n'ont réagi pour critiquer de telles opérations.

L'évasion physique

10. L'idée d'une évasion fiscale internationale, par le recours aux déplacements physiques d'actes ou d'activités, crée parfois plus d'émotion.

Ici encore, il faut constater que l'évasion « physique » de l'impôt, par un simple déplacement de fait, mais réel, à l'étranger, est connue tant des simples citoyens que des sociétés multinationales.

8. In dit geval heeft de bevolking deze houding niet afgekeurd, ofschoon zij neerkwam op een bewust gebruik van de wet om te ontsnappen aan de belastingen. Zij was er zich van bewust dat de koppels die deze keuze maakten, alle gevolgen ervan aanvaardden. Door te weigeren de vormvoorschriften van het huwelijk te vervullen, ontzegden de koppels zich ook alle fundamentele rechtsgevolgen ervan, zoals de plicht tot bijstand en getrouwheid die vastgesteld zijn in het Burgerlijk Wetboek. Door de afwezigheid van een echtelijke band aanvaardden zij ook een aanzienlijk zwaardere fiscale last inzake de successierechten.

Om die redenen betrof de kritiek niet diegenen die de belastingen ontweken door gebruik te maken van de wet, maar de wet zelf. Deze werd verweten zowel de samenwonenden te bevoordelen door hen de cumulatie te laten ontwijken, als het huwelijk te schaden om dezelfde reden. De wetgever is uiteindelijk gezwichet door voor de beroepsinkomsten de samenvoeging van de inkomsten van de echtgenoten op te heffen bij de wet van 7 december 1988.

9. De weigering om de vormvoorschriften te vervullen die een economische realiteit zouden omzetten in een juridische realiteit, is vanzelfsprekend ook door de ondernemingen toegepast. Zo worden bijvoorbeeld, veeleer dan twee onderscheiden vennootschappen op te richten, soms twee verschillende bedrijfseconomische activiteiten in een zelfde vennootschap ondergebracht. Zo kan gebruik worden gemaakt van de mogelijkheid om degressieve afschrijvingen betreffende de voor de eerste activiteit gekochte vaste activa af te trekken van de winst van de tweede activiteit, hoewel die niet dezelfde investeringen vereist. Door zich te onttrekken aan een vormvoorschrift (het opstellen van een akte voor een tweede vennootschap) weigert men een juridische realiteit in overeenstemming te brengen met de economische realiteit.

Ook hier zijn zowel de bedoelingen als de methodes van de gewone burgers en van economische subjecten weer dezelfde.

Noch in het ene, noch in het andere geval heeft de administratie der belastingen, en evenmin de publieke opinie zulke handelingen bekritiseerd.

Fysieke belastingontwijking

10. De idee van een internationale belastingontwijking door fysieke verplaatsingen van handelingen of activiteiten, veroorzaakt soms meer opschudding.

Opnieuw dient hier te worden vastgesteld dat ook de « fysieke » belastingontwijking door een feitelijke, maar daadwerkelijke verplaatsing naar het buitenland, zowel door de gewone burger als door multinationals wordt toegepast.

Pour beaucoup, le chemin de l'évasion fiscale internationale passe par la route de Luxembourg. Je ne veux pas parler ici du phénomène, qui n'a rien à voir avec l'objet de mon exposé, des milliers de Belges qui se rendent dans le Grand-Duché voisin pour encaisser des intérêts ou des dividendes. S'ils les déclarent en Belgique, ils paient régulièrement les impôts qu'ils doivent; s'ils ne les déclarent pas, ils ne choisissent pas une voie moins imposée, mais tout simplement commettent de la fraude fiscale.

En revanche, il y a bien un choix de la voie la moins imposée, lorsque l'automobiliste belge qui passe par Martelange traverse la chaussée, et par la même occasion la frontière, pour remplir son réservoir d'essence. Il s'agit incontestablement d'un acte qui, pratiquement toujours, a pour seul objectif d'éviter des droits d'accises et la T.V.A. belges en choisissant d'acheter l'essence là où ces taxes sont moins chères.

11. Celui qui agit ainsi ne viole aucune disposition légale, puisque les règles du marché unique lui permettent d'acquérir un bien dans un autre pays de la C.E.E. en payant les taxes dues dans ce pays. Il y a en revanche incontestablement un acte d'évasion fiscale internationale, puisqu'on franchit une frontière dans le seul but d'échapper à une imposition belge.

S'il était requis, pour agir de la sorte, d'invoquer une justification économique légitime, certains tenteraient sans doute, en contradiction avec la vérité, de prétendre que leur réservoir était presque vide et qu'après tout, il n'y a pas, à Martelange, de station service sur le côté droit, et belge, de la chaussée... Inutile de dire qu'on ne les croirait sans doute pas, l'objectif réel étant exclusivement d'ordre fiscal.

12. C'est également dans un but exclusivement fiscal que certaines personnes quittent effectivement la Belgique pour aller s'établir à l'étranger. Imaginons ainsi un auteur belge à succès qui, pour éviter une lourde imposition dans notre pays, déciderait d'aller s'établir effectivement en Irlande, où ce type de revenus bénéficie d'un régime fiscal avantageux.

S'il feint de s'établir en Irlande, et garde une habitation principale en Belgique, ce sera incontestablement un fraudeur, parce qu'il dissimulera sa résidence effective, élément permettant de fonder une imposition sur le revenu.

En revanche, dès le moment où il accepte les conséquences de son acte, en s'établissant réellement en Irlande, il se borne à choisir la voie la moins imposée. Objectera-t-on quelque immoralité à cette forme d'émigration économique? Si le fait de quitter son pays pour des motifs matériels peut être apprécié par

Voor velen loopt de weg van de internationale belastingontwijking door Luxemburg. Ik wil het hier niet hebben over de duizenden Belgen die zich naar het nabijgelegen Groothertogdom begeven om interesten of dividenden te innen, wat niets te maken heeft met het onderwerp van mijn uiteenzetting. Als zij deze aangeven in België, betalen zij op regelmatige wijze de belastingen die zij verschuldigd zijn; als zij deze niet aangeven, kiezen ze niet voor een minder belaste weg, maar ontduiken zij gewoonweg de belastingen.

Er is daarentegen wel sprake van een keuze van de minst belaste weg wanneer een Belgische chauffeur die door Martelange rijdt, de steenweg oversteeft, en tegelijkertijd de grens, om zijn benzinetank te vullen. Het gaat hier ontegensprekelijk om een handeling waarvan het enige doel bijna altijd bestaat in het ontwijken van de Belgische accijnzen en B.T.W. door de benzine daar te kopen waar minder belastingen moeten worden betaald.

11. Hij die zo handelt, schendt geen enkele wetsbepaling aangezien de regels van de cengemaakte markt hem toestaan een goed in een ander E.E.G.-land te kopen, waarbij hij de in dat land verschuldigde belastingen betaalt. Het staat daarentegen vast dat het hier gaat om een daad van internationale belastingontwijking aangezien een grens wordt overgestoken met als enig doel te ontsnappen aan een Belgische belasting.

Indien zij voor hun handelen een wettige economische rechtvaardiging zouden moeten aanvoeren, zouden sommigen ongetwijfeld — in tegenspraak met de werkelijkheid — beweren dat hun benzinetank bijna leeg was en er in Martelange toch geen benzinestation was aan de rechterkant, de Belgische kant, van de steenweg... Onnodig te zeggen dat zij wellicht niet geloofd zouden worden, aangezien het enige echte doel uitsluitend op het fiscaal vlak ligt.

12. Het is ook met een uitsluitend fiscaal doel dat sommige personen België daadwerkelijk verlaten om zich in het buitenland te vestigen. Een succesrijke Belgische auteur zou, om de zware belastingen in ons land te ontwijken, zich daadwerkelijk in Ierland kunnen vestigen, waar dit soort van inkomsten een voordelig fiscaal stelsel geniet.

Als hij doet alsof hij zich in Ierland vestigt, maar zijn hoofdverblijfplaats in België behoudt, is hij ontegensprekelijk een belastingontduiker, omdat hij zijn werkelijke verblijfplaats, op basis waarvan inkomstenbelastingen kunnen worden geheven, verbergt.

Maar zodra hij de gevolgen van zijn daad aanvaardt door zich daadwerkelijk in Ierland te vestigen, beperkt hij zich tot het kiezen van de minst belaste weg. Kan men deze vorm van economische emigratie in zekere zin als immoreel bestempelen? Dat men het land om materiële redenen verlaat kan

chacun comme il l'entend, il faut tout de même reconnaître que celui qui agit ainsi ne fait qu'utiliser sa liberté individuelle tout en assumant les conséquences: il ne vivra vraiment plus en Belgique, sera peut-être loin de ses proches et des endroits où il avait ses habitudes, et, finalement, ne bénéficiera plus des services publics offerts aux résidents belges. On ne voit dès lors rien de particulièrement choquant à un tel comportement.

13. Aussi faut-il logiquement raisonner de la même manière lorsque des sociétés décident de s'établir dans un pays plutôt que dans un autre, pour des motifs d'ordre fiscal. Du moment que leur localisation est réelle, elles aussi acceptent les conséquences de leurs actes. Elles ne font finalement qu'agir suivant les mêmes méthodes et avec les mêmes intentions que les particuliers dans les deux exemples que je viens de citer.

Comme l'a dit Niboyet, «chaque Etat fixe, dans sa pleine souveraineté, ce qui lui paraît taxable, un peu comme le chasseur abattra le gibier qui survole son domaine» (*Les doubles impositions au point de vue juridique*. Cours Acad. Dr. Int. Vol. 31, p. 14).

Refusera-t-on au gibier le droit de passer ailleurs?

Peut-on enfin considérer comme réellement abusif le fait de choisir sa localisation pour des motifs fiscaux, alors que tous les pays créent des régimes de faveur pour attirer ces sociétés sur leur territoire? La Belgique ne manque pas d'attraits en la matière, notamment avec ses centres de coordination.

La « destruction d'impôt »

14. Tous les procédés de choix de la voie la moins imposée qui ont été abordés jusqu'ici n'ont jamais été attaqués dans leur ensemble par l'administration fiscale. Ils présentent en outre tous la caractéristique d'être utilisés tant par des sociétés dans le cadre de montages parfois qualifiés d'« ingénierie fiscale », que par des particuliers dans des circonstances relativement anodines de leur vie courante. Sur le plan des principes, il y a, pour les mêmes intentions, usage de procédés tout à fait équivalents.

En revanche, spécialement depuis quelques années, de nouvelles méthodes, beaucoup plus vivement critiquées, et en pratique réservées presque exclusivement aux sociétés, et à la seule matière de l'impôt sur les revenus, ont été utilisées pour réduire la charge fiscale.

Elles se caractérisent, à la différence des précédentes, par le fait qu'elles ne tendent pas seulement, dans

door iedereen vrij worden beoordeeld, maar toch dient te worden erkend dat men op die manier slechts gebruik maakt van zijn persoonlijke vrijheid en daarbij de gevolgen aanvaardt: men zal daadwerkelijk niet meer in België wonen, men zal zich waarschijnlijk ver van zijn verwanten en ver van de plaatsen waarmee men vertrouwd was bevinden, en men zal ten slotte geen gebruik meer kunnen maken van de openbare diensten die worden aangeboden aan hen die in België verblijven. Een dergelijk gedrag hoeft dus helemaal geen aanstoot te geven.

13. Er dient daarom logischerwijze op dezelfde manier te worden geredeneerd wanneer vennootschappen om fiscale redenen verkiezen zich in een ander land te vestigen. Zodra hun vestiging een feit is, aanvaarden ook zij de gevolgen van hun daden. Uiteindelijk handelen zij alleen maar volgens dezelfde methoden en met dezelfde bedoelingen als de particulieren in de twee voorbeelden die ik zojuist heb genoemd.

Zoals Niboyet heeft gezegd, bepaalt iedere Staat souverain wat volgens hem belastbaar lijkt, een beetje zoals de jager het wild neerschiet dat zijn terrein doorkruist) (*Les doubles impositions au point de vue juridique*, Cours Acad. Dr. Int. Vol. 31, blz. 14).

Kan men het wild het recht ontzeggen om elders rond te lopen?

Kan ten slotte het feit dat een vennootschap om fiscale redenen een bepaalde vestigingsplaats kiest eigenlijk als onrechtmatig worden beschouwd, terwijl alle landen gunstige stelsels uitwerken om vennootschappen naar hun grondgebied te lokken? Ook België bezit ter zake heel wat troeven, onder meer met zijn coördinatiecentra.

« Belastingvernietiging »

14. Nooit zijn de hierboven genoemde procedures voor de keuze van de minst belaste weg gezamenlijk bestreden door de belastingadministratie. Kenmerkend voor elk ervan is bovendien dat zij zowel door de vennootschappen worden gebruikt voor het uitwerken van constructies die soms als « fiscale spitstechnologie » worden omschreven, als door particulieren in vrij onschuldige omstandigheden van hun dagelijks leven. In principe wordt gebruik gemaakt van vergelijkbare procedures voor hetzelfde doel.

Daarentegen worden er, zeker sinds enkele jaren, nieuwe methoden aangewend om de belastingdruk te verminderen die veel heftiger worden bekritiseerd. In de praktijk worden die bijna uitsluitend door de vennootschappen toegepast en hebben ze alleen betrekking op de inkomstenbelastingen.

Zij onderscheiden zich, in tegenstelling tot de vorige, door het feit dat zij, in het kader van een

le cadre d'une opération économique déterminée, à choisir la manière fiscalement la moins coûteuse pour réaliser une opération. Il s'agit au contraire de montages visant à « détruire » de la matière imposable, en posant des actes détachés de tout contexte économique, et qui ont pour seul objectif de bénéficier d'un avantage fiscal.

Ces actes, qui sont souvent introduits dans une série d'opérations successives, consistent, le plus souvent pour une société, à agir d'une manière qui n'a aucune utilité pour elle et sans même aucun lien avec une opération économique de l'entreprise, mais qui permettent de bénéficier d'un avantage fiscal.

15. Donnons-en l'exemple suivant qui permettrait artificiellement, mais en toute légalité, d'échapper à l'impôt des sociétés jusqu'à l'exercice d'imposition 1992 inclus.

Nous supposons une société belge qui avait normalement une base imposable de 10 millions de francs.

Cette société décide de participer à la constitution d'une « besloten vennootschap », de droit néerlandais, société plus ou moins équivalente à la société privée à responsabilité limitée en droit belge.

La société néerlandaise est constituée avec un capital minimum de 40 000 florins, mais la société belge lui prête pour un an une somme de 100 000 000 de francs, provenant d'un emprunt qu'elle a elle-même contracté à un taux de 10 p.c. auprès d'une banque.

Notre société belge est ainsi débitrice de 10 000 000 de francs d'intérêts, qui sont déductibles de sa base imposable. Elle percevra certes des intérêts de la société néerlandaise mais, dans son texte, applicable jusqu'à l'exercice d'imposition 1992, la loi fiscale traitait de tels intérêts, pourvu qu'ils fussent payés par une société de personnes, comme des dividendes déductibles de la base imposable dans la même proportion que des revenus définitivement taxés (ancien art. 111, § 1^{er}, 3^o, du C.I.R.).

Il s'agit de la notion fiscale de « revenus de capitaux investis » dans des sociétés de personnes. Or, il était admis que des intérêts payés par une B.V. néerlandaise étaient à considérer comme attribués par une société de personnes.

16. La société belge pouvait ainsi faire disparaître pratiquement toute sa base imposable, puisque les intérêts payés à la banque étaient déductibles de ses revenus « ordinaires », tandis qu'elle percevait par ailleurs des revenus qualifiés par la loi de « revenus de capitaux investis », qui étaient à l'époque déductibles

bepaalde economische handeling, niet alleen strekken tot het kiezen van de goedkoopste manier op fiscaal vlak om een handeling te verrichten. Het gaat namelijk om constructies tot « vernietiging » van het belastingobject aangezien men handelingen verricht die los staan van iedere economische context met als enige doel een fiscaal voordeel te genieten.

Deze handelingen maken vaak deel uit van een reeks opeenvolgende verrichtingen, ze hebben geen enkel nut voor de vennootschap en houden zelfs geen enkel verband met een economische verrichting van het bedrijf, maar maken het mogelijk om een fiscaal voordeel te genieten.

15. Uit het volgend voorbeeld zal blijken dat het tot en met het aanslagjaar 1992 mogelijk was om via een kunstgreep, maar geheel wettelijk, aan de vennootschapsbelastingen te ontsnappen.

We nemen een Belgische vennootschap die normaal een belastinggrondslag van tien miljoen frank zou hebben.

Die vennootschap besluit deel te nemen in de oprichting van een « besloten vennootschap » naar Nederlands recht, een vennootschap die min of meer overeenstemt met de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Belgisch recht.

De Nederlandse vennootschap wordt opgericht met een minimumkapitaal van 40 000 gulden, maar de Belgische vennootschap leent haar gedurende een jaar een bedrag van 100 000 000 frank, afkomstig van een lening die zijzelf is aangegaan tegen een tarief van tien pct. bij een bank.

De Belgische vennootschap is op die wijze debiteur van 10 000 000 frank interesten, die aftrekbaar zijn van haar belastinggrondslag. Zij zal weliswaar interesten innen van de Nederlandse vennootschap, maar de fiscale wet waarvan de tekst tot het aanslagjaar 1992 van toepassing was, beschouwde zulke interesten, op voorwaarde dat zij door een personenvennootschap werden betaald, als dividend die konden worden afgetrokken van de belastinggrondslag in dezelfde verhouding als de definitief belaste inkomsten (oud art. 111, § 1, 3^o, van het W.I.B.).

Het gaat om het fiscaal begrip « inkomsten uit belegde kapitalen » in personenvennootschappen. Het werd echter aanvaard dat de interesten die door een Nederlandse B.V. waren betaald, beschouwd werden als interesten die door een personenvennootschap waren betaald.

16. De Belgische vennootschap kon op die manier haar belastinggrondslag bijna volledig doen verdwijnen, aangezien de interesten die aan de bank waren betaald aftrekbaar waren van haar « gewone » inkomsten, terwijl zij bovendien inkomsten inde die door de wet bestempeld werden als « inkomsten uit

à concurrence de 85 ou 90 p.c. (art. 113, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus avant sa modification par la loi du 23 octobre 1991).

Aux Pays-Bas, en revanche, les intérêts payés par la société néerlandaise étaient traités, non comme des dividendes mais comme des intérêts, et venaient, eux, en déduction des intérêts que les capitaux ainsi obtenus par la société néerlandaise avaient générés en sa faveur. La taxation aux Pays-Bas était dès lors également symbolique.

Le procédé était éminemment artificiel puisque, dans la plupart des cas, la société néerlandaise n'avait aucune utilité pour la société belge et que celle-ci ne procédait successivement à un emprunt bancaire, à une souscription au capital d'une société néerlandaise et à un prêt à celle-ci que dans le but de bénéficier de l'avantage fiscal accordé alors aux « revenus de capitaux investis ».

Il ne s'agissait pas seulement de choisir la voie la moins imposée, mais de poser un ensemble d'actes qui n'avaient même aucun lien avec l'activité économique de la société, dans le seul but de « détruire » une base imposable qui aurait existé sans cela.

Dans ce cas, il ne s'agit pas seulement du fait de choisir une manière de réaliser une opération économique d'une façon fiscalement plus avantageuse. Il s'agit réellement de poser des actes qui n'ont aucun rapport avec une opération économique quelconque et qui visent seulement à bénéficier d'un avantage fiscal.

17. Nous verrons que, dans le cadre de la jurisprudence actuelle relative au choix de la voie la moins imposée, de telles opérations sont, lorsque les conséquences juridiques des actes sont respectées, à l'abri de toute critique sérieuse de la part de l'administration fiscale.

Celle-ci intervint en utilisant la seule possibilité dont elle disposait: elle suscita une modification législative, et la loi du 28 juillet 1992 modifia l'article 18 du Code des impôts sur les revenus, d'une manière qui rend effectivement inefficace le mécanisme que je viens d'exposer.

On notera au passage que la justification juridique de celui-ci était décrite d'une manière détaillée dans un article paru au *Journal de Droit fiscal* en 1988 (J. Malherbe, « Le régime fiscal des dividendes et des distributions de liquidation d'origine étrangère reçues par des sociétés belges: droit interne, traités et projets de réforme », *J.D.F.*, 1988, p. 195) et qu'il fallut donc 4 ans pour que la loi soit modifiée de manière à empêcher l'utilisation d'un mécanisme qui

belegde kapitalen », die indertijd voor 85 of 90 pct. konden worden afgetrokken (art. 113, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen vóór de wijziging ervan door de wet van 23 oktober 1991).

In Nederland werden de interesten die door de Nederlandse vennootschap waren betaald, niet als dividend maar als interesten behandeld. Ze konden dus worden afgetrokken van de interesten die de Nederlandse vennootschap inde op de kapitalen die zij op die manier had verkregen. Ook in Nederland ging het dus om een symbolische belastingaanslag.

Het procédé was zuiver kunstmatig, aangezien de Nederlandse vennootschap in de meeste gevallen geen enkel nut had voor de Belgische vennootschap en deze achtereenvolgens leende bij de bank, inschreef op het kapitaal van een Nederlandse vennootschap, en een lening verstrekke aan deze vennootschap, alleen maar met het doel het fiscaal voordeel te genieten dat indertijd werd verleend aan de « inkomsten uit belegde kapitalen ».

Het ging niet alleen om het kiezen van de minst belaste weg, maar om het verrichten van een reeks handelingen die zelfs geen enkel verband hielden met de bedrijfsuitoefening van de vennootschap, met als enig doel een belastinggrondslag te « doen verdwijnen » die er zou zijn geweest zonder die handelingen.

In dit geval gaat het er niet alleen om dat gekozen wordt voor een fiscaal meer voordelige manier om een economische handeling te verrichten. Het gaat in werkelijkheid om het verrichten van handelingen die geen enkel verband houden met een of andere economische verrichting, en die uitsluitend tot doel hebben een fiscaal voordeel te kunnen genieten.

17. We zullen zien dat in het kader van de huidige rechtspraak betreffende de keuze van de minst belaste weg, zulke handelingen door de belastingadministratie niet ernstig kunnen bestreden zolang de rechtsgevolgen van handelingen in acht worden genomen.

De belastingadministratie trad hiertegen op door gebruik te maken van de enige mogelijkheid waarover ze beschikte: zij gaf de aanzet tot een wetswijziging en de wet van 28 juli 1992 wijzigde artikel 18 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, zodat het hierboven uiteengezette mechanisme inderdaad ondoeltreffend werd.

Terloops zij opgemerkt dat de juridische grondslag van dit mechanisme uitvoerig beschreven was in een artikel verschenen in het *Journal de Droit fiscal* in 1988 (J. Malherbe, « Le régime fiscal des dividendes et des distributions de liquidation d'origine étrangère reçues par des sociétés belges: droit interne, traités et projets de réforme », *J.D.F.*, 1988, blz. 195) en dat het dus vier jaar geduurd heeft om de wet zo te wijzigen dat zij het gebruik verhindert van een mechanisme dat

aurait permis à pratiquement n'importe quelle société en Belgique d'éviter presque toute imposition, sans violer aucune obligation légale.

Le mouvement qui s'est dessiné au cours des années récentes, pour restreindre le droit au choix de la voie la moins imposée, a essentiellement pour objet de rendre impossibles de telles opérations.

III. LA SITUATION JURIDIQUE BELGE EN MATIERE DE CHOIX DE LA VOIE LA MOINS IMPOSEE

A. *L'arrêt Brepols et la théorie de la fraude à la loi*

18. La jurisprudence belge se fonde, depuis plus de 30 ans, sur le principe général du libre choix de la voie la moins imposée, exposé comme suit dans le célèbre arrêt Brepols, du 6 juin 1961 (*Pas.* 1961, I, 1082).

« Il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsqu'en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale. »

19. Cet arrêt cassait un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 25 mars 1959, qui se fondait sur la théorie de la « fraude à la loi » pour empêcher la société de tirer les avantages fiscaux d'une opération dont l'arrêt constatait qu'elle avait été réalisée expressément « afin de diminuer dans la plus large mesure possible des bénéfices éventuels de la société ... en augmentant les charges » (Bruxelles, 25 mars 1959, *Rec. gén.*, 1960, 459).

La théorie de la fraude à la loi, qui trouve des applications importantes en droit international privé, consiste en l'affirmation qu'est frauduleux « le recours à des actes ou opérations objectivement réelles et licites afin d'éluder une disposition légale normalement applicable et à laquelle l'auteur de la fraude n'aurait pu se soustraire directement » (voy. Renauld, *Considérations sur la théorie de la fraude à la loi étudiées spécialement dans ses applications par la jurisprudence belge*, *Rev. de droit et de science politique*, 1955, p. 220).

Avant même qu'elle soit rejetée par l'arrêt de la Cour de cassation du 6 juin 1961, cette théorie déjà contestée en droit privé était jugée incompatible avec la nature du droit fiscal. Ainsi, le professeur Renauld, pourtant partisan en principe de cette théorie dans d'autres domaines du droit, relevait « qu'on imaginerait difficilement un cas de fraude à la loi au sens strict

het bijna elke vennootschap in België mogelijk had gemaakt bijna iedere belastingaanslag te ontwijken, zonder enig wetsvoorschrift te schenden.

De trend die zich in de loop van de laatste jaren heeft afgetekend om het recht op de keuze van de minst belaste weg te beperken, heeft hoofdzakelijk tot doel dergelijke verrichtingen onmogelijk te maken.

III. DE RECHTSTOESTAND IN BELGIE INZAKE DE KEUZE VAN DE MINST BELASTE WEG

A. *Het arrest-Brepols en de theorie van de wetsonthouding*

18. De Belgische rechtspraak steunt sinds meer dan dertig jaar op het algemeen beginsel van de vrije keuze van de minst belaste weg, dat als volgt is uiteengezet in het beroemde arrest-Brepols van 6 juni 1961 (*Pas.* 1961, I, 1082).

« Van verboden simulatie voor de fiscus en dus van belastingfraude is geen sprake, als de partijen om de meest voordelige belastingregeling te genieten, gebruik makend van de vrijheid van overeenkomst, zonder evenwel enige wettelijke verplichtingen te schenden, handelingen verrichten waarvan zij alle gevolgen aanvaarden, ook al is de vorm die zij eraan geven niet de meest normale. »

19. Dit arrest vernietigde een arrest van het Hof van beroep van Brussel van 25 maart 1959, dat steunde op de theorie van de « wetsonthouding » om te verhinderen dat vennootschappen fiscale voordelen haalden uit een handeling waarvan het arrest vaststelde dat zij speciaal was vermeld « om in de hoogst mogelijke mate de eventuele winsten van de (...) vennootschap te verminderen door er de lasten van te vermeerderen » (Brussel, 25 maart 1959, *Rec. gén.*, 1960, 459).

De theorie van de wetsonthouding, die belangrijke toepassingen kent in het internationaal privaatrecht, stelt dat het volgende bedrieglijk is: het uitvoeren van handelingen of verrichtingen die objectief reëel en geoorloofd zijn om een wetsbepaling uit de weg te gaan die normaal van toepassing is en waarvan degene die de wet ontduikt, zich niet rechtstreeks had kunnen onttrekken (zie Renauld, *Considérations sur la théorie de la fraude à la loi étudiées spécialement dans ses applications par la jurisprudence belge*, *Rev. de Droit et de Science politique*, 1955, blz. 220).

Nog voordat zij verworpen werd door het arrest van het Hof van Cassatie van 6 juni 1961, werd deze theorie, die reeds in het privaatrecht was betwist, geacht onverenigbaar te zijn met de aard van het fiscaal recht. Zo wees professor Renauld, die nochtans in principe voorstander was van deze theorie in andere rechtsgebieden, erop dat men zich moei-

du terme en matière de droit fiscal », parce que celui-ci a un caractère éminemment technique et que l'on concevrait mal que ces prescriptions puissent faire l'objet d'un usage « déloyal » ou « immoral » (Renauld, *op. cit.*, p. 229).

A cet argument classique, on pourrait ajouter qu'il est extrêmement difficile de déterminer — ce que requiert pourtant la théorie de la fraude à la loi — quelle disposition est « normalement applicable » à une opération donnée, dans un système qui connaît la liberté des conventions: comment déterminer si un acte est « normal » sans amener l'administration à donner une appréciation sur une décision de gestion de l'entreprise?

B. La théorie administrative de la réalité économique

20. L'administration eut alors recours à une autre théorie, celle de la réalité économique, pour contester des opérations réalisées dans un but exclusivement fiscal.

Cette théorie était synthétisée comme suit dans une réponse donnée à une question parlementaire par le ministre des Finances en 1985: « les impôts directs doivent être établis sur base de la réalité économique; dès lors, même si le contribuable peut choisir la voie fiscale la plus favorable, il ne suffit pas d'établir la réalité juridique des actes dressés mais il faut au surplus examiner si la construction juridique mise en place traduit aussi la réalité économique et commerciale, qui ne peut cependant consister en une série d'actes dont le seul but serait de bénéficier d'avantages fiscaux et, par là, d'éluder l'impôt » (*Bulletin des contributions*, 1985, p. 2007).

Cette thèse était en contradiction formelle avec la doctrine déduite de l'arrêt Brepols du 6 juin 1961. Aux termes de celui-ci, il suffisait au contribuable, pour échapper à l'accusation de fraude, d'opposer à l'administration un acte dont il acceptait toutes les conséquences.

En d'autres termes, pour la Cour de cassation, il suffit qu'un acte, même s'il n'a pas la forme la plus normale, ne soit pas simulé, pour qu'il soit opposable à l'Administration fiscale.

La Cour de cassation fait ainsi appel à une notion de droit civil, celle de simulation. Or, pour apprécier s'il y a simulation, il ne faut pas se fonder sur le but des parties, mais seulement sur la question de savoir si

lijik een geval van wetsonthouding kan indenken, in de strikte betekenis van het woord, met betrekking tot het fiscaal recht, aangezien het fiscaal recht een bijzonder technisch karakter heeft en dat het moeilijk denkbaar is dat deze voorschriften op een « oneerlijke » of « immorele » wijze worden toegepast (Renauld, *op. cit.*, blz. 229).

Aan dit klassieke argument zou nog kunnen worden toegevoegd dat het uiterst moeilijk is te bepalen — wat nochtans vereist wordt door de theorie van wetsonthouding — welke bepaling « normaal van toepassing is » op een gegeven verrichting, in een stelsel dat de vrijheid van overeenkomst kent: hoe kan worden vastgesteld dat een handeling « normaal » is zonder de administratie ertoe te brengen een beoordeling te geven van een beslissing inzake de bedrijfsvoering?

B. De administratieve theorie van de economische realiteit

20. De administratie beriep zich toen op een andere theorie, de economische realiteit, om handelingen aan te vechten die uitsluitend om fiscale redenen waren verricht.

Deze theorie werd als volgt samengevat in een antwoord van de Minister van Financiën op een parlementaire vraag in 1985: « (...) de directe belastingen (moeten) worden gevestigd op grond van de economische werkelijkheid; ofschoon de belastingplichtige inderdaad de gunstigste fiscale weg mag kiezen, is het dus niet voldoende de juridische werkelijkheid van opgestelde akten vast te stellen, doch moet bovendien worden nagegaan of de voorgestelde juridische constructie tevens de weergave is van een bedrijfseconomische werkelijkheid, die evenwel niet geheel kan bestaan uit een reeks rechtshandelingen met de uitsluitende bedoeling fiscale voordelen te behalen en zodoende de belasting te ontwijken » (*Vragen en Antwoorden*, Senaat, 9 juli 1985, nr. 39, blz. 1896).

Deze stelling was duidelijk in tegenspraak met de rechtsleer die voortvloeide uit het arrest-Brepols van 6 juni 1961. Volgens dat arrest was het voldoende dat de belastingplichtige, om te ontsnappen aan de beschuldiging van belastingontduiking, aan de administratie een handeling tegenwierp waarvan hij alle gevolgen aanvaardde.

Voor het Hof van Cassatie is het met andere woorden voldoende dat een handeling, ook al heeft deze niet de meest normale vorm, niet gesimuleerd is, opdat zij aan de belastingadministratie zou kunnen worden tegengeworpen.

Het Hof van Cassatie maakt aldus gebruik van een begrip uit het burgerlijk recht, de simulatie. Om te oordelen of er al dan niet sprake is van simulatie, dient niet te worden uitgegaan van het doel van de

l'acte dont elles se prévalent est bien réel. Pour qu'il y ait simulation en droit civil, il faut que les parties aient établi un acte apparent, dont elles conviennent par ailleurs de modifier ou de détruire les effets par une autre convention, tenue secrète (De Page, *Traité élémentaire de droit civil belge*, II, n° 618).

La question n'est donc pas de savoir si les parties ont ou non l'intention d'éluder l'impôt, mais seulement de vérifier si l'acte qu'elles revendiquent est bien sincère.

21. En recourant à l'idée de la « réalité économique », l'Administration considérait donc que des actes, même non simulés au sens du droit civil, et donc sincères, n'auraient pu être opposés par les contribuables, lorsqu'ils ne traduisaient pas « une réalité économique et commerciale », et elle considérait que tel était le cas lorsque le seul but des actes était de profiter d'avantages fiscaux. On a souligné combien il s'agissait d'une étrange extension de la notion civiliste de la simulation (Kirkpatrick, Examen de jurisprudence 1983 à 1990, Les impôts sur les revenus et les sociétés, *R.C.J.B.*, 1992, 290).

L'argumentation du fisc mélangeait d'ailleurs deux idées différentes: on peut fort bien créer une réalité économique dans le but de profiter d'un avantage fiscal. C'est d'ailleurs toujours le cas lorsque l'on tente de profiter d'un incitant fiscal, volontairement créé par le législateur à cet effet.

Ne pouvant invoquer aucune disposition légale écrite, l'Administration soutint qu'il existait un principe général de droit, non écrit, en ce sens.

Sa thèse fut rejetée par trois arrêts successifs de la Cour de cassation, des 27 février 1987 (*Pas.*, I, 777), 29 janvier 1988 (*Pas.*, I, 633) et 22 mars 1990 (*Pas.*, I, 849).

C. L'arrêt « Au Vieux Saint-Martin »

22. Le troisième de ces arrêts a une portée de principe importante parce qu'il est encore plus précis que l'arrêt Brepols.

Les faits qui ont donné lieu à l'affaire tranchée par l'arrêt du 22 mars 1990, en cause « Au Vieux Saint-Martin », sont les suivants.

Deux sociétés, la S.P.R.L. Canterbury et la S.P.R.L. « Au Vieux Saint-Martin », dont les associés étaient en substance les mêmes, exploitaient chacune un restaurant à Bruxelles.

partijen, maar alleen van de vraag of de handeling waarop zij zich beroepen wel degelijk reëel is. In het burgerlijk recht is er sprake van simulatie indien de partijen een schijnakte hebben opgemaakt, waarvan zij in onderlinge overeenstemming de rechtsgevolgen wijzigen of vernietigen door middel van een andere overeenkomst die geheim gehouden wordt (De Page, *Traité élémentaire de Droit civil belge*, II, nr. 618).

Het gaat dus niet om de vraag of de partijen al dan niet de bedoeling hebben de belastingen te ontwijken, er dient alleen te worden nagegaan of de handeling die waarop zij zich beroepen, wel oprecht is.

21. Door zich te beroepen op de idee van de « economische realiteit » oordeelde de administratie dus dat handelingen die, ook al waren ze niet gesimuleerd in de zin van het burgerlijk recht en dus oprecht, niet door de belastingplichtigen konden worden tegengeworpen, als zij geen « bedrijfseconomische werkelijkheid » weerspiegelden, en zij meende dat dat het geval was wanneer het enige doel van de handelingen erin bestond fiscale voordelen te genieten. Dat het hier ging om een vreemde uitbreiding van het burgerrechtelijke begrip simulatie is herhaaldelijk benadrukt (Kirkpatrick, Examen de jurisprudence 1983 à 1990, Les impôts sur les revenus et les sociétés, *R.C.J.B.*, 1992, 290).

De argumentatie van de fiscus haalde trouwens twee verschillende ideeën door elkaar: er is niets op tegen dat een economische realiteit wordt gecreëerd met het doel een fiscaal voordeel te genieten. Dat is trouwens altijd het geval wanneer men probeert voordeel te halen uit een fiscale stimulans, die bewust en juist met dat doel door de wetgever is gelanceerd.

Aangezien de administratie zich op geen enkele geschreven wetsbepaling kon beroepen, voerde zij aan dat er een algemeen ongeschreven rechtsbeginsel in die zin bestond.

Haar stelling werd verworpen door drie opeenvolgende arresten van het Hof van Cassatie van 27 februari 1987 (Cass. 1986-1987, nr. 387), 29 januari 1988 (Cass. 1987-1988, nr. 329) en 22 maart 1990 (Cass. 1989-1990, nr. 440).

C. Het arrest-« Au Vieux Saint-Martin »

22. Het derde van deze arresten heeft een belangrijke principiële strekking aangezien het nog precieser is dan het arrest-Brepols.

De volgende feiten liggen aan de grondslag van de zaak waarover uitspraak is gedaan bij het arrest van 22 maart 1990 inzake « Au Vieux Saint-Martin »:

Twee vennootschappen, de P.V.B.A. Canterbury en de P.V.B.A. « Au Vieux Saint-Martin », waarvan de vennoten eigenlijk dezelfde waren, exploiteerden elk een restaurant te Brussel.

Le restaurant Canterbury réalisa de mauvaises affaires, au point d'accumuler d'importantes pertes fiscalement récupérables. Sa situation commerciale devint toutefois telle qu'il fut obligé de fermer ses portes, alors qu'en revanche «Au Vieux Saint-Martin» prospérait.

Au lieu de liquider la société Canterbury, qui avait cessé toute activité, les actionnaires décidèrent de fusionner les deux sociétés.

La jurisprudence n'admettant pas la récupération par une société absorbante des pertes fiscales de la société absorbée, les assemblées générales des deux sociétés décidèrent de réaliser la fusion en sens inverse: c'est la société Canterbury, déficitaire, qui absorba la société «Au Vieux Saint-Martin», bénéficiaire. Elle changea ensuite sa dénomination sociale, de manière à s'appeler «Au Vieux Saint-Martin», et continua d'exploiter le restaurant de ce nom.

L'administration fiscale contesta la récupération par la société absorbante Canterbury, devenue «Au Vieux Saint-Martin», des pertes accumulées auparavant par cette société. Elle ne reprochait pas à celle-ci d'avoir posé des actes juridiquement simulés, l'absorption ayant effectivement été réalisée conformément aux règles du droit des sociétés, et les parties ayant accepté toutes les conséquences juridiques de leurs actes.

L'administration invoquait la théorie de la réalité économique. La Cour d'appel de Bruxelles, par un arrêt du 22 décembre 1987 (*R.J.F.* 88/49) lui donna raison aux motifs que «les actes de fusion et d'absorption des deux sociétés n'ont pas été inspirés par un but économique ou commercial mais ont été réalisés uniquement en vue de faire supporter les pertes de la société absorbante, se trouvant en difficulté, par la société absorbée, qui était prospère...». La Cour d'appel en déduisit que l'opération était simulée, aux motifs que «les actes doivent être sincères, en ce sens qu'ils doivent traduire la réalité économique et ne pas servir au contraire à la dissimuler...».

Cet arrêt fut cassé par l'arrêt de la Cour de cassation du 22 mars 1990. Cet arrêt utilisa la formule suivante, qui rappelait, tout en la précisant encore, la jurisprudence découlant de l'arrêt Brepols du 6 juin 1961:

«Il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale.»

Het restaurant Canterbury draaide slecht, zodat zij grote verliezen opstapelde die fiscaal konden worden gerecupereerd. De zaken gingen echter zo slecht dat het zijn deuren moest sluiten, terwijl het restaurant «Au Vieux Saint-Martin» bloeiend was.

In plaats van de vennootschap Canterbury, die alle werkzaamheden had stopgezet, te liquideren, besloten de aandeelhouders de twee vennootschappen te fusioneren.

Aangezien de rechtspraak niet toestaat dat de aannemende vennootschap de fiscale verliezen van de overgenomen vennootschap recupereert, besloten de algemene vergaderingen van de twee vennootschappen de fusie in de omgekeerde richting door te voeren: de verlieslatende vennootschap Canterbury nam de winstgevende vennootschap «Au Vieux Saint-Martin» over. Vervolgens veranderde zij haar naam in «Au Vieux Saint-Martin» en bleef het restaurant onder deze naam verder exploiteren.

De belastingadministratie betwistte het feit dat de overnemende vennootschap Canterbury, die het restaurant «Au Vieux Saint-Martin» was geworden, de verliezen recupereerde die ze voordien had opgestapeld. Zij legde de vennootschap niet ten laste juridisch gesimuleerde handelingen te hebben verricht, aangezien de overname daadwerkelijk verwezenlijkt was conform de regels van het vennootschapsrecht en de partijen alle rechtsgevolgen van hun handelingen hadden aanvaard.

De administratie voerde de leer van de economische realiteit aan. Het Hof van beroep van Brussel gaf haar bij een arrest van 22 december 1987 (*R.J.F.* 88/49) gelijk omdat «de handelingen, namelijk de fusie en de overname van de twee vennootschappen, niet verricht zijn om economische of handelsredenen, maar alleen om de verliezen van de overnemende vennootschap in moeilijkheden te doen dragen door de overgenomen vennootschap die bloeiend was...». Het Hof van beroep leidde daaruit af dat de verrichting gesimuleerd was op de grond dat «de handelingen oprecht moeten zijn, in die zin dat zij de economische werkelijkheid moeten weerspiegelen en integendeel niet dienen om ze te verbergen...».

Dat arrest werd vernietigd door het arrest van het Hof van Cassatie van 22 maart 1990. Dit arrest gebruikt de volgende formule, die de rechtspraak voortvloeiend uit het arrest-Brepols van 6 juni 1961 in herinnering bracht en nog nader preciseerde:

«Van verboden simulatie voor de fiscus en dus van belastingfraude is geen sprake, als de partijen om de meest voordelige belastingregeling te genieten, gebruik makend van de vrijheid van overeenkomst, zonder evenwel enige wettelijke verplichting te schenden, handelingen verrichten waarvan zij alle gevolgen aanvaarden, ook al worden die handelingen enkel en alleen verricht om de belastingen te verminderen.

Cet arrêt rejetait donc explicitement la théorie de la réalité économique, et rappelait clairement que, même si un acte poursuit exclusivement des buts d'ordre fiscal, il n'est pas pour autant simulé, lorsque les parties en acceptent toutes les conséquences.

23. L'administration fiscale aurait-elle pu gagner son procès s'il avait existé un principe général de droit suivant lequel la loi fiscale se fonde sur des réalités économiques?

Si, réellement, la loi fiscale s'appuyait sur des réalités économiques, il aurait fallu constater, dans un tel cas, que les sociétés Canterbury et « Au Vieux Saint-Martin », contrôlées par les mêmes actionnaires et ayant la même activité, formaient un groupe, qui aurait dû être imposé comme un seul ensemble, plutôt que de faire l'objet d'impositions séparées, société par société.

L'unicité économique du groupe aurait alors dû amener l'administration à constater que les pertes éprouvées dans un de ses sièges d'exploitation, le Canterbury, pouvaient tout naturellement être déduites des bénéfices de son autre siège, « Au Vieux Saint-Martin ».

Dans une telle espèce, la réalité économique amenait tout naturellement à permettre la déduction des pertes.

Il est paradoxal de constater que c'est la fusion même des deux sociétés qui a fini par faire coïncider la réalité juridique et la réalité économique, en permettant l'imputation des pertes d'un restaurant sur les résultats de l'autre.

Au contraire, seule la réalité juridique à laquelle s'attache la loi fiscale, permettait à l'administration, avant la fusion, d'empêcher, à défaut de consolidation fiscale, la déduction des pertes d'une société des bénéfices de l'autre. Loin d'invoquer la réalité économique, l'administration ne pouvait s'opposer à la déduction des pertes, avant même la fusion, qu'en se fondant sur un système juridique contradictoire avec celle-ci.

Ce que critiquait réellement l'administration sous couvert d'une théorie de la réalité économique, c'était qu'on ait procédé volontairement à un acte en principe anormal dans un but purement fiscal: l'absorption d'une société bénéficiaire par une société déficitaire, alors que le contraire paraissait apparemment plus logique.

Par d'autres mots, l'administration réinventait ainsi la théorie de la fraude à la loi, déjà rejetée en 1961 par l'arrêt Brepols.

Dit arrest verwierp dus uitdrukkelijk de leer van de economische realiteit en bracht duidelijk in herinnering dat, ook al wordt een handeling verricht met uitsluitend fiscale doeleinden, deze daarom nog niet gesimuleerd is wanneer de partijen er alle gevolgen van aanvaarden.

23. Had de belastingadministratie het proces kunnen winnen als er een algemeen rechtsbeginsel was geweest dat bepaalde dat de fiscale wet op de economische realiteit steunt?

Indien de fiscale wet effectief op de economische realiteit zou steunen, had men in zo'n geval moeten vaststellen dat de vennootschappen Canterbury en « Au Vieux Saint-Martin », die in handen zijn van dezelfde aandeelhouders en dezelfde werkzaamheid hebben, een groep vormden, die als één enkel geheel belast had moeten worden in plaats van per vennootschap een afzonderlijke belastingaanslag te krijgen.

De administratie had dan moeten vaststellen dat, gezien de economische eenheid van de groep, de verliezen die één van haar bedrijfszetels, de Canterbury, had geleden normalerwijze konden worden afgetrokken van de winst van haar andere zetel « Au Vieux Saint-Martin ».

In een dergelijk geval zou de economische realiteit zonder probleem toestaan dat de verliezen werden afgetrokken.

Het is paradoxaal te moeten vaststellen dat de fusie zelf van de twee vennootschappen uiteindelijk geleid heeft tot het samenvallen van de juridische realiteit met de economische realiteit waarbij de verliezen van het ene restaurant in mindering konden worden gebracht van de winsten van het andere restaurant.

Daarentegenover staat dat vóór de fusie, bij ontstentenis van fiscale consolidering, alleen de juridische realiteit waarnaar de fiscale wet zich richt, de administratie de mogelijkheid gaf te verhinderen dat de verliezen van de ene vennootschap werden afgetrokken van de winsten van de andere vennootschap. Vóór de fusie kon de administratie zich alleen tegen de aftrek van de verliezen verzetten op grond van een juridisch stelsel dat daarmee in tegenspraak was.

De administratie bekritiseerde eigenlijk, onder de dekmantel van de economische realiteitsleer, het bewust verrichten van een in principe abnormale handeling om zuiver fiscale redenen: de overname van een winstgevende vennootschap door een verlieslatende vennootschap, terwijl het tegenovergestelde klaarblijkelijk logischer leek.

Met andere woorden, de administratie vond op die manier opnieuw de theorie van de wetsontduiking uit, die reeds in 1961 door het arrest-Brepols was verworpen.

D. Les ripostes législatives spécifiques

24. Le rejet de la théorie administrative, présentée comme relevant de la réalité économique, ne prive toutefois pas celle-ci de tout moyen face à des opérations destinées à réduire la charge fiscale.

De nombreuses dispositions légales fournissent en effet, cas par cas, à l'administration la possibilité de ne pas tenir compte d'actes posés essentiellement pour éviter l'impôt (voy. à ce sujet Kirkpatrick, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, p. 29).

La plus remarquable de ces dispositions est sans doute l'actuel article 344 du C.I.R. 1992, qui rend inopposables à l'administration les actes « de vente, de cession ou d'apport d'actions, d'obligations, de créances ou d'autres titres constitutifs d'emprunts, de brevets d'invention, de procédés de fabrication, de marques de fabrique ou de commerce ou de tous autres droits analogues, à une société holding qui est établie à l'étranger et y est soumise à un régime fiscal exorbitant du droit commun, à moins que le contribuable ne prouve soit que l'opération répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, soit qu'il a reçu pour l'opération une contre-valeur réelle produisant un montant de revenus soumis effectivement en Belgique à une charge fiscale normale par rapport à celle qui aurait subsisté si cette opération n'avait pas eu lieu ».

Cette disposition, qui a parfois été citée comme relevant de la théorie de la réalité économique, a en réalité pour objet d'imposer au contribuable, lorsque l'on se trouve dans la situation prévue par le texte, d'établir, non pas que l'opération est conforme à la réalité économique, mais qu'elle « répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique », ce qui est fort différent.

La réalité juridique que crée l'article 344 est en effet inspirée, non pas de la réalité économique, mais d'une véritable fiction légale.

L'opération réalisée, qu'elle ait ou non un but fiscal, reste valable, mais on agit, en matière d'impôt sur les revenus, comme si elle n'avait pas eu lieu. En d'autres termes, on agit comme si un acte économiquement valable n'avait pas eu lieu, et la situation fiscale sera établie sans en tenir compte.

Il n'est pas question là de recours à une réalité autre que la réalité juridique, ni d'interprétation économique de la loi fiscale. Il s'agit au contraire de la création d'une fiction juridique, à laquelle le contribuable ne peut échapper que s'il prouve l'existence d'une motivation autre que fiscale.

D. Specifieke wettelijke antwoorden

24. De verwerping van de administratieve theorie van de economische realiteit ontkent de administratie toch niet ieder middel ten aanzien van handelingen die bestemd zijn om de belastingdruk te verminderen.

Talrijke wetsbepalingen bieden de administratie immers de mogelijkheid geen rekening te houden met handelingen die hoofdzakelijk zijn verricht om de belastingen te ontwijken (zie in verband hiermee Kirkpatrick, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, blz. 29).

De meest opmerkelijke van deze bepalingen is wellicht het huidige artikel 344 van het W.I.B. 1992, dat bepaalt dat aan de administratie der directe belastingen niet kan worden tegengeworpen, de akte « van verkoop, cessie of inbreng van aandelen, obligaties, schuldvorderingen of andere titels tot vestiging van leningen, uitvindingsoctrooien, fabricageprocédés, fabrieks- of handelsmerken en alle andere, soortgelijke rechten, aan een in het buitenland gevestigde holdingvennootschap die er onderworpen is aan een belastingregeling die afwijkt van het gemeen recht, tenzij de belastingplichtige bewijst dat de verrichting aan rechtmatige behoeften van financiële of economische aard tegemoet komt, ofwel dat hij voor de verrichting een werkelijke tegenwaarde heeft ontvangen die een bedrag aan inkomsten opbrengt waarop in België een werkelijke belastingdruk weegt die, vergeleken met de belastingdruk welke zonder die verrichting zou bestaan, als normaal kan worden aangemerkt ».

Deze bepaling, die soms is geciteerd als een onderdeel van de economische realiteitsleer, heeft in werkelijkheid tot doel de belastingplichtige die zich in door de tekst bedoelde situatie bevindt, te verplichten te bewijzen, niet dat de verrichting in overeenstemming is met de economische realiteit, maar dat zij « aan rechtmatige behoeften van financiële of economische aard tegemoet komt », wat iets totaal anders is.

De juridische realiteit die door artikel 344 gecreëerd wordt, vloeit immers niet voort uit de economische realiteit, maar uit een echte wettelijke fictie.

De verrichte handeling, of ze nu al dan niet een fiscaal doel heeft, blijft geldig, maar wat de inkomstenbelastingen betreft wordt er gedaan alsof zij niet heeft plaatsgevonden. Met andere woorden, er wordt gedaan alsof een economisch geldige handeling niet heeft plaatsgevonden en de fiscale positie wordt bepaald zonder hiermee rekening te houden.

Er wordt helemaal niet uitgegaan van een andere realiteit dan de juridische, noch van een economische interpretatie van de fiscale wet. Het gaat daarentegen om het creëren van een juridische fictie, waaraan de belastingplichtige niet kan ontsnappen tenzij hij bewijst dat er andere dan fiscale motieven zijn.

Une fois de plus, c'est au but recherché qu'on s'attache: si le seul but poursuivi est d'éviter des impôts sur les revenus, on fera comme si l'acte n'avait pas eu lieu.

25. La Belgique a donc adopté, jusqu'à présent, un système ne prévoyant aucune disposition générale contre les abus de droit ou la fraude à la loi, mais comportant, pour un certain nombre d'actes déterminés, le recours à des fictions juridiques permettant d'écarter des constructions inspirées par des motifs exclusivement fiscaux.

Nous allons voir maintenant que, dans les autres pays européens, les méthodes utilisées pour répondre au même objectif sont extrêmement variables.

IV. LES MESURES PRISES DANS D'AUTRES PAYS EUROPEENS (1)

26. La question de l'usage du procédé qui est destiné à éviter l'imposition se pose naturellement de la même façon dans les autres pays qu'en Belgique.

Les solutions adoptées à ce problème sont toutefois très différentes suivant les pays.

Non seulement, il n'y a évidemment aucune harmonisation en la matière, qui s'avérerait d'ailleurs très difficile, compte tenu des différences de systèmes fiscaux et des traditions juridiques en général, mais en outre, tant le degré d'intervention jugé admissible du fisc dans l'appréciation des actes des entreprises que les critères de détermination des actes à écarter varient sensiblement de pays à pays.

L'examen de cette question s'avère d'ailleurs d'autant plus complexe que, dans plusieurs pays, les règles ont été dégagées, non par la loi, mais par la jurisprudence. Enfin, il s'agit souvent de règles imprécises, faisant appel à des critères relativement subjectifs, et même instables dans la mesure où elles ont évolué avec le temps.

27. J'ai choisi d'examiner la situation de quelques pays qui figurent parmi les principaux partenaires commerciaux de la Belgique, et qui présentent un système fiscal comparable au nôtre.

Avant de détailler les différents systèmes adoptés dans ces pays, une remarque préalable s'impose. Dans aucun des pays examinés, on n'a porté atteinte, sur le plan des principes, à la règle du choix licite de la voie la moins imposée, parfois exprimée plus généralement sous la notion de « liberté de gestion fiscale ».

Opnieuw wordt uitgegaan van het vooropgestelde doel: indien het nagestreefde doel bestaat in het ontwijken van de inkomstenbelastingen, zal men doen alsof de handeling niet heeft plaatsgevonden.

25. België heeft dus tot op heden een stelsel aangenomen dat in geen enkele algemene bepaling voorziet tegen misbruik van recht of wetsontduiking, maar dat zich voor een aantal welbepaalde handelingen beroept op juridische ficties die het mogelijk maken constructies teniet te doen die uitsluitend om fiscale redenen zijn uitgewerkt.

Hierna zullen we zien dat in de andere Europese landen de methoden om hetzelfde doel te bereiken ten eerste verschillen.

IV. MAATREGELEN DIE GENOMEN ZIJN IN ANDERE EUROPESE LANDEN (1)

26. Ook in andere landen dan België rijst de vraag hoe men te werk kan gaan om de belastingen te ontwijken.

De oplossingen die voor dit probleem zijn aangenomen verschillen echter sterk van land tot land.

Er is blijkbaar niet alleen geen enkele overeenstemming ter zake, wat trouwens erg moeilijk zou zijn, rekening houdend met de verschillende belastingstelsels en de verschillende juridische tradities in het algemeen. Maar er is bovendien een groot verschil van land tot land zowel wat betreft de mate waarin de fiscus de handelingen van de ondernemingen kan beoordelen, als de criteria aan de hand waarvan bepaalde handelingen door de fiscus niet aanvaard worden.

Het onderzoek van deze kwestie blijkt trouwens des te ingewikkelder aangezien in verscheidene landen de regels niet voortvloeien uit de wet, maar uit de rechtspraak. Het gaat ten slotte vaak om vage regels die zich beroepen op relatief subjectieve en zelfs veranderlijke criteria aangezien zij met de tijd zijn geëvolueerd.

27. Ik heb besloten de situatie te onderzoeken in enkele landen die tot de belangrijkste handelspartners van België behoren en die een belastingstelsel hebben dat vergelijkbaar is met het onze.

Alvorens de verschillende stelsels die in deze landen zijn aangenomen uitvoerig te bekijken, dient een voorafgaande opmerking te worden gemaakt. In geen enkel van de onderzochte landen is, wat de beginselen betreft, geraakt aan de regel van de wettige keuze van de minst belaste weg, soms meer algemeen uitgedrukt met het begrip « vrijheid van belastingbeheer ».

(1) Cette partie a été préparée avec la collaboration de Mme Annemie Rombouts.

(1) Dit deel is tot stand gekomen met medewerking van mevrouw Annemie Rombouts.

Même lorsque cette liberté a été limitée, ces pays connaissent une ingénierie fiscale qui est en général beaucoup plus développée qu'en Belgique.

Aucune solution adoptée à l'étranger ne fournit en tout cas de réponse à l'argument de justice sociale parfois invoqué, suivant lequel certains peuvent se permettre de recourir aux services de consultants spécialisés, qui parviennent à réduire leurs charges fiscales, tandis que d'autres ne pourraient se permettre le recours à de tels services.

Il semble au contraire que, plus une législation qui limite la liberté de gestion fiscale est sévère, plus elle est amenée à être complexe, et plus le recours à des spécialistes s'impose, tant pour choisir une solution moins imposée que simplement pour se défendre à l'égard du fisc.

A. La Suisse et l'interprétation économique des faits

28. La Suisse bénéficie souvent d'une réputation de « paradis fiscal ».

Il paraîtra dès lors sans doute paradoxal que, parmi les pays examinés ici, ce soit celui qui comporte les entraves les plus importantes au principe du choix de la voie la moins imposée.

Certes, le principe qui y prévaut est que « le droit fiscal s'applique à des actes juridiques ou à des institutions de droit privé » et donc que « les règles de droit civil applicables à l'institution ou aux actes juridiques en cause déploient tous leurs effets en droit fiscal et lient l'autorité fiscale » (Rivier, *Introduction à la fiscalité de l'entreprise*, p. 37).

29. En revanche, le recours à une interprétation « économique » des faits pour l'application du droit fiscal est admise dans deux hypothèses.

La première ne nous surprendra pas puisqu'elle est connue également en Belgique: il s'agit du cas où la loi fiscale se réfère elle-même, d'une manière expresse, ou d'une manière tacite mais certaine, à une notion purement économique.

Ainsi, une loi du canton de Berne assimile à des aliénations immobilières, pour la perception des droits d'enregistrement, « les actes juridiques qui, relativement au pouvoir de disposition à l'égard d'immeubles, équivalent effectivement économiquement à des aliénations, comme par exemple, la réalisation de la participation majoritaire à une société immobilière et le transfert à titre onéreux d'un droit d'emption » (art. 81, alinéa 2, Li Be cité par Ryser, *Dix leçons introductives au droit fiscal*, p. 79).

Ook al wordt deze vrijheid soms beperkt, deze landen kennen een fiscale spitstechnologie die over het algemeen veel meer uitgewerkt is dan in België.

In ieder geval levert geen enkele oplossing die is aangenomen in het buitenland een antwoord op het soms aangevoerde argument van sociale rechtvaardigheid volgens hetwelk sommigen het zich kunnen veroorloven een beroep te doen op gespecialiseerde consulenten, die erin slagen hun belastingdruk te verminderen, terwijl anderen zich dat niet kunnen veroorloven.

Daarentegen lijkt het erop dat hoe strenger een wetgeving is die de vrijheid van belastingbeheer beperkt, hoe complexer zij is opgebouwd, en hoe vaker er een beroep op specialisten moet worden gedaan, zowel om een minder belaste oplossing te kiezen als om zich gewoon te verdedigen ten aanzien van de fiscus.

A. Zwitserland en de economische interpretatie van de feiten

28. Zwitserland geniet vaak de reputatie van « belastingparadijs ».

Het zal derhalve wellicht paradoxaal lijken dat van de hier onderzochte landen dit land de belangrijkste hinderpalen heeft voor het principe van de keuze van de minst belaste weg.

Het beginsel dat in dit land de voorrang heeft, is dat « het fiscaal recht van toepassing is op rechtshandelingen of privaatrechtelijke instellingen » en dus dat « de burgerrechtelijke regels die van toepassing zijn op de desbetreffende instelling of de desbetreffende rechtshandelingen al hun gevolgen in het fiscaal recht doen gelden en de fiscale overheid binden » (Rivier, *Introduction à la fiscalité de l'entreprise*, blz. 37).

29. Daarentegen is een « economische » interpretatie van de feiten voor de toepassing van het fiscaal recht toegestaan in twee gevallen.

Het eerste is ook in België bekend: het gaat om het geval waarin de fiscale wet zelf expliciet of impliciet, maar zeker, verwijst naar een zuiver economisch begrip.

Op die wijze stelt een wet van het kanton Bern « de rechtshandelingen die met betrekking tot de beschikkingsbevoegdheid ten aanzien van onroerende goederen daadwerkelijk economisch gelijkwaardig zijn met vervreemdingen, zoals bijvoorbeeld, de verkoop van de meerderheidsdeelneming in een vastgoedvennootschap en de overdracht onder bezwarende titel van een kooprecht » gelijk met de vervreemding van onroerende goederen voor de heffing van registratierechten (artikel 81, tweede lid, Li Be geciteerd door Ryser, *Dix leçons introductives au droit fiscal*, blz. 79).

Il ne s'agit pas là d'une mesure générale contre l'évitement des impôts, mais de mesures particulières comme la loi belge en comporte de très nombreuses, même si dans l'exemple cité, l'application du droit belge n'entraînait pas la perception des droits dans la même hypothèse.

30. La seconde application du système d'interprétation économique est plus générale: le tribunal fédéral admet le recours à une interprétation économique lorsqu'on est en présence d'un «fait en vue d'éluder l'impôt». L'autorité peut dès lors s'écarter de la forme juridique dont a été revêtue une transaction pour s'en tenir au phénomène économique sous-jacent, lorsque les trois conditions suivantes sont simultanément établies:

- a) il faut que la forme juridique employée, c'est-à-dire le chemin formel utilisé, soit insolite;
- b) il faut que, par l'utilisation de ce chemin insolite, le contribuable réalise une sensible économie d'impôts;
- c) il faut enfin que le motif pour lequel ce chemin tortueux a été choisi soit essentiellement celui de réaliser une économie d'impôt (Ryser, *op. cit.*, p. 80).

31. Outre ces deux mesures d'ordre général, la jurisprudence suisse connaît des cas d'application de dispositions cantonales qui prévoient expressément «que les impôts doivent être perçus selon le résultat économique manifestement voulu par les parties et non selon la forme juridique dans laquelle elles auraient déguisé leurs intentions» (c'est par exemple le cas des Grisons: art. 2, alinéa 2, de la Li Gr).

32. Cet arsenal législatif impressionnant connaît toutefois plusieurs tempéraments importants.

Le tribunal fédéral suisse considère ainsi que l'autorité fiscale ne peut, à propos de la même question, recourir une fois au point de vue économique et, l'autre fois, au point de vue formel (Ryser, *op. cit.*, p. 79).

Cela revient en pratique à exiger d'elle un choix définitif quant à la taxation suivant les réalités juridiques ou une réalité économique. Or, nous savons que, dans certaines hypothèses, la voie la moins imposée consiste à invoquer une interprétation économique, parce que c'est la réalité juridique qui est alors la plus coûteuse sur le plan fiscal.

La charge de la preuve de chacune des conditions, y compris de l'intention d'éluder l'impôt, incombe à l'administration fiscale, même si elle ne doit pas nécessairement être produite d'une manière directe, le recours à des présomptions étant admis (Masshaardt et Gendre, *Commentaires Impôt de la Défense nationale*, p. 18).

Il est ici question d'une mesure générale contre l'évitement des impôts, mais de mesures particulières comme la loi belge en comporte de très nombreuses, même si dans l'exemple cité, l'application du droit belge n'entraînait pas la perception des droits dans la même hypothèse.

30. De tweede toepassing van het stelsel van economische interpretatie is algemener: de federale rechtbank aanvaardt een economische interpretatie wanneer het gaat om een «daad om de belastingen te ontwijken». De overheid kan bijgevolg afstand nemen van de rechtsvorm waarin een transactie is gegoten en zich beroepen op het onderliggend economisch verschijnsel, wanneer de volgende drie voorwaarden gelijktijdig zijn vervuld:

- a) de gebruikte rechtsvorm, dat wil zeggen de gebruikte formele weg is ongewoon;
- b) door het gebruik van deze ongewone weg verwezenlijkt de belastingplichtige een gevoelige belastingbesparing;
- c) de reden voor de keuze van deze ongewone weg moet in de eerste plaats het streven naar een belastingbesparing zijn (Ryser, *o.c.*, blz. 80).

31. Naast deze twee algemene maatregelen, kent de Zwitserse rechtspraak zaken waarin de kantonale bepalingen worden toegepast, die uitdrukkelijk bepalen dat «de belastingen geheven dienen te worden met inachtneming van het kennelijk door de partijen gewenste economisch resultaat en niet met inachtneming van de rechtsvorm waarin zij hun bedoelingen zouden hebben gegoten» (dat is bijvoorbeeld het geval van Graubünden: artikel 2, tweede lid, van het Li Gr).

32. Dit indrukwekkend wetgevend arsenaal kent echter verscheidene belangrijke afzwakkingen.

De Zwitserse federale rechtbank gaat er bijvoorbeeld van uit dat de fiscale overheid in verband met dezelfde zaak zich niet de ene keer op de economische zienswijze kan beroepen de andere keer op de formele zienswijze (Ryser, *o.c.*, blz. 79).

Dit komt er in de praktijk op neer dat zij wat de aanslag betreft een definitieve keuze moet maken volgens de juridische realiteit of volgens een economische realiteit. We weten dat in sommige gevallen de minst belaste weg erin bestaat een economische interpretatie aan te voeren omdat de juridische realiteit in die gevallen op fiscaal vlak de duurste is.

De bewijslast van elk van de voorwaarden, de bedoeling om de belastingen te ontwijken inbegrepen, rust op de belastingadministratie, ook al moet zij niet noodzakelijk rechtstreeks worden voorgelegd, aangezien men zich mag beroepen op vermoedens (Masshaardt en Gendre, *Commentaires Impôt de la Défense nationale*, blz. 18).

De plus, l'interprétation économique n'est en général pas admise lorsque la loi fiscale recourt à une notion purement juridique. L'interprétation de celle-ci, en droit commun, doit prévaloir sur l'appréciation économique (Rivier, « L'imposition du revenu et de la fortune », *Droit fiscal suisse*, p. 60).

Enfin, l'autorité fiscale ne peut s'écarter des faits tels qu'ils résultent de la situation formelle en arguant que l'imposition, basée sur ces faits, conduirait à des résultats insatisfaisants; elle ne peut donc se fonder sur la réalité économique pour corriger la loi (Rivier, *op cit.*, p. 60 et les références citées).

33. Malgré ces tempéraments, la possibilité de recourir à l'appréciation économique des faits en cas d'abus crée dans le droit fiscal suisse « une grande incertitude » (Rivier, *Introduction à la fiscalité de l'entreprise*, *o.c.*, p. 38).

La doctrine suisse considère qu'en présence de méthodes aussi incertaines, « on ne peut que rester extrêmement songeur quant à l'avenir du droit fiscal » (Ryser, *o.c.*, p. 78).

34. On constate ainsi, dans la jurisprudence suisse, l'existence de litiges qui, à nos yeux, n'auraient même pas de raison de se présenter.

Ainsi, en matière de ce que nous avons appelé en début de cet exposé « l'évasion physique », on constate que le tribunal fédéral a été amené à connaître non seulement — ce qui est logique — de cas de domiciliations fictives dans un autre canton pour échapper à une imposition (ce qui revient à un acte de simulation) [tribunal fédéral, 17 septembre 1969, archives, vol. 39, p. 177], mais aussi du simple cas du déménagement d'un contribuable dans un autre canton, alors que l'administration établissait que le motif de ce déménagement effectif était d'ordre fiscal (tribunal fédéral, 24 septembre 1958, archives, vol. 28, p. 179).

Sans doute, dans ce dernier cas, les tribunaux ont-ils fini par donner gain de cause au contribuable, mais la seule existence du litige ne peut que surprendre.

Il a même été considéré, sur la base d'une interprétation économique, que le fait, pour un contribuable, de procéder lui-même à des travaux dans son propre immeuble représentait un revenu imposable, parce qu'il évitait ainsi de devoir recourir à un entrepreneur (tribunal fédéral, 29 octobre 1975, Praxis 1976, p. 27).

35. Si on examine les conséquences du système retenu en Suisse, par rapport aux différents critères d'évitement de l'impôt retenus au début de cet exposé,

Bovendien is de economische interpretatie in het algemeen niet toegestaan, wanneer de fiscale wet gewag maakt van een zuiver juridisch begrip. De interpretatie hiervan in het gemeen recht moet de overhand hebben op de economische beoordeling (Rivier, *Droit fiscal suisse*: « l'imposition du revenu et de la fortune », blz. 62).

Ten slotte mag de fiscale overheid geen afstand nemen van de feiten zoals die blijken uit de formele situatie met het argument dat de belastingheffing die op die feiten gebaseerd is, tot onvoldoende resultaten zou leiden; zij mag dus niet steunen op de economische realiteit om de wet te verbeteren (Rivier, *o.c.*, blz. 60 en de genoemde verwijzingen).

33. Ondanks deze afzwakkingen brengt de mogelijkheid om gebruik te maken van de economische beoordeling van de feiten in geval van misbruik « een grote onzekerheid » met zich mee (Rivier, *Introduction à la fiscalité de l'entreprise*, blz. 38).

De Zwitserse rechtsleer meent dat bij zulke onzekere methodes « de toekomst van het fiscaal recht uiterst bedenkelijk blijft » (Tyser, *o.c.*, blz. 78).

34. Zo vindt men in de Zwitserse rechtspraak geschillen terug die in onze ogen zelfs geen bestaansreden hebben.

Zo stellen we vast, met betrekking tot datgene wat we in het begin van deze uiteenzetting « de fysieke ontwijking » hebben genoemd, dat de federale rechtbank niet alleen uitspraak heeft moeten doen — wat normaal is — in zaken van fictieve domiciliëringen in een ander kanton om te ontsnappen aan een belastingheffing (wat neerkomt op een schijnhandeling; *Tribunal fédéral*, 17 september 1969, *Archives*, vol. 39, blz. 177), maar ook in een gewoon geval van een belastingplichtige die naar een ander kanton verhuisd was, en de administratie stelde dat de grond voor die effectieve verhuizing van fiscale aard was (*Tribunal fédéral*, 24 september 1958, *Archives*, vol. 28, blz. 179).

Wellicht hebben de rechtscollèges in dit laatste geval de belastingplichtige uiteindelijk gelijk gegeven, maar het loutere bestaan van een dergelijk geschil kan alleen maar verbazing wekken.

Uitgaande van een economische interpretatie is zelfs gesteld dat wanneer een belastingplichtige zelf werkzaamheden verricht in zijn eigen woning, dit een belastbaar inkomen was, omdat hij op die manier vermeerdeed een beroep te moeten doen op een ondernemer (*Tribunal fédéral*, 29 oktober 1975, Praxis 1976, blz. 27).

35. Als we de gevolgen onderzoeken van het stelsel dat in Zwitserland wordt gehanteerd, in vergelijking met de verschillende criteria inzake de belasting-

on constate, sans même parler des dispositions cantonales qui recourent à une interprétation généralisée de l'appréciation économique, que l'administration fiscale peut y contester, en arguant de l'intention du contribuable d'éviter l'imposition, plusieurs catégories d'opérations.

Elle peut incontestablement s'en prendre systématiquement aux opérations que nous avons appelées de « destruction d'impôt », dans la mesure où elles ont pour but évident et exclusif d'éviter une imposition, et ne correspondent à aucun acte économique.

Mais les critères retenus en Suisse permettent aussi de s'attaquer à des opérations qui relèvent de la simple « substitution », c'est-à-dire du choix, pour réaliser une opération économique réelle, d'une méthode juridique plutôt que d'une autre.

Enfin, la méthode suisse permet aussi de s'en prendre à des opérations « d'évasion physique », même si c'est avec des succès très divers pour l'administration.

Si la doctrine suisse se plaint de l'incertitude ainsi créée, c'est sans doute essentiellement parce que la méthode retenue va bien au-delà d'une mesure luttant contre les actes « de destruction d'impôt », mais porte aussi essentiellement sur certaines opérations de « substitution ». Or, pour celles-ci, le critère retenu est simplement l'usage par le contribuable d'une voie « insolite ». L'usage de ce dernier critère oblige l'administration à dire ce qui est un acte « normal », c'est-à-dire « non insolite ». Comme on ne peut pas nécessairement dire que l'acte « normal » est toujours celui qui est le plus taxé, on en arrive à une véritable intrusion dans les méthodes de gestion et à des discussions complexes qui, portant sur des données non définies par la loi, sont considérées comme portant atteinte au principe général de la légalité de l'impôt (Rivier, *Droit fiscal suisse*: « l'imposition du revenu et de la fortune », p. 60).

B. La notion allemande de l'abus de droit

36. Le système applicable en Allemagne repose sur l'admission, en principe, du droit de choisir la voie la moins imposée.

Une restriction à ce droit est apportée par l'article 42 de l'Abgabeordnung, selon lequel « les lois fiscales ne peuvent être contournées par un abus de structures prévues par la loi. Dans le cas d'un abus,

ontwijking die in het begin van deze uiteenzetting zijn besproken, dan stellen we vast, zonder nog maar te spreken van de kantonale bepalingen die gebruik maken van een veralgemeende interpretatie van de economische beoordeling, dat de belastingsadministratie verscheidene verrichtingen kan betwisten door aan te voeren dat de bedoeling van de belastingplichtige erin bestaat de belastingen te ontwijken.

Zij kan ontegensprekelijk systematisch de handelingen die wij « belastingvernietiging » hebben genoemd, aanvechten, in zoverre zij klaarblijkelijk uitsluitend tot doel hebben een belastingheffing te ontwijken, en met geen enkele economische handeling overeenstemmen.

De criteria in Zwitserland maken het echter ook mogelijk handelingen te bestrijden die onder de gewone « substitutie » vallen, dat wil zeggen de keuze van de ene juridische methode boven de andere om een werkelijke economische handeling te verrichten.

Ten slotte maakt de Zwitserse aanpak het ook mogelijk de handelingen van « fysieke ontwijking » aan te vechten, ook al is het succes dat de administratie hierin boekt zeer variërend.

Indien de Zwitserse rechtsleer over de aldus gecreëerde onzekerheid klaagt, is dit wellicht in de eerste plaats omdat de gehanteerde methode veel verder gaat dan een maatregel die de daden van « belastingvernietiging » bestrijdt, maar ook omdat zij in wezen sommige « substitutie »-handelingen aanpakt. Het criterium dat hiervoor wordt gehanteerd bestaat er gewoon in dat de belastingplichtige gebruik maakt van een « ongewone » weg. Het gebruik van dit laatste criterium verplicht de administratie te bepalen wat een « normale » handeling is, dat wil zeggen « geen ongewone ». Aangezien niet noodzakelijk kan worden gezegd dat de « normale » handeling altijd die is die het meest belast is, komt men tot een echte inneming in de beheermethodes en tot ingewikkelde discussies over gegevens die aangezien zij niet door de wet zijn vastgesteld, geacht worden afbreuk te doen aan het algemene beginsel van de wettelijkheid van de belastingen (Rivier, *Droit fiscal suisse*: « l'imposition du revenu et de la fortune », blz. 60).

B. Het Duitse begrip « misbruik van recht »

36. Het stelsel dat in Duitsland van toepassing is, is in beginsel gebaseerd op het recht om de minst belaste weg te kiezen.

Artikel 42 van de Abgabeordnung legt een beperking op aan dit recht, namelijk dat « de fiscale wetten niet kunnen worden omzeild door misbruik te maken van de structuren die zijn vastgesteld door de

l'impôt est établi comme il aurait été établi si une structure appropriée aux transactions économiques envisagées avait été utilisée».

Il s'agit donc d'une exception reposant sur la notion d'abus de droit (*Missbrauch*).

37. Cette exception, qui est invoquée assez rarement, soit en tout une dizaine de fois par an pour toute l'Allemagne, suppose d'après la doctrine que quatre conditions simultanées soient respectées:

a) il faut que l'application d'un impôt ait été évitée;

b) il faut qu'il ait été fait usage d'une forme de droit civil qui corresponde, quant à la forme, à la loi fiscale;

c) cette forme juridique doit être «non appropriée» (*unangemessen*), c'est-à-dire ne pas être appropriée à ce que les intéressés ont en vue économiquement. On considère qu'une forme juridique n'est pas appropriée si des personnes raisonnables ne l'auraient pas utilisée pour atteindre le but économique dans les circonstances données. Les structures inappropriées sont celles qui «sont compliquées, non économiques, artificielles ou pas du tout nécessaires» (Tipke et Lang, *Steuerrecht*, p. 182).

La notion se rapproche alors très fort de celle du «business purpose test» utilisée en droit américain: y a-t-il une raison économique, autre que fiscale, pour avoir posé l'acte litigieux?

Toutefois, il est admis en droit allemand que le contribuable peut choisir la voie la moins imposée de toutes les voies qui servent un but économique.

En d'autres termes, s'il existe plusieurs possibilités «appropriées», c'est-à-dire poursuivant un but économique, le contribuable a le droit de choisir, parmi celles-là, celle qui est la moins coûteuse sur le plan fiscal.

Seules les opérations réalisées exclusivement dans un but fiscal tombent sous le coup de l'article 42 de l'*Abgabeordnung*;

d) enfin, il faut qu'il y ait un «abus», c'est-à-dire l'existence d'une mauvaise foi, impliquant l'intention d'éviter l'application de la loi. Le seul fait de choisir une forme juridique, même «inappropriée», par méconnaissance du droit, par manque d'expérience, ou par inefficacité, n'implique pas l'application de l'article 42.

La charge de la preuve de l'existence d'un abus et du caractère «inapproprié» de l'acte accompli repose entièrement sur l'administration, sauf dans quelques cas précis, où la loi renverse cette preuve. Il en est par exemple ainsi en cas d'interposition d'une société

wet. In geval van misbruik wordt de belasting bepaald zoals zij zou zijn bepaald indien een voor de beoogde economische transacties geschikte structuur was gebruikt».

Het gaat dus om een exceptie die steunt op het begrip misbruik van recht («*Missbrauch*»).

37. Volgens de rechtsleer veronderstelt deze exceptie, die vrij zelden wordt aangevoerd — in het totaal een tiental keer per jaar voor heel Duitsland — dat tegelijkertijd aan vier voorwaarden is voldaan:

a) de toepassing van een belasting is ontweken;

b) er is gebruik gemaakt van een burgerrechtelijke vorm die, wat de vorm betreft, overeenstemt met de fiscale wet;

c) deze juridische vorm is «ongeschikt» («*unangemessen*»), dat wil zeggen is niet geschikt voor dat wat de betrokkenen op economisch vlak beogen. Een rechtsvorm wordt als ongeschikt beschouwd, wanneer redelijke personen die niet zouden hebben aangewend om het economische doel in de gegeven omstandigheden te bereiken. De ongeschikte structuren zijn die welke «ingewikkeld, niet-economisch, kunstmatig of totaal onnodig zijn» (Tipke en Lang, *Steuerrecht*, blz. 182).

Het begrip vertoont dan een sterke overeenkomst met het begrip «business purpose test», dat in het Amerikaanse recht wordt gebruikt: is de bestreden handeling verricht om een economische, niet-fiscale reden?

In het Duitse recht wordt evenwel aangenomen dat de belastingplichtige uit alle wegen die een economisch doel dienen, de minst belaste weg mag kiezen.

Met andere woorden: indien er verschillende «geschikte» mogelijkheden bestaan, wat betekent dat zij een economisch doel beogen, heeft de belastingplichtige het recht om de fiscaal voordeligste te kiezen.

Artikel 42 van de *Abgabeordnung* is alleen van toepassing op de verrichtingen die uitsluitend een fiscaal doel beogen;

d) tot slot moet er sprake zijn van een «misbruik», namelijk het bestaan van kwade trouw met de bedoeling de toepassing van de wet te ontwijken. Het kiezen op zich van een rechtsvorm, zelfs al is die «ongeschikt», door schending van het recht, gebrek aan ervaring of ondoeltreffendheid, houdt niet in dat artikel 42 van toepassing is.

De bewijslast van het bestaan van een misbruik en van de «ongeschikte» aard van de verrichte handeling rust volledig op de administratie, behalve in een aantal duidelijke gevallen waarin de wet die bewijslast omkeert. Dat is onder meer het geval wanneer een

dans un paradis fiscal. Cette exception correspond plus ou moins à celle prévue par l'actuel article 344 du Code des impôts sur les revenus en Belgique.

38. Parmi les cas, relativement rares, d'application de l'article 42 de l'Abgabeordnung, figurent des hypothèses qui, en droit belge, relèveraient de la simulation.

En revanche, dès qu'une justification économique autre que fiscale paraît sérieuse, les juridictions allemandes rejettent l'application de ce texte. Ainsi, dans le cas de la cession d'actions d'une société possédant exclusivement des immeubles, plutôt que de la vente d'un immeuble, afin d'éviter des droits d'enregistrement, la jurisprudence admet qu'il s'agit d'un acte « approprié » et opposable au fisc, sauf dans le cas extrême où toutes les actions sont vendues en même temps (Prof. Dr. G. Rose, « Beratungsrelevante Erkenntnisse aus der jüngsten Rechtsprechung zu § 42 AO », in *Steuerrecht*, Heft 44 vom 30-12-1992, p. 2208).

Sans doute admet-elle, dès le moment où une seule part ne change pas de propriétaire, que les parties demeurent effectivement associées.

39. Un cas significatif de refus d'application de la théorie de l'abus de droit est le suivant, qui mérite d'être détaillé, parce qu'il se rapproche très fort de l'affaire « Au Vieux Saint-Martin » jugée en Belgique.

Le Bundesfinanzhof a rendu le 29 octobre 1986 (voy. Tipke, *o.c.*, p. 194) un arrêt concernant une société A, qui détenait la totalité des actions d'une société B, laquelle est en perte.

Les mêmes actionnaires contrôlaient une société C, qui a souscrit à des actions de B pour un montant d'un million de DM, libéré par apport en nature de parts détenues dans une société D.

D fut ensuite absorbée par B, qui disposait de pertes fiscales, et dont le nom fut changé en D.

Comme dans l'affaire « Au Vieux Saint-Martin », une société en perte absorbait donc une société bénéficiaire, manifestement dans le but de permettre la déduction des pertes récupérables.

Le fisc refusa cette compensation de pertes en invoquant l'article 42 de l'Abgabeordnung.

Le Bundesfinanzhof rejeta les prétentions de l'administration fiscale, pour le motif que celle-ci n'était pas en mesure de proposer une structure alternative qui, elle, aurait été appropriée pour réaliser une opération économiquement justifiée. Cette juri-

vennootschap als tussenpersoon optreedt in een belastingparadijs. Die uitzondering komt min of meer overeen met die bepaald in het huidige artikel 344 van het Belgisch Wetboek van de inkomstenbelastingen.

38. Tot de vrij zeldzame gevallen waarin artikel 42 van de Abgabeordnung van toepassing is, behoren de gevallen die in het Belgisch recht beschouwd worden als een schijnhandeling.

De Duitse rechtbanken verwerpen de toepassing van die tekst echter, zodra er een ernstige economische, niet-fiscale rechtvaardiging lijkt te bestaan. Wanneer een vennootschap die uitsluitend onroerende goederen bezit, de registratierechten wil ontlopen door aandelen over te dragen in plaats van een onroerend goed te verkopen, neemt de rechtbank aan dat het gaat om een « geschikte » handeling die aan de fiscus kan worden tegengeworpen, behalve in het extreme geval dat alle aandelen tegelijk worden verkocht (Prof. Dr. G. Rose, « Beratungsrelevante Erkenntnisse aus der jüngsten Rechtsprechung zu § 42 AO », in *Steuerrecht*, Heft 44 vom 30-12-1992, blz. 2208).

Zodra één enkel aandeel niet van eigenaar verandert, gaat zij er waarschijnlijk van uit dat de partijen effectief vennoten blijven.

39. Een belangrijk geval waarin geweigerd wordt de theorie van het misbruik van recht toe te passen, is het volgende, dat een uitvoerige beschrijving verdient, omdat het een sterke overeenkomst vertoont met de in België gewezen zaak « Au Vieux Saint-Martin ».

Op 29 oktober 1986 (zie Tipke, *o.c.*, blz. 194) heeft de Bundesfinanzhof een arrest gewezen over een vennootschap A die alle aandelen van een vennootschap met verlies B in handen had.

Diezelfde aandeelhouders controleerden een vennootschap C, die voor één miljoen DM had ingeschreven op de aandelen van B, een bedrag dat gestort werd door de inbreng in natura van aandelen in een vennootschap D.

D werd vervolgens overgenomen door B, die fiscale verliezen had en waarvan de naam werd veranderd in D.

Net als in de zaak « Au Vieux Saint-Martin » nam een verlieslatende vennootschap dus een winstgevend vennootschap over, duidelijk met de bedoeling om het terugvorderbare verlies te kunnen aftrekken.

De fiscus heeft die verliescompensatie afgewezen op grond van artikel 42 van de Abgabeordnung.

De Bundesfinanzhof heeft de aanspraken van de belastingadministratie afgewezen, op de grond dat deze geen andere structuur kon voorstellen die wel geschikt was voor het verrichten van een economisch gerechtvaardigde handeling. Dat rechtscollege

diction décida donc de s'en tenir à l'application en droit fiscal des conséquences du droit privé et refusa de voir dans cette opération, qui poursuivait manifestement un but fiscal, un acte abusif.

40. Comment analyser le système allemand par rapport aux différents modes d'évitement de l'impôt ?

Il est certain que des opérations relevant de la « destruction d'impôt » volontaire, c'est-à-dire ne reposant sur aucune opération économique quelconque, tombent sous le coup de l'article 42 Abgabeordnung. Des opérations sans finalité économique aucune, et détachées même de tout contexte économique, sont certainement « inappropriées » au sens de ce terme, en droit fiscal allemand.

En revanche, les procédés qui relèvent de l'abstention, de l'évasion physique, et, dans la quasi-totalité des cas, de la « substitution » paraissent échapper à la théorie de l'abus de droit.

La question, qui est évidente pour l'abstention et l'évasion, est certes un peu plus complexe pour la substitution, puisque, dans ce cas, une structure juridique remplace une autre qui paraît, à première vue, plus « naturelle ».

Toutefois, dans la mesure où le droit allemand permet, parmi diverses structures appropriées, c'est-à-dire poursuivant un véritable objectif économique, de choisir celle qui est la moins imposée, il semble que la méthode de « substitution » puisse rarement être critiquée efficacement par le fisc allemand.

En tout état de cause, en cas de coexistence d'un but fiscal et d'un autre but économique, même accessoire, la seule existence de celui-ci paraît rendre une opération « appropriée » et exclut donc toute possibilité de recourir à la théorie de l'abus de droit.

C. Liberté de gestion fiscale et abus de droit en France

41. La France n'est pas le pays où le choix de la voie la moins imposée est le plus absolu, mais c'est certainement celui où il est exprimé avec le plus d'éclat. Les auteurs y ont dégagé sans aucune équivoque le principe de la « liberté des choix fiscaux » (Schmidt, *Les choix fiscaux des contribuables*, DS 1974, p. 30), aussi exprimé sous la forme de « liberté de gestion fiscale », comme élément d'une stratégie propre à chaque personne, physique ou morale (Robbez Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, p. 133). On se fonde sur les grands auteurs classiques et même sur le « traité des fiefs » de Pothier qui, traitant des droits féodaux dus au seigneur, rappelait que « celui qui use de son droit ne fait tort à personne » (deuxième partie, chapitre 1^{er}, section II, article 1^{er}). On y invoque encore les

besloot zich dus te houden aan de toepassing in het fiscaal recht van de gevolgen van het privaatrecht en weigerde die handeling, die duidelijk een fiscaal doel beoogde, als onrechtmatig te beschouwen.

40. Hoe kunnen we het Duitse systeem samenvatten ten aanzien van de verschillende methodes om de belasting te ontwijken ?

Artikel 42 van de Abgabeordnung is in ieder geval van toepassing op handelingen die onder de opzettelijke « vernietiging van belasting » vallen, dat zijn handelingen die geen enkel economisch doel beogen. Handelingen zonder enig economisch doel en zelfs buiten enige economische context zijn in het Duitse fiscaal recht zeker « ongeschikt » in de betekenis van dat woord.

De methodes voor onthouding, fysieke ontwijking en in nagenoeg alle gevallen voor « substitutie » daarentegen lijken aan de theorie van het misbruik van recht te ontsnappen.

Voor onthouding en ontduiking ligt dit voor de hand, maar in geval van substitutie is dat zeker iets ingewikkelder, aangezien een juridische structuur dan een andere structuur vervangt die op het eerste gezicht « natuurlijker » lijkt.

Aangezien het Duitse recht echter de mogelijkheid biedt de minst belaste structuur te kiezen uit verschillende geschikte — dat wil zeggen een echt economisch doel beogende — structuren, lijkt de Duitse fiscus de « substitutie »-methode slechts zelden efficiënt te kunnen aanvechten.

Hoe dan ook, wanneer tegelijk sprake is van een fiscaal doel en een ander, al is het bijkomstig, economisch doel, lijkt het bestaan van dat economisch doel voldoende om een handeling « geschikt » te maken en kan de theorie van het misbruik van recht niet worden toegepast.

C. Vrijheid van fiscaal beheer en misbruik van recht in Frankrijk

41. Frankrijk is niet het land waar de keuze van de minst belaste weg het meest absoluut is, maar het is wel het land waar zij het duidelijkst tot uiting wordt gebracht. De auteurs hebben er zeer duidelijk het beginsel van de « liberté des choix fiscaux » onderscheiden (Schmidt, *Les choix fiscaux des contribuables*, DS 1974, blz. 30), ook « liberté de gestion fiscale » genaamd, als onderdeel van een strategie die eigen is aan elke natuurlijke of rechtspersoon (Robbez Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, blz. 133). Zij steunen op de grote klassieke auteurs en zelfs op het « traité des fiefs » van Pothier die in een verhandeling over de feodale rechten van de leenheer erop wijst dat « celui qui use de son droit ne fait tort à personne » (deel 2, hoofdstuk 1, afdeling II, artikel 1). Voorts wijzen zij op de

opinions de grands juriconsultes civils, tels Esmein, selon lesquels « le droit fiscal comme le droit pénal est un droit strict; on y est dans la légalité irréprochable, lorsqu'on fait ce qui n'est pas défendu, quels que soient les motifs pour lesquels on l'a fait. Il n'y a pas place, en matière fiscale, pour la théorie de la fraude à la loi » (Esmein, *L'impôt sur les revenus et les distributions des réserves dans les sociétés*, Revue pratique de législation et de jurisprudence, Tribunal de commerce de la Seine, 1923, p. 3, citée par Robbez Masson. o.c., p. 140, note 25).

Le ministre des Finances lui-même y a reconnu « qu'il est de bonne gestion de savoir utiliser correctement les options fiscales... en présence de deux techniques juridiques dont la finalité est identique, il est licite d'opérer un choix en fonction de la fiscalité » (*Journal officiel*, débats à l'assemblée nationale, 20 mars 1971).

Allant encore plus loin, l'un des fiscalistes français les plus réputés évoque que le fait de se priver d'un avantage fiscal pourrait être une « faute de gestion » à reprocher à des administrateurs de sociétés [Cozian, *Cours de droit fiscal des affaires*, p. 310; voir aussi Gambier, *Les impôts en France*, p. 229: « Les contribuables ont le droit d'être habiles et si deux ou plusieurs solutions leur sont offertes pour parvenir à des résultats approchants, ils ont parfaitement le droit (on peut même dire le devoir lorsque la décision doit être prise au nom d'une société par des dirigeants responsables) de choisir celle qui est la moins onéreuse du point de vue fiscal »].

42. Comme en Belgique, l'administration fiscale se défend essentiellement, face au principe de la liberté de gestion fiscale, en faisant procéder à de fréquentes modifications de la loi afin de corriger les abus qu'elle constate.

43. L'administration invoque toutefois aussi depuis longtemps une disposition légale plus générale, rédigée comme suit:

« Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts, les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses ... qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ... L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement du présent article, le litige est soumis à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité, dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel ... » (art. L. 64 du *Livre des Procédures fiscales*, modifié par le décret 87.552 du 17 juillet 1987).

meningen van grote burgerrechtelijke rechtsgeleerden zoals Esmein die oordelen dat « het belastingrecht zowel als het strafrecht een strikt recht is; het is volstrekt wettig te doen wat niet verboden is, ongeacht de redenen waarom dat wordt gedaan. De leer omtrent de wetsontduiking is niet van toepassing op fiscale aangelegenheden » (Esmein, *L'impôt sur les revenus et les distributions des réserves dans les sociétés*, Revue pratique de législation et de jurisprudence, Tribunal de commerce de la Seine, 1923, blz. 3, geciteerd door Robbez Masson, o.c., blz. 140, noot 25).

De Franse minister van Financiën heeft zelf toegegeven dat « het getuigt van een goed beheer, als men de juiste fiscale keuzes weet te maken ... Wanneer men de keuze heeft tussen twee juridische technieken die hetzelfde beogen, is het wettig een keuze te maken met inachtneming van de fiscale gevolgen » (*Journal officiel*, debatten in de « assemblée nationale », 20 maart 1971).

Eén van de vermaardste Franse fiscalisten gaat nog verder en stelt dat de bestuurders van vennootschappen een « beheerfout » zou kunnen worden verweten, wanneer ze een belastingvoordeel laten voorbijgaan [(Cozian, *Cours de droit fiscal des affaires*, blz. 310; zie ook Gambier, *Les impôts en France*, blz. 229: « De belastingplichtigen hebben het recht behendig te zijn en wanneer zij de keuze hebben tussen twee of meer mogelijkheden om gelijkaardige resultaten te bereiken, hebben zij het volste recht (we kunnen zelfs zeggen de plicht wanneer die beslissing uitgaat van de verantwoordelijke bestuurders in naam van een vennootschap) om de fiscaal voordeligste te kiezen »)].

42. Net als in België verweert de Franse belastingadministratie zich tegen het beginsel van de vrijheid van fiscaal beheer door veelvuldig wijzigingen aan te brengen in de wet om een einde te maken aan de vastgestelde misbruiken.

43. De administratie voert echter ook al geruime tijd een meer algemene wetsbepaling aan, luidende als volgt:

« De handelingen die de ware toedracht van een contract of overeenkomst verdoezelen met behulp van clausules ... die de verwezenlijking of de overdracht van winst of inkomsten verdoezelen, kunnen niet worden tegengeworpen aan de belastingadministratie ... De administratie heeft het recht aan de betwiste handeling haar ware aard terug te geven. Wanneer de op grond van dit artikel meegedeelde naheffingen worden betwist, wordt het geschil op verzoek van de belastingplichtige ter fine van advies voorgelegd aan het « comité consultatif pour la répression des abus de droit ». Ook de administratie kan het geschil voorleggen aan dat adviescomité, dat een jaarverslag opmaakt over de verstrekte adviezen ... » (art. L. 64 van het *Livre des Procédures Fiscales*, gewijzigd bij decreet 87.552 van 17 juli 1987).

Ce texte ne visait à l'origine, d'après la doctrine, que les actes de véritable fraude, c'est-à-dire comportant une simulation (voy. Robbez Masson, *o.c.*, p. 194) : le « véritable caractère » des actes correspondait donc à l'origine à une « réalité juridique ».

44. Les litiges fiscaux sont toutefois tranchés en France, non par les juridictions judiciaires, mais par les juridictions administratives, et donc en dernier ressort, par le Conseil d'Etat qui, petit à petit, se détacha, dans son interprétation de ce texte, de la notion juridique de simulation, pour permettre à l'administration des contributions directes de procéder à une taxation sur la base de « réalités économiques » (voy. notamment Conseil d'Etat 12 décembre 1930, Rec. 1 063, qui requalifie les avances en compte courant sous forme d'apport en sociétés).

Cette jurisprudence en vint, dans certaines décisions, à ne même plus exiger la preuve d'une intention d'échapper à une imposition; on pouvait ainsi commettre des abus involontairement, les réalités juridiques s'effaçant devant des faits présentés économiquement. Le critère unique retenu était en effet la « situation de fait » (voy. Robbez Masson, *o.c.*, p. 199).

Cette jurisprudence s'étendit pendant plusieurs décennies, malgré une critique très ferme des auteurs, qui y voyaient « une interprétation extensive et déformante des textes » (voy. conclusions Boitreaud, sous Conseil d'Etat, 5 novembre 1955, D.F. 1956, p. 8).

45. Cette conception extrêmement large de l'abus de droit, qui revenait à fonder une véritable théorie de la réalité économique, sans même aucun rapport avec la notion civile d'abus de droit, qui requiert une faute, a toutefois été abandonnée par la jurisprudence récente du Conseil d'Etat.

Un des arrêts essentiels pour marquer cette évolution concerne, ici encore, une matière analogue à celle qui fit l'objet de l'arrêt « Au Vieux Saint-Martin » en Belgique.

Les mêmes actionnaires contrôlaient deux sociétés, P, déficitaire et ayant des pertes récupérables, et V, normalement bénéficiaire.

Afin de déduire les pertes de l'une des bénéfices de l'autre, il fut décidé de fusionner les deux sociétés.

Toutefois, si V, bénéficiaire, avait absorbé P, déficitaire, les pertes de celle-ci n'auraient été déductibles

Volgens de rechtsleer had die tekst aanvankelijk alleen betrekking op handelingen van echte fraude, dat wil zeggen schijnhandelingen (zie Robbez Masson, *o.c.* blz. 194): de « ware aard » van de handelingen stemde aanvankelijk dus overeen met een « juridische realiteit ».

44. In Frankrijk worden de belastinggeschillen echter niet beslecht door de rechterlijke, maar door de administratieve rechtscolleges en dus in laatste instantie door de Raad van State die het juridische begrip « schijnhandeling » bij de interpretatie van die tekst geleidelijk liet varen en de administratie der directe belastingen in staat stelde belastingen te heffen op grond van de « economische realiteit » (zie inzonderheid Franse Raad van State, 12 december 1930, Rec. 1 063, die de voorschotten in rekening-courant herkwatificeert als inbreng in vennootschappen).

Die rechtspraak ging bij sommige beslissingen zelfs zo ver dat zij niet langer het bewijs eiste dat het de bedoeling was aan de belastingheffing te ontsnappen; op die manier kon men ongewild misbruiken begaan, doordat economisch voorgestelde feiten de juridische werkelijkheid op de achtergrond duwden. Het enige criterium waarmee immers rekening werd gehouden, was de « feitelijke toestand » (zie Robbez Masson, *o.c.* blz. 199).

Die rechtspraak is gedurende tientallen jaren toegepast, ondanks heftige kritiek van de auteurs die daarin « een extensieve en vervormende interpretatie van de teksten » zagen (zie conclusies Boitreaud, Franse Raad van State, 5 november 1955, D.F. 1956, blz. 8).

45. In zijn recente rechtspraak is de Franse Raad van State evenwel afgestapt van die bijzonder ruime opvatting over het misbruik van recht, die erop neerkwam dat een echte theorie werd opgebouwd over de economische realiteit zonder enig verband met het burgerlijke begrip « misbruik van recht » dat een fout veronderstelt.

Een belangrijk arrest om die ontwikkeling aan te geven betreft, ook hier, een vergelijkbare zaak als die in het arrest « Au Vieux Saint-Martin » in België.

Dezelfde aandeelhouders controleerden twee vennootschappen, P, een verlieslatende vennootschap met terugvorderbare verliezen, en V, die gewoon winstgevend was.

Ten einde het verlies van de ene vennootschap te kunnen aftrekken van de winst van de andere, besloten beide vennootschappen te fuseren.

Indien de winstgevende vennootschap V de verlieslatende vennootschap P zou hebben overgeno-

que moyennant un agrément à obtenir du ministre des Finances en vertu de l'article 209 — II, du Code général des impôts.

Craignant de ne pas obtenir cet agrément, les actionnaires décidèrent de faire absorber la société bénéficiaire V par la société déficitaire P et de changer ensuite le nom de la société absorbante. On se trouve donc dans une hypothèse tout à fait analogue à celle de l'arrêt «Au Vieux Saint-Martin» ou à celle de l'arrêt allemand dont il vient d'être question.

L'administration invoqua la théorie de l'abus de droit, parce qu'une fusion réalisée dans ce sens avait un caractère «anormal» et marquait une intention d'échapper à l'obligation de demander un agrément administratif pour réaliser la déduction des pertes sur les bénéfices.

Le Conseil d'Etat rejeta le point de vue de l'administration en se fondant sur le fait que «la fusion susmentionnée n'a pas eu un caractère fictif si elle répondait à un intérêt économique ... que dès lors, le ministre n'établit pas l'abus de droit allégué» (Conseil d'Etat, 21 mars 1986, n° 53 002, R.J.F., 1986, n° 299 et les conclusions Fouquet).

46. On a déduit de cette jurisprudence, confirmée depuis lors à plusieurs reprises dans d'autres domaines, que le contribuable peut adopter la solution fiscale la plus favorable, pourvu uniquement qu'il ne commette pas un abus de droit consistant en le fait de poser un acte visant exclusivement un but fiscal (*voy. Cozian, Les grands principes de la jurisprudence fiscale*, p. 42, Robbez Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, p. 277).

47. On voit que la jurisprudence française, dans son évolution, s'est également trouvée confrontée, comme en Suisse et en Allemagne, à la question de savoir ce qui est normal et ce qui ne l'est pas. Un des points centraux de la théorie de l'abus de droit en France est la notion d'«acte anormal de gestion»: cet acte, en tout cas lorsqu'il répond exclusivement à des buts fiscaux, peut être écarté par le fisc.

Encore faut-il savoir à partir de quand un acte est anormal. La solution qui semble être donnée à cette notion réside dans l'idée qu'un acte accompli seulement dans un but fiscal est anormal.

La jurisprudence française permet donc de déjouer des opérations répondant à ce que nous avons appelé une volonté de «destruction d'impôt», c'est-à-dire des actes dénués de toute préoccupation économique.

men, zou het verlies van P alleen aftrekbaar zijn geweest op voorwaarde dat de Minister van Financiën daartoe toestemming gaf krachtens artikel 209 — II, van de «Code général des impôts».

Aangezien de aandeelhouders vreesden dat zij die toestemming niet zouden krijgen, besloten zij de winstgevende vennootschap V te laten overnemen door de verlieslatende vennootschap P en de naam van de overnemende vennootschap vervolgens te veranderen. Het gaat hier dus om een volkomen vergelijkbaar geval als dat van het arrest «Au Vieux Saint-Martin» of dat van hierboven besproken Duitse arrest.

De administratie heeft de theorie van het misbruik van recht aangevoerd, omdat een dergelijke fusie «abnormaal van aard» was en erop wees dat men wou ontsnappen aan de verplichting om een administratieve toestemming te vragen voor de aftrek van verlies op de winst.

De Franse Raad van State heeft het standpunt van de administratie verworpen op de grond dat «voornoemde fusie niet fictief van aard was als zij voldeed aan een economisch belang ... dat de Minister derhalve het aangevoerde misbruik van recht niet heeft vastgesteld» (Conseil d'Etat, 21 maart 1986, nr. 53 002, R.J.F., 1986, nr. 299 en de conclusies Fouquet).

46. Uit die rechtspraak, die sindsdien op andere terreinen herhaaldelijk is bevestigd, blijkt dat de belastingplichtige de fiscaal voordeligste oplossing mag kiezen, op voorwaarde dat hij geen misbruik van recht begaat door een handeling te verrichten die uitsluitend een fiscaal doel beoogt (*zie Cozian, Les grands principes de la jurisprudence fiscale*, blz. 42, Robbez Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, blz. 277).

47. Ook de Franse rechtspraak is dus, net als de Zwitserse en de Duitse, in de loop der jaren geconfronteerd met de vraag wat normaal is en wat niet. Eén van de hoofdpunten van de theorie van het misbruik van recht in Frankrijk is het begrip «abnormale handeling van beheer»: die handeling kan door de fiscus afgewezen worden, zeker wanneer zij uitsluitend fiscale doelstellingen beoogt.

Wanneer wordt een handeling echter als abnormaal beschouwd? De betekenis van dat begrip lijkt te moeten worden gezocht in het idee dat een handeling abnormaal is wanneer zij alleen met een fiscaal doel is verricht.

De Franse rechtspraak biedt dus de mogelijkheid om handelingen te vrijdelen die beantwoorden aan wat wij «vernietiging van belasting» hebben genoemd, dat wil zeggen handelingen zonder enig economisch doel.

Elle ne s'attaque pas, en revanche, aux actes d'« abstention », ni, sauf lorsque la loi le lui permet par des dispositions spécifiques, à la notion d'« évasion physique ».

A nouveau, la question centrale est celle de savoir si les actes de simple « substitution » peuvent être visés au titre d'acte anormal de gestion. Il s'agit, rappelons-le, d'actes poursuivant un but économique, mais où le contribuable a, parmi plusieurs voies juridiques qui permettraient d'aboutir à ce résultat économique, choisi celle qui était fiscalement la plus favorable.

Jusqu'il y a quelques années, il est certain que la jurisprudence du Conseil d'Etat de France permettait de critiquer de tels actes, sur la base de critères relativement flous, mais qui répondaient à l'idée qu'ils n'étaient pas le moyen le plus normal de réaliser l'opération. L'évolution marquée dans la jurisprudence depuis 1986 remet en question l'application de la théorie de l'abus de droit aux simples actes de « substitution », tels que nous les avons envisagés. L'exemple cité, analogue à l'affaire belge « Au Vieux Saint-Martin », montre en tout cas que, dans un arrêt de principe, le Conseil d'Etat de France a rejeté, pour de tels actes, l'application de la théorie de l'abus de droit.

D. La notion de fraude à la loi aux Pays-Bas

48. Aux Pays-Bas aussi, le principe de liberté de choix de la voie la moins imposée est applicable. Il est admis d'une manière générale que personne n'est tenu, lorsqu'il dispose de plusieurs solutions alternatives, de choisir la voie fiscalement la moins avantageuse (Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, p. 162). Ce principe fait l'unanimité (voy. IJzerman, *Het leerstuk van de wetsonthouding in het belastingrecht*, p. 100).

La législation néerlandaise part toutefois du principe que les contribuables agissent pour des motifs économiques ou pour d'autres motifs admissibles, et que les actes accomplis exclusivement dans un but fiscal ne bénéficient pas de la protection du principe de liberté du choix de la voie la moins imposée (« *Keuzevrijheid* ») (A. Kakebeke-van der Put, *Wetsonthouding*, p. 162).

49. Pour s'attaquer à de tels actes, l'administration néerlandaise bénéficiait à l'origine d'une disposition légale spécifique, l'article 31 de l'A.W.R. Suivant cette disposition :

« Voor de heffing van de directe belastingen wordt geen rekening gehouden met rechtshandeling waarvan op grond van de omstandigheid dat zij geen

Zij bindt daarentegen niet de strijd aan tegen handelingen van « onthouding », noch tegen het begrip « fysieke ontwiking », behalve wanneer de wet haar die mogelijkheid biedt door specifieke bepalingen.

De hamvraag is weer of de handelingen van gewone « substitutie » kunnen worden beschouwd als abnormale handelingen van beheer. Zoals we reeds hebben opgemerkt, gaat het om handelingen die een economisch doel beogen, maar waarbij de belastingplichtige uit verschillende juridische wegen die hem in staat stelden dat economisch resultaat te bereiken, de fiscaal voordeligste weg heeft gekozen.

Het staat vast dat de rechtspraak van de Franse Raad van State enkele jaren geleden nog de mogelijkheid bood dergelijke handelingen aan te vechten op grond van vrij vage criteria die erop neerkwamen dat die handelingen niet de normaalste manier waren om de verrichting te verwezenlijken. Uit de sinds 1986 ontwikkelde rechtspraak blijkt dat de theorie van het misbruik van recht niet altijd van toepassing is op de gewone handelingen van « substitutie » zoals wij ze hebben opgevat. Het aangehaalde voorbeeld, dat vergelijkbaar is met de Belgische zaak « Au Vieux Saint-Martin », toont in ieder geval aan dat de Franse Raad van State de toepassing van de theorie van het misbruik van recht voor dergelijke handelingen in een beginsel arrest heeft verworpen.

D. Het begrip « wetsonthouding » in Nederland

48. Ook in Nederland is het beginsel van de vrije keuze van de minst belaste weg van toepassing. Algemeen wordt aangenomen dat niemand verplicht is de fiscaal minst voordelige weg te kiezen wanneer hij over verschillende alternatieven beschikt (Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, blz. 162). Dat beginsel wordt algemeen erkend (zie IJzerman, *Het leerstuk van de wetsonthouding in het belastingrecht*, blz. 100).

De Nederlandse wetgeving gaat echter uit van het beginsel dat de belastingplichtigen handelen om economische of andere aanvaardbare redenen en dat de handelingen die uitsluitend een fiscaal doel beogen, niet worden beschermd door het beginsel van de vrije keuze van de minst belaste weg (« *Keuzevrijheid* ») (A. Kakebeke-van der Put, *Wetsonthouding*, blz. 162).

49. De Nederlandse administratie bestreed dergelijke handelingen aanvankelijk op grond van een specifieke wetsebepaling, artikel 31 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (A.W.R.), luidende als volgt :

« Voor de heffing van de directe belastingen wordt geen rekening gehouden met rechtshandeling waarvan op grond van de omstandigheid dat zij geen

wezenlijke verandering van feitelijke verhoudingen hebben ten doel gehad, of op grond van andere bepaalde feiten en omstandigheden moet worden aangenomen dat zij zouden achterwege gebleven zijn indien daarmede niet de heffing van de belasting voor het vervolg geheel of ten dele zou worden onmogelijk gemaakt.»

Cette règle est connue sous le nom de principe de « *richtige heffing* ».

Si elle est apparemment efficace pour écarter les constructions réalisées dans un but exclusivement fiscal, cette disposition ne pouvait toutefois être invoquée que dans le cadre d'une procédure complexe, impliquant d'une part l'autorisation préalable du ministre des Finances, et d'autre part une possibilité de recours par le contribuable, avant taxation, au juge. Dans la pratique, l'administration fiscale néerlandaise eut très rarement recours à l'article 31 de l'A.W.R., et, dans une partie importante des cas d'application, les juges, saisis de recours de contribuables, ne suivirent pas le point de vue de l'administration.

Celle-ci renonça en 1985 à encore invoquer le principe de la « *richtige heffing* ».

50. La principale motivation de l'administration fiscale néerlandaise, à ce sujet, est qu'elle pouvait atteindre la plupart des objectifs de l'article 31 de l'A.W.R. en recourant, sans procédure particulière, à la théorie, dégagée par la jurisprudence, de la « *fraus legis* », c'est-à-dire de la fraude à la loi.

Cette théorie, qui ne se fonde sur aucun texte légal spécifique, permet à l'administration d'écarter des actes répondant simultanément aux trois conditions suivantes, dégagées dans un arrêt du *Hoge Raad* du 27 novembre 1985 (B.N.B. 1986/119; voy. A.W.R., Algemeen deel — article 31 — supplément 189, février 1991):

a) la volonté de réduire l'impôt doit être le motif unique ou déterminant qui a amené le contribuable à réaliser la transaction;

b) les transactions ne doivent avoir aucune signification pratique réelle pour le contribuable, en dehors de l'avantage fiscal recherché;

c) l'objectif de la loi serait méconnu si l'application qui en est attendue par le contribuable était suivie.

51. Le premier de ces motifs est interprété dans la doctrine comme signifiant qu'il faut que l'acte dont l'administration demande qu'il soit écarté ait exclusivement un but fiscal. La doctrine considère en effet

wezenlijke verandering van feitelijke verhoudingen hebben ten doel gehad, of op grond van andere bepaalde feiten en omstandigheden moet worden aangenomen dat zij zouden achterwege gebleven zijn indien daarmede niet de heffing van de belasting voor het vervolg geheel of ten dele zou worden onmogelijk gemaakt.»

Die regel staat bekend als het beginsel van de « *richtige heffing* ».

Met deze bepaling lijkt het mogelijk constructies te verwerpen die een uitsluitend fiscaal doel beogen, maar de administratie kon er zich enkel op beroepen in het kader van een complexe procedure waarbij enerzijds de voorafgaande toestemming van de Minister van Financiën was vereist en anderzijds aan de belastingplichtige de mogelijkheid moest worden gegeven om zich tot de rechter te wenden vóór de belastingaanslag werd vastgesteld. In de praktijk heeft de Nederlandse belastingadministratie slechts zelden haar toevlucht genomen tot artikel 31 van de A.W.R. en de rechters bij wie belastingplichtigen hun zaak aanhangig hadden gemaakt, hebben in zeer veel gevallen het standpunt van de belastingadministratie afgewezen.

In 1985 heeft deze dan ook besloten om zich niet meer te beroepen op het beginsel van de « *richtige heffing* ».

50. De belangrijkste motivering van de Nederlandse belastingadministratie daarvoor is dat zij de meeste doelstellingen van artikel 31 van de A.W.R. kon bereiken door, zonder speciale procedure, zich te beroepen op de uit de rechtspraak afgeleide « *fraus legis*-leer », namelijk de leer omtrent wetsontduiking.

Die leer, die niet op een specifieke wettekst steunt, biedt de Administratie de mogelijkheid om handelingen te verwerpen die tegelijk beantwoorden aan de drie volgende voorwaarden die naar voren gebracht zijn in een arrest van de Hoge Raad van 27 november 1985 (B.N.B. 1986/119; zie A.W.R., Algemeen deel — artikel 31 — bijlage 189, februari 1991):

a) de wil om minder belasting te betalen moet het enige of doorslaggevende motief zijn waarom de belastingplichtige de transactie heeft verwezenlijkt;

b) op het beoogde belastingvoordeel na, hebben de transacties geen reële praktische betekenis voor de belastingplichtige;

c) doel en strekking van de wet zouden worden geschonden, indien de toepassing die de belastingplichtige ervan verwacht werd opgevolgd.

51. In de rechtsleer wordt ervan uitgegaan dat het eerste van die drie motieven betekent dat de handeling, waarvan de administratie vraagt dat ze wordt afgewezen, uitsluitend een fiscaal doel beoogt. De

que « l'application de la théorie de la *fraus legis* déroge à la sécurité juridique garantie par le texte légal... Ce n'est acceptable que si cette dérogation est susceptible d'être connue par les contribuables, ce qui implique que la possibilité de cette dérogation soit liée à la condition que le contribuable ait agi dans le seul but d'éviter l'impôt... sinon il est impossible pour le contribuable de prévoir les conséquences fiscales de ces actes et le principe de la légalité et de la sécurité juridique est violé » (IJzerman, *Het leerstuk van de wetsonthouding in het belastingrecht*, p. 102).

Dans la jurisprudence, on examine d'abord si une transaction a une signification pratique réelle pour le contribuable. Sinon, *fraus legis* est appliquée. Dans le cas contraire, suit une mise en balance du motif fiscal et du motif pratique. Quand le motif fiscal est déterminant, le principe de la *fraus legis* est appliqué.

52. A la différence des systèmes allemand et français, celui de la *fraus legis* néerlandaise ne requiert pas nécessairement que l'acte posé soit « anormal ». On considère que le fait qu'une structure est artificielle n'est pas une condition d'application distincte de cette théorie; il ne sert en fait souvent que comme présomption du but d'éviter l'impôt (IJzerman, *o.c.*, p. 119).

Au lieu de rechercher le caractère anormal ou artificiel de la construction réalisée par le contribuable, la théorie néerlandaise de la *fraus legis* examine en revanche, comme condition distincte et supplémentaire de son application, si l'acte posé par le contribuable entrait dans le champ d'application de l'imposition, tel que le législateur l'a voulu, même s'il ne l'a pas formellement exprimé ainsi.

Ce n'est qu'à ce titre, comme méthode d'interprétation de la loi, que la notion de « réalité économique » apparaît. Ce n'est que si, explicitement ou implicitement, le législateur fiscal a entendu imposer une réalité économique déterminée qu'on pourra appliquer la théorie de la *fraus legis*.

Comme on exige en outre l'existence d'une intention (exclusive) d'éluder l'impôt, on ne peut donc parler, en droit néerlandais, de la réalité économique, fondée d'une manière générale sur la conception du « substance over form », selon laquelle seul l'acte économique devrait être regardé, sans tenir compte de sa forme juridique.

53. Du point de vue de la procédure, il est requis, en droit néerlandais, un accord de l'administration

rechtsleer is immers van oordeel dat « de toepassing van de *fraus legis*-leer afwijkt van de rechtszekerheid die door de wettekst wordt gewaarborgd ... Dat is alleen aanvaardbaar indien de belastingplichtigen die afwijking kunnen kennen, wat inhoudt dat die afwijkingmogelijkheid verbonden wordt aan de voorwaarde dat de belastingplichtige de handeling alleen heeft verricht om de belasting te ontwijken ... zoniet kan de belastingplichtige onmogelijk voorspellen welke fiscale gevolgen die handelingen zullen hebben en wordt het beginsel van de wettelijkheid en de rechtszekerheid geschonden » (IJzerman, *Het leerstuk van de wetsonthouding in het belastingrecht*, blz. 102).

In de rechtspraak wordt eerst onderzocht of de transactie een reële praktische betekenis heeft voor de belastingplichtige. Is dat niet het geval, dan wordt het beginsel van de *fraus legis* toegepast. Heeft de transactie wel een praktische betekenis, dan worden het fiscale motief en het praktische motief tegen elkaar afgewogen. Wanneer het fiscale motief de doorslag geeft, wordt het beginsel van de *fraus legis* toegepast.

52. In tegenstelling tot het Duitse en het Franse systeem, vereist de Nederlandse *fraus legis* niet noodzakelijk dat de verrichte handeling « abnormaal » is. Aangenomen wordt dat de omstandigheid dat een structuur kunstmatig is, geen reden is om die leer op een andere manier toe te passen; die omstandigheid dient in werkelijkheid vaak als vermoeden dat het de bedoeling is de belasting te ontgaan (IJzerman, *o.c.*, blz. 119).

In plaats van te onderzoeken of de constructie van de belastingplichtige abnormaal of kunstmatig is, wordt in de Nederlandse *fraus legis*-leer nagegaan, als afzonderlijke en aanvullende voorwaarde van de toepassing van die leer, of de door de belastingplichtige verrichte handeling binnen de werkingssfeer van de heffing valt, zoals de wetgever het heeft gewild, ook al heeft hij dat als zodanig niet uitdrukkelijk vermeld.

Het is slechts als methode van wetsinterpretatie dat het begrip « economische realiteit » opduikt. Alleen wanneer de belastingwetgever expliciet of impliciet een bepaalde economische realiteit heeft willen belasten, kan de « *fraus legis*-leer » worden toepast.

Aangezien bovendien wordt vereist dat er een (exclusieve) bedoeling aanwezig moet zijn om de belasting te ontwijken, is er in het Nederlandse recht dus geen sprake van een « economische realiteit », die doorgaans steunt op het begrip « substance over form », dat inhoudt dat de economische handeling moet worden bekeken zonder rekening te houden met de rechtsvorm ervan.

53. Wat de procedure betreft, vereist het Nederlandse recht de toestemming van de centrale

centrale des contributions pour appliquer la théorie de la *fraus legis*. Un contrôleur des contributions ne peut donc l'appliquer de son propre chef. En revanche, le juge peut l'appliquer d'office.

La charge de la preuve des conditions d'application de la théorie de la *fraus legis* repose sur l'administration. Toutefois, si l'administration montre que, raisonnablement, la transaction opposée au fisc n'aurait entraîné aucune modification sérieuse de la situation de fait, ou que, mises à part ses conséquences fiscales, elle aurait entraîné un résultat négatif pour le contribuable, c'est à celui-ci qu'incombe alors la charge de prouver le motif non fiscal qu'il poursuivait.

54. Du point de vue des distinctions que nous avons effectuées, il résulte de ce bref examen des règles applicables aux Pays-Bas que les opérations consistant en une « abstention » ou en une « évasion physique » ne tombent pas sous le coup de la théorie de la *fraus legis*.

En revanche, tous les systèmes de « destruction d'impôt » sont clairement visés; il s'agit même de ceux pour lesquels en pratique la charge de la preuve est inversée.

Il reste que, dans les cas de « substitution », l'administration néerlandaise peut, dans les hypothèses marginales, invoquer également la fraude à la loi, pour autant qu'elle prouve à la fois l'existence d'un but exclusif d'éluder l'impôt et le fait que le contribuable a posé un acte entrant dans le champ d'application de la loi, dans les cas où le législateur a entendu donner à celle-ci une portée économique.

Il va sans dire que l'application de la théorie *fraus legis* ne sera possible que si la portée économique d'une norme est claire.

Quand la portée économique d'une disposition n'est pas claire, du fait de son caractère technique, un acte contraire aux intentions implicites du législateur peut ne pas être contraire à l'objectif (« doel en strekking ») de la loi de sorte que le principe de la *fraus legis* ne pourrait être appliqué (IJzerman, o.c., p. 152-153).

En d'autres termes, la lutte contre l'évasion fiscale, telle qu'elle fonctionne aux Pays-Bas, ne peut être appliquée avec résultat qu'en présence d'une législation fiscale de qualité suffisante.

E. L'évasion fiscale licite en droit anglais

55. La jurisprudence traditionnelle des juridictions anglaises, et notamment de la Chambre des Lords, exprime d'une manière très claire le principe que nous connaissons sous l'idée du « choix licite de la voie la moins imposée ».

belastingadministratie om de « *fraus legis*-leer » toe te passen. Een belastinginspecteur mag die leer dus niet uit eigen beweging toepassen. De rechter mag dat echter ambtshalve.

De bewijslast van de voorwaarden tot toepassing van de « *fraus legis*-leer » rust op de administratie. Indien de administratie echter aantoonst dat de transactie die aan de fiscus wordt tegengeworpen, redelijkerwijze geen ernstige wijziging zou hebben meegebracht voor de feitelijke toestand of dat de transactie, afgezien van de fiscale gevolgen ervan, een negatief resultaat zou hebben gehad voor de belastingplichtige, is het de taak van de belastingplichtige om te bewijzen dat hij een niet-fiscaal motief had.

54. Uit het oogpunt van de verschillen die wij hebben onderkend, blijkt uit dat kort onderzoek van de in Nederland toepasselijke regels dat de *fraus legis*-leer niet van toepassing is op handelingen die een « onthouding » of een « fysieke ontwijking » inhouden.

Die leer is echter wel van toepassing op alle systemen van « belastingvernietiging »; in die gevallen wordt de bewijslast in de praktijk zelfs omgekeerd.

Toch kan de Nederlandse administratie, in geval van « substitutie », in randgevallen, ook de wetsontduiking aanvoeren, op voorwaarde dat zij bewijst dat de belastingplichtige de exclusieve bedoeling heeft gehad om de belasting te ontgaan en tegelijk een handeling heeft verricht die binnen de werkingssfeer van de wet valt wanneer de wetgever aan die wet een economische draagwijdte heeft willen geven.

Het spreekt vanzelf dat de « *fraus legis*-leer » alleen kan worden toegepast als de economische draagwijdte van een voorschrift duidelijk is.

Wanneer de economische draagwijdte van een bepaling niet duidelijk is, door de technische aard ervan, kan het zijn dat een handeling die in strijd is met de impliciete bedoelingen van de wetgever niet strijdig is met het doel en de strekking van de wet, zodat het beginsel van de *fraus legis* niet kan worden toegepast. (IJzerman, o.c., blz. 152-153).

Met andere woorden: de strijd tegen de belastingontwijking, zoals in Nederland, kan alleen resultaat opleveren wanneer de belastingwetgeving van bevredigende kwaliteit is.

E. Geoorloofde belastingontwijking in het Engelse recht

55. De traditionele rechtspraak van Engelse rechtscolleges en inzonderheid van het House of Lords drukt het beginsel dat wij kennen onder de naam van « geoorloofde keuze van de minst belaste weg » zeer duidelijk uit.

Dans un ancien arrêt, cette opinion a été exprimée comme suit :

« Personne dans ce pays n'a la moindre obligation, morale ou autre, d'arranger ses affaires ou sa propriété de manière à permettre à l'administration fiscale de recueillir les recettes les plus importantes. L'administration n'hésite pas et a le droit de tirer tout avantage qui lui est ouvert par la loi dans le but de vider la poche du contribuable. Celui-ci a, de la même manière, le droit d'être assez astucieux pour empêcher, tant qu'il peut le faire honnêtement, la dépossession de ses avoirs par le fisc » (arrêt *Ayershire Pullmann Motor Services and Retchie v. I.R.C.* — 754 à 763).

On a pu dire que « d'abord la moralité n'est pas pertinente lorsqu'il s'agit d'interpréter des lois fiscales, et ensuite que l'évasion fiscale est un jeu d'échecs entre le contribuable et le fisc » (Ashton, *Anti-avoidance Legislation* (U.K.), p. 232).

56. La Chambre des Lords fixa clairement sa doctrine dans un arrêt de principe en cause *Duke of Westminster v. I.R.C.* (1936, 19 T.C. 490 à 520).

En substance, le duc de Westminster avait proposé à ses employés de ne plus leur payer de salaire, mais de leur attribuer une rente, imposable à un taux nettement plus bas. Les employés acceptèrent sa proposition et s'engagèrent à ne pas réclamer le paiement de leur salaire, tout en continuant à travailler, pendant la même période.

Un tel montage relèverait en droit belge de la simulation, parce qu'on observera rapidement que les employés ne travaillent que pour percevoir la prétendue « rente » qui, dès lors, devrait être qualifiée de salaire.

Il n'en allait pas ainsi, du moins à l'époque, en droit anglais, et le point en vue du fisc, qui vit dans ce montage un paiement déguisé de salaire, fut rejeté. L'argument du fisc, suivant lequel la « substance » doit prévaloir sur la « forme », fut écarté, au motif notamment que « si cette doctrine signifie qu'après avoir déterminé les droits légaux des parties, le fisc peut écarter des qualifications injustifiées et déterminer le caractère taxable ou non conformément à ses droits légaux, il n'y a rien à redire... En revanche, si cette doctrine veut dire que le fisc peut écarter les contrats, ne pas tenir compte des droits légaux et des obligations contractuelles, entre les parties et procéder à la taxation en décidant que les droits et les obligations des parties sont différents de ce qu'ils sont en vertu de la loi, alors cette doctrine ne peut être acceptée » [opinion de Lord Russell, *Duke of Westminster v. I.R.C.* (1935) 19 T.C. 490 à 524].

In een oud arrest is dit als volgt uitgedrukt :

« Niemand in dit land is moreel of op enige andere wijze verplicht zijn zaken of eigendom zo te ordenen dat de belastingadministratie zoveel mogelijk inkomsten kan ontvangen. De administratie aarzelt niet en heeft het recht om elke mogelijkheid te benutten die de wet haar biedt om de zakken van de belastingplichtige te ledigen. De belastingplichtige heeft, op dezelfde manier, het recht om voldoende sluw te zijn om op een eerlijke wijze zijn bezittingen uit de handen van de fiscus te houden » (arrest *Ayershire Pullmann Motor Services and Retchie v. I.R.C.* — 754 tot 763).

Er is gezegd dat « ten eerste deugdzaamheid irrelevant is bij het interpreteren van belastingwetten en ten tweede dat belastingontwijking een schaakspel is tussen de belastingplichtige en de fiscus » (Ashton, *Anti-avoidance Legislation* (U.K.), blz. 232).

56. Het House of Lords heeft zijn rechtsleer duidelijk vastgelegd in een beginselarrêst inzake *Duke of Westminster v. I.R.C.* (1936, 19 T.C. 490 tot 520).

In het kort : de hertog van Westminster had zijn bedienden voorgesteld hun geen loon meer uit te betalen, maar hun een rente te geven die tegen een veel lager percentage werd belast. De bedienden aanvaardden zijn voorstel en beloofden de uitbetaling van hun loon niet te eisen en bleven tegelijk doorwerken.

Een dergelijke constructie zou in België als een schijnhandeling worden beschouwd, omdat men al gauw zou merken dat de bedienden alleen werken om de zogenaamde « rente » te ontvangen, die derhalve als een loon moet worden beschouwd.

Zo ging het niet in het Engelse recht, althans toen niet, en het standpunt van de fiscus die deze constructie als een vermomde betaling van loon beschouwde, werd verworpen. Het argument van de fiscus, volgens hetwelk de « substance » moet primeren boven de « form » werd verworpen, inzonderheid op de grond dat « als die rechtsleer betekent dat de fiscus, na de aan de partijen door de wet toegekende rechten te hebben bepaald, ongerechtvaardigde kwalificaties mag afwijzen en overeenkomstig de door de wet toegekende rechten mag bepalen of handelingen al dan niet belastbaar zijn, dan valt daar niets op aan te merken. Als die rechtsleer echter betekent dat de fiscus de contracten kan afwijzen, geen rekening hoeft te houden met de door de wet toegekende rechten en de contractuele verplichtingen tussen de partijen en belasting kan heffen door te beslissen dat de rechten en verplichtingen van de partijen verschillen van wat ze krachtens de wet zijn, dan is die rechtsleer onaanvaardbaar » (standpunt van Lord Russell, *Duke of Westminster v. I.R.C.*, 1935, 19 T.C. 490 tot 524).

57. Cette théorie n'est corrigée que par celle de la «sham doctrine».

Celle-ci signifie que les parties ne peuvent invoquer des documents qui n'ont pas été établis pour faire croire aux tiers, au fisc et aux tribunaux que des droits et des obligations ont été créés en l'apparence, mais qu'en réalité, il n'en est rien [Snook v. London and West Riding Investments Ltd. (1967) 1 All ... 518 à 528].

Cette théorie revient finalement à celle de la simulation que nous connaissons en droit belge.

Elle est renforcée, dans une certaine mesure, par une jurisprudence tirée de l'arrêt Ramsay, suivant laquelle le fisc n'est pas obligé, lorsqu'une opération complexe se déroule en plusieurs étapes, d'apprécier l'opération étape par étape, mais qu'il peut tenir compte du fait que celle-ci forme un tout [W.T. Ramsay Ltd. v. I.R.C. and Eilleck (Inspector of taxes) v. Rawling (1981) S.T.C. 174; Furniss (Inspector of taxes) v. Dawson and related appeals (1983), S.T.C. 549, C.A. (1984) S.T.C. 153, H.L.; Craven v. White: I.R.C. v. Bowater; Baylis v. Gregory; (1988) S.T.C. 476, H.L.].

La question centrale dans cette jurisprudence est de savoir dans quelle mesure le fait que la seconde étape aura lieu doit être certain au moment où la première étape, destinée à faire usage d'une exemption d'impôt ou d'une déduction, est faite. Il s'agit donc de la question de savoir quand il y a lieu de parler d'une série de transactions préorganisées qui, sur le plan fiscal, est à considérer comme une transaction unique, à plusieurs composantes, avec comme conséquence qu'une ou plusieurs étapes intermédiaires exclusivement fondées sur des motifs fiscaux peuvent être éliminées.

58. Dans l'affaire Craven v. White, les contribuables possédaient toutes les actions dans une société, nommée Queen's Ferry, qui avait comme activité l'exploitation de supermarchés. Les contribuables cherchaient depuis 1974 un acheteur pour les actions. En 1976, la vente à A des actions était en vue, ce qui donna lieu à l'apport des actions Queen's Ferry à une société, nommée Millor, qui était constituée à cette fin dans l'île de Man. Cependant, les négociations avec A n'aboutirent pas au résultat voulu et les contribuables recherchèrent un nouvel intéressé à la reprise des actions. Finalement, les acheteurs P furent trouvés. Millor prêta la somme qu'elle avait perçue pour l'achat des actions sans intérêt à ses actionnaires.

L'interposition de la société de l'île de Man n'avait certes qu'un avantage fiscal. Les opérations ne furent toutefois pas écartées parce qu'elles n'étaient pas à ce point préorganisées que les opérations subséquentes à la première devaient nécessairement être accomplies,

57. Die theorie wordt alleen afgezwakt door die van de «sham doctrine».

De «sham doctrine» betekent dat de partijen geen stukken kunnen aanvoeren die alleen zijn opgesteld om derden, de fiscus en de rechtbanken te doen geloven dat er blijkbaar rechten en verplichtingen zijn gecreëerd, maar dat dat in werkelijkheid niet zo is (Snook v. London and West Riding Investments Ltd, 1967, 1 All..., 518 tot 528).

Die theorie komt uiteindelijk overeen met die van de schijnhandeling in het Belgische recht.

De «sham doctrine» wordt in zekere zin versterkt door een rechtspraak die is ontleend aan het arrest-Ramsay, volgens welke de fiscus niet verplicht is een ingewikkelde handeling die in verschillende fasen verloopt, stap voor stap te beoordelen, maar rekening mag houden met het feit dat zij een geheel vormt [W.T. Ramsay Ltd v. I.R.C. and Eilleck (Inspector of Taxes) v. Rawling, 1981, S.T.C. 174]; Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson and related appeals, 1983, S.T.C. 549, C.A., 1984, S.T.C. 153, H.L.; Craven v. White: I.R.C. v Bowater; Baylis v. Gregory; 1988, S.T.C. 476, H.L.].

De kernvraag in die rechtspraak is in hoeverre de omstandigheid dat de tweede fase zal plaatshebben, een vaststaand feit moet zijn op het ogenblik van de eerste fase, bedoeld om vrijstelling of aftrek van belasting te genieten. De vraag is dus wanneer er sprake is van een reeks vooraf geplande transacties die fiscaal als één enkele transactie met verschillende componenten moeten worden beschouwd, met als gevolg dat een of meer tussenfasen die uitsluitend steunen op fiscale motieven, kunnen worden weggelaten.

58. In de zaak Craven v. White bezaten de belastingplichtigen alle aandelen in een vennootschap, Queen's Ferry genaamd, die supermarkten exploiteerde. De belastingplichtigen waren al sinds 1974 op zoek naar een koper voor hun aandelen. In 1976 waren er plannen om de aandelen aan A te verkopen, wat aanleiding gaf tot de inbreng van de aandelen van Queen's Ferry in een vennootschap, Millor genaamd, die met dat doel was opgericht op het eiland Man. De onderhandelingen met A leidden echter niet tot het gewenste resultaat en de belastingplichtigen gingen op zoek naar een nieuwe belangstellende voor de overname van de aandelen. Uiteindelijk kwamen ze terecht bij de kopers P. De vennootschap Millor leende het bedrag dat zij had ontvangen voor de aankoop van de aandelen, zonder interest aan haar aandeelhouders.

De oprichting van de vennootschap van het eiland Man had weliswaar alleen een belastingvoordeel. De verrichtingen werden echter niet afgewezen, omdat zij niet dermate vooraf gepland waren dat de verrichtingen die volgden op de eerste noodzakelijker-

comme en témoigna le désistement des acquéreurs initiaux. La conclusion tirée de la jurisprudence Craven est la suivante: il y a élimination, au niveau fiscal, de certaines étapes intermédiaires si, à la fois:

1. il y a une série de transactions entreprises suivant un plan prédéterminé; on agit comme s'il y avait une transaction unique composée d'un certain nombre de composantes liées entre elles («Sindow composite transaction»); et

2. il y a des étapes intermédiaires qui ne servent pas à un but réel pratique, à part l'économie d'impôt;

3. les opérations sont préméditées, au point d'être nécessairement liées. Il en est ainsi si, au moment où la première transaction a lieu, il n'y a pas de chance réelle que la seconde transaction ne suive pas ou encore si, au moment où la première transaction a eu lieu, il dépendait de la seule volonté de l'intéressé que la seconde transaction ait lieu ou non. Ou enfin que, dans l'intention des parties, les transactions étaient censées faire partie d'un tout et ont été exécutées comme un tout.

59. La seule mesure prévue pour lutter contre le développement intensif de l'ingénierie fiscale est, en Angleterre, le recours à des dispositions légales spécifiques. La loi est modifiée, au cas par cas, et sans rétroactivité, de manière à rendre inefficaces certains montages permettant d'éluder l'impôt.

En Angleterre, il n'existe donc aucune disposition légale, ni aucune jurisprudence permettant à l'administration fiscale de s'opposer, d'une manière générale, à aucun des mécanismes d'évitement de l'impôt que nous avons détaillés. Non seulement, les mécanismes d'abstention, de substitution et d'évasion physique sont permis, mais il en est de même de ceux que nous avons qualifiés de «destruction d'impôt».

À l'égard de certains types d'opérations, ce système très libéral s'avère pourtant parfois le plus efficace.

Ainsi, dans l'exemple des pertes récupérables, où nous avons constaté que les administrations fiscales, belge, française et allemande n'avaient pu empêcher des sociétés déficitaires de récupérer leurs pertes d'une autre société, bénéficiaire, qu'elles ont absorbée, le droit anglais permet au fisc de s'opposer à de telles opérations lorsqu'elles sont réellement illégitimes. En principe, les pertes sont récupérables à l'intérieur d'un groupe, conformément à une véritable réalité économique, tandis qu'elles ne le sont pas si le contrôle de la société en perte est cédé à des tiers (Ashton, *o.c.*, p. 123 et suiv.).

wijs tot stand moesten komen, zoals bleek uit de terugtrekking van de oorspronkelijke kopers. Uit de rechtspraak Craven wordt de volgende conclusie getrokken: fiscaal gezien worden sommige tussenfasen weggelaten, als tegelijk is voldaan aan de volgende voorwaarden:

1. er zijn een aantal transacties verricht volgens een voorbedacht plan; men handelt alsof er één enkele transactie is die bestaat uit een aantal onderling met elkaar verbonden componenten, («Sindow composite transaction»); en

2. er zijn tussenfasen die geen praktisch reël doel beogen, tenzij belastingbesparing;

3. de verrichtingen zijn van tevoren beraamd en zijn noodzakelijkerwijs met elkaar verbonden. Dat is het geval wanneer, op het ogenblik dat de eerste transactie plaatsheeft, er geen reële kans bestaat dat de tweede transactie zal volgen of wanneer, op het ogenblik dat de eerste transactie plaatsheeft, het alleen afhangt van de wil van de betrokkene of de tweede transactie al dan niet doorgaat. Of tot slot, wanneer de transacties, volgens de bedoeling van de partijen, geacht werden een geheel te vormen en als een geheel te worden uitgevoerd.

59. Om de sterke ontwikkeling van fiscale spits-technologie te bestrijden, is in Engeland maar één maatregel voorzien: specifieke wetsbepalingen. De wet wordt geval per geval en zonder terugwerkende kracht gewijzigd, zodat bepaalde constructies die belastingontduiking mogelijk maken ondoeltreffend worden.

In Engeland bestaat dus geen enkele wetsbepaling of rechtspraak die de belastingadministratie de mogelijkheid biedt om zich globaal te verzetten tegen de belastingontwijkende methodes die wij hebben besproken. Niet alleen de methodes van onthouding, substitutie en fysieke ontwijking zijn toegestaan, maar ook die van wat wij «belastingvernietiging» hebben genoemd.

Voor sommige verrichtingen is dat zeer liberale systeem echter soms het efficiëntst.

Zo bijvoorbeeld in geval van terugvorderbare verliezen: wij hebben vastgesteld dat de Belgische, Franse en Duitse belastingadministratie niet hebben kunnen verhinderen dat een verlieslatende vennootschap die een andere winstgevende vennootschap heeft overgenomen, haar verliezen fiscaal aftrekt, maar het Engelse recht biedt de fiscus de mogelijkheid om zich tegen dergelijke handelingen te verzetten als zij echt ongeoorloofd zijn. In beginsel zijn de verliezen verrekenbaar binnen een concern, overeenkomstig een echte economische realiteit, maar ze zijn dat niet als de controle van de verlieslatende vennootschap wordt overgedragen aan derden (Ashton, *o.c.*, blz. 123 en volgende).

V. L'EVOLUTION PREVISIBLE DU DROIT BELGE

A. Conclusions à tirer de l'étude du droit comparé

L'examen de la situation en Suisse, en Allemagne, en France, aux Pays-Bas et en Angleterre nous amène aux conclusions suivantes.

1. L'absence d'efficacité d'un système légal général anti-abus

60. On peut constater que les mesures efficaces contre les actes qualifiés d'« abus » résultent rarement de textes légaux d'ordre général.

L'Angleterre agit exclusivement sur la base de textes spécifiques visant des opérations déterminées, face à une jurisprudence qui protège fermement le principe du libre choix de la voie la moins imposée.

Si la Suisse aboutit à des conclusions très opposées, c'est, si l'on excepte quelques règles purement cantonales, sur la base d'un système exclusivement jurisprudentiel, la loi n'ayant réprimé l'abus de droit qu'à propos de situations particulières, tel l'abus des traités préventifs de la double imposition.

Le système juridique français comporte une disposition relative à l'abus de droit, mais celle-ci ne visait à l'origine que la simulation, et c'est la jurisprudence qui en a étendu considérablement la portée jusqu'à se rapprocher d'un principe de réalité économique, avant de s'écarter progressivement de celui-ci au cours des dernières années.

Les Pays-Bas ont connu une disposition légale d'ordre général anti-abus, mais l'administration fiscale a renoncé à l'invoquer, et préfère se fonder sur la théorie jurisprudentielle de la *fraus legis*.

Enfin, le fisc allemand a à sa disposition une disposition légale, mais l'utilise rarement.

Sur la base de ces exemples, on peut douter de l'efficacité de mesures législatives d'ordre général contre les abus de droit. Là où ceux-ci sont réprimés avec le plus d'efficacité, c'est lorsque, comme en Angleterre et en Belgique, la jurisprudence respecte d'une manière absolue le principe du choix de la voie la moins imposée, par des dispositions spécifiques contre des opérations déterminées.

Cette situation n'a rien de surprenant, si l'on se rend compte de la difficulté qu'il y a à définir d'une manière générale les opérations que l'on trouve abusives, par comparaison à d'autres, parfois très semblables dans leur principe et leur méthode, qui sont communément admises.

On remarque d'ailleurs que même les pays qui disposent, sur la base de textes législatifs ou d'un

V. TE VERWACHTEN ONTWIKKELINGEN IN HET BELGISCH RECHT

A. Conclusies van de rechtsvergelijkende studie

Uit de studie van de situatie in Zwitserland, Duitsland, Frankrijk, Nederland en België leiden we de volgende conclusies af.

1. Ondoeltreffendheid van een algemeen wettelijk systeem om misbruik tegen te gaan

60. De efficiënte maatregelen tegen de als « misbruik » bestempelde handelingen blijken zelden voort te vloeien uit algemene wetteksten.

Engeland werkt uitsluitend met specifieke teksten die gericht zijn op bepaalde handelingen, terwijl de rechtspraak het beginsel van de vrije keuze van de minst belaste weg sterk verdedigt.

Zwitserland komt tot zeer uiteenlopende conclusies, omdat het systeem — afgezien van enkele zuivere kantonale regels — louter op rechtspraak gegrond is. De wet stelt het misbruik van recht alleen strafbaar in bepaalde situaties, zoals misbruik van verdragen tot voorkoming van dubbele belastingheffing.

Het Franse rechtssysteem omvat een bepaling omtrent het misbruik van recht, maar die had aanvankelijk alleen betrekking op de schijnhandeling. Het is de rechtspraak die de strekking van die bepaling aanzienlijk heeft verruimd en bijna tot een beginsel van economische realiteit kwam, alvorens zich daar in de loop van de laatste jaren geleidelijk van te verwijderen.

Nederland heeft een algemene wetsbepaling om misbruik tegen te gaan gekend, maar de belastingadministratie beroept zich niet meer op die bepaling en steunt liever op de jurisprudentiële *fraus legis*-leer.

De Duitse fiscus ten slotte beschikt over een wetsbepaling, maar maakt er zelden gebruik van.

Op grond van die voorbeelden kan men twijfelen aan de efficiëntie van algemene wettelijke maatregelen om misbruik van recht tegen te gaan. Die misbruiken worden het best onderdrukt indien de rechtspraak, zoals in Engeland en België, het beginsel van de keuze van de minst belaste weg volledig respecteert en indien er specifieke teksten bestaan die bepaalde handelingen strafbaar stellen.

Die situatie is helemaal niet zo verwonderlijk, als men beseft hoe moeilijk het is globaal te omschrijven welke handelingen als onrechtmatig moeten worden beschouwd in tegenstelling tot andere handelingen die soms een sterke gelijkenis vertonen qua beginsel of methode en die algemeen worden aanvaard.

Men merkt trouwens dat zelfs de landen die als gevolg van wetteksten of een jurisprudentiële stro-

courant jurisprudentiel, de mesures générales anti-abus, sont contraints de se doter d'un arsenal législatif spécifique contre certaines opérations déterminées. Le caractère souvent vague des expressions utilisées pour définir les opérations discutables (acte insolite, acte anormal, acte anormal de gestion, abus, réalité économique ...) peut souvent se retourner contre le fisc, suivant l'adage « *in dubio contra fiscum* ».

2. Le risque d'une insécurité juridique

61. Lorsque la jurisprudence ou, dans une moindre mesure, la loi, ont dégagé des critères pour qualifier les actes abusifs, on constate, partout, qu'il en est résulté une grande insécurité juridique, dont se plaignent les entreprises et la doctrine.

Cette insécurité est d'autant plus forte qu'on se rapproche d'un critère faisant allusion à la notion de « réalité économique », comme en Suisse. Elle est un peu moins marquée lorsque le critère retenu est celui de « l'anormalité » de l'acte posé, comme en Allemagne ou en France. Sans disparaître, cette insécurité est légèrement atténuée lorsque, comme aux Pays-Bas, on se réfère au critère de la volonté, même implicite, du législateur.

L'insécurité juridique n'existe en pratique que pour une des conditions requises partout pour qu'un acte puisse être déclaré au fisc : la condition « matérielle » qui caractérise l'acte posé lui-même.

En revanche, on ne se plaint en général d'aucune insécurité quant à l'autre condition requise, celle de l'existence d'une intention, presque toujours exclusive, d'éviter l'impôt : celui qui a cette intention le sait, surtout si elle est exclusive. La sécurité est renforcée par le fait que, logiquement et partout, le fisc assume la charge de la preuve.

62. La possibilité d'obtenir des accords fiscaux préalables, ou rulings, n'est nulle part considérée comme une réponse satisfaisante au besoin de sécurité juridique, dans la mesure où l'octroi de l'accord est soumis à la bonne volonté de l'administration. A part en France, où le même texte réglemente l'abus de droit et l'octroi d'accords fiscaux préalables, aucun lien n'est d'ailleurs fait entre les deux notions. Si des rulings peuvent être obtenus en Allemagne et aux Pays-Bas, ce n'est pas nécessairement pour répondre à l'insécurité juridique que crée le recours aux critères d'abus de droit ou de fraude à la loi, mais d'une manière générale pour permettre au contribuable de connaître la position officielle de l'administration sur un point précis de fait ou de droit.

ming beschikken over algemene maatregelen om misbruiken tegen te gaan, zich moeten wapenen met een specifiek wetsarsenaal tegen bepaalde constructies. De veelal vage uitdrukkingen die worden gebruikt om betwistbare constructies te omschrijven (ongewone handeling, abnormale handeling, abnormale handeling van beheer, misbruik, economische werkelijkheid ...) kunnen zich vaak tegen de fiscus keren overeenkomstig het adagium « *in dubio contra fiscum* ».

2. Gevaar voor rechtsonzekerheid

61. Wanneer de rechtspraak of in mindere mate de wet criteria hebben vastgesteld om onrechtmatige handelingen nader te bepalen, is daaruit overal een grote rechtsonzekerheid voortgevloeid waarover de bedrijven en de rechtsleer zich beklagen.

Die onzekerheid is des te groter wanneer het gaat om een criterium dat verwijst naar het begrip « economische realiteit », zoals in Zwitserland. Zij is iets minder sterk wanneer het criterium slaat op « de abnormaliteit » van de verrichte handeling, zoals in Duitsland of in Frankrijk. Die onzekerheid verdwijnt weliswaar niet, maar wordt toch lichtjes afgezwakt wanneer wordt verwezen naar de, zelfs impliciete, bedoeling van de wetgever, zoals in Nederland.

De rechtsonzekerheid bestaat eigenlijk alleen voor één van de overal gestelde voorwaarden opdat een handeling aan de fiscus kan worden aangegeven: de « materiële » voorwaarde die de handeling zelf kenmerkt.

Daarentegen wordt meestal niet over onzekerheid geklaagd in verband met de andere vereiste, namelijk het bestaan van een nagenoeg altijd exclusieve bedoeling om de belasting te ontwijken: wie die bedoeling heeft, weet dat, vooral als zij exclusief is. De zekerheid wordt nog versterkt doordat de fiscus logisch en overal de bewijslast op zich neemt.

62. De mogelijkheid om met de fiscus voorafgaande akkoorden of rulings te sluiten, wordt nergens beschouwd als een bevredigend antwoord op de behoefte aan rechtszekerheid, aangezien de verkrijging van het akkoord afhankelijk is van de welwillendheid van de administratie. Er wordt overigens geen enkel verband gelegd tussen misbruik van recht en de toekenning van voorafgaande akkoorden met de fiscus, behalve in Frankrijk waar beide begrippen in dezelfde tekst worden geregeld. In Duitsland en Nederland kunnen weliswaar rulings worden verkregen maar niet noodzakelijk om een oplossing te geven voor de rechtsonzekerheid die ontstaat doordat een beroep wordt gedaan op de criteria van misbruik van recht of wetsontduiking, maar over het algemeen om de belastingplichtige de mogelijkheid te bieden het officiële standpunt van de administratie te kennen over een bepaald feitelijk of rechterlijk punt.

Les rulings peuvent d'ailleurs être obtenus également en Angleterre, en dépit du fait que dans ce pays le principe de la liberté du choix de la voie la moins imposée n'est pas remis en cause par la jurisprudence.

Inversement, ils ne peuvent être obtenus que sur des questions de fait en Suisse, où l'insécurité causée par le recours à la réalité économique est la plus forte.

3. La nécessité d'une intention exclusive

63. Le besoin d'un minimum de sécurité juridique requiert, dans tous les pays concernés, que l'administration commence par établir que le contribuable a eu l'intention d'éluder une règle fiscale. Il s'agit là d'une règle minimale pour éviter l'arbitraire et le recours systématique par l'administration à un «choix de la voie la plus imposée».

En outre, pratiquement dans tous les cas, il est requis que l'intention soit exclusive.

En d'autres termes, dès que l'acte litigieux a été posé, non seulement pour un motif d'ordre fiscal, mais aussi pour au moins un motif distinct, économique, social, familial, voire de convenance personnelle, le fisc ne peut s'y opposer.

4. La charge de la preuve incombe au fisc

64. Dans tous les pays passés en revue, le fisc assume la charge de la preuve de tous les éléments constitutifs de l'abus de droit ou de la fraude à la loi qu'il dénonce. C'est donc lui qui doit établir l'existence d'un acte anormal, l'existence de l'intention exclusive, et le fait qu'un impôt est éludé.

Un tempérament n'est apporté, en général, que sur le plan de la manière dont la preuve est apportée, et seulement en ce qui concerne le caractère exclusif de l'intention. On admet, dans la plupart des pays, que, pour autant que le fisc prouve que, raisonnablement, l'acte ne pouvait poursuivre qu'un but fiscal, cette preuve est suffisante, sauf au contribuable à établir l'autre objectif qu'il poursuivait. Il s'agit là de l'application d'une règle de droit commun, concernant la plus grande facilité qu'il faut apporter, dans l'exercice de la preuve, à la partie qui doit établir un fait négatif (en l'espèce, l'absence d'une autre intention).

5. L'objet des actes critiqués: la destruction d'impôt, rarement la substitution

65. Nous avons enfin pu constater que, dans tous les pays envisagés, à l'exception de l'Angleterre, les actes de «destruction d'impôt», consistant à réaliser

Rulings zijn trouwens ook in Engeland mogelijk, ondanks het feit dat de rechtspraak in dat land het beginsel van de vrije keuze van de minst belaste weg niet aan de orde stelt.

In Zwitserland daarentegen, waar de onzekerheid die wordt veroorzaakt door het aanvoeren van de economische realiteit het grootst is, kunnen rulings alleen worden verkregen voor feitelijke kwesties.

3. Noodzaak van een exclusieve bedoeling

63. De behoefte aan een minimum aan rechtszekerheid vereist dat de administratie, in alle betrokken landen, in de eerste plaats vaststelt dat de belastingplichtige de bedoeling heeft gehad een belastingregel te ontduiken. Dat is een minimumvereiste om te voorkomen dat de administratie willekeurig optreedt en systematisch gebruikt maakt van de «keuze van de meest belaste weg».

Bovendien wordt in nagenoeg alle gevallen vereist dat de bedoeling exclusief is.

Met andere woorden: zodra de betwiste handeling niet alleen om een fiscale reden maar ook om ten minste één andere (economische, sociale, familiale of zelfs persoonlijke) reden is verricht, kan de fiscus zich daartegen niet verzetten.

4. De bewijslast rust op de fiscus

64. In alle landen die wij hebben besproken, rust de bewijslast van alle bestanddelen van het misbruik van recht of de wetsontduiking die hij aanklaagt op de fiscus. Hij moet dus aantonen dat er sprake is van een abnormale handeling, een exclusieve bedoeling en belastingontduiking.

Alleen op het gebied van de manier waarop het bewijs wordt geleverd, en alleen omtrent de exclusieve aard van de bedoeling, wordt die regel enigszins afgezwakt. In de meeste landen wordt aanvaard dat het voldoende is dat de fiscus bewijst dat de handeling redelijkerwijze alleen een fiscaal doel kon beogen, tenzij de belastingplichtige kan aantonen dat hij een ander doel beoogde. Het gaat hier om de toepassing van een gemeenrechtelijke regel dat de taak van de partij die een negatief feit moet bewijzen (in voorkomend geval, het ontbreken van een andere bedoeling) zoveel mogelijk wordt vergemakkelijkt.

5. Doel van de bestreden handelingen: belastingvernietiging, zelden substitutie

65. Tot slot hebben wij kunnen vaststellen dat de algemene maatregelen om ontwijking tegen te gaan in alle besproken landen, behalve in Engeland, van

des opérations juridiques en dehors de tout contexte économique, tombent toujours sous le coup des mesures générales anti-évitement.

En revanche, les cas de simple « substitution », par lesquels un contribuable réalise d'une manière juridique différente et moins taxée une opération qui aurait pu aussi se réaliser d'une manière apparemment plus normale, mais plus imposée, sont rarement mis en cause. Lorsqu'ils le sont, c'est à propos de ces actes-là que l'insécurité juridique est constatée.

B. La cohérence nécessaire du critère de la réalité économique avec l'ensemble des règles de droit fiscal

66. Dans les pays où, sous quelque forme que ce soit, le critère de la réalité économique apparaît, c'est nécessairement dans la seule mesure où la législation le permet implicitement ou explicitement.

Ainsi, en Allemagne, et même en Suisse, on admet que le recours aux critères de la réalité économique n'est possible que lorsque le législateur a voulu, tacitement, qu'une opération déterminée soit analysée d'une manière économique.

Cela est encore plus clair aux Pays-Bas, où l'interprétation économique se fait par rapport au texte légal et exclusivement en fonction de l'intention réelle du législateur.

Il n'est possible, en pratique, d'appliquer un tel critère que lorsque la législation elle-même, dans son ensemble, a été conçue en fonction de ce critère.

67. Or, la législation belge est, tout entière, fondée sur des critères relevant de la « réalité juridique » et sa cohérence avec le recours aux critères de la réalité économique est plus que douteuse.

Le législateur belge utilise en effet d'une manière systématique le critère des actes juridiques et, notamment sur cette base, impose de nombreuses opérations qui ne le seraient pas, en recourant simplement à la réalité économique.

Nous avons déjà fait allusion à l'absence de consolidation fiscale des groupes de sociétés en Belgique; celle-ci entraîne, à plusieurs titres, des impositions supplémentaires (avantages anormaux et bénévoles entre sociétés, pertes non récupérables à l'intérieur d'un groupe, plus-values réalisées dans les cessions à l'intérieur du groupe...) qui ne sont pas économiquement justifiées, et qui n'existent pas dans les pays où le groupe est imposé comme tel, conformément à la réalité économique.

Il serait aussi conforme à la réalité économique de tenir compte, pour déterminer les bénéfices des sociétés,

toepassing zijn op de handelingen van « belastingvernietiging », namelijk juridische verrichtingen zonder enige economische context.

De gewone gevallen van « substitutie » daarentegen, waarbij een belastingplichtige op een andere en minder belaste juridische wijze een handeling verricht die hij ook op een klaarblijkelijk normalere, maar zwaarder belaste wijze had kunnen verrichten, worden zelden betwist. Gebeurt dat wel, dan wordt rechtsonzekerheid vastgesteld.

B. De noodzakelijke overeenstemming tussen het criterium van de economische realiteit en de gezamenlijke regels van het belastingrecht

66. In de landen waar het criterium van de economische realiteit in welke vorm ook opduikt, geschiedt dat noodzakelijkerwijze alleen voor zover de wetgeving dat impliciet of expliciet mogelijk maakt.

Zo wordt in Duitsland en zelfs in Zwitserland aangenomen dat de criteria van de economische realiteit alleen gehanteerd kunnen worden wanneer de wetgever, impliciet, heeft gewild dat een bepaalde handeling economisch wordt onderzocht.

Dat komt nog duidelijker naar voren in Nederland, waar de economische interpretatie geschiedt op grond van de wettekst en uitsluitend met inachtneming van de werkelijke bedoeling van de wetgever.

Een dergelijk criterium kan alleen maar worden toegepast, wanneer de wetgeving zelf, in haar geheel, ontworpen is op grond van dat criterium.

67. De Belgische wetgeving is echter volledig gebaseerd op de « juridische realiteit » en het is zeer twijfelachtig of dat kan samengaan met het hanteren van de criteria van de economische realiteit.

De Belgische wetgever maakt immers systematisch gebruik van het criterium van de rechtshandelingen en belast, voornamelijk op die basis, talrijke verrichtingen die niet zouden worden belast indien de wetgever zich zou baseren op de economische realiteit.

Wij hebben er reeds op gewezen dat in België een fiscale consolidatie van de concerns ontbreekt; dat brengt tal van aanvullende belastingen mee (abnormale voordelen om niet onder vennootschappen, niet-aftrekbare verliezen binnen een concern, meerwaarden uit overdrachten binnen het concern ...) die economisch niet gerechtvaardigd zijn en die niet bestaan in de landen waar het concern als zodanig, overeenkomstig de economische realiteit, wordt belast.

Het zou ook in overeenstemming zijn met de economische realiteit om, bij het bepalen van de winst

tés, de l'effet de l'inflation afin de ne pas taxer des revenus purement nominaux, sur la base, exclusivement juridique, du nominalisme monétaire.

68. Dans certains cas, la loi fiscale va jusqu'à taxer des opérations dont le fisc sait qu'elles n'existent pas. Il en est ainsi, en matière de droits d'enregistrement, de la « théorie des mutations apparentes » qui permet au fisc, en tant que tiers, d'imposer des actes apparents sur la base des clauses des conventions conclues par les parties, même s'il est établi qu'elles n'ont pas réellement eu lieu (voy. le rapport au Roi précédant l'arrêté royal n° 64 du 30 novembre 1939).

69. Dans les pays où une certaine forme de recours aux critères de la réalité économique est admis, comme la Suisse, c'est toujours en imposant à l'administration l'obligation de ne pas recourir au « dualisme » : elle ne peut se fonder à la fois sur la réalité juridique et la réalité économique.

A moins d'une réforme fondamentale des lois fiscales belges et d'une modification sérieuse de la manière dont elles sont rédigées, il semble dès lors difficile de recourir à un critère faisant appel à la notion de réalité économique.

C. *L'exigence d'une intention fiscale exclusive*

70. Le besoin de sécurité juridique est logique dans un Etat de droit. Notre Cour de cassation a consacré le droit à la sécurité juridique comme relevant d'un principe général de droit dans un arrêt du 27 mars 1992, selon lequel « le principe général de bonne administration comporte le droit à la sécurité juridique et s'impose aussi à l'administration des finances... ».

La nécessité de sauvegarder la sécurité juridique est à la fois une exigence légitime sur le plan économique, et un devoir de l'Etat pour protéger le citoyen contre l'arbitraire.

S'il y a insécurité, la limite qui séparera les opérations licites de celles qui ne le sont pas sera floue. Dans ce cas, il faut craindre une recrudescence de la fraude fiscale : celui qui ne sait pas exactement où est la limite à partir de laquelle il tombe dans l'illégalité la franchira d'autant plus facilement. Une fois qu'elle est franchie, il n'hésitera pas à s'aventurer plus loin encore dans les actes illicites.

71. Il ne faut pas croire que les agents économiques ressentent la possibilité de demander un accord fiscal préalable comme une garantie contre l'insécurité juridique. De tels accords ne peuvent en effet être donnés

van de vennootschappen, rekening te houden met de invloed van de inflatie opdat geen louter nominale inkomsten zouden worden belast, op grond van het uitsluitend juridische beginsel dat het nominaal bedrag van de schuld tegen de nominale waarde op het tijdstip dat de schuld werd aangegaan, moet worden terugbetaald.

68. In sommige gevallen gaat de fiscus zo ver dat hij zelfs verrichtingen belast waarvan hij weet dat ze niet bestaan. Dat geldt in verband met de registratierechten voor de « theorie van de schijnoverdrachten », die de fiscus de mogelijkheid biedt om als derde belasting te heffen op schijnakten op grond van de bepalingen van overeenkomsten tussen de partijen, zelfs wanneer vaststaat dat zij niet echt hebben plaatsgehad (zie het verslag aan de Koning dat voorafgaat aan het koninklijk besluit nr. 64 van 30 november 1939).

69. In de landen waar de administratie zich tot op zekere hoogte mag beroepen op de criteria van de economische werkelijkheid, zoals in Zwitserland, mag zij nooit overgaan tot « dualisme » : zij mag niet tegelijk steunen op de juridische realiteit en de economische realiteit.

Tenzij de Belgische belastingwetten grondig worden herzien en de redactie ervan ingrijpend wordt gewijzigd, lijkt het derhalve moeilijk een criterium te hanteren dat verwijst naar het begrip « economische realiteit ».

C. *De vereiste van een uitsluitend fiscale bedoeling*

70. Het is logisch dat een rechtstaat behoefte heeft aan rechtszekerheid. Het Belgische Hof van Cassatie heeft in een arrest van 27 maart 1992 bevestigd dat het recht op rechtszekerheid steunt op een algemeen rechtsbeginsel : « het algemeen beginsel van behoorlijk bestuur omvat het recht op rechtszekerheid en geldt ook voor de administratie van financiën ... ».

De noodzaak om de rechtszekerheid veilig te stellen is tegelijk een gerechtvaardigde eis op economisch gebied en een plicht van de Staat om de burger tegen willekeur te beschermen.

Als er onzekerheid opduikt, zal de grens tussen de geoorloofde en de ongeoorloofde handelingen vaag zijn. In dat geval zal de belastingfraude weer toenemen : wie niet weet wanneer hij in onwettelijkheid vervalt, zal die grens gemakkelijker overschrijden. Wanneer ze dan eenmaal overschreden is, zal hij niet aarzelen om zich nog verder te wagen in ongeoorloofde handelingen.

71. Het is een illusie te denken dat de economische subjecten de mogelijkheid om een voorafgaand fiscaal akkoord te vragen, aanvoelen als een waarborg tegen rechtsonzekerheid. Dergelijke akkoorden

que par l'administration fiscale elle-même. Il s'agit nécessairement d'un point de vue subjectif, celui d'une des deux parties en cause, sur une question de droit. Seuls les tribunaux sont qualifiés et ont, dans un régime comme le nôtre, le pouvoir d'interpréter la loi.

Celui qui demandera un ruling et qui ne l'obtiendra pas sera, en fait, pratiquement obligé de ne pas réaliser l'opération de la manière envisagée, alors que le refus de ruling est purement unilatéral et ne correspondra pas nécessairement à l'application du droit. Le prétendu correctif du ruling ne rassure pas les fiscalistes « car si le contribuable demande cet accord préalable, il se met à la merci de l'administration. Et s'il ne le demande pas, il lui sera très difficile de prévoir ce que décidera une cour d'appel sur la base de critères aussi vagues que la fraude à la loi ou l'abus de droit. Or, la prévisibilité de la solution est essentielle à la sécurité juridique en matière fiscale » (Kirkpatrick, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, p. 31).

72. L'insécurité juridique repose en général sur le problème du caractère normal ou non, insolite ou non, justifié ou non de la forme juridique choisie pour réaliser une intention économique.

Dans quelques cas, comme aux Pays-Bas, l'administration fiscale a en outre tenté de créer un second élément d'incertitude, en contestant l'opposabilité d'actes accomplis non pas dans l'intention exclusive d'éluider l'impôt, mais dans l'intention, selon elle, déterminante d'aboutir à ce résultat.

Cette incertitude est évidemment encore beaucoup plus grave, parce qu'elle contraint à un jugement de valeur sur un élément particulièrement subjectif: si un acte a été posé, est-ce essentiellement dans un but fiscal ou un autre objectif est-il déterminant?

Aux Pays-Bas comme dans les autres pays recensés ici, on s'est attaché à ne reconnaître la possibilité pour l'administration de s'opposer à un acte juridique que si l'intention poursuivie était exclusivement fiscale. Cela paraît non seulement indispensable pour éviter une très grave insécurité, fondée sur l'appréciation d'éléments subjectifs, mais aussi parfaitement logique: si l'on poursuit un but autre que fiscal, cela suffit pour légitimer l'opération, même si par ailleurs celle-ci présente en outre des avantages fiscaux.

C'est aussi la raison pour laquelle, dans les pays envisagés, on accepte que, lorsque la voie a priori normale n'a pas été suivie pour des motifs légitimes,

kunnen immers alleen tot stand komen door de belastingadministratie zelf. Het gaat noodzakelijkerwijs om een subjectief standpunt over een rechtskwestie, dat van één van de twee betrokken partijen. In een systeem als het onze zijn alleen de rechtbanken bevoegd om de wet te interpreteren.

Wie een ruling vraagt en niet krijgt, wordt in feite nagenoeg verplicht de handeling niet te verrichten op de geplande manier, ofschoon de ruling louter eenzijdig wordt geweigerd, wat niet noodzakelijk in overeenstemming zal zijn met de toepassing van het recht. Dat de ruling zogenaamd een correctiemogelijkheid inhoudt, is voor de fiscalisten geen geruststelling « want als de belastingplichtige dat voorafgaand akkoord vraagt, levert hij zich over aan de willekeur van de administratie. Als hij die niet vraagt, kan hij zeer moeilijk voorspellen wat een hof van beroep zal beslissen op grond van vage criteria zoals « wetsontduiking » of « misbruik van recht ». De voorspelbaarheid van de oplossing is echter essentieel voor de rechtszekerheid inzake fiscaliteit » (Kirkpatrick, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, blz. 31).

72. De rechtsonzekerheid heeft meestal te maken met het probleem of de rechtsvorm, gekozen om een economische doelstelling te verwezenlijken, normaal of abnormaal, gewoon of ongewoon, gerechtvaardigd of ongerechtvaardigd is.

In sommige gevallen, zoals in Nederland, heeft de belastingadministratie overigens geprobeerd om een tweede element van onzekerheid te creëren door te betwisten dat handelingen die verricht zijn niet met de exclusieve bedoeling om de belasting te ontduiken, maar met de, volgens haar, doorslaggevende bedoeling om dat resultaat te bereiken, kunnen worden tegengeworpen aan de administratie.

Die onzekerheid is uiteraard nog veel erger, omdat zij dwingt tot een waardeoordeel over een bijzonder subjectief gegeven: is de handeling voornamelijk verricht met een fiscaal doel of is een andere doelstelling doorslaggevend?

In Nederland, net als in de andere landen die hier besproken zijn, wordt de mogelijkheid voor de administratie om zich tegen een rechtshandeling te verzetten, alleen erkend indien de bedoeling uitsluitend fiscaal was. Dat lijkt niet alleen noodzakelijk om een zeer grote onzekerheid als gevolg van de beoordeling van subjectieve gegevens te voorkomen, maar dat lijkt ook logisch: indien een niet-fiscaal doel wordt beoogd, is dat voldoende om de verrichting te rechtvaardigen, ook al zijn er bovendien fiscale voordelen aan verbonden.

Dat is ook de reden waarom in de besproken landen wordt aanvaard dat, wanneer de a priori normale weg niet is gevolgd om wettige, dus niet-

c'est-à-dire autres que fiscaux, le contribuable peut choisir, parmi les autres voies, à priori moins « normales », celle qui est fiscalement la plus avantageuse.

En tout cas, l'administration ne peut revenir dans ce cas sur une analyse conforme à la voie théoriquement la plus « normale », mais écartée pour des motifs non fiscaux.

Toute législation qui implique l'obligation pour l'administration ou le juge de choisir, entre plusieurs motifs, celui qui serait déterminant risquerait de créer une situation d'arbitraire.

En la matière, la protection donnée par un ruling préalable serait d'ailleurs tout à fait illusoire; il suffirait à l'administration, pour se délier de celui-ci, de soutenir qu'elle n'avait pas connaissance, lors de l'octroi du ruling, du caractère non déterminant du motif non fiscal.

D. La portée de l'intention exclusive

73. Si, comme c'est généralement le cas à l'étranger dans les pays qui ont eu recours à une disposition « anti-évitement », on utilise comme condition de l'application de ce texte l'intention exclusive d'éluder l'impôt, il faut encore déterminer quel doit être l'objet de cette intention exclusive.

Dans les pays étrangers envisagés, l'intention exclusive d'éluder l'impôt entraîne l'inopposabilité de l'acte lorsqu'il s'agit d'un acte de « destruction d'impôt », c'est-à-dire d'un acte qui, sans aucun contexte économique, a pour objet d'obtenir artificiellement un avantage fiscal.

En revanche, rares sont les hypothèses où des actes de « substitution » sont visés par les lois étrangères.

En d'autres termes, on admet en général que, dès le moment où l'acte posé a un but économique, le contribuable puisse choisir, parmi les différentes voies permettant d'atteindre ce but, celle qui est la moins imposée.

Tant que la législation ne vise que les « actes de destruction », aucun problème d'insécurité juridique ne se pose. Lorsqu'on organise un montage ayant exclusivement pour but d'éviter l'impôt, en dehors de tout contexte économique, on ne peut évidemment se plaindre d'une insécurité. Il suffit de savoir que cet acte ne sera pas opposable, en raison de l'intention exclusive qu'on poursuit et qu'on ne peut ignorer.

74. Le problème, important, de l'insécurité juridique ne se pose qu'à propos des actes de substitution

fiscale redenen, de belastingplichtige uit de andere, a priori minder « normale » wegen de voor hem fiscaal voordeligste mag kiezen.

Hoe dan ook, in dat geval kan de administratie niet terugkomen op een analyse die in overeenstemming is met de theoretisch « normaalste » weg, maar die wegens niet-fiscale redenen is afgewezen.

Elke wetgeving die de administratie of de rechter dwingt om uit verschillende motieven dat motief te kiezen dat zogenaamd doorslaggevend zou zijn, dreigt een toestand van willekeur te scheppen.

In dat verband is het overigens totaal denkbeeldig dat een voorafgaande ruling bescherming zou bieden; het zou voor de administratie voldoende zijn te betogen dat zij, om zich van die ruling te ontdoen, betoogt dat zij op het tijdstip van de toekenning van de ruling niet wist dat het niet-fiscale motief niet doorslaggevend was.

D. Draagwijdte van de exclusieve bedoeling

73. Wanneer, zoals meestal het geval is in de landen waar een maatregel genomen is « om ontwijking tegen te gaan », de exclusieve bedoeling om belasting te ontduiken wordt gebruikt als voorwaarde om die tekst toe te passen, moet nog worden bepaald wat de strekking van die exclusieve bedoeling moet zijn.

In de landen die wij hier hebben besproken, brengt de exclusieve bedoeling om de belasting te ontgaan mee dat de handeling niet kan worden tegengeworpen wanneer het gaat om een handeling van « vernietiging van belasting », met andere woorden, een handeling die, zonder enige economische context, tot doel heeft kunstmatig een belastingvoordeel te krijgen.

De gevallen waarin de buitenlandse wetten van toepassing zijn op handelingen van « substitutie » zijn echter zeldzaam.

Met andere woorden: algemeen wordt aangenomen dat zodra de handeling een economisch doel beoogt, de belastingplichtige uit de verschillende wegen waarmee hij dat doel kan bereiken, de minst belaste mag kiezen.

Zolang de wetgeving alleen van toepassing is op de « handelingen van vernietiging », is er geen probleem van rechtsonzekerheid. Wanneer men een constructie opzet die alleen tot doel heeft de belasting te ontwijken, zonder enige economische context, kan men natuurlijk niet klagen over onzekerheid. Het is voldoende te weten dat die handeling niet zal kunnen worden tegengeworpen wegens de exclusieve bedoeling die men heeft en die men niet kan ontkennen.

74. Het belangrijke probleem van de rechtsonzekerheid rijst alleen voor de handelingen van substitutie

et, à propos de ceux-ci, il faut bien reconnaître que, dès le moment où l'acte répond à un mobile juridique légitime, on voit moins le motif pour lequel le législateur devrait intervenir pour empêcher le recours à la voie la moins imposée.

En limitant aux seuls actes de « destruction » d'impôt, la portée de la mesure « anti-évitement », on échappe à toute insécurité juridique, à tout jugement de valeur sur la manière dont la gestion du contribuable est organisée, et on évite de susciter de nombreux litiges.

E. Comment pourrait être rédigée une disposition d'ordre générale « anti-évitement » ?

Si l'on tient absolument à introduire une disposition générale « anti-évitement », le texte suivant pourrait à notre avis être proposé. L'opération, dans son ensemble, a-t-elle de véritables conséquences financières, économiques ou commerciales ?

« Est inopposable à l'administration des contributions directes un acte ou un ensemble d'actes accomplis, en dehors de toute action économique réelle, dans le but exclusif d'éviter ou de réduire l'impôt. »

Le texte suggéré a pour objet de rendre inopposable à l'administration fiscale les actes de « destruction d'impôt », qui, à la différence des actes de substitution, sont accomplis en dehors de toute activité économique réelle. Les termes « action économique ... réelle » doivent s'interpréter en fonction d'un critère économique.

Les actes de substitution ne peuvent être visés par ce texte puisqu'ils ont toujours pour objet un but économique réel. Dès lors qu'on se place dans le cadre d'une activité économique réelle, le texte serait inapplicable, même s'il s'agit de choisir une voie moins imposée que d'autres.

Le critère de l'intention exclusive serait également applicable au texte, de sorte que tout acte accompli à la fois dans un but fiscal et dans un autre but légitime échapperait à la mesure anti-évitement.

tie en, wat die handelingen betreft, moet worden toegegeven dat, zodra aan de handeling een rechtmatige juridische reden ten grondslag ligt, het minder duidelijk is waarom de wetgever zou moeten optreden om het gebruik van de minst belaste weg te voorkomen.

Door de maatregel om belastingontwijking tegen te gaan uitsluitend toe te passen op de handelingen van « vernietiging » van belasting, wordt elke rechtsonzekerheid, elk waardeoordeel over de manier waarop de belastingplichtige zijn zaken beheert, uit de weg gegaan en worden vele geschillen voorkomen.

E. Hoe zou een algemene anti-ontwijkingsbepaling kunnen worden gesteld ?

Indien men absoluut een algemene « anti-avoidancebepaling » wil invoeren, zou naar onze mening de volgende tekst kunnen worden voorgesteld. Heeft de verrichting in haar geheel reële financiële, economische of commerciële gevolgen ?

« Aan de administratie der directe belastingen kan niet worden tegengeworpen een handeling of een geheel van handelingen verricht zonder reëel economisch effect, uitsluitend met de bedoeling om de belasting te ontwijken of te verminderen. »

De voorgestelde tekst heeft tot doel ervoor te zorgen dat de handelingen van « vernietiging van belasting », die in tegenstelling tot de handelingen van substitutie verricht zijn buiten elke reële economische activiteit, niet kunnen worden tegengeworpen aan de administratie. De woorden « reëel economisch effect » moeten worden geïnterpreteerd aan de hand van een economisch criterium.

De handelingen van substitutie kunnen niet onder de toepassing van die tekst vallen, omdat zij steeds een reëel economisch doel beogen. Zodra er sprake is van een reële economische activiteit, zou de tekst niet meer toepasselijk zijn, zelfs wanneer een weg wordt gekozen die minder belast is dan andere.

Het criterium van de exclusieve bedoeling zou eveneens toepasselijk zijn op de tekst, zodat elke handeling die een fiscaal doel en tegelijk een ander wettig doel beoogt, zou ontsnappen aan de anti-avoidancemaatregel.

DISCUSSION DES EXPOSES II, III ET IV

Questions et observations des commissaires et réponses des experts

Après avoir écouté attentivement M. Denys, M. R. Watteyne, administrateur général des impôts, constate qu'il n'y a apparemment plus qu'un seul point où il est en accord avec M. Denys, alors que, lors des discussions antérieures, ils étaient plus souvent sur la même longueur d'onde; notamment « La législation fiscale change trop fréquemment. »

M. Watteyne souhaite que l'administration puisse un jour répondre à toutes les remarques qui lui ont été faites.

L'administration est constamment mise sur la sellette, parce qu'on lui reproche que ses fonctionnaires ne sont pas compétents ou font de l'« arbitraire ».

L'administration dispose d'un système de contrôle interne, qui sera du reste totalement revu à l'Administration des contributions directes, justement pour éviter l'arbitraire. En outre, une cellule d'audit interne a été instaurée, qui dépend directement de l'administrateur général des impôts. Elle aussi a pour but de veiller à ce qu'il n'y ait pas trop d'arbitraire.

L'intervenant est d'accord que l'on puisse mettre des amendes à charge de l'administration lorsqu'elle commet des erreurs à condition qu'il y en ait dans l'autre sens aussi.

On invoque facilement le droit mais quand le droit bafoue l'équité et même la justice, il y a un problème sur la notion de droit. Les erreurs de procédure doivent être scindées entre les véritables erreurs de procédure et les erreurs de procédure secondaires. M. Watteyne est évidemment partisan d'un Etat de droit, mais il estime qu'il faut veiller à ne pas pervertir le droit au détriment de la justice et de l'équité. Il ajoute que si la législation fiscale est compliquée et que l'on estime qu'on ne peut trop exiger du contribuable, il ne faut non plus trop exiger du contrôleur.

Il faut une certaine souplesse en ce qui concerne les délais. C'est du reste une des raisons pour lesquelles l'administration essaie de réduire le nombre de délais dans le projet de code d'harmonisation des procédures fiscales.

Si la qualité des contrôleurs doit être améliorée, il faut leur en donner les moyens. Mais la qualité des conseillers fiscaux doit également être améliorée.

BESPREKING VAN DE UITEENZETTINGEN II, III EN IV

Vragen en opmerkingen van de leden en antwoorden van de deskundigen

Als reactie op de uiteenzetting van de heer Denys stelt de heer Watteyne, Administrateur-generaal van de belastingen, vast dat er blijkbaar nog slechts één punt is waarover hij het met de heer Denys eens is, hoewel zij bij vorige besprekingen meer op dezelfde golflengte zaten; met name « De belastingwetgeving verandert te vaak. »

De heer Watteyne zou willen dat de administratie ooit zal kunnen tegemoetkomen aan alle opmerkingen die aan haar gericht zijn.

De administratie wordt voortdurend geheld omdat haar verweten wordt dat haar personeel niet bekwaam is of « willekeurig » optreedt.

De administratie beschikt over een systeem van interne controle, dat overigens geheel herzien zal worden op de Administratie der directe belastingen, juist om willekeur te voorkomen. Er is bovendien een interne audit-cel opgericht die rechtstreeks ressorteert onder de administrateur-generaal van de belastingen. Ook die audit-cel heeft tot taak ervoor te zorgen dat er niet teveel willekeur is.

Spreker is het ermee eens dat boeten kunnen worden opgelegd aan de administratie wanneer deze fouten begaat, op voorwaarde dat dit ook in de andere richting geschiedt.

Men voert vaak het recht aan, maar wanneer het recht de billijkheid en zelfs de rechtvaardigheid met de voeten treedt, is er een probleem inzake het begrip recht. De procedurefouten moeten worden opgesplitst in echte procedurefouten en minder belangrijke procedurefouten. De heer Watteyne is vanzelfsprekend voorstander van een rechtsstaat, maar hij is van mening dat erop moet worden toegezien dat het recht niet ten koste van de rechtvaardigheid en de billijkheid wordt aangetast. Hij voegt hieraan toe dat de belastingwetgeving weliswaar ingewikkeld is, maar als men meent dat niet teveel van de belastingplichtige mag worden geëist, dan mag ook niet teveel van de controleur worden geëist.

Er moet een bepaalde soepelheid aan de dag worden gelegd inzake de termijnen. Dat is overigens één van de redenen waarom de administratie het aantal termijnen probeert te verminderen in het ontwerp van het wetboek voor de harmonisering van de belastingprocedures.

Indien de controleurs beter opgeleid moeten worden, moeten ze hiervoor ook de middelen krijgen. Maar ook de opleiding van de belastingconsulenten moet worden verbeterd.

M. Watteyne constate que M. Denys souhaite qu'on n'harmonise pas trop les procédures relatives aux impôts directs d'une part, et celles relatives aux impôts indirects d'autre part. Il s'en montre assez surpris car si le contribuable souhaite n'avoir qu'un contrôleur compétent pour l'ensemble des impôts, alors il faut bien admettre que les procédures applicables à ces impôts soient tout à fait harmonisées.

D'autre part, après ce qu'il a entendu aujourd'hui, M. Watteyne croit qu'il y a un consensus pour évoluer vers une administration fiscale unique.

Un commissaire demande des éclaircissements sur les termes utilisés. Lorsque l'on parle de «réalité économique», on laisse entendre que des impôts sont également prélevés sur une réalité «non économique». L'objectif de la fixation des bases de taxation consiste à découvrir la réalité économique. Il estime dès lors que cet excellent principe est présenté de manière erronée, le but poursuivi étant d'éviter de fausser certaines règles juridiques.

Il se demande si un consensus pourrait se dégager autour d'une définition univoque de la fraude.

Le professeur Tiberghien a parlé des adaptations d'impôts et d'autres opérations légalement autorisées. Qui dit fraude suppose toutefois que l'intéressé se soustrait sciemment à son obligation de payer l'impôt. Le problème de la fraude est difficile à enrayer en raison du fait que l'on ignore son ampleur, même de manière approximative.

A la remarque d'un commissaire affirmant que le professeur Frank a, en son temps, estimé la fraude à 700 milliards, un autre membre répond que les dépenses fiscales étaient comprises dans cette estimation. Ces dernières sont toutefois acceptées par le législateur.

Certains bulletins du Ministère des Finances font état du montant des créances en souffrance qui n'ont toutefois été encaissées par la suite que partiellement.

L'intervenant réitère son opinion selon laquelle il est nécessaire de se mettre d'accord sur des définitions précises.

Le professeur Afschrift propose un texte contenant deux éléments. Premièrement, l'intention doit être exclusive et avoir pour seul but d'éluder l'impôt. Deuxièmement, il doit s'agir d'une réalité.

L'intervenant estime que le renversement de la charge de la preuve est dérangeant. Cela ne cadre pas dans le modèle de collaboration tel que M. Denys l'a proposé. Bien que les présomptions constituent un moyen de preuve légal, l'intervenant estime qu'il est

De heer Watteyne stelt vast dat de heer Denys ervoor pleit dat de procedures voor de directe belastingen enerzijds, en de indirecte belastingen anderzijds niet teveel geharmoniseerd worden. Hij toont zich hierover vrij verbaasd want indien de belastingplichtige wenst dat hij slechts één bekwame controleur heeft voor alle belastingen, dient toch te worden aanvaard dat de procedures die op die belastingen van toepassing zijn, volledig geharmoniseerd worden.

Na wat de heer Watteyne vandaag heeft gehoord, is hij van mening dat er een consensus bestaat om de weg in te slaan van één enkele belastingadministratie.

Een commissielid vraagt duidelijkheid over de termen. Als gesproken wordt over «economische realiteit», dan laat men eigenlijk uitschijnen dat er ook belastingen worden geheven op een niet-economische realiteit. De bedoeling van iedere vaststelling van grondslagen van belastingen bestaat erin de economische realiteit te achterhalen. Hij is bijgevolg van oordeel dat dit goede principe op een verkeerde manier wordt voorgesteld. De bedoeling ligt erin het misbruik van rechtsregels tegen te gaan.

Spreker vraagt zich af of er een eenduidige definitie van fraude bestaat waarover een consensus kan worden bereikt.

Professor Tiberghien heeft het gehad over belastingaanpassingen en andere wettelijk toegelaten operaties. Fraude echter veronderstelt het oogmerk zich bewust aan zijn belastingplicht te onttrekken. Het feit dat men zelfs niet bij benadering weet hoeveel fraude er gepleegd wordt, maakt het moeilijk deze aan te pakken.

Op de opmerking van een commissielid dat professor Franck destijds de fraude op 700 miljard frank schatte, antwoordt een ander lid dat hierin de fiscale uitgaven vervat waren. Deze laatste worden echter aanvaard door de wetgever.

Bepaalde bulletins van het Ministerie van Financiën geven bedragen van uitstaande vorderingen aan die echter achteraf slechts gedeeltelijk effectief geïnd worden.

Het lid herhaalt zijn stelling dat er een behoefte bestaat aan exacte definities.

Er is een tekst voorgesteld door professor Afschrift waar het gaat om twee zaken. Ten eerste, de bedoeling moet exclusief zijn, enkel de bedoeling hebben de belasting te ontgaan. Ten tweede moet het om een realiteit gaan.

Het lid vindt de omkering van de bewijslast storend. Dit hoort trouwens niet in een samenwerkingsmodel zoals voorgesteld door de heer Denys. Hoewel vermoedens een wettelijk bewijsmiddel zijn, acht spreker het raadzaam dit begrip nader te definiëren.

opportun de définir davantage ce concept. Selon lui, les signes et indices sont en soi insuffisants pour constituer des preuves; les présomptions doivent prouver qu'il y a effectivement fraude.

L'objectif poursuivi serait de prélever environ 5 milliards d'impôts supplémentaires grâce aux mesures anti-abus de droit prévues dans la loi-programme fiscale.

L'intervenant propose d'appliquer ces mesures anti-abus de droit non seulement aux impôts sur les revenus mais aussi dans toutes les matières fiscales.

Selon lui, une grande partie de la fraude intervient au niveau des droits d'enregistrement en région bruxelloise. Les biens immobiliers sont apportés dans les sociétés au taux de 1 p.c. des droits d'enregistrement alors que dans le cas de cessions normales de biens immobiliers, le taux applicable est de 12,5 p.c.

L'intervenant plaide en faveur de textes légaux clairs qui soient obligatoires tant pour le contribuable que pour l'administration et sur lesquels les juges peuvent se baser.

Un autre membre affirme que, pour lui, la différence entre fraude et évasion n'est toujours pas très claire.

Si le préopinant prétend que l'apport d'un bien immobilier dans une société à un certain taux constitue une fraude étant donné qu'il y avait une possibilité de payer des droits d'enregistrement plus élevés, la différence de nuance entre fraude et évasion n'est plus évidente.

Un commissaire illustre ce fait en évoquant le cas où un bien immobilier est apporté dans une société et où toutes les actions de ladite société sont vendues 2 semaines plus tard.

M. Denys déclare que l'Administration lutte déjà contre ce type de constructions lorsqu'elle peut prouver qu'une personne déterminée a voulu vendre un bien à une autre personne et qu'après s'être mises d'accord, elles procèdent à un apport, suivi, peu de temps après, d'une vente d'actions.

Selon M. Denys, le renversement de la charge de la preuve constitue le nœud du problème. Le projet de loi vise à sanctionner les constructions juridiques qui ont été établies uniquement pour des motifs fiscaux.

Supposons qu'un entrepreneur qui exerce son activité sous forme de S.P.R.L. dispose dans cette société d'un excédent de liquidités de 5 millions de francs. Il veut pouvoir disposer de ces 5 millions de francs pour son usage privé. Cela peut se faire sans impôt par le biais d'un remboursement du capital ou par le versement d'un salaire soumis au taux d'imposition progressif ou par le versement d'un dividende sur

ren. Volgens hem zijn tekenen en indiciën op zich onvoldoende als vermoeden; de vermoedens moeten bewijzen dat er inderdaad ook fraude is.

Het zou de bedoeling zijn om met de anti-rechtsmisbruikmaatregelen voorzien in de fiscale programma-wet ongeveer 5 miljard extra te innen.

Spreker stelt voor deze anti-rechtsmisbruikregels niet alleen bij de inkomstenbelastingen maar in alle belastingmateries toe te passen.

Volgens hem grijpt een groot deel van de fraude plaats op het vlak van de registratierechten in de streek van Brussel. Onroerend goed wordt ingebracht in vennootschappen tegen 1 pct. registratierecht terwijl bij normale overdrachten van onroerend goed 12,5 pct. registratierecht betaald dient te worden.

Het lid pleit voor duidelijke wetteksten die bindend zijn zowel voor de belastingplichtige als voor de administratie en waar de rechters zich op kunnen beroepen.

Een ander lid stelt dat voor hem het verschil tussen fraude en ontwijking nog steeds niet duidelijk is.

Indien de vorige spreker beweert dat de inbreng van een onroerend goed in een vennootschap tegen een bepaald percentage fraude is, aangezien men meer kon betalen aan registratierechten, dan is het nuanceverschil tussen fraude en ontwijking niet langer duidelijk.

Een commissielid illustreert dit feit met het geval waarin een onroerend goed in een vennootschap wordt ingebracht en waarbij 14 dagen later alle aandelen in die vennootschap worden verkocht.

De heer Denys verklaart dat de Administratie dit soort constructies reeds bestrijdt wanneer ze kan bewijzen dat de ene persoon aan de andere een onroerend goed heeft willen verkopen en, nadat zij hierover tot een akkoord zijn gekomen, overgaan tot een inbreng, aansluitend gevolgd door een verkoop van aandelen.

Volgens de heer Denys vormt het omkeren van de bewijslast de kern van het probleem. Het wetsontwerp beoogt juridische constructies welke uitsluitend omwille van fiscale motieven zijn opgezet, te bestraffen.

Stel dat een ondernemer die zijn activiteit onder vorm van een B.V.B.A. uitoefent, in die vennootschap over 5 miljoen aan overtollige liquiditeiten beschikt. Hij wil privé over die 5 miljoen kunnen beschikken. Dit kan ofwel onbelast gebeuren via een terugbetaling van het kapitaal, ofwel via het uitbetalen van een salaris tegen een progressieve aanslagvoet of via het uitkeren van een dividend waarop 25 pct. roerende voor-

lequel sont retenus 25 p.c. de précompte mobilier. Confronté à ces différentes possibilités, l'entrepreneur optera évidemment pour le remboursement du capital.

M. Denys se demande comment l'Administration qualifiera cette opération sur le plan juridique à partir du 1^{er} janvier 1994.

La seule donnée économique est qu'il y avait 5 millions de francs dans la société qui se trouvent à présent entre des mains privées. La seule raison du passage par un remboursement du capital est de nature fiscale. Toutefois, l'objectif du législateur ne peut pas être de lutter contre ce genre de pratique.

C'est pourquoi M. Denys plaide pour que le législateur définisse clairement ce qu'il entend taxer. Se basant sur l'objectif et la portée de la législation fiscale, l'Administration doit pouvoir prouver, pour chaque cas concret, qu'une disposition légale a été transgressée; il doit être manifeste qu'une technique juridique a été utilisée pour annuler un impôt qui serait normalement dû. C'est ainsi que M. Denys rejoint d'assez près l'avis du professeur Afschrift: écartons un traitement juridique qui n'apporte rien sur le plan économique.

M. Denys est quelque peu plus influencé par la doctrine néerlandophone qui parle d'«équivalent économique». On s'y pose la question de savoir ce qui se serait passé si cette opération n'avait pas eu lieu.

Si les parties se sont vendu un bien immobilier (par l'intermédiaire d'une cession d'actions) et que le législateur prévoit que la cession d'un bien immobilier d'une personne à une autre est soumise au taux de 12,5 p.c. de droits d'enregistrement, l'on peut écarter toutes les constructions juridiques créant l'apparence que l'objectif poursuivi était autre.

Si l'objectif de la loi n'est pas clair, on court le risque d'avoir un instrument de loi arbitraire. Il faut à tout le moins que le sommet de l'Administration veille à ce que les mesures anti-abus de droit soient appliquées uniquement en fonction d'une politique. Lorsque l'on constate par exemple un développement considérable des obligations coréennes, l'Administration peut annoncer qu'elle utilisera cet instrument.

Le professeur Afschrift estime que son idée de la réalité économique et de la voie la moins imposée diffère considérablement de l'opinion de M. Denys.

Selon lui, ce qui fait qu'on voit clairement que, dans l'exemple donné sur l'apport d'un bien immobilier dans une société, il y a ou il n'y a pas fraude, c'est qu'on peut, suivant le critère dont vient de parler M. Denys, très clairement distinguer l'élément qui

heffing is ingehouden. De ondernemer zal met die mogelijkheden voor ogen uiteraard voor de terugbetaling van het kapitaal opteren.

De heer Denys vraagt zich af welke juridische kwalificatie de administratie vanaf 1 januari 1994 aan deze operatie zal geven.

Het enige economisch gegeven is dat er 5 miljoen frank aanwezig was in de vennootschap die zich nu in privé-handen bevindt. De enige reden waarom dit via een terugbetaling van kapitaal is gebeurd, is van fiscale aard. Toch kan het niet de bedoeling van de wetgever zijn om dit te gaan bestrijden.

Daarom pleit de heer Denys ervoor dat het duidelijk zou zijn wat de wetgever heeft willen belasten. In functie van het doel en de strekking van de belastingwetgeving moet het voor elk concreet geval door de administratie bewijsbaar zijn dat een wettelijke bepaling wordt overtreden; het moet duidelijk zijn dat er een juridische techniek is gebruikt om een belasting die anders verschuldigd zou zijn, ongedaan te maken. Aldus komt de heer Denys heel dicht bij de stelling van Prof. Afschrift: schuif een juridische handeling die economisch niets bijbrengt terzijde.

De heer Denys is wat meer beïnvloed door de Nederlandstalige doctrine die het over het «economisch equivalent» heeft: daar wordt de vraag gesteld wat er gebeurd zou zijn indien deze verrichting niet was uitgevoerd.

Hebben de partijen een onroerend goed aan elkaar verkocht (via overdracht van aandelen), en de wetgever bepaalt dat de overdracht van een onroerend goed van de ene naar de andere persoon 12,5 pct. aan registratierechten moet kosten, dan kan men alle juridische constructies die doen alsof de operatie iets anders beoogde, terzijde schuiven.

Is de bedoeling van de wet niet duidelijk, dan bestaat het risico op een arbitrair wetsinstrument. Het minste wat dient te gebeuren is dat de top van de administratie erop toeziet dat de anti-rechtsmisbruikregels alleen in functie van een beleid worden toegepast. Wanneer er bijvoorbeeld een enorme ontwikkeling van Korea-bonds wordt vastgesteld, kan de administratie aankondigen dit instrument te zullen gebruiken.

Professor Afschrift is van mening dat zijn opvatting over de economische realiteit en de minst belaste weg aanzienlijk verschilt van de mening van de heer Denys.

Volgens hem kan in het voorbeeld gegeven over de inbreng van een onroerend goed in een vennootschap, worden uitgemaakt of er sprake is van belastingontduiking of niet, doordat aan de hand van het criterium waarover de heer Denys zojuist gesproken heeft,

fait basculer les choses. C'est le fait, dans l'exemple, qu'avant de faire l'apport en société, les parties se sont déjà mises d'accord sur la vente du bien immobilier.

Si l'on procède à l'apport en société en se disant qu'un jour peut-être les actions seront vendues, l'opération n'est pas illicite du tout, parce que l'on procède réellement à un apport dont on subira toutes les conséquences. Notamment si, plus tard, la société procède à la vente, elle sera imposée sur une plus-value qui n'aurait pas fait l'objet d'une taxation dans le cas d'une personne physique.

Donc, il existe un critère très clair; il y a toutefois un problème de preuve pour le démontrer, mais au moins le critère existe. Les agents concernés, lorsqu'ils font cet acte, savent s'ils restent dans la légalité ou pas.

Si un critère absolu de réalité économique est introduit, un objectif que, selon le professeur Afschrift, le ministre des Finances ne poursuit pas, il en résulte que tous les actes doivent être interprétés non pas en fonction de ce qui a été matériellement et juridiquement fait, mais en fonction seulement de leur but économique. Le problème est qu'il y a 36 manières de réaliser juridiquement ce qui a été voulu. Toutes les lois en Belgique sont conçues en fonction de critères juridiques. Le professeur Afschrift rappelle que le droit fiscal est seulement du droit, l'application de la loi à des situations de fait. Tous les codes sont faits en fonction de situations juridiques. Appliquer à cela un critère de réalité économique est nécessairement artificiel et incompatible avec tout notre système juridique. Pour le professeur Afschrift, M. Watteyne a très justement déclaré que la loi doit être conforme à l'équité, mais alors il faut rendre la loi conforme à l'équité au cas par cas. Ce problème n'est pas spécifique au droit fiscal, mais se retrouve dans tous les domaines du droit, notamment le droit de la famille et le Code civil (art. 1384 et 1385) où il est question « d'exécution de bonne foi » et où l'on dit qu'il faut interpréter les contrats en fonction de l'usage, de l'équité, etc. Ces dispositions ont toujours été résumées dans le principe qu'il importe de ne pas interpréter de manière arbitraire. Ce principe a été instauré dans certains textes extrêmement précis mais, dans l'ensemble du droit, il n'existe pas de règles d'interprétation suivant l'équité parce que cela aboutit nécessairement à une insécurité juridique. Pour le professeur Afschrift, il n'y a pas de raison particulière pour introduire ce principe de réalité économique précisément dans le droit fiscal, c'est-à-dire justement dans le secteur du droit où il y a beaucoup plus un conflit possible entre les autorités et les citoyens.

het heel duidelijk is welk element hieromtrent de doorslag geeft: in het gegeven voorbeeld is dat de afspraak tussen de partijen om het onroerende goed te verkopen, nog vóór het goed door de vennootschap is ingebracht.

Indien bij de inbreng in de vennootschap wordt gezegd dat de aandelen misschien ooit worden verkocht, is de verrichting geenszins onwettig, omdat er sprake is van een werkelijke inbreng waarvan alle rechtsgevolgen gedragen worden. Wanneer de vennootschap later overgaat tot de verkoop, zal ze immers belast worden op een meerwaarde waarop geen belasting zou zijn geheven ten aanzien van een natuurlijke persoon.

Er bestaat dus een heel duidelijk criterium. Hoewel er een probleem bestaat inzake het bewijs, is er tenminste een criterium. Wanneer de betrokkenen een dergelijke handeling verrichten, weten zij of zij wettelijk handelen of niet.

Indien er een absoluut criterium van de economische realiteit wordt ingevoerd, wat volgens professor Afschrift niet door de Minister van Financiën wordt nagestreefd, volgt daaruit dat alle handelingen geïnterpreteerd moeten worden niet in het licht van wat feitelijk en juridisch is verwezenlijkt, maar alleen in het licht van het economisch doel ervan. Het probleem is dat er honderd en één manieren zijn om juridisch tot stand te brengen wat men wil. Alle wetten in België zijn uitgewerkt op basis van juridische criteria. Professor Afschrift herinnert eraan dat het belastingrecht neerkomt op de toepassing van de wet op feitelijke situaties. Alle wetboeken zijn tot stand gebracht op basis van juridische situaties. Het criterium van de economische realiteit daarop toepassen is noodzakelijk kunstmatig en onverenigbaar met ons hele juridisch stelsel. Volgens professor Afschrift heeft de heer Watteyne terecht verklaard dat de wet moet overeenstemmen met de billijkheid, maar dat dient dan per geval te geschieden. Dat is geen specifiek probleem van het belastingrecht, het komt voor in alle rechtsgebieden, onder meer in het familierecht en in het Burgerlijk Wetboek (art. 1384 en 1385), waarin er sprake is van « tenuitvoerlegging te goeder trouw » en de contracten geïnterpreteerd dienen te worden volgens de heersende gebruiken, de billijkheid, enz. Die bepalingen zijn altijd samengevat in het beginsel dat het van belang is dat niet op een willekeurige wijze wordt geïnterpreteerd. Dit beginsel is in een aantal bijzonder precieze teksten neergelegd, maar in het recht in zijn geheel bestaan er geen regels die een interpretatie naar billijkheid voorschrijven omdat dit noodzakelijkerwijze tot rechtsonzekerheid leidt. Volgens professor Afschrift is er geen bijzondere reden om dat beginsel van de economische realiteit in het belastingrecht in te voeren, met andere woorden juist in dat rechtsgebied waar er veel meer kans is op een conflict tussen de overheid en de burgers.

Il est constaté dans l'ensemble du droit que l'absence de critères précis mène toujours à un résultat plus injuste et à beaucoup plus d'insécurité. Parce que dire que la décision est abandonnée à la lumière du juge ou de l'Administration est extrêmement dangereux. Par conséquent, la sécurité juridique est mise en péril.

En ce qui concerne la charge de la preuve, le professeur Afschrift ne voudrait pas que l'Administration fiscale puisse dire: «Prouvez votre vertu, ou j'impose». En l'occurrence, les règles du droit commun sont extrêmement raisonnables. L'Administration fiscale est un créancier. Le créancier a la charge de la preuve. Il doit prouver tous les éléments qu'il allègue en fonction de la loi. Lorsque le contribuable s'appuie sur la loi pour demander une déduction ou un abattement, c'est à lui qu'incombe la charge de la preuve. Le texte anti-abus de droit devra impliquer un double raisonnement: d'une part, l'Administration devra prouver que le but du contribuable est d'éviter l'impôt et, d'autre part, à partir du moment où cette preuve sera faite, il appartiendra au contribuable de démontrer qu'il a aussi un autre but. A partir du moment où le contribuable a fourni cette dernière preuve, il échappera à l'application de la règle s'il parvient à faire cette contre-preuve. Dire qu'il faut un but «exclusif» revient en pratique à la même chose parce qu'il existe une jurisprudence concernant les faits négatifs d'après laquelle on ne peut pas exiger de celui qui doit normalement fournir la preuve d'un fait, de prouver un fait négatif; on se contente d'une preuve raisonnable et il appartient à l'autre partie de prouver le contraire.

Donc, si l'Administration doit prouver qu'il y a un but exclusif, elle doit prouver l'existence de ce but et montrer raisonnablement qu'on ne peut pas considérer qu'il en existe un autre. Si, par contre, le contribuable réussit à prouver un autre but, il lui incombe de faire la charge de la preuve.

Tout ceci découle de l'application des règles de droit commun qui se trouvent dans toutes les branches du droit en matière de charge de la preuve. Toutes les règles figurant au droit fiscal se ramènent à l'article 1315 du Code civil:

«Celui qui réclame l'exécution d'une obligation doit la prouver.

Réciproquement, celui qui se prétend libéré doit justifier le paiement ou le fait qui a produit l'extinction de son obligation.»

Le professeur Afschrift plaide pour le maintien de règles simples qui s'appliquent depuis deux cents ans au lieu de les remplacer par des principes compliqués.

In het recht in zijn geheel leidt het ontbreken van precieze criteria altijd tot een onrechtvaardiger resultaat en tot veel meer onzekerheid. Verklaaren dat de beslissing in handen ligt van de rechter of van de administratie is immers uiterst gevaarlijk. Bijgevolg wordt de rechtszekerheid in gevaar gebracht.

Wat de bewijslast betreft zou professor Afschrift niet willen dat de belastingadministratie kan zeggen «Bewijs uw eerlijkheid, of ik belast». In het onderhavige geval zijn de regels van het gemeen recht uiterst redelijk. De belastingadministratie is een schuldeiser. De bewijslast ligt bij de schuldeiser. Zij moet dus alle gegevens die zij aanvoert, bewijzen aan de hand van de wet. Wanneer de belastingplichtige zich beroept op de wet om een aftrek of een vermindering te vragen, ligt de bewijslast bij hem. De tekst die rechtsmisbruik wil beteugelen, moet een dubbele redenering omvatten: enerzijds moet de administratie bewijzen dat de belastingplichtige tot doel heeft de belasting te ontwijken en anderzijds is het de taak van de belastingplichtige, zodra dat bewijs geleverd is, aan te tonen dat hij ook een ander doel nastreeft. Indien de belastingplichtige door middel van tegenbewijzen dat laatste heeft kunnen aantonen, ontsnapt hij aan de toepassing van de regel. De bewering dat er sprake moet zijn van een «exclusief» doel, komt in de praktijk op hetzelfde neer aangezien er een rechtspraak betreffende negatieve feiten bestaat, volgens welke van diegene die normaal een feit moet bewijzen niet vereist kan worden dat hij het bewijs levert van een negatief feit, maar dat men zich tevreden stelt met een redelijk bewijs en het aan de andere partij toekomt het tegendeel te bewijzen.

Wanneer de administratie dus moet bewijzen dat er sprake is van een exclusief doel, moet zij het bestaan van dat doel bewijzen en op redelijke wijze aantonen dat er geen ander doel bestaat. Indien de belastingplichtige echter een ander doel aanvoert ligt de bewijslast bij hem.

Dit alles vloeit voort uit de toepassing van de regels van het gemeen recht die terug te vinden zijn in alle deelgebieden van het recht met betrekking tot de bewijslast. Alle regels die deel uitmaken van het belastingrecht, gaan terug op artikel 1315 van het Burgerlijk Wetboek:

«Hij die de uitvoering van een verbintenis vordert, moet het bestaan daarvan bewijzen.

Omgekeerd moet hij die beweert bevrijd te zijn, het bewijs leveren van de betaling of van het feit dat het tenietgaan van zijn verbintenis heeft teweeggebracht.»

Professor Afschrift pleit voor het behoud van eenvoudige regels die sinds meer dan tweehonderd jaar van toepassing zijn in plaats van ze te vervangen door ingewikkelde beginselen.

Un commissaire constate que le pouvoir législatif a considérablement évolué au cours de ces vingt dernières années dans le sens de l'équité. Personnellement, il s'en est toujours plaint parce qu'à son avis, il vaut bien mieux avoir une législation claire qui est un tout petit peu plus injuste dans certains cas marginaux qu'une législation confuse.

Il cite trois exemples:

1. La loi sur le bail à ferme: en 1957, il a été prévu: «le juge appréciera...». Dans la dernière loi sur le bail à ferme, cette expression a été accentuée: «le juge de paix appréciera si les inconvénients pour le preneur sont compensés par les avantages du bailleur».

2. Dans la nouvelle législation relative aux baux à loyer (d'habitations), c'est le juge de paix qui doit vérifier si l'équité est respectée.

3. En ce qui concerne le droit de succession de l'époux survivant, on a accordé au juge le droit de se prononcer sur la conversion de l'usufruit.

Lorsque l'intervenant a souligné les dangers de ce phénomène, on lui a toujours répondu qu'en l'absence d'une bonne règle de droit, la seule solution consistait à laisser au juge le soin d'apprécier. On oublie à ce sujet que les juges des différentes parties du pays peuvent se prononcer différemment sur un problème analogue. L'équité peut donc être remise en question.

Le désir de justice a peut-être une explication sociologique mais il faut se demander où se trouve cette justice. Est-elle contenue dans une règle fixe, bonne et claire, à laquelle tout le monde peut se tenir ou est-elle contenue dans l'appréciation du juge, voire du fonctionnaire?

Ce n'est donc pas seulement en droit fiscal que les appréciations sont laissées aux personnes.

Il faut se poser la question de savoir si, en droit fiscal comme en droit pénal, il faut partir du principe que chacun est innocent jusqu'à preuve du contraire.

En droit fiscal, cela reviendrait à dire que chacun est supposé remplir sa déclaration correctement et que, lorsque l'on constate que le contribuable agit frauduleusement («dol» en droit pénal), on se retrouve en droit pénal. L'Administration peut prouver que la déclaration n'est pas correcte. On se retrouve alors dans le domaine du droit civil par l'intermédiaire de la charge de la preuve. L'intervenant estime qu'il importe de s'exprimer avec clarté à ce sujet.

M. Watteyne tient à remercier M. Afschrift pour avoir admis que son texte n'est pas meilleur que celui du Gouvernement puisque les deux textes arrivent à la même conclusion, notamment qu'il faudra prouver un fait négatif et que la preuve négative ne peut être fournie.

Een commissielid stelt vast dat de wetgevende macht in de laatste 20 jaar enorm is geëvolueerd in de richting van de billijkheid. Persoonlijk heeft hij dit altijd aangeklaagd omdat het naar zijn mening beter is een duidelijke wetgeving te hebben die iets onrechtvaardiger is in bepaalde marginale gevallen, dan een onduidelijke wetgeving.

Hij geeft hiervan drie voorbeelden:

1. De Pachtwet: In 1957 werd bepaald «de rechter zal oordelen...». In de laatste pachtwet is dit geaccentueerd: «de vrederechter zal oordelen of de nadelen aan de pachter opwegen tegen de voordelen van de verpachter».

2. In de jongste (huis)huurwetgeving is het de vrederechter die moet nakijken of de billijkheid gerespecteerd wordt.

3. In het erfrecht van de langstlevende echtgenoot heeft men aan de rechter het recht toegekend om te oordelen over de omzetting van het vruchtgebruik.

Wanneer spreker op de gevaren van dit fenomeen wees, is hem steeds geantwoord dat er geen goede rechtsregel kon gevonden worden en dat de enige oplossing erin bestond de rechter te laten oordelen. Men vergeet daarbij dat rechters uit verschillende delen van het land op een verschillende wijze kunnen oordelen over een analoog probleem. De billijkheid hiervan kan dus in vraag worden gesteld.

Dit verlangen naar gerechtigheid kan misschien sociologisch verklaard worden, maar de vraag dient gesteld waar deze gerechtigheid zich bevindt. Zit die vervat in een goede en duidelijke vaste regel waaraan iedereen zich kan houden of ligt die vervat in het oordeel van de rechter, respectievelijk de ambtenaar?

Het is dus niet alleen in het fiscaal recht dat appreciaties aan personen worden overgelaten.

De vraag die moet worden gesteld is of in het fiscaal recht, zoals in het strafrecht, er moet vertrokken worden van het feit dat iedereen onschuldig is tot bewijs van het tegendeel.

In het fiscaal recht zou dit betekenen dat iedereen wordt verondersteld zijn aangifte correct in te vullen, en wanneer men vaststelt dat de belastingplichtige met bedrog («opzet» in het strafrecht) handelt, komt men in het strafrecht terug. De administratie mag bewijzen dat de aangifte niet correct is. Via de bewijslast bevindt men zich dan in het domein van het burgerlijk recht. Het lid vindt het belangrijk zich hierover duidelijk uit te spreken.

De heer Watteyne dankt de heer Afschrift omdat hij heeft erkend dat zijn tekst niet beter is dan die van de Regering, aangezien de twee teksten tot dezelfde slotsom komen, namelijk dat een negatief feit bewezen dient te worden en dat geen negatief bewijs kan worden geleverd.

Il y a toutefois une différence entre prouver un fait négatif et prouver qu'il y a eu évasion fiscale. Il se demande qui d'autre peut prouver que des actes traduisent la réalité économique si ce n'est celui qui a rédigé les actes pour que cette réalité économique corresponde au droit et aux actes qui ont été posés.

Il s'agit, pour M. Watteyne, d'un mauvais débat qu'il ne faut pas engager.

M. Watteyne est tout à fait d'accord lorsqu'on dit que le droit fiscal n'est en réalité qu'une prolongation du droit civil et que c'est le droit civil qui doit déterminer les règles juridiques applicables aux situations économiques créées par le droit fiscal. Il estime toutefois que toute règle a ses exceptions et que des exceptions importantes figurent dans le Code de la T.V.A., où des présomptions *juris et de jure* et des présomptions *juris tantum* ont été introduites.

Le droit civil date encore de l'époque napoléonienne, et donc d'une époque où seule la propriété immobilière était considérée. A cette époque, des preuves à établir sur titres ont été introduites, dès qu'il s'agissait d'immeubles, pour lesquelles il y avait des écrits, parce qu'il fallait enregistrer la propriété immobilière. Les notaires, les hypothèques, etc., existaient déjà à l'époque. En revanche, à l'égard des biens meubles, le Code Napoléon prévoyait déjà une présomption de taille: «En fait de meubles, possession vaut titre.»

L'intervenant croit qu'un bon droit fiscal doit aussi reposer sur des présomptions légales *juris tantum*. En réalité, c'est celui qui construit une constellation de sociétés, etc., qui peut faire la preuve que cette construction répond à une réalité économique et qu'elle a une raison autre que d'éviter l'impôt. M. Afschrift a fait état des textes allemands et français qui sont difficilement applicables mais n'a pas mentionné qu'au Canada, il existe une règle stricte anti-évitement. Là-bas, il n'est pas question de «réalité économique»; il suffit que des parties concluent des conventions qui ont pour effet de réduire le montant de l'impôt qu'elles devraient normalement payer pour rendre ces conventions contestables par l'administration fiscale à moins qu'elles aient obtenu un agrément préalable.

Pour les gens qui sont de bonne foi, et M. Watteyne croit qu'il s'agit toujours de la majorité des gens et qu'il faut partir de l'hypothèse que tout le monde est correct jusqu'à preuve du contraire, obtenir un tel agrément ne doit pas poser de problème.

Toutefois, si on est arrivé à l'heure actuelle à ce que le Gouvernement et l'Administration proposent une

Er is echter een verschil tussen het bewijzen van een negatief feit en het bewijzen van belastingontwijking. Hij vraagt zich af wie kan bewijzen dat handelingen de economische realiteit weerspiegelen buiten diegene die de akten heeft opgesteld opdat die economische realiteit zou overeenstemmen met het recht en met de gestelde handelingen.

Volgens de heer Watteyne gaat het hier om een onzinnige discussie die niet hoeft te worden aangegaan.

De heer Watteyne is het er helemaal mee eens dat het belastingrecht in werkelijkheid slechts een uitloper van het burgerlijk recht is en dat het burgerlijk recht de rechtsregels moet vaststellen die van toepassing zijn op de economische situaties die door het belastingrecht in het leven zijn geroepen. Hij is echter van mening dat er op iedere regel uitzonderingen zijn en dat belangrijke uitzonderingen onder meer in het B.T.W.-Wetboek staan, waarin onweerlegbare en weerlegbare vermoedens zijn ingevoerd.

Het burgerlijk recht dateert nog van de tijd van Napoleon en dus van een tijd waarin alleen de onroerende eigendom in aanmerking werd genomen. In die tijd is ingevoerd dat als bewijs titels moesten worden voorgelegd, telkens als het ging om onroerende goederen; hiervoor bestonden schriftelijke stukken aangezien de onroerende eigendom ingeschreven moest worden. Notarissen, hypotheeken, enz. bestonden al in die tijd. Wat de roerende goederen daarentegen betrof, voorzag de Code Napoléon al in een belangrijk vermoeden: «Met betrekking tot roerende goederen geldt het bezit als titel.»

Spreker meent dat een goed fiscaal rechtssysteem ook moet steunen op wettelijke weerlegbare vermoedens. Zo bijvoorbeeld diegene die een aantal vennootschappen, enz. samenbrengt in een concern en die in staat is het bewijs te leveren dat die constructie overeenstemt met een economische realiteit en een andere bestaansreden heeft dan de belastingen te ontwijken. De heer Afschrift heeft Duitse en Franse teksten aangehaald die moeilijk toepasbaar zijn, maar heeft niet gezegd dat er in Canada een strenge regel tegen de belastingontwijking bestaat. Daar is geen sprake van «economische realiteit»; indien de partijen overeenkomsten sluiten waardoor het belastingbedrag dat zij normaal zouden moeten betalen verminderd wordt, kan de belastingadministratie deze overeenkomsten betwisten, tenzij hiervoor een voorafgaande goedkeuring werd verleend.

Voor degenen die te goeder trouw zijn — en de heer Watteyne meent dat het hier nog altijd om de meerderheid van de mensen gaat en dat moet worden uitgegaan van de stelling dat iedereen eerlijk is tot het tegendeel bewezen is — zou het geen probleem zijn een dergelijke goedkeuring te verkrijgen.

Toch is het pas na rijp beraad — en aanvankelijk trouwens met veel tegenzin — dat de Regering en de

disposition générale comme les mesures anti-abus de droit, ce n'est qu'après mûre réflexion, et cela s'est du reste passé avec beaucoup de réticence au départ. Il y a quelques années, le ministre des Finances était lui-même très réticent et disait lors d'une conférence: «on me propose ... on m'a dit qu'il faudrait ... une disposition d'ordre général, mais une telle disposition est difficile à manier». Pas mal de dispositions particulières ont donc été introduites mais, à la longue, on risque d'avoir une disposition anti-évitement à la suite de chaque article.

Il est certes difficile de mettre au point une disposition générale anti-évitement et il est surtout difficile de l'appliquer.

Il est dès lors important que l'Administration, en collaboration avec les conseillers fiscaux dans les cas difficiles, puisse dissuader les intéressés de procéder à certains montages tout en pouvant en agréer d'autres.

Afin d'arriver à ce système, il faudra peut-être changer complètement le fusil d'épaule et faire de la prévention plutôt que des redressements après coup. M. Watteyne croit que cela en vaut la peine dans la mesure où il s'agit de montants importants.

Pour le reste, il y a quotidiennement des rulings de moindre importance qui s'établissent entre les contribuables et leur contrôleur.

Le professeur Tiberghien déclare avoir pris plaisir, en tant que juriste, à écouter les éminents juristes qui se sont exprimés sur les mesures anti-abus de droit. Il se demande toutefois à combien de milliards s'élèvent les plus-values fiscales dont il est question. Même si la réponse était de 10 ou 15 milliards, ces recettes restent extrêmement congrues.

La Belgique a en effet une dette publique qui avoisine les 10 000 milliards de francs, les impôts annuels (fiscaux et sociaux) se montant à 3 200 milliards.

Le professeur Tiberghien suggère de se concentrer sur les grands nombres. L'un de ces grands nombres porte sur la fraude qu'il estime à 400 milliards. Si ce montant pouvait être ramené à 200 milliards, une plus grande fraction de notre déficit pourrait déjà être récupérée.

Selon le professeur Tiberghien, cette réduction de la fraude ne pourra pas se faire au moyen des mesures anti-abus de droit proposées. Il préfère ne pas modifier la législation et plaide en faveur de l'adoption de bonnes lois.

Une des possibilités pour réprimer la fraude consiste à réorganiser l'administration fiscale.

Le professeur Tiberghien informatiserait surtout les bureaux de recettes des contributions directes et les transférerait éventuellement à une institution finan-

administratie thans een algemene bepaling voorstellen zoals de maatregelen tegen rechtsmisbruik. Enkele jaren geleden maakte de Minister van Financiën zelf veel voorbehoud en zei hij op een conferentie: «er wordt mij voorgesteld... er is mij gezegd dat een algemene maatregel nodig is..., maar een dergelijke bepaling is moeilijk hanteerbaar». Er zijn toen tal van bijzondere bepalingen ingevoerd, maar op den duur krijgen we na ieder artikel een bepaling tegen de belastingontwijking.

Het is inderdaad moeilijk een algemene bepaling tegen belastingontwijking uit te werken en het is vooral moeilijk deze toe te passen.

Het is derhalve belangrijk dat de administratie, in samenwerking met de belastingconsulenten voor de moeilijke gevallen, de betrokkenen kan ontraden om bepaalde constructies in het leven te roepen, terwijl zij andere constructies kan goedkeuren.

Om tot een dergelijk stelsel te komen moeten we misschien het roer volledig omgooien en veeleer aan preventie doen dan de kromgetrokken situaties achteraf recht te zetten. De heer Watteyne meent dat een dergelijk optreden de moeite waard is indien het om belangrijke bedragen gaat.

Voor het overige vinden er dagelijks minder belangrijke rulings plaats tussen de belastingplichtigen en hun controleur.

Prof. Tiberghien verklaart als jurist met genoeg geluisterd te hebben naar de eminente juristen die gesproken hebben over de anti-rechtsmisbruikmaatregelen. Hij vraagt zich evenwel af over hoeveel miljard fiscale meerontvangsten het hier gaat. Zelfs mocht het antwoord luiden 10 of 15 miljard, dan is dit toch een ontstellend kleine opbrengst.

België heeft immers een nationale schuld van niet zo ver van 10 000 miljard frank, de jaarlijkse belasting (fiscaal en sociaal) in België bedraagt 3 200 miljard.

Prof. Tiberghien suggereert zich te concentreren op de grote getallen. Eén van die grote getallen betreft de fraude, die door hem geschat wordt op 400 miljard. Indien dit bedrag tot 200 miljard zou kunnen worden herleid, dan zou reeds een grotere fractie van ons deficit gerecupereerd zijn.

Volgens Prof. Tiberghien zal dit niet kunnen gebeuren door de voorgestelde anti-rechtsmisbruikmaatregelen. Hij geeft er de voorkeur aan de wetgeving niet te veranderen en pleit ervoor goede wetten te maken.

Een van de mogelijkheden om de fraude terug te dringen bestaat erin de fiscale administratie te reorganiseren.

Prof. Tiberghien zou de ontvangkantoren voornamelijk van de directe belastingen informatiseren en eventueel aan een financiële instelling overdragen. De

cière. La procédure existante de versements anticipés devrait être remplacée par des versements anticipés « à la carte » en fonction des liquidités du contribuable. Le personnel ainsi libéré devrait être placé dans le département « imposition » au sein duquel les activités d'enquête devraient être scindées des activités juridiques finales d'imposition proprement dites.

Pour M. Watteyne, il est impossible de transférer du jour au lendemain le personnel de la recette au contrôle. Ces agents n'ont pas les mêmes qualifications.

Un membre revient sur la discussion de la notion d'«abus de droit». Une chose est d'introduire la notion de réalité économique, cela se passe également d'une manière ou d'une autre dans plusieurs pays. Une autre chose est, en plus, d'y ajouter une inversion de la charge de la preuve. L'un pourrait très bien se faire sans l'autre.

Le membre trouve abusif l'addition de ces deux éléments dans les mesures anti-abus de droit proposées par le Gouvernement.

Pour l'intervenant, tout le droit fiscal en Belgique a été construit sur le principe de la déclaration spontanée des revenus qui fait foi jusqu'à preuve du contraire par l'administration. Ce principe est fondamental. La seule exception dans le Code des impôts sur les revenus est l'ancien article 257 sur la taxation d'office. La raison de cette exception est précisément le fait que, dans ce cas, le contribuable a omis de faire une déclaration. A ce moment, l'administration impose et il appartient au contribuable de prouver qu'il a été imposé trop lourdement.

L'intervenant trouve que tout ce système est cohérent et logique. Maintenant, sous couvert de la notion de «réalité économique», une inversion fondamentale de la charge de la preuve — un principe qui existe depuis l'introduction du code fiscal en Belgique — est introduite d'une façon abusive.

Le membre souhaite entendre l'avis des experts sur ce problème.

Un représentant du ministre des Finances tient à faire remarquer qu'il n'est pas dans les intentions du Gouvernement d'inverser la charge de la preuve. Pour lui, le professeur Afschrift a expliqué à suffisance pourquoi c'était au demandeur qu'incombait la charge de la preuve. Dans l'application des mesures anti-abus de droit, il appartient à l'administration en premier lieu avant d'invoquer le nouveau dispositif de prouver qu'elle se situe dans les conditions d'application de celui-ci. Par ailleurs, le terme «présomption» ne veut pas dire «à l'impression», mais signifie que l'administration doit apporter la preuve.

bestaande procedure van voorafbetalingen zou vervangen moeten worden door voorafbetalingen «à la carte» volgens de liquiditeitsmogelijkheden van de belastingbetaler. Het personeel dat vrijkomt zou in de afdeling «aanslag» dienen te worden ingezet. In deze afdeling dienen de werkzaamheden van onderzoek en de eigenlijke juridische werkzaamheden van aanslag te worden gescheiden.

Volgens de heer Watteyne is het onmogelijk het personeel van de ene dag op de andere over te dragen van de ontvangsten naar de controle. Dat personeel heeft niet dezelfde vaardigheden.

Een commissielid komt terug op de bespreking van het begrip «rechtsmisbruik». Het is één zaak het begrip economische realiteit in te voeren, dat geschiedt op de een of andere manier ook in verscheidene andere landen. Het is iets anders daaraan bovendien een omkering van de bewijslast toe te voegen. Het ene kan heel goed geschieden zonder het andere.

Het lid vindt dat de samenvoeging van deze twee gegevens in de maatregelen tegen rechtsmisbruik die door de Regering zijn voorgesteld, onrechtmatig is.

Volgens spreker steunt het hele belastingrecht in België op het beginsel van de spontane aangifte van de inkomsten, die als correct wordt beschouwd tot de administratie het tegendeel bewijst. Dit beginsel is fundamenteel. De enige uitzondering in het Wetboek van de inkomstenbelastingen is het vroegere artikel 257 over de ambtshalve aanslag. De reden van deze uitzondering bestaat juist erin dat de belastingplichtige in dit geval verzuimd heeft een aangifte te doen. De administratie heft dan belastingen en het komt de belastingplichtige toe te bewijzen dat hij te zwaar is belast.

Spreker vindt dit hele stelsel samenhangend en logisch. Thans wordt echter, onder de dekmantel van het begrip «economische realiteit», een fundamentele omkering van de bewijslast — een beginsel dat bestaat sedert de invoering van het belastingwetboek in België — op onrechtmatige wijze ingevoerd.

Het lid wenst de mening van de deskundigen over dit probleem te horen.

Een vertegenwoordiger van de Minister van Financiën wil erop wijzen dat het niet de bedoeling is van de Regering om de bewijslast om te keren. Volgens hem heeft professor Afschrift voldoende uitgelegd waarom de bewijslast bij de eiser ligt. Bij de toepassing van de maatregelen tegen rechtsmisbruik dient de administratie in de eerste plaats, alvorens zich te beroepen op de nieuwe tekst, het bewijs te leveren dat de voorwaarden voor de toepassing ervan vervuld zijn. De term «vermoeden» betekent overigens niet dat de administratie «de indruk heeft dat», maar dat ze moet kunnen bewijzen.

Le professeur Afschrift juge cette déclaration très importante.

Selon un membre, un article du C.I.R. parle de la «taxation sur indices».

Il demande:

1. Ces indices sont-ils encore utilisés?
2. Lorsque l'on parle de «présomptions», ne faut-il pas y ajouter qu'il doit aussi y avoir des indices?

M. Watteyne confirme qu'il existe des dispositions sur les signes et indices. Toutefois, à partir d'un certain niveau de revenus, les signes et indices de richesse ne changent plus tellement. Entre quelqu'un qui a 3 millions de francs de revenus déclarés et quelqu'un qui a 50 millions de francs de revenus déclarés, il n'y a plus de grosses différences dans le standing «apparent».

En plus, il s'agit d'un critère qui devient de plus en plus difficile à appliquer parce que presque plus personne disposant de revenus assez importants n'a des indices de richesse: on roule dans une voiture de société, on prend en location une villa qui appartient à la société, un yacht est mis à la disposition, etc.

A la limite, de telles personnes ne pourraient être taxées que parce qu'elles bénéficient d'avantages en nature, mais cela pose également une série de problèmes.

Il faut de toute manière arriver à une situation dans laquelle c'est le même contrôleur qui vérifie tant la situation fiscale d'une société que celle de ses administrateurs.

M. Watteyne est d'accord qu'il faudrait pouvoir utiliser davantage le critère des «signes et indices» pour prouver la dissimulation du chiffre d'affaires en matière de T.V.A. Il y a déjà eu des tentatives d'uniformisation de procédures qui visaient à utiliser davantage cette arme. D'autre part, il y a dans le Code de la T.V.A. un article 66 qui ne peut pas être transposé en matière d'impôts directs.

Il tient également à faire remarquer à certains intervenants que ce n'est pas parce que quelqu'un subit un redressement en matière de taxe qu'il a nécessairement fraudé.

Le professeur Afschrift répond à la question posée par un membre que le problème de la preuve est un problème important, mais le problème de fond est qu'il faut déterminer clairement ce qu'on vise à incriminer. La première qualité de la loi est que le citoyen ait la possibilité de savoir ce qui est permis et ce qui est interdit. Il est impératif que cela résulte clairement de

Professor Afschrift acht deze verklaring zeer belangrijk.

Volgens een commissielid spreekt een bepaald artikel in het W.I.B. over «taxatie op indiciën».

Hij vraagt:

1. Worden die indiciën nog gebruikt?
2. Als men spreekt over «vermoedens», moet men daar niet aan toevoegen dat er indiciën aanwezig moeten zijn?

De heer Watteyne bevestigt dat er bepalingen bestaan betreffende uiterlijke tekens en aanwijzingen. Maar vanaf een bepaald inkomensniveau veranderen de uiterlijke tekens en aanwijzingen van rijkdom niet meer zo sterk. Tussen iemand die 3 miljoen frank inkomsten heeft aangegeven en iemand die vijftig miljoen frank inkomsten heeft aangegeven, zijn er geen grote verschillen meer wat de «uiterlijke» status betreft.

Bovendien gaat het om een criterium dat steeds moeilijker toepasbaar wordt aangezien diegene die vrij hoge inkomsten heeft, bijna nooit meer tekenen van rijkdom vertoont: hij rijdt met een firmawagen, hij huurt een villa die eigendom is van de firma, een yacht wordt hem ter beschikking gesteld, enz.

In het uiterste geval zouden zulke personen nog slechts belast kunnen worden omdat zij voordelen in natura genieten, maar dat brengt ook heel wat problemen met zich mee.

In ieder geval dient men tot een situatie te komen waarin dezelfde controleur zowel de belastingssituatie van een vennootschap controleert als de belastingssituatie van de bestuurders van die vennootschap.

De heer Watteyne is het ermee eens dat het criterium «uiterlijke tekens en aanwijzingen» meer gebruikt zou moeten kunnen worden om de verdoezeling van het omzetcijfer inzake de B.T.W. te bewijzen. Er zijn reeds pogingen ondernomen tot standardisatie van de procedures die een ruimere aanwending van dit middel beoogden. Anderzijds kan artikel 66 van het B.T.W.-Wetboek niet worden toegepast inzake directe belastingen.

Ter attentie van sommige sprekers wil hij er tevens op wijzen dat iemand die een rechtzetting krijgt inzake belastingen, daarom nog geen belastingontduiking heeft gepleegd.

Professor Afschrift antwoordt op de vraag van een lid dat het probleem van het bewijs weliswaar belangrijk is, maar dat het wezenlijke probleem erin bestaat vast te stellen wat men wil veroordelen. De wet moet in de eerste plaats zo geredigeerd zijn dat de burger in staat is te weten wat toegestaan is en wat verboden is. Dat dient duidelijk uit de wet te blijken. Het is mo-

la loi. Il y a moyen de procéder à cela par une mesure générale. Le professeur Afschrift propose toutefois une distinction entre des actes de substitution.

Un type d'acte qu'on veut certainement interdire sont les actes de destruction d'impôt. Tout le monde est d'accord pour empêcher les abus. Seulement, il importe de savoir ce qu'on considère comme abus. Partout où il y a un choix, il doit toujours être possible de choisir la voie la moins imposée. Par contre, lorsque des opérations sont créées qui n'ont aucun contenu, aucun but (des actes de destruction d'impôt) sauf à éluder l'impôt, il faut taxer. Ces situations sont relativement faciles à circonscrire et la sécurité juridique peut subsister.

Là où il y a un choix, imposer de faire tel choix plutôt qu'un autre, revient soit à une ingérence énorme dans la vie des entreprises, soit à une création de valeurs extrêmement difficiles et à une insécurité totale. Si, par exemple, on commence à critiquer les actes de substitution, l'insécurité sera majeure.

Pour le professeur Afschrift, le « ruling » (accords préalables) n'est pas la solution à tous les problèmes. Lorsqu'un débiteur, ce qui est son premier droit, veut savoir si, quand il pose un acte, il est redevable de quelque chose, sa sécurité juridique ne constitue quand même pas à aller demander à son créancier s'il est d'accord. Le problème de la sécurité juridique est de première importance. Il faut que le contribuable (personne physique ou société) sache à l'avance si ce qu'il fera sera permis ou pas.

M. Denys craint que la suraccentuation de la sécurité juridique signifie que le droit fiscal et ses « loopholes » sont destinés seulement aux plus intelligents et à ceux qui peuvent se payer les services d'un conseiller fiscal. Dans ces circonstances, des données économiques égales risquent de donner lieu à une taxation différente.

En ordre principal, M. Denys reste d'accord avec le professeur Afschrift. Seulement, il n'estime pas que tout tourne autour de la preuve et d'une lutte entre le contribuable et l'Administration. La pratique démontre que le gonflement de la problématique de la preuve dresse l'Administration et le contribuable l'un contre l'autre. Il pense que les Chambres législatives ont la responsabilité d'offrir des solutions dans le cadre de la base d'imposition; en d'autres termes: ce qui est imposable doit être clair.

Il ne s'agit pas seulement ici d'intégrer une définition dans la législation mais également d'introduire la règle selon laquelle il faut chercher ce que le législateur a voulu rendre imposable.

gelijk dat te bewerkstelligen via een algemene maatregel. Professor Afschrift stelt echter voor dat een onderscheid wordt gemaakt voor de substitutie-handelingen.

Wat men zeker wil verbieden zijn de handelingen van belastingvernietiging. Iedereen is het erover eens dat misbruiken voorkomen moeten worden. Het is echter van belang te weten wat als misbruik wordt beschouwd. Overal waar een keuze bestaat, moet het altijd mogelijk zijn de minst belaste weg te kiezen. Wanneer echter handelingen worden verricht die geen enkele inhoud, geen enkel doel hebben (handelingen tot belastingvernietiging) behalve de belastingen te ontwijken, moeten die belastingen worden geheven. Die situaties kunnen vrij gemakkelijk omschreven worden en de rechtszekerheid kan blijven bestaan.

Waar er een keuze is, komt de verplichting om de ene keuze te maken in plaats van de andere neer op hetzij een aanzienlijke inmenging in het doen en laten van de ondernemingen, hetzij op een totstandbrenging van uiterst moeilijke waarden en een totale onzekerheid. Wanneer men bijvoorbeeld substitutie-handelingen zou aanvechten, zal de onzekerheid nog groter zijn.

Volgens professor Afschrift is « ruling » (voorgaande akkoorden) niet de oplossing voor alle problemen. Wanneer een schuldplichtige wil weten of hij op een bepaalde handeling belasting moet betalen — wat zijn eerste recht is — bestaat zijn rechtszekerheid er toch niet in dat aan zijn schuldeiser wordt gevraagd of deze met de handeling akkoord gaat. Het probleem van de rechtszekerheid is van het aller-grootste belang. De belastingplichtige (natuurlijke persoon of vennootschap) moet van tevoren weten of dat wat hij doet, toegestaan is of niet.

De heer Denys vreest dat het overaccentueren van de juridische zekerheid betekent dat het belastingrecht en zijn « loopholes » alleen is bestemd voor de intelligenten en diegenen die zich een fiscaal raadgever kunnen permitteren. Gelijke economische gegevens dreigen in die omstandigheden verschillend belast te worden.

In hoofdorde blijft de heer Denys het eens met professor Afschrift. Alleen is hij niet van oordeel dat alles draait om bewijs en een strijd tussen de belastingplichtige en de administratie. In de praktijk blijkt dat het opdrijven van bewijsproblematiek de administratie en de belastingplichtigen tegen elkaar opzet. Hij meent dat het tot de verantwoordelijkheid van de wetgevende kamers behoort om oplossingen te bieden in de sfeer van de grondslag, d.w.z. het moet duidelijk zijn wat belastbaar is.

Daarbij gaat het niet alleen om de omschrijving in de wetgeving maar ook om het invoeren van de regel waarbij men moet zoeken naar wat de wetgever heeft bedoeld belastbaar te stellen.

Notre système est ainsi fait que ce n'est pas l'Administration qui doit prouver quelles sont les matières imposables, mais c'est au contribuable qu'il revient de faire une déclaration. Le fisc n'est dès lors pas partie, mais bien un « syndic ». Selon les règles de bonne administration, le fisc doit être « objectif ». Il doit appliquer le droit au public et n'a pas le choix entre les avantages et les désavantages. Il peut tout au plus communiquer comment il interprète la loi (le « ruling »).

M. Denys plaide en faveur d'une répartition raisonnable de la charge de la preuve et cite un texte du professeur Vancrombrugge:

« ... mais la Cour de cassation a indiqué une autre voie. » Dans cet arrêt concernant des fusions de sociétés immobilières, la Cour de cassation a affirmé que les « dispositions anti-abus de droit doivent être interprétées en fonction de leur objet et de leur portée », c'est-à-dire pas à la lettre.

Le professeur Vancrombrugge saisit l'occasion pour dire qu'une brèche a été ouverte. Objectif et portée concernent la base imposable. La matière imposable ne peut pas dépendre de la manière dont le fisc prend position, sinon le fisc se prononcera différemment dans les différentes parties du pays, ce qui serait complètement arbitraire.

Le « ruling » est la manière la moins mauvaise pour fixer dans un modèle de collaboration quelle est la loi applicable. Dans la pratique, les conseillers fiscaux remarquent tous les jours qu'ils doivent compter sur la bonne volonté des fonctionnaires pour éviter les gros accidents. En pratique, la loi n'est pas souvent appliquée à la lettre.

M. Denys est conscient que cela peut également créer des situations arbitraires et même mener à une sorte de corruption passive. Toutefois, il juge trop extrême d'affirmer à cet égard que l'on doit avoir exclusivement une imposition oppositionnelle dans laquelle l'imposition idéale consisterait à imposer une mesure stricte.

M. Denys plaide au contraire en faveur d'un modèle de collaboration, même pour limiter la fraude à terme.

D'autres techniques sont par exemple le précompte mobilier libératoire, le projet Belcotax (plus de déclarations — nivellement des taux).

Aux Etats-Unis, on constate que lorsque les taux sont diminués et les matières imposables élargies (et c'est ce qui se passe lors de l'utilisation du critère « réalité économique »), une grande partie de l'ingénierie fiscale disparaît. En Belgique, on ne parle pas d'évasion fiscale en matière de T.V.A., mais uniquement de fraude. M. Denys plaide en faveur de l'introduction d'un système analogue pour les contributions directes.

Un membre pense pouvoir conclure après avoir entendu les experts que presque toutes les possibilités découlent du fait que l'on ne respecte pas l'objectif

In ons systeem blijft het zo dat niet de administratie moet bewijzen wat de belastbare materie is; het is aan de belastingplichtige om een aangifte te doen. De fiscus is dan nog geen partij, wel een « syndicus ». De fiscus is ingevolge de regels van goed bestuur iemand die « objectief » moet zijn. Hij dient het publiek recht toe te passen en heeft geen keuzes te maken in het voor- of nadeel. Hij kan hoogstens meedelen hoe hij de wet interpreteert (de « ruling »).

De heer Denys pleit voor een redelijke verdeling van de bewijslast en citeert een tekst van professor Vancrombrugge:

« ... maar het Hof van Cassatie heeft een andere weg aangegeven. » Het Hof van Cassatie heeft in een arrest inzake fusies van onroerend goed-vennootschappen gezegd « anti-misbruikbepalingen moeten geïnterpreteerd worden naar doel en strekking », d.w.z. niet naar de letter.

Professor Vancrombrugge heeft dit aangegrepen om te zeggen dat er dus een bres geslagen is. Doel en strekking betreffen de grondslag. De belastbare materie mag geen kwestie zijn van hoe de fiscus zich opstelt, zoniet zal in verschillende delen van het land door de fiscus op een verschillende wijze geoordeeld worden. Dit zou compleet arbitrair zijn.

De « ruling » is de minst slechte manier om in een samenwerkingsmodel vast te leggen wat de toepasselijke wet is. In de praktijk merken de fiscale raadgevers dagelijks dat zij op de goede wil van de ambtenaren moeten kunnen rekenen om grote ongelukken te vermijden. In de praktijk wordt de wet heel dikwijls niet zo hard toegepast als hij is geschreven.

De heer Denys is er zich van bewust dat ook dit tot arbitraire situaties en zelfs tot een soort van passieve corruptie kan leiden. Toch vindt hij het te extreem om daartegenover te stellen dat men uitsluitend een oppositionele belastingheffing moet hebben waarbij de ideale belastingheffing erin zou bestaan een harde maatregel af te dwingen.

De heer Denys pleit integendeel voor een samenwerkingsmodel, ook al om op termijn de fraude te beperken.

Andere technieken zijn bijvoorbeeld de liberatoire roerende voorheffing, het project Belcotax (geen aangiftes meer — vervlakken van tarieven).

In de Verenigde Staten stelt men vast dat waar de tarieven worden verlaagd en de belastbare materie wordt verbreed (en dit is wat gebeurt bij het hanteren van het criterium « economische werkelijkheid »), er enorm veel fiscale spitstechnologie verdwijnt. In België wordt ook niet over belastingontwijking op het vlak van de B.T.W. gesproken, enkel over fraude. De heer Denys pleit ervoor om in de directe belastingen een analoog systeem in te voeren.

Een commissielid meent na het aanhoren van de experts te mogen besluiten dat bijna alle moeilijkheden voortvloeien uit het feit dat men het doel van de

des impôts. Les impôts ont pour objet de rassembler de l'argent afin de répondre aux besoins de l'Etat. Dans un passé récent, et cette tendance se poursuit, le législateur y a ajouté toute une série d'objectifs secondaires. La loi d'expansion économique a par exemple tenté de stimuler l'économie par le biais des impôts plutôt que par des subventions. Ceci a des conséquences immédiates en matière de sociétés unipersonnelles.

Selon l'intervenant, l'impôt ne peut avoir qu'un seul et unique objectif: produire des recettes. Dans la mesure où le nombre d'objectifs secondaires est multiplié, la législation fiscale devient plus complexe. En fin de compte, seuls les « idiots » paient encore des impôts, les « malins » n'en paient plus.

Le livre « Culture de satisfaction » de Galbraith l'illustre bien: les *happy few* connaissent les techniques d'évasion et s'enrichissent de plus en plus; les « idiots », qui sont les plus nombreux, n'en sont pas capables.

L'intervenant plaide en faveur d'un retour à l'objectif principal des impôts, à savoir assurer le financement des pouvoirs publics. Qui s'écarte de cet objectif, se crée automatiquement des complications.

Il est plutôt sceptique à propos du modèle de collaboration prôné par M. Denys.

Un autre membre pense que M. Denys trouve inacceptable que le fisc modifie arbitrairement la qualification d'une déclaration. Selon M. Denys, cela pourrait menacer la sécurité juridique.

M. Watteyne, selon l'intervenant, prétend qu'il ne s'agit pas de la modification arbitraire de la qualification d'une déclaration mais bien, pour le fisc, d'une présomption d'abus de droit dans les cas où la voie la plus imposée n'est pas choisie.

Selon l'intervenant, la seule différence entre les deux avis réside dans la charge de la preuve. Dans le cas de la présomption, il ne s'agit pas de la détermination arbitraire de la manière dont la déclaration doit être faite mais plutôt d'une présomption que la déclaration ne correspond pas à la réalité. C'est au contribuable de prouver que la déclaration répond à ce qu'il prétend.

Le fisc n'est pas du même avis. Par conséquent, cela revient finalement à savoir à qui incombe la charge de la preuve.

L'intervenant pense donc que M. Denys et M. Watteyne ne mènent pas le débat sur le même terrain.

M. Denys admet que c'est un tout autre débat qui est mené.

A son avis, le problème se trouve dans la base d'imposition, dans la matière imposable. S'il n'est pas

belastingen niet respecteert. De belastingen hebben als doel geld bijeen te brengen om aan de behoeften van de Staat te voldoen. In het recente verleden — en deze tendens zet zich door — heeft de Wetgever daar nog allerlei nevendoelen aan toegevoegd. Bijvoorbeeld bij de wet op de economische expansie heeft men getracht om via de belastingen in plaats van met toelagen de economie aan te zwengelen. Zulks genereert onmiddellijk gevolgen bijvoorbeeld inzake eenpersoonsvennootschappen.

Volgens hem kan een belasting slechts één doel hebben, ofwel brengt die inkomsten mee ofwel niet. In de mate waarin het aantal nevendoelen vermenigvuldigd wordt, wordt de fiscale wetgeving ingewikkelder. Uiteindelijk betalen alleen nog de « dommen » belastingen, de « slimmen » niet meer.

In het boek « Cultuur van tevredenheid » van Galbraith wordt dit geïllustreerd: de « happy few » kennen de ontwijkstechnieken en worden alsmaar rijker; de « domme », brede basis kan dit niet.

Het lid pleit voor een terugkeer naar het hoofddoel van de belastingen, namelijk ervoor te zorgen dat de overheid gefinancierd geraakt. Wie daarvan afstapt, krijgt automatisch last van complicaties.

Hij is eerder sceptisch over het samenwerkingsmodel waarvoor de heer Denys pleit.

Een ander commissielid meent dat de heer Denys het onaanvaardbaar vindt dat de fiscus op arbitraire wijze de kwalificatie van een aangifte wijzigt. Daarin zou nog volgens de heer Denys een gevaar schuilen voor de rechtszekerheid.

De heer Watteyne, aldus het lid, beweert dat het niet gaat over het wijzigen op een arbitraire manier van de kwalificatie van een aangifte, maar het gaat in hoofdte van de fiscus om een vermoeden van rechtsmisbruik in de gevallen waarin niet de meest belaste weg is gekozen.

Volgens dit lid bestaat het enige verschil tussen beide stellingen in het plaatsen van de bewijslast. In het geval van het vermoeden, en het gaat niet om een arbitrair bepalen van hoe de aangifte er moet uitzien, maar het is een vermoeden dat de aangifte niet aan de werkelijkheid beantwoordt. Het is dan aan de belastingplichtige om aan te tonen dat de aangifte beantwoordt aan wat hij beweert.

De fiscus is een andere mening toegedaan. Bijgevolg, het komt er uiteindelijk toch op neer op waar de bewijslast ligt.

Het lid denkt dus dat de heer Denys en de heer Watteyne het debat niet op hetzelfde terrein voeren.

De heer Denys is ermee akkoord dat er een totaal ander debat wordt gevoerd.

Volgens hem zit het probleem in de grondslag, in de belastbare materie. Als het niet duidelijk is dat

clair que les revenus mobiliers doivent être imposés, le fisc ne doit pas recevoir la compétence qui revient au législateur et sur laquelle tout notre système légal est basé, à savoir la détermination de la matière imposable. Cette compétence ne peut pas être déplacée par toutes sortes de techniques de charge de la preuve, de présomptions. L'Administration n'est pas équipée pour statuer sur la base imposable.

M. Watteyne croit que ses propos sur les remarques ne sont pas tellement différents de ceux de M. Denys. On a parlé sur un autre plan de la charge de la preuve. M. Denys est partisan du consensus. M. Watteyne répète que le problème de la fraude fiscale est qu'à son avis, il existe un consensus social dans notre pays pour éviter l'impôt. Ce qu'il faut obtenir est donc une modification de ce consensus. Là, le rôle du législateur consiste à lever des impôts justes que l'on perçoit d'une manière correcte. C'est le rôle de l'Administration, non pas d'être le créancier (comme dit le professeur Afschrift), mais de faire respecter la loi. A cette fin, il faut que la loi soit applicable, qu'elle soit bien faite et qu'il y ait au départ un consensus social.

Un membre croit qu'il peut retenir des exposés qu'une mesure anti-abus de droit serait acceptable à deux conditions. La première condition est qu'elle soit limitée aux cas où l'acte posé a pour seul but d'éluder l'impôt, c'est-à-dire que sa seule finalité est une destruction de la matière fiscale. Deuxièmement, que ce soit l'administration qui établisse que l'acte posé a pour seul but d'éluder l'impôt.

La preuve du contraire est alors à charge du contribuable. A ce moment, on se retrouve dans les principes généraux du droit fiscal, tout en faisant un pas vers la notion de «réalité économique».

M. Denys voudrait ajouter une troisième condition qui, pour lui, est essentielle, à savoir que l'intention du législateur était bel et bien de taxer, que la matière imposable y serait.

Sinon, on se retrouve au cœur d'une bataille de procédure dans laquelle ceux qui possèdent les moyens de preuve les moins bons perdront leur procès.

M. Watteyne est d'accord avec les conditions proposées pour autant qu'on donne à l'Administration les moyens de fournir la preuve qu'elle doit fournir.

Un autre commissaire veut revenir en quatre points sur ce qui, pour lui, constitue le cœur du problème.

roerend inkomen belast moet worden, moet de fiscus niet de bevoegdheid krijgen die aan de Wetgever toekomt en waar ons hele wettelijke systeem op gebaseerd is, namelijk de bepaling van de belastbare materie. Deze bevoegdheid mag niet worden verschoven door allerlei bewijslasttechnieken, vermoedens. De administratie is niet uitgerust om over de belastbare grondslag te oordelen.

De heer Watteyne stipt aan dat zijn mening over de opmerkingen niet zozeer verschilt van de mening van de heer Denys. Het probleem van de bewijslast is op een andere manier benaderd. De heer Denys is voorstander van een consensus. De heer Watteyne herhaalt dat het probleem van de belastingontduiking er volgens hem in bestaat dat er in dit land een maatschappelijke consensus bestaat om de belastingen te ontwijken. Het komt er dus op aan die consensus te wijzigen. De rol van de wetgever bestaat erin rechtvaardige belastingen te heffen die op een correcte manier worden geïnd. De taak van de administratie is niet als schuldeiser op te treden (zoals professor Afschrift zegt), maar de wet te doen naleven. Om dat te bereiken dient de wet toepasbaar te zijn, dient zij goed gesteld te zijn en dient daarover een maatschappelijke consensus te bestaan.

Een commissielid meent dat uit de uiteenzettingen blijkt dat een maatregel tegen rechtsmisbruik aanvaardbaar zou zijn op twee voorwaarden. De eerste voorwaarde is dat die maatregel wordt beperkt tot de gevallen waarin het enige doel van de handeling het ontwijken van de belastingen is, dat wil zeggen dat het enige doel ervan een vernietiging van het belastingobject is. De tweede voorwaarde is dat de administratie bewijst dat de handeling als enig doel het ontwijken van belastingen heeft.

Het bewijs van het tegendeel komt dan toe aan de belastingplichtige. Op die manier worden de algemene beginselen van het belastingrecht toegepast, maar zet men een stap in de richting van het begrip «economische realiteit».

De heer Denys zou een derde voorwaarde willen toevoegen, die volgens hem essentieel is, namelijk dat het vaststaat dat het de bedoeling was van de wetgever om belastingen te heffen, dat er een belastingobject zou zijn.

Zoniet vervalt men in een proceduregevecht waarin diegene met de minst goede bewijsmiddelen het pleit zal verliezen.

De heer Watteyne is het eens met de voorgestelde voorwaarden op voorwaarde dat aan de administratie de middelen worden gegeven om het bewijs te leveren van datgene wat zij moet bewijzen.

Nog een ander commissielid wil in vier punten terugkomen op wat voor hem de grond van de zaak uitmaakt.

Premièrement, il adhère au plaidoyer visant à ne pas multiplier les objectifs des impôts. Cela entraîne en effet le risque que plus aucun consensus social ne pourra se dégager sur ce qu'est la tâche de l'Etat. Lorsque l'on se trouve dans cette situation — et selon l'intervenant nous y sommes en Belgique — il n'est plus possible d'obtenir la collaboration des citoyens.

Si la fraude atteint des milliards de francs, cela provient du fait que le citoyen ne veut plus montrer l'adhésion sociale relative au paiement des impôts.

Deuxièmement, comment réaliser cette adhésion sociale?

Il y a la thèse du modèle de collaboration défendue par M. Denys. Ce modèle ne peut fonctionner que si le consensus social relatif à la mission de l'Etat est atteint.

Une autre possibilité consiste à essayer de travailler selon les courbes de Laffer et à tenter d'arriver à des recettes fiscales plus importantes en réduisant les taux d'imposition.

Troisièmement, le lien entre les moyens de preuve et le concept «réalité économique», d'une part, et l'évasion fiscale et la fraude, d'autre part, n'est pas toujours clair.

Quatrièmement, si les plus-values fiscales des recettes des mesures anti-abus de droit pour le Trésor restent effectivement limitées à 10 ou 15 milliards, tout ceci n'est rien d'autre que l'exécution de la promesse faite dans la déclaration gouvernementale d'instaurer le concept de «réalité économique».

Un représentant du ministre des Finances expose les réflexions suivantes concernant l'intervention d'un commissaire.

En ce qui concerne la charge de la preuve, dans le projet du Gouvernement, celle-ci incombe à l'Administration.

A propos de l'évasion, il y a lieu de se demander s'il s'agit d'un but exclusif ou d'un but principal; tel que le projet de loi est rédigé, il s'agit plutôt d'un but exclusif. Il suffit qu'il existe un motif économique valable pour que la contre-preuve soit apportée.

Pour ce qui est de l'interprétation téléologique proposée par M. Denys, il n'existe pas en doctrine d'unanimité. Selon le représentant du ministre des Finances, l'interprétation téléologique peut s'avérer contraire à l'article 110 de la Constitution. L'intention du législateur doit être univoque pour appuyer une interprétation téléologique, ce qui est loin d'être évident pour certaines dispositions légales.

Ten eerste, sluit hij zich aan bij het pleidooi om de doelen van de belasting niet te gaan vermenigvuldigen. Dit leidt tot het gevaar dat er geen sociale consensus meer kan worden bereikt rond wat de taak van de Staat is. Eens men in die situatie verkeert — en volgens het lid zijn wij in België hierin beland —, kan de medewerking van de burgers met geen mogelijkheid meer worden verkregen.

Als er voor miljarden frank aan fraude bestaat, dan komt dat doordat de burger de sociale adhesie met betrekking tot het betalen van belastingen niet meer wil opbrengen.

Ten tweede, hoe kan die sociale adhesie worden bewerkstelligd?

Er is de thesis van het samenwerkingsmodel zoals verdedigd door de heer Denys. Dit is slechts werkbaar als de sociale consensus omtrent de taak van de Staat bereikt is.

Een andere mogelijkheid bestaat erin te proberen te werken volgens de curves van Laffer en door het verminderen van de belastingtarieven te pogen tot een grotere balastingopbrengst te komen.

Ten derde is het verband tussen bewijsmiddelen en het begrip «economische realiteit» enerzijds en belastingontwijking respectievelijk fraude anderzijds niet altijd duidelijk.

Ten vierde, als het inderdaad zo zou zijn dat de meeropbrengst voor de Schatkist van de anti-rechtsmisbruikmaatregelen beperkt blijft tot 10 of 15 miljard, dan is dit niets anders dan de uitvoering van een in een Regeringsverklaring opgenomen beloofde invoering van het begrip «economische realiteit».

Een vertegenwoordiger van de Minister van Financiën maakt de volgende bedenkingen bij het betoog van een commissielid.

Wat de bewijslast betreft, deze komt volgens het regeringsontwerp toe aan de administratie.

Bij belastingontwijking is het de vraag of het om een exclusief doel of om een hoofddoel gaat, maar zoals het wetsontwerp is gesteld, gaat het eerder om een exclusief doel. Het is voldoende dat er een geldige economische reden is opdat het tegenbewijs wordt geleverd.

Wat de teleologische interpretatie betreft, voorgesteld door de heer Denys bestaat er in de rechtsleer geen eensgezindheid. Volgens de vertegenwoordiger van de Minister van Financiën kan de teleologische interpretatie eigenlijk in strijd blijken met artikel 110 van de Grondwet. De bedoeling van de wetgever moet ondubbelzinnig zijn om een teleologische interpretatie mogelijk te maken, wat voor sommige wettelijke bepalingen helemaal niet vanzelfsprekend is.

Un membre souligne que M. Watteyne a dit, d'une part, que le consensus social est en faveur de l'évasion fiscale ou de la destruction d'impôt mais que, d'autre part, il incombe à la loi de rétablir le consensus social. L'intervenant reconnaît que l'administration a cette vision mais, pour lui, telle ne devrait pas être la vision du législateur. En réalité, ce n'est pas par la loi mais par d'autres faits, par le raisonnement, par son attitude, par le bon usage des fonds, que le législateur doit corriger le consensus social.

Aussi longtemps que le législateur n'est pas conscient du fait qu'il est impossible de corriger par la loi un défaut de consensus social, la notion de l'esprit des lois qui doit imprégner les membres des Chambres législatives fait défaut, à savoir qu'ils doivent essayer de refléter par la loi ce que l'opinion publique est prête à accepter volontairement dans une large mesure.

Déjà Montesquieu, dans « L'Esprit des Lois », avait indiqué qu'un parlement qui ne tenait pas compte de l'acceptabilité d'une législation qu'il proposait, faisait œuvre stérile.

L'intervenant constate que le niveau de la fiscalité en Belgique, majoré de celui de la parafiscalité, la revision incessante de celle-ci, la guerre que semblent se livrer par des revisions semestrielles de la législation l'Administration et le contribuable, créant un climat déplorable et une image consternante de notre politique fiscale. Il n'est nullement étonnant que le contribuable cherche un refuge dans les formes légales et illégales d'évasion fiscale et qu'il se trouve conforté par le manque, sinon de légalité, tout au moins de légitimité, de la pression fiscale, car en face de celle-ci se trouvent beaucoup de dépenses inconsidérées qui ne recueillent pas l'appui de la majorité de la population.

Le Président coupe la parole à l'intervenant en déclarant que les thèmes budgétaires ne sont pas à l'ordre du jour.

Dans ces conditions, le membre quitte la séance.

M. Watteyne déclare qu'il n'a pas dit que le législateur doit corriger le consensus social. Il estime simplement que ce consensus devrait être modifié sans se prononcer pour autant sur la voie à suivre pour y arriver. M. Watteyne attend toutefois du législateur de bonnes lois. Peut-être pourraient-elles mener à une bonne moralité publique.

Le professeur Afschrift croit que cette discussion concerne le rapport que la loi fiscale peut avoir avec

Een lid onderstreept dat de heer Watteyne enerzijds heeft gezegd dat er een maatschappelijke consensus bestaat om belastingontwijking of belastingvernietiging niet af te keuren, maar dat het anderzijds de wet toekomt de maatschappelijke consensus weer in goede banen te leiden. Spreker geeft toe dat dat de visie is van de administratie, maar volgens hem zou dat niet de visie van de wetgever mogen zijn. De wetgever moet immers niet via de wet correcties aanbrenge op de maatschappelijke consensus, maar op andere manieren: via redenering, via zijn houding, via het goed aanwenden van de openbare geldmiddelen.

Zolang de wetgever zich niet bewust is dat de maatschappelijke consensus niet bij wet kan worden gecorrigeerd, ontbreekt de idee van de « esprit des lois » waarvan de leden van de wetgevende kamers doordrongen moeten zijn, d.w.z. dat zij in de wet moeten neerleggen wat de publieke opinie in grote mate vrijwillig wil aanvaarden.

Montesquieu schreef al in « L'Esprit des Lois » dat een parlement dat geen rekening houdt met de aanvaardbaarheid van de wetgeving die het voorstelt, steriel werk verricht.

Het lid stelt vast dat de in België heersende belastingdruk, plus de parafiscale druk, de onophoudelijke herziening van de fiscale wetten, het steekspel tussen de administratie en de belastingplichtigen naar aanleiding van de halfjaarlijkse herzieningen van de wetgeving, een betreurenswaardig klimaat creëren en een ontstellend beeld geven van ons fiscaal beleid. Het wekt geenszins verbazing dat de belastingplichtige zijn toevlucht zoekt tot alle mogelijke vormen van legale en illegale belastingontwijking en dat hij daarin gesterkt wordt door het gebrek aan — indien al niet wettelijkheid — dan toch ten minste rechtmatigheid van de geheven belastingen want daartegenover staan heel wat ondoordachte uitgaven waarmee de meerderheid van de bevolking het niet eens is.

De Voorzitter ontnemt spreker het woord en verklaart dat de begrotingsthematiek niet op de agenda staat.

In die omstandigheden verlaat het lid de vergadering.

De heer Watteyne verklaart dat hij niet heeft gezegd dat de wetgever de maatschappelijke consensus moet corrigeren, maar wel dat er een andere maatschappelijke consensus moet ontstaan. Hij wil zich echter niet uitspreken over de manier waarop dit kan worden bereikt. De heer Watteyne verwacht evenwel goede wetten van de wetgever. Misschien zouden deze kunnen leiden tot een goede publieke moraal.

Professor Afschrift meent dat deze discussie betrekking heeft op het verband dat er kan bestaan

l'équité. Quand on constate que quelqu'un qui travaille beaucoup est taxé à 55 p.c., et que quelqu'un qui gagne au tiercé n'est pas taxé du tout, il est difficile d'établir un lien entre la fiscalité et l'équité. Il est clair que, dans ces circonstances, il est impossible de créer un consensus social avec la législation telle qu'elle est dans son ensemble. Tout ce qu'on peut espérer faire admettre par le citoyen, c'est qu'il y a certaines règles à respecter, notamment que l'État doit fonctionner et que les citoyens doivent payer leurs impôts.

Il importe alors de détacher cela de tout concept suivant lequel il faudrait encore interpréter ces règles à respecter. Ces règles sont claires ou non. Les règles régies par la loi doivent être claires dans tous les textes légaux. Malheureusement, en matière fiscale, il en est rarement ainsi. A fortiori, une loi sur une notion « anti-abus de droit » devrait être très claire parce que le terme « abus » fait apparaître une notion moralisatrice.

L'intervenant est tout à fait de l'avis du représentant du ministre quand il dit qu'il est très bien d'interpréter suivant le critère néerlandais que propose M. Denys (« doel en strekking van de wet ») mais, pour être en mesure de pratiquer l'interprétation téléologique, il faut que l'intention du législateur apparaisse, ce qui est, dans l'état actuel des choses, loin d'être évident. Si, en plus, on fait en sorte que cette intention (souvent non exprimée) doit prévaloir sur le texte de la loi, on arrive vraiment à une situation d'insécurité et à un risque d'arbitraire. Déjà actuellement, avec les textes existants et des règles d'interprétation assez précises, il existe des problèmes d'interprétation.

M. Denys ne croit pas que la morale ait quoi que ce soit à voir avec la législation fiscale. Selon lui, la législation n'est rien d'autre qu'un ensemble de normes morales qui ont été incorporées à un niveau où un consensus a été atteint. La distinction est artificielle.

Le citoyen attend désormais du pays une bonne administration, une bonne jurisprudence et une bonne manière d'agir. Dans la littérature juridique, l'aspect « bien agir » est plus qu'une notion en vogue.

L'interprétation téléologique n'est pas une découverte néerlandaise. En ce moment, la législation sur la T.V.A. doit recevoir une interprétation téléologique parce que la Cour européenne a la compétence de fixer des critères d'interprétation et elle en prescrit. Les juges de notre pays doivent donner une interprétation téléologique en fonction de la 6^e directive.

tussen de belastingwet en de billijkheid. Wanneer men vaststelt dat iemand die veel werkt, voor 55 pct. belast wordt en dat iemand die wint bij de tiercé, helemaal niet belast wordt, lijkt het verband tussen de belastingen en de billijkheid zoek. Het is duidelijk dat het in deze omstandigheden onmogelijk is een maatschappelijke consensus tot stand te brengen over de bestaande wetgeving in haar geheel. Het enige waarop men kan hopen is dat men de burger zal kunnen doen aanvaarden dat bepaalde regels in acht dienen te worden genomen, onder meer dat de Staat moet kunnen functioneren en dat de burgers hun belastingen moeten betalen.

Er moet derhalve worden afgestapt van de idee dat de in acht te nemen regels nog geïnterpreteerd zouden moeten worden. Deze regels zijn duidelijk of niet. De regels die bij wet vastgesteld worden, moeten duidelijk zijn in alle wetteksten. Spijtig genoeg is dat, wat de belastingen betreft, zelden het geval. Een wet over een begrip zoals « anti-rechtsmisbruik » dient daarom zeer duidelijk te zijn want de term « misbruik » haalt een moraliserende idee te voorschijn.

Spreker is het helemaal eens met de vertegenwoordiger van de Minister wanneer deze zegt dat men wel kan interpreteren volgens het Nederlandse criterium dat de heer Denys voorstelt (« doel en strekking van de wet »), maar dat om tot een teleologische interpretatie te kunnen overgaan de bedoeling van de wetgever duidelijk moet zijn, wat in de huidige stand van zaken helemaal niet vanzelfsprekend is. Wanneer men bovendien deze bedoeling (die vaak niet is uitgedrukt) de overhand laat hebben op de wettekst, komt men werkelijk in een situatie van onzekerheid terecht en ontstaat het gevaar van willekeur. Nu reeds duiken er met de bestaande teksten en de vrij nauwkeurige interpretatievoorschriften, interpretatieproblemen op.

De heer Denys gelooft niet dat er moraal te pas komt bij de fiscale wetgeving. Volgens hem is wetgeving niets anders dan morele normen die geïncorporeerd zijn op een niveau waar er een consensus is gekomen. Het onderscheid is artificieel.

De burger verwacht thans dat het land behoorlijk wordt bestuurd, dat er behoorlijke rechtspraak en behoorlijk handelen is. In de rechtsliteratuur is het aspect « behoorlijk handelen » meer dan iets dat opgang maakt.

Teleologisch interpreteren is geen Nederlandse uitvinding. Op dit moment moet de B.T.W.-wetgeving teleologisch geïnterpreteerd worden omdat het Europees Hof de bevoegdheid heeft de interpretatievoorschriften te bepalen en die heeft dat voorgeschreven. De rechters in ons land moeten in functie van de zesde richtlijn teleologisch interpreteren.

La directive-fusion et la directive filiales/sociétés mères donnent également lieu à une interprétation téléologique.

La Cour de cassation affirme elle aussi que les dispositions d'abus doivent être interprétées en droit fiscal en fonction de leur objectif et de leur portée, même à l'encontre de la législation. Voir l'arrêt *Castrol* (Cass., 3 décembre 1982, R.G.F., 1993, p. 42) relatif aux déplacements de bénéfices au sein d'un groupe international.

La Cour de cassation estime que si le bénéfice reste en Belgique, même si la loi est respectée à la lettre, l'application de la loi en la matière est écartée parce que son objectif consistait à lutter contre le déplacement des bénéfices à l'étranger. L'absence de déplacement de bénéfices à l'étranger implique que la disposition anti-abus de droit n'est pas appliquée.

La remarque que nous ne donnons pas une interprétation téléologique est, selon M. Denys, pertinentement injuste. Il y a violation de la Constitution lorsque l'on se base sur les moyens de preuve et non sur la matière imposable.

Lorsque l'intention du législateur n'est pas tout à fait claire, c'est l'adage « *in dubio contra fiscum* » qui est applicable et le contribuable ne doit pas payer. Si, par contre, l'objectif du législateur est clair et que le contribuable n'en tient pas compte en raison de ses constructions juridiques, le contribuable doit payer ses dettes fiscales.

Il semble bien qu'il y ait unanimité sur le fait que la qualification juridique peut être mise de côté. M. Denys prévoit que les seules qualifications juridiques ne suffisent pas.

Lorsqu'une société de management est créée, elle existe. Lorsque des obligations coréennes sont achetées uniquement à des fins anti-impôt, la mise à l'écart de qualifications juridiques n'empêche pas que l'acheteur a les « actions » en sa possession. Quelle qualification l'Administration va-t-elle leur attribuer?

M. Denys argumente donc contre le moyen utilisé pour réparer le mal; il cite un extrait de l'article 16 de la loi portant des dispositions fiscales et financières: « il ne peut être objecté à l'Administration des contributions directes », c'est-à-dire que le fisc peut faire comme s'il n'entendait pas le contribuable. Et ensuite? Lorsque cette règle est appliquée aux cas qui ont engendré la « législation de réparation » ces dernières années, elle n'atteindra pas son but. Aussi longtemps que l'opération ne peut être écartée, la règle est un coup dans l'eau. L'orateur prône donc un retour à la matérialité au lieu de la forme.

Le représentant du ministre des Finances énonce trois observations:

Concernant le but du législateur, il donne l'exemple suivant: le précompte mobilier doit-il être

De fusie-richtlijn en de moeder-dochterrichtlijn geven eveneens aanleiding tot teleologische interpretatie.

Ook het Hof van Cassatie zegt dat de misbruikbepalingen in het fiscaal recht naar doel en strekking moeten worden geïnterpreteerd, zelfs tegen de wetgeving in. Er bestaat het duidelijke *Castrol*-arrest (Cass., 3 december 1982, R.G.F., 1993, blz. 42) in verband met winstverschuivingen binnen een internationale groep.

Het Hof van Cassatie oordeelt dat als de winst binnen België blijft, ook al is aan de letter van de wet voldaan, de toepassing van de wet terzijde wordt geschoven omdat het doel erin bestond winstverschuiving naar het buitenland tegen te gaan. Geen winstverschuiving naar het buitenland impliceert dat de anti-misbruikbepaling niet wordt toegepast.

De opmerking dat we niet teleologisch interpreteren is volgens de heer Denys pertinent onjuist. Strijdigheid met de Grondwet ontstaat wanneer men het in de bewijsmiddelen en niet in de belastbare materie zoekt.

Wanneer niet helemaal duidelijk is wat de wetgever bedoeld heeft, geldt het adagium « *in dubio contra fiscum* » en hoeft de belastingplichtige niet te betalen. Is de bedoeling van de wetgever daarentegen wel duidelijk en de belastingplichtige houdt door zijn rechtsconstructies daar geen rekening mee, dan dient de belastingplichtige zijn belastingschuld te voldoen.

Er schijnt wel eensgezindheid te bestaan over het feit dat de juridische kwalificatie terzijde kan worden geschoven. De heer Denys voorspelt dat juridische kwalificaties alleen niet volstaan.

Wanneer een managementsvennootschap opgericht is, bestaat ze. Wanneer Korea-bonds zijn gekocht alleen met belastingdestructieve doeleinden, dan neemt het opzijschuiven van juridische kwalificaties niet weg dat de « bonds » in het bezit van de koper zijn. Welke kwaliteit zal de administratie hieraan toekennen?

De heer Denys argumenteert dus tegen het middel dat men gebruikt om de kwaal te herstellen: hij citeert uit artikel 16 van de wet houdende fiscale en financiële bepalingen: « Aan de Administratie der Directe Belastingen kan niet worden tegengeworpen », dit wil zeggen dat de fiscus kan doen alsof hij de belastingplichtige niet hoort. En dan? Wanneer deze regel op de gevallen die tot « reparatiewetgeving » leidden in de laatste jaren, wordt toegepast, zal ze haar doel niet bereiken. Zolang de verrichting niet terzijde kan worden geschoven, is de regel een maat voor niets. Volgens spreker moet men dus teruggaan naar de materialiteit in plaats van de vorm.

Een vertegenwoordiger van de Minister van Financiën maakt drie opmerkingen:

Wat het doel van de wetgever betreft, geeft hij het volgende voorbeeld: moet de roerende voorheffing

retenu sur les boni de liquidation ? Dans la foulée de la loi du 22 décembre 1989, la question a été discutée. En utilisant l'interprétation téléologique, aucune solution n'aurait pu être trouvée. Il s'agirait vraiment d'un problème d'interprétation qui n'était soluble que par une intervention du législateur. Le but poursuivi au départ était d'appliquer le précompte mobilier. Le texte de l'avant-projet de loi a été ensuite modifié par le Gouvernement de telle sorte que l'exposé des motifs n'était plus en concordance. Il n'est donc certainement pas évident de procéder à une interprétation téléologique.

A propos d'un consensus social sur la répression de l'évasion fiscale, l'exposé du professeur Afschrift permet de relever qu'il existe lorsque l'évasion passe par un procédé juridique de destruction d'impôt mais pas sur les autres formes d'évasion (abstention, substitution, etc.).

Quant aux sociétés de management, l'inopposabilité prévue par le nouveau dispositif légal porte non pas sur l'apport lui-même mais sur la qualification de l'acte de telle sorte que le fisc ne sera en rien autorisé à imposer comme si la société n'existait pas en continuant à taxer dans le chef de la personne physique. Compte tenu du principe constitutionnel de légalité, l'intervenant ne croit pas que rendre l'acte inopposable soit une solution à défaut de prévoir une base nouvelle d'imposition. Rendre un acte inopposable ne suffit pas, le législateur doit prévoir le fait générateur de l'impôt dans les articles du Code des impôts sur les revenus définissant la matière imposable.

M. Denys se rallie à cette opinion.

Selon un commissaire, le Premier ministre aurait déclaré que la mesure anti-abus de droit constitue une sorte de révolution dans la législation fiscale belge. D'autre part, on prétend que les recettes ne s'élèveraient qu'à 5 milliards. Si tel est le cas, cela ne peut constituer une révolution. Les recettes attendues à long terme sont-elles plus importantes ? Ou s'agit-il en fait d'une toute autre approche qui offre la possibilité d'éviter un certain nombre de constructions et de modifier le comportement du contribuable de telle sorte qu'on obtienne des résultats sérieux à long terme ?

Le professeur Afschrift estime qu'il est difficile à apprécier si la nouvelle disposition anti-abus de droit entraînera une modification fondamentale dans le comportement des contribuables.

Il y a une double incidence. La première incidence porte sur le nombre d'enrôlements additionnels que la disposition permettra de réaliser. La deuxième inci-

worden ingehouden op de batige saldi bij vereffening ? Naar aanleiding van de wet van 22 december 1989 stond die vraag ter discussie. Een teleologische interpretatie zou niet tot een oplossing hebben geleid. Het ging werkelijk om een probleem dat zonder ingrijpen van de wetgever onoplosbaar was. Aanvankelijk was het de bedoeling roerende voorheffing in te houden. Naderhand werd het voorontwerp van wet door de Regering zodanig gewijzigd dat de tekst niet meer klopte met de memorie van toelichting. Een teleologische interpretatie was dus zeker niet evident.

Uit de uiteenzetting van professor Afschrift blijkt dat er een maatschappelijke consensus bestaat over de bestraffing van de belastingontwijking wanneer de ontwijking verloopt via een juridisch procédé van belastingvernietiging, maar dat die niet bestaat bij andere vormen van ontwijking (onthouding, substitutie, enz.).

Volgens de nieuwe wettelijke bepaling kunnen bepaalde handelingen niet aan de administratie worden tegengeworpen en wat de management-vennootschappen betreft, slaat dit niet op de inbreng zelf maar op de kwalificatie van de handeling zodat de fiscus de vennootschap niet mag belasten alsof ze niet bestond door de natuurlijke persoon te blijven belasten. Gelet op het grondwettelijk principe dat geen belasting kan worden ingevoerd dan door een wet, gelooft spreker niet dat de bepaling dat een handeling niet kan worden tegengeworpen, een oplossing is wanneer niet wordt voorzien in een nieuwe belastinggrondslag. Een handeling niet tegenwerpbaar maken volstaat niet: de wetgever moet het feit dat aanleiding geeft tot belasting opnemen in de artikelen van het Wetboek der Inkomstenbelastingen die de belastinggrondslag bepalen.

De heer Denys is dezelfde mening toegedaan.

Volgens een commissielid zou de Eerste Minister hebben verklaard dat de anti-rechtsmisbruikmaatregel een soort revolutie in de Belgische fiscale wetgeving betekent. Anderzijds wordt er beweerd dat de opbrengst slechts 5 miljard zou bedragen. Als dit zo is, dan kan dit geen revolutie betekenen. Zijn de verwachte opbrengsten op langere termijn hoger ? Of gaat het wel degelijk over een totaal andere benaderingswijze die de mogelijkheid biedt om een aantal constructies te vermijden en het gedrag van de belastingplichtige te wijzigen zodanig dat hier op langere termijn wel ernstige resultaten mee worden behaald ?

Professor Afschrift is van oordeel dat het moeilijk is na te gaan of de nieuwe bepaling tegen rechtsmisbruik een fundamentele wijziging teweeg zal brengen in het gedrag van de belastingplichtigen.

Er is een dubbel gevolg. Ten eerste zal die bepaling een aantal bijkomende inkohieringen mogelijk maken. Ten tweede, wat belangrijker is, zal men

dence, qui est plus importante, est de voir quelles sont les opérations à but de destruction d'impôt qui ne se feront plus à cause de la nouvelle disposition.

En regardant les effets des mesures similaires à l'étranger, le professeur Afschrift ne croit pas que, du point de vue budgétaire, l'impact sera considérable. A son avis, il s'agit plutôt d'une question de principes avant d'être une solution aux problèmes budgétaires.

Dans tous les pays où il existe un texte ou une pratique anti-abus de droit, à l'exception de la Suisse, il y a peu d'applications de ce genre de disposition. Il faut donc surtout compter sur l'aspect induit (qui, lui, est quasiment inchiffrable) qui est de savoir si les contribuables changeront leur comportement. Les contribuables ont deux options de se comporter autrement que le choix de la voie la moins imposée. La première est de payer les impôts. La deuxième consiste à frauder purement et simplement. Il est impossible de déterminer à l'avance quel choix ils feront.

M. Denys prétend qu'en ce qui concerne l'article 250 C.I.R., l'Administration centrale des contributions directes avait l'impression que cet article n'était pas source de problèmes parce que les cas d'espèce et la jurisprudence étaient fort rares. L'impression était donc qu'il s'agissait d'un tigre de papier qui a fortement influencé le comportement.

Dans la pratique, un grand nombre d'opérations sont examinées à la lumière de l'impact supposé de la nouvelle disposition anti-abus de droit. Toutes les étapes et mesures importantes sont reconsidérées et l'on cherche des considérations justifiées pour rester dans les dispositions de la loi. La mesure fonctionne donc comme un élément exerçant une très grande influence sur le comportement.

M. Maeckelbergh pense que la mesure anti-abus de droit constitue bien une révolution et donnera naissance à une vision nouvelle de la législation fiscale. Il plaide pour l'utilisation du concept de « réalité économique » mais également dans les cas où cela joue en faveur du contribuable. Il craint toutefois que l'utilisation de ce concept n'entraîne une plus grande insécurité juridique, ce qui ne favorisera pas notre image à l'étranger.

En ce qui concerne le chiffrage du produit de la disposition, le représentant du ministre des Finances fait remarquer qu'elle fait partie d'un plan plus global qui incorpore également des mesures non législatives comme entre autres la création de deux centres spéciaux de contrôle à l'I.S.O.C.

Il rappelle que ni dans le texte de la loi, ni dans l'exposé des motifs de la loi portant des dispositions fiscales et financières, il n'est question de la notion « réalité économique ». Selon lui, cette théorie n'est pas introduite légalement.

moeten nagaan welke verrichtingen die tot doel hebben de belastingen te vernietigen, niet meer zullen plaatsvinden wegens die nieuwe bepaling.

Voortgaande op de gevolgen van soortgelijke maatregelen in het buitenland gelooft professor Afschrift niet dat de weerslag op de begroting aanzienlijk zal zijn. Naar zijn mening gaat het veeleer om een kwestie van principes dan om een oplossing voor de begrotingsproblemen.

In alle landen waar een tekst tegen rechtsmisbruik bestaat of waar hiertegen wordt opgetreden, met uitzondering van Zwitserland, worden dergelijke bepalingen weinig toegepast. Men dient dus vooral te rekenen op het effect ervan (dat haast niet te becijferen valt), namelijk de vraag of de belastingplichtigen hun gedrag zullen veranderen. De belastingplichtigen hebben twee keuzes om zich anders te gedragen dan de keuze van de minst belaste weg. De eerste bestaat in het betalen van de belastingen. De tweede bestaat erin de belastingen gewoonweg te ontduiken. Welke keuze ze zullen maken, kan onmogelijk vooraf worden bepaald.

De heer Denys beweert dat voor wat het oude artikel 250 van het W.I.B. betreft, het hoofdbestuur van de directe belastingen de indruk had dat dit artikel geen problemen opleverde omdat er zeer weinig casusgevallen en zeer weinig jurisprudentie waren. De indruk bestond dus dat het om een papieren tijger ging die het gedrag sterk beïnvloedde.

In de praktijk worden nu reeds heel wat operaties bekeken in het licht van het vermoedelijke impact van de nieuwe anti-rechtsmisbruikbepaling. Alle belangrijke stappen en maatregelen worden heroverwogen en er wordt gezocht naar gerechtvaardigde overwegingen om binnen de bepalingen van de wet te blijven. De maatregel werkt dus wel degelijk sterk gedragsbeïnvloedend.

De heer Maeckelbergh meent dat de anti-rechtsmisbruikmaatregel wel degelijk een revolutie betekent en een totaal herdenken van de fiscale wetgeving met zich zal brengen. Hij pleit voor het hanteren van het begrip « economische realiteit » maar dan ook voor de gevallen waarin het in het voordeel van de belastingplichtige speelt. Hij vreest echter dat het hanteren van dit begrip naar meer rechtsonzekerheid zal leiden, wat ons imago in het buitenland zal schaden.

Wat de berekening van de opbrengst van die bepaling betreft, merkt de vertegenwoordiging van de Minister van Financiën op dat ze deel uitmaakt van een algemeen plan dat ook niet-wettelijke maatregelen omhelst, zoals onder andere de oprichting van twee speciale controlecentra voor de vennootschapsbelasting.

Hij herinnert eraan dat er noch in de wettekst, noch in de memorie van toelichting van de wet houdende fiscale en financiële bepalingen sprake is van het begrip « economische realiteit ». Volgens hem wordt deze theorie niet bij wet ingevoerd.

CONCLUSIONS PERSONNELLES DU RAPPORTEUR

Au terme de ce débat approfondi sur la fraude fiscale, le rapporteur exprime le souhait de formuler quelques conclusions personnelles.

1. Définition de la fraude fiscale

Les travaux n'ont pas permis de définir la fraude fiscale de manière précise. Il est d'ailleurs impossible de le faire, puisqu'il s'agit d'une notion particulièrement délicate.

Il convient néanmoins de constater que la distinction entre l'évasion fiscale et la fraude fiscale s'est fortement estompée.

En principe, l'évasion fiscale n'est pas illégale et elle peut se justifier, mais de plus en plus souvent, elle ne sert qu'à couvrir une fraude pure et simple, à l'aide d'une technologie fiscale de pointe.

Dès lors, nous estimons qu'il faut donner de la fraude une définition plus large allant dans le sens de celle que l'on trouve de plus en plus souvent dans le débat téléologique. A cet égard, on se référera aux considérations intéressantes en la matière qui figurent *in fine* du présent rapport.

2. Importance de l'impôt éludé

S'il n'est pas aisé de définir la fraude, il est encore beaucoup plus difficile d'estimer l'importance de l'impôt éludé. Il est, en effet, impossible de calculer ce qui est « noir », par définition donc inconnu.

On sait que l'impôt éludé en Belgique est considérable. L'économie grise représente un pourcentage important du P.N.B. et la fraude est en principe encore plus considérable.

Ces dernières années, le débat s'est quelque peu clarifié, dans la mesure où les dépenses fiscales — réductions d'impôts que le législateur accepte consciemment en fonction des objectifs sociaux et économiques — ont disparu des estimations. Mieux encore, nous disposons actuellement d'un aperçu annuel détaillé et chiffré des dépenses fiscales.

Le professeur Tiberghien estime la fraude fiscale proprement dite à 400 milliards de francs en Belgique, soit près de 1/5 des recettes fiscales totales. Les calculs effectués par votre rapporteur donnent un montant légèrement supérieur, qui tourne autour des 450 milliards de francs.

Quoi qu'il en soit, il s'agit de montants considérables qui correspondent pratiquement au solde net à financer des pouvoirs publics belges. Cela ne signifie évidemment pas qu'il suffirait de résoudre le

PERSOONLIJKE CONCLUSIES VAN DE RAPPORTEUR

Aan het einde van dit indringend debat over de fiscale fraude, wenst de verslaggever een aantal persoonlijke conclusies te trekken.

1. De definitie van de fiscale fraude

De werkzaamheden hebben niet geleid tot een definitie van de fiscale fraude: dit is ook onmogelijk want het gaat om een uiterst moeilijk begrip.

Wel dient vastgesteld dat het onderscheid tussen belastingontwijking en belastingfraude sterk is vervaagd.

Belastingontwijking is in principe niet onwettelijk en kan worden gerechtvaardigd, doch het komt meer en meer voor dat belastingontwijking uitsluitend wordt opgezet om, middels aanwending van fiscale spijstechnologie, gewoonweg te frauderen.

Wij zijn dan ook voorstander van een ruimere definitie van de fraude, zoals die in de teleologische discussie meer en meer wordt gedefinieerd. Men leze ter zake de interessante beschouwingen die *in fine* van het verslag zijn opgenomen.

2. Omvang van de ontdoken belasting

Is de definitie van de fraude niet gemakkelijk, dan is de raming van de ontdoken belasting een nog veel hachelijker onderneming. Men kan inderdaad niet becijferen wat bij definitie « zwart », onbekend is.

Het staat vast dat de ontdoken belasting in België aanzienlijk is. De grijze economie vormt een belangrijk percentage van het B.N.P. en de fraude is in principe nog aanzienlijker.

Het debat is de jongste jaren enigszins opgeklaard, aangezien de fiscale uitgaven — belastingverminderingen die door de wetgever bewust worden aanvaard in functie van sociale en economische doelstellingen — uit de ramingen verdwenen zijn. Meer zelfs, wij beschikken thans jaarlijks over een gedetailleerde en becijferde opgave van de fiscale uitgaven.

Professor Tiberghien raamt de eigenlijke fiscale fraude in België op 400 miljard, dit is bijna één vijfde van de totale fiscale ontvangsten. De door de verslaggever uitgevoerde berekeningen liggen nog iets hoger, nl. rondom 450 miljard frank.

Wat er ook van zij, het zijn enorme bedragen die praktisch overeenstemmen met het netto te financieren saldo van de Belgische overheid. Daarmee is natuurlijk niet gezegd dat de oplossing van de fraude

problème de la fraude fiscale, pour que les comptes publics retrouvent leur équilibre. La fraude fiscale est un monstre coriace que Saint Michel ne pourra pas éliminer d'un coup d'épée unique.

3. Causes de la fraude

Les causes de la fraude fiscale sont multiples: manque d'esprit civique, absence de consensus, complexité de la législation, département percepteur sous-équipé, manque de volonté politique pour s'attaquer sérieusement au problème, etc.

Votre rapporteur aimerait se pencher sur trois causes qu'il juge essentielles.

a) La complexité croissante de la législation, qui est revue et modifiée avec une fréquence excessive. Nous avons déjà dit et redit qu'il appartient au Parlement de réagir en la matière.

b) L'absence d'un consensus s'appuyant sur une délimitation correcte des missions respectives du législateur, de l'administration et du contribuable. On lira à cet égard les passages dignes d'intérêt du présent rapport.

c) Le manque d'esprit civique: il est de bon ton, semble-t-il, de tromper le fisc; c'est même un sujet de prédilection de nombreuses conversations. Curieusement, personne ne se vante d'avoir trompé ou volé son voisin, mais tromper le fisc semble être une sorte de jeu de société.

4. Que faut-il faire?

a) Le législateur doit élaborer des textes clairs et univoques. La chose va tellement de soi qu'elle n'appelle aucun commentaire.

b) L'administration doit être mieux équipée. Il existe un plan pluriannuel, dont la mise en œuvre est beaucoup trop lente: l'informatisation n'en est qu'à ses premiers balbutiements.

c) Il n'y a pas trop de fonctionnaires: l'on ne peut établir aucune comparaison avec l'étranger, car, en Belgique, les agents des Finances accomplissent des tâches dont d'autres administrations sont chargées à l'étranger (par exemple la transcription manuelle de dépôts hypothécaires). Il y a beaucoup moins d'agents chargés du contrôle de la taxation que de fonctionnaires du département des Finances dont les effectifs totaux s'élèvent à 28 000 unités. Ce qui s'impose néanmoins, c'est une meilleure politique du personnel: une formation adéquate et permanente, une meilleure répartition régionale selon les besoins du service, une rémunération adaptée qui peut aller jusqu'à une forme de salaire à la prestation, etc.

de overheidsrekening opnieuw automatisch in evenwicht zou brengen. De fiscale fraude is een taaie draak en kan niet zomaar in één slag door een Sint-Michiël worden afgeslacht.

3. Oorzaken van de fraude

De oorzaken van de fiscale fraude zijn menigvuldig: gebrek aan burgerzin, ontstentenis van consensus, veel te ingewikkelde wetgeving, onvoldoende uitrusting van het innend departement, gebrek aan politieke wil om het probleem ernstig aan te pakken, enz.

Ik ga even op een drietal — m.i. de essentiële — oorzaken in.

a) De ingewikkelde wetgeving, die met een niets ontziende frekwentie wordt herzien, gewijzigd en verder gecompliceerd. Dit is reeds tot in de treure herhaald: het Parlement moet daartegen reageren.

b) Het gebrek aan consensus die moet steunen op een juiste afbakening van de respectievelijke taak van de wetgever, de administratie en de belastingplichtige. Men leze daarover de behartenswaardige passages in het verslag.

c) Het gebrek aan burgerzin: het lijkt «de bon ton» om de fiscus te grazen te nemen, het is een geliefkoosd thema bij vele gesprekken. Eigenaardig genoeg zal niemand zich erop beroemen zijn buurman te hebben bedrogen of bestolen, maar bij de fiscus is dit een soort gezelschapsspel.

4. Wat doen?

a) De wetgever moet klare, eenduidige teksten maken. Dit is zo evident dat het geen verdere uitleg behoeft.

b) De administratie moet beter worden uitgerust of geëquipeerd. Er bestaat een meerjarenplan, dat reeds vele jaren te lang in uitvoering is, m.a.w. de uitvoering verloopt te traag: de informatisering staat nog in haar kinderschoenen.

c) Er zijn niet te veel ambtenaren: de vergelijking met het buurland gaat niet op, omdat de ambtenaren van Financiën in België een massa taken uitvoeren die overal elders door andere besturen worden verricht (bijvoorbeeld het manueel overschrijven van hypotheekbewaringen). De ambtenaren belast met de controle en de taxatie zijn veel minder talrijk dan de 28 000 ambtenaren van Financiën. Wel is nodig, een betere personeelspolitiek: aangepaste en bestendige vorming, beter regionaal gespreide verdeling volgens de behoeften van de dienst, aangepaste bezoldiging tot en met een formule van prestatieloon enz.

5. *La volonté politique de remédier à la situation*

Le grand problème réside dans l'absence de volonté politique de s'attaquer sérieusement au problème de la fraude, même si l'on a pu constater un certain changement en la matière ces dernières années. Il est néanmoins étonnant, d'une part, que l'on ait supprimé presque toutes les mesures visant à combattre la fraude fiscale qui furent prises en grand nombre à la fin des années 70, et qui étaient efficaces, et, d'autre part, que la plupart de celles qui n'ont pas été supprimées soient tombées en désuétude. Les nouvelles techniques de fraude foisonnent, et ce non seulement au niveau belge mais également au niveau européen.

Le Gouvernement et le Parlement doivent s'attacher sérieusement à résoudre ce problème. Ils auront le soutien de l'opinion publique à condition de lui expliquer clairement que la fraude fiscale fausse fondamentalement le jeu de la concurrence.

*
* *

Le présent rapport a été approuvé à l'unanimité des 13 membres présents.

Le Rapporteur,
Gaston GEENS.

Le Président,
Etienne COOREMAN.

5. *De politieke wil er iets aan te doen*

Het grote manco is het gebrek aan politieke wil om de fraude op een ernstige wijze aan te pakken, alhoewel de jongste jaren hierin een zekere wijziging is ingetreden. Het wekt evenwel verwondering dat de talrijke en efficiënte maatregelen ter bestrijding van de fiscale fraude die einde van de jaren 70 werden getroffen, inmiddels bijna alle zijn afgeschaft of in onbruik geraakt. Inmiddels tieren de nieuwe fraude-technieken welig, en dit niet alleen op het Belgische, maar ook op het Europese terrein.

De Regering en het Parlement moeten hier ernstig werken van maken. Zij zullen hierbij kunnen steunen op de publieke opinie mits duidelijk wordt uiteengezet dat fiscale fraude de gelijkheid van de concurrentievoorwaarden fundamenteel vervalst.

*
* *

Dit verslag is goedgekeurd bij eenparigheid van de 13 aanwezige leden.

De Rapporteur,
Gaston GEENS.

De Voorzitter,
Etienne COOREMAN.

ANNEXES

Autres exposés reçus par la commission des Finances, en dehors des travaux de la commission:

1) Texte d'un ancien fonctionnaire: «Difficultés lors de l'établissement et de la perception des impôts».

2) Considérations de M. A. Van de Voorde, secrétaire général du Ministère des Finances.

1) TEXTE 1^{er}: DIFFICULTES LORS DE L'ETABLISSEMENT ET DE LA PERCEPTION DES IMPOTS

(un ancien fonctionnaire du Ministère des Finances)

I. AVANT-PROPOS

1. Le pays est criblé de dettes. Les finances publiques sont à la dérive.

Sera-t-il en fin de compte possible de respecter le Traité de Maastricht? (Ou bien n'est-ce déjà plus nécessaire?)

Est-il possible d'établir un plan pluriannuel réalisable (1993-1996) pour assainir les finances publiques?

2. Après le contrôle budgétaire, les partis de la majorité ont conclu un accord-cadre pour le budget.

Les lignes de force (du côté des recettes et du côté des dépenses) ont été fixées. L'interprétation technique de ces mesures budgétaires doit encore être poussée plus avant par le Gouvernement.

Il semble déjà qu'il faudra beaucoup plus d'argent que prévu à l'origine. Allons-nous connaître une dérive complète?

Ex. Le plan pour des coûts salariaux moins élevés et des emplois:

— Coût selon le Gouvernement: environ 10 milliards.

— Coût selon la F.E.B.: environ 100 milliards.

L'estimation des recettes fiscales ne pourra pas facilement être atteinte. Le régime de transition de la T.V.A. est complexe, cher et l'on peut facilement frauder.

Le manque à gagner des recettes T.V.A. peut s'élever, par an, entre 50 et 80 milliards.

A combien peut être estimé le manque à gagner des recettes fiscales?

La fraude causée par les carrousels T.V.A. coûte au trésor non seulement des milliards, mais les fraudeurs fûtés mettent également dans leur poche la T.V.A. déduite illégalement.

L'entrepreneur qui ne devient pas riche comme Crésus au cours des prochaines années doit être un saint ou un âne...

3. Tout le monde espère des solutions miraculeuses qui maintiendront nos richesses en l'état et ne feront mal à personne. Les groupes d'intérêt tentent de protéger leur base contre les efforts financiers.

Tout le monde essaie de se mettre à l'abri ainsi que les siens. Mais que se passera-t-il si le bateau sombre?

4. Le Gouvernement promeut «un Etat nouveau style», avec un renouvellement administratif, une charte de l'utilisateur, la transparence de l'Administration, la sécurité juridique.

BIJLAGEN

Andere uiteenzettingen ontvangen door de Commissie voor de Financien, buiten de commissiewerkzaamheden:

1) Tekst van een gewezen ambtenaar: «Moeilijkheden bij de vestiging en de inning van de belastingen».

2) Beschouwingen van de heer A. Van de Voorde, Secretaris-generaal van het Ministerie van Financien.

1) TEKST 1: MOEILIKHEDEN BIJ DE VESTIGING EN DE INNING VAN DE BELASTINGEN

(een gewezen ambtenaar van het Ministerie van Financien)

I. TEN GELEIDE

1. Het land steekt zeer zwaar in de schulden. De overheidsfinancien zijn zwaar ontspoord.

Zal het uiteindelijk mogelijk zijn het Verdrag van Maastricht te respecteren? (Of is het ook al niet meer nodig?)

Is het mogelijk een uitvoerbaar meerjarenplan (1993-1996) voor de gezondmaking van de overheidsfinancien op te maken?

2. Na de begrotingscontrole hebben de regeringspartijen een kaderakkoord voor de begroting afgesloten.

De krachtlijnen (langs inkomstenzijde en langs uitgavenzijde) werden vastgelegd. De technische invulling van deze begrotingsmaatregelen moet nog verder door de Regering gebeuren.

Nu reeds blijkt dat veel meer geld nodig is dan oorspronkelijk gedacht. Krijgen we derhalve een volledige ontsporing?

Vb. Het plan voor lagere loonkosten en jobs:

— Kostprijs volgens de Regering: ongeveer 10 miljard.

— Kostprijs volgens het V.B.O.: ongeveer 100 miljard.

De geraamde belastingsonvangsten zullen moeilijk bereikt worden. Vooral het B.T.W.-overgangsregime is ingewikkeld, duur en fraudegevoelig.

De B.T.W. minder-ontvangsten, op jaarbasis geraamd, kunnen 50/80 miljard belopen.

Hoeveel minder-ontvangsten inzake inkomstenbelastingen moeten daarnaast gesteld?

De fraude door B.T.W.-carrousels kost de schatkist niet alleen miljarden maar de gewiekste fraudeurs steken de onrechtmatig opgestreken B.T.W. op zak.

De ondernemer die de eerstkomende jaren niet steenrijk wordt moet ofwel heilig ofwel oerdom zijn...

3. Iedereen hoopt op miraculeuze oplossingen die onze rijkdom in stand houden en niemand pijn doen. De belangengroepen pogen hun achterban voor inleveringen te behoeden.

Iedereen probeert zichzelf en de zijnen aan de goede zijde van het zwaar slagzij makend schip te krijgen. Quid als deze boot naar de haaien gaat?

4. De Regering promoot een «Overheid met nieuwe stijl», met bestuurlijke vernieuwing, een handvest van de gebruiker, met openbaarheid van Bestuur, met rechtszekerheid.

5. Pourtant, le pays traverse une ambiance de crise et le citoyen a perdu sa foi dans la politique et les pouvoirs publics et ce, à la suite d'une succession et d'une accumulation de scandales.

Pots de vin, malversations dans les charbonnages de Campine (100 milliards de deniers provenant des impôts), cas géants de fraude fiscale restant impunis, fraude dans les plans de secteur, clientélisme, morcellement politique, grandes manœuvres financières, malaise dans le système juridique, malaise chez les magistrats et dans les tribunaux, terreur dans le Milieu.

En outre, une économie belge qui s'enfoncé toujours davantage dans la récession, avec un chiffre d'affaires en baisse et un chômage en hausse.

Et les autorités de prêcher pour une politique de sobriété et de lever des impôts nouveaux qui toucheront à nouveau et surtout les salariés et tous les indépendants et sociétés honnêtes.

Pour le contribuable honnête, la pression fiscale ne fait qu'augmenter.

Il est déconcertant de constater de quelle manière la rancœur des couches honnêtes de la population à l'égard des autorités et de la constellation politique est en train de prendre de plus en plus d'ampleur.

Dans cette atmosphère, les agents du fisc travailleront-ils davantage pour atteindre les objectifs gouvernementaux et trouver les suppléments d'impôts nécessaires ?

II. QU'EN EST-IL DE L'AGENT DU FISC ? QUI LE DEFEND ?

1. Atmosphère psychologique

Pour toutes sortes de raisons (voir introduction), le Belge moyen se sent « eu ». Une résistance de plus en plus forte se fait sentir à l'égard de tout ce qui touche aux « impôts ».

Ce sont surtout les médias qui créent une contre-attitude à l'égard des administrations fiscales, contre le « Fisc ».

Toutes les mesures impopulaires sont mises sur le dos du Fisc.

Pour le contribuable, le fonctionnaire local devient un épouvantail de plus en plus isolé.

Un agent taxateur exerce une profession qui entraîne un grand nombre de situations conflictuelles avec les contribuables et les conseillers fiscaux.

Bon nombre de fonctionnaires sont soumis à une forte pression et sont confrontés à un « stress » considérable.

Il n'est pas ou peu question à l'administration fiscale d'un encadrement adéquat (contrairement aux gros efforts fournis en la matière par la gendarmerie).

En outre, les autorités négligent d'informer les citoyens de manière suffisamment objective par le biais des médias et de les motiver quant à l'obligation et à la nécessité d'assainir les Finances publiques (contrairement aux pays scandinaves).

Les fonctionnaires de l'administration fiscale sont certainement trop peu soutenus, trop peu protégés et défendus.

Dans l'exercice de leurs fonctions, ils sont de plus en plus intimidés par des menaces ou des assignations.

Certains conseillers fiscaux et avocats tentent, par ces intimidations et ces attaques à leur intégrité, de dissuader les fonctionnaires d'exercer les contrôles et d'effectuer les recouvrements.

5. Toch verkeert het land in een crisissfeer en heeft de burger zijn geloof in de politiek en de Overheid verloren, en dit door een opeenvolging en ophoping van schandalen.

Smeergelden, gemodder in de K.S. (100 miljard belastingsgelden), ongestrafte reuze fiscale fraudegevallen, fraude in de Gewestplannen, cliëntisme, politieke verkaveling, grote financiële manoeuvres, malaise in het rechtssysteem, malaise bij de magistraten en in het gerechtshof, terreur van de onderwereld.

Daarnaast een Belgische economie die steeds verder in de recessie verstrikt geraakt, met dalende omzet en stijgende werkloosheid.

En de Overheid preekt maar een soberheidspolitiek en heft maar nieuwe belastingen die opnieuw en vooral de loontrekken en alle eerlijke zelfstandigen en vennootschappen zullen treffen.

Voor de eerlijke belastingbetaler blijft de fiscale druk steeds stijgen.

Het is onthutsend vast te stellen hoe nu bij deze eerlijke lagen van de bevolking een verbittering tegen de overheid en de politieke constellatie aan het groeien is.

In die sfeer zullen de belastingsambtenaren moeten verder werken om de regeringsdoelstellingen te bereiken en de nodige belastingssupplementen te vinden ?

II. WAT MET DE FISCALE AMBTENAAR. WIE KOMT VOOR HEM OP ?

1. Psychologische sfeer

Om allerlei redenen (zie inleiding) voelt de gemiddelde Belg zich « genomen ». Er groeit een steeds sterkere tegenstand tegen alles wat « belastingen » aangaat.

Vooral de media creëren een anti-houding tegen de fiscale administraties, tegen de « Fiscus ».

Alle onsympatieke maatregelen worden op de rug van deze Fiscus geschoven.

Voor de belastingplichtige is dat de plaatselijke ambtenaar. Die wordt steeds meer de eenzame boeman.

Een fiscaal taxatieambtenaar oefent een beroep uit dat veel conflictsituaties meebrengt met belastingplichtigen en fiscale raadgevers.

Vandaar dat zeer vele ambtenaars onder zware druk staan en veel « stress » moeten verwerken.

Een aangepaste begeleiding is niet of onvoldoende aan de orde in de fiscale administraties (dit in tegenstelling met de grote inspanningen terzake door de Rijkswacht).

Daarenboven verwaarloost de Overheid het, om bij middel van de media de burgers voldoende objectief voor te lichten en te motiveren naar plicht en noodzakelijkheid om de Openbare Financien te saneren (in tegenstelling met de Scandinavische landen).

De fiscale ambtenaren zijn zeker te weinig gesteund, beschermd en verdedigd.

Steeds meer worden ze bij het uitoefenen van hun functie geïntimideerd door bedreiging en dagvaarding.

Bepaalde belastingsconsulenten en advocaten pogen door deze intimidatie en aanvallen op de integriteit, de controle- en invorderingsambtenaren af te schrikken.

Il est un fait qu'un grand nombre de fonctionnaires reculent dans de tels cas face à l'incertitude qui peut peser lourdement sur leur vie professionnelle et familiale.

En effet, la circulaire du 30 juillet 1987 du Secrétariat général fixe ce qui suit à propos de la défense des fonctionnaires:

« ... en raison de ses activités professionnelles, l'Etat doit également l'assumer dans le cas d'une condamnation pour autant que celle-ci n'est pas due à une faute professionnelle grave commise par l'agent et qui est reconnue en tant que telle par son administration. » (traduction).

Quelques réflexions en la matière:

— Qu'est-ce qu'une faute professionnelle grave? Ne faut-il pas établir une nomenclature claire à ce sujet?

Plus un fonctionnaire « travaille », plus il a de risques de commettre une faute professionnelle grave.

Que se passe-t-il en cas d'assignation par un contribuable qui prétend qu'il est spécialement visé ou traité injustement?

Que faire lorsqu'un fonctionnaire se voit reprocher un excès de pouvoir, des taxations injustifiées ou est accusé de concussion? Sera-t-il seul?

Pourquoi seuls ces quelques milliers de fonctionnaires du fisc zélés courent-ils de réels risques de commettre des fautes professionnelles (graves? — celui qui ne commet pas d'erreur, c'est généralement parce qu'il ne fait rien!) alors que des centaines de milliers d'autres ne doivent pas se faire de souci (à juste titre) à ce propos?

Exemple. — Différence entre le receveur-adjoint des impôts (= d'ordinaire gros intérêts) et le receveur communal (qui ne doit encaisser que des impôts communaux limités)!

— Différence entre, d'une part, le vérificateur des impôts (qui est confronté en permanence aux matières les plus difficiles et aux adversaires les plus rusés) et, d'autre part, un grand nombre de fonctionnaires (même des fonctionnaires supérieurs) qui n'effectuent que du travail de bureau.

N'est-il pas plus que nécessaire de fixer une « Charte du fonctionnaire fiscal » claire?

2. Aspects du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal comprend au moins quatre approches:

a) Contrôle arithmétique des déclarations

Comparaison avec la comptabilité, l'enregistrement exact des documents, des additions, des déductions, des cessions.

b) Le contrôle juridique

L'application erronée de la loi, la qualification des relations et contrats juridiques, l'interprétation des lois fiscales, l'internationalisation, la législation fiscale alourdie, les constructions juridiques complexes.

c) La recherche de chiffres d'affaires ou de bénéfices non déclarés

Observations personnelles (vie privée — droits fondamentaux).

Juge d'instruction (conflits divers).

Les fautes (voir ci-avant) peuvent être punies.

Le fonctionnaire contrôleur se trouve souvent dans la pénombre et dans une situation pas très claire.

d) La recherche de moyens de preuve

Le fonctionnaire-contrôleur ne doit pas seulement découvrir les matières imposables, il doit également prouver qu'elles tombent dans le champ d'application de la loi.

Welnu, het is een feit dat veel ambtenaren in dergelijke gevallen terugschrikken voor deze onzekerheid die zwaar kan wegen op hun beroeps- en familiaal leven.

Inderaad de circulaire van 30 juli 1987 van het Algemeen Secretariaat bepaalt over de verdediging van de ambtenaren:

« ... Ingevolge diens beroepsactiviteiten, ook bij veroordeling door de Staat te laten dragen in zover de veroordeling van de ambtenaar niet gebaseerd is op een door hem begane grove beroepsfout en die door zijn administratie aldus wordt erkend. »

Enkele bedenkingen ter zake:

— Wat is een grove beroepsfout? Dient er geen klare nomenclatuur opgemaakt te worden?

Hoe harder een ambtenaar « werkt », hoe meer kans hij maakt een grove beroepsfout aangewreven te worden.

Wat gebeurt bij dagvaarding door een belastingplichtige die beweert dat hij speciaal geviséerd of onrecht aangedaan wordt?

Wat als de ambtenaar machtsoverschrijding, niet-verantwoorde taxaties, knevelarij verweten wordt? Zal hij niet alleen staan?

Waarom lopen alleen die enkele duizenden hardwerkende taxatieambtenaren de reële kans op een beroepsfout (groe? — die geen fouten maakt, maakt meestal niets!), terwijl honderdduizenden andere ambtenaren daar (terecht) geen zorgen hoeven over te maken.

Voorbeeld. — Verschil tussen adjunct-ontvanger van de belastingen (= veelal zeer grote belangen) en gemeentelontvanger (die slechts beperkte gemeentebelastingen moet invorderen)!

— Verschil tussen verificateur van de belastingen (die bestendig geconfronteerd wordt met de moeilijkste materies en met een gewiekste tegenpartij) en veel ambtenaren anderzijds (zelfs hoofdambtenaren) die in feite slechts gewoon bureelwerk verrichten.

Is het daarom niet meer dan nodig dat een duidelijk « Charter van de Fiscale Ambtenaar » vastgelegd wordt?

2. Aspecten van de fiscale controle

De fiscale controle omvat minstens vier benaderingen:

a) Rekenkundige controle van de aangiften

Vergelijking met de boekhouding, juiste registrering van de documenten, optellingen, aftrekkingen, overdrachten.

b) Juridische controle

Verkeerde toepassing van de wet, kwalificatie van juridische betrekkingen en kontrakten, interpretatie van de fiscale wetten, internationalisering, verzwaarde fiscale wetgeving, ingewikkelde juridische constructies.

c) Het opzoeken van niet aangegeven omzetten of winsten

Eigen waarneming (privacy — grondrechten).

Onderzoeksrechter (diverse conflicten) (belangenafwending van de Staat).

Fouten (zie hierboven) kunnen worden afgestraft.

De controleambtenaar bevindt zich dikwijls in het schemergebied en een erg onduidelijke toestand.

d) Het zoeken naar bewijsmiddelen

De controle-ambtenaar moet niet alleen de belastbare materie ontdekken, hij moet ook het bewijs leveren dat ze in de werkingssfeer van de fiscale wet valt.

L'argumentation n'est finalement qu'une question de droit. Elle dépend beaucoup de l'appréciation personnelle, de fonctionnaire à fonctionnaire, de juge à juge.

3. Problèmes structurels des administrations fiscales

— Les fonctionnaires de l'administration fiscale doivent travailler dans des circonstances très difficiles;

— La complexité de la législation fiscale (+ la législation économique et sociale);

— Les autorités élaborent de plus en plus des mesures sociales et économiques via la fiscalité;

— Le nombre de dossiers, surtout ceux des sociétés, augmente chaque année.

En 1983, il y avait environ 100 000 dossiers pour un cadre complet; il y a aujourd'hui environ 260 000 dossiers qui doivent être examinés avec un effectif du personnel réduit;

— A l'Administration des contributions directes, il manque environ 3 000 fonctionnaires au cadre;

— L'arrêt linéaire aveugle des engagements mené au cours de ces dix dernières années par les autorités a complètement désorganisé l'administration fiscale et surtout les contributions directes par un manque de personnel qualifié, spécialisé et motivé;

— Nonobstant les efforts fournis par l'Administration, il est presque impossible de donner aux fonctionnaires et surtout à la «piétaille» une formation suffisamment adéquate et rapide.

Par contre, il y a des avocats hautement qualifiés et toute une corporation de fiscalistes.

Leur formation est complétée en permanence et rapidement par une formation post-universitaire et un recyclage régulier dans l'un des nombreux séminaires de grande classe et autres écoles fiscales, de même que par des travaux et revues spécialisés.

La plupart du temps, ils sont les premiers renseignés sur la nouvelle législation, la doctrine, la jurisprudence par des fonctionnaires qui malheureusement contribuent souvent ainsi à fournir aux adversaires de leurs collègues une qualification optimale avancée;

— Il est urgent que les autorités administratives lient à n'importe quelle autorisation d'enseigner, de donner des séminaires et autres, de collaborer à des périodiques fiscaux, l'obligation de remettre les matières à enseigner *in extenso* à l'Administration; celle-ci peut ainsi disposer sur-le-champ d'une documentation intéressante pour les fonctionnaires fiscaux.

4. Protection juridique du fonctionnaire fiscal

Voir «Charte des fonctionnaires fiscaux», n° 1

Le manque de protection juridique complète peut avoir des conséquences considérables pour l'agent fiscal.

La question de la responsabilité civile du fonctionnaire est soumise, selon l'administration, à des principes essentiels (responsabilité personnelle — pas de distinction entre une faute de service et une faute personnelle).

Ce point épineux doit être examiné plus à fond.

Mais au point de vue juridique, il faut penser à une garantie comme celle prévue pour les officiers du ministère public et les magistrats.

De bewijsvoering is uiteindelijk een rechtskwestie. Deze hangt veel af van de persoonlijke appreciatie, van ambtenaar tot ambtenaar, van rechter tot rechter.

3. Structurele problemen in de fiscale administraties

— De fiscale ambtenaren moeten werken in zeer moeilijke omstandigheden;

— Complexiteit van de fiscale wetgeving (+economische en sociale wetgeving);

— De Overheid bewerkstelligt steeds meer sociale en economische maatregelen via de fiscaliteit;

— Het aantal dossiers, vooral deze van vennootschappen, neemt van jaar tot jaar toe.

In 1983 met een voltallig kader waren er ongeveer 100 000 dossiers; nu moeten er ongeveer 260 000 onderzocht worden met minder personeelsleden;

— In het Bestuur der Directe Belastingen zijn er minstens 3 000 ambtenaren tekort in het kader;

— De lineaire blinde wervingsstop door de Overheid de laatste tien jaar doorgevoerd, heeft de fiscale administratie en vooral de Directe Belastingen volledig ontreedd door een gebrek aan gekwalificeerd, gespecialiseerd en gemotiveerd personeel;

— Niettegenstaande de inspanningen van de administratie is het bijna onmogelijk de ambtenaren en zeker «het voetvolk» een voldoende adequate en snelle opleiding te verstrekken.

Daartegenover staan hoog gekwalificeerde advocaten en een ganse gilde van fiscalisten.

Hun opleiding wordt bestendig en snel aangevuld met post-universitaire opleiding en regelmatige bijscholing in één van de vele rijkbloeiende seminaries en andere fiscale scholen, alsook in gespecialiseerde werken en tijdschriften.

Veelal worden ze als eersten ingelicht over de nieuwe wetgeving, de rechtsleer, de rechtsspraak, door fiscale ambtenaren die spijtig genoeg zo dikwijls meehelpen deze antagonisten van hun collega's een optimale kwalificatie-voorsprong te verschaffen.

— Het is dringend nodig dat de administratieve Overheid aan eender welke toelating tot doceren, het geven van seminaries en andere, het medewerken aan fiscale periodieken, de verplichting verbindt om de gegeven leerstof *in extenso* aan de administratie te overhandigen; zo kan deze onmiddellijk beschikken over een interessante documentatie voor de fiscale ambtenaren.

4. Rechtsbescherming van de fiscale ambtenaar

Zie «Charter van de Fiscale Ambtenaren» onder nr. 1.

Het gebrek aan volledige rechtsbescherming kan grote gevolgen hebben voor de fiscale ambtenaar.

De kwestie van de burgerlijke aansprakelijkheid van de ambtenaar wordt volgens de administratieve rechtsleer onderworpen aan essentiële principes (persoonlijke aansprakelijkheid — geen onderscheid tussen een dienstfout en een persoonlijke fout).

Dit netelig punt dient verder ten gronde onderzocht.

Maar op juridisch vlak dient te worden gedacht aan een waarborg als deze van de officieren van het openbaar ministerie en de magistraten.

III. QUELQUES PROPOSITIONS POUR LUTTER CONTRE LA FRAUDE ET ETABLIR LES SUPPLÉMENTS D'IMPÔTS ÉVENTUELLEMENT NÉCESSAIRES

1. Problème de personnel

Globalement, le Ministère des Finances est confronté à un manque d'effectifs (forte diminution depuis 1982).

Exemple: Les Contributions directes ont un cadre de 13 800 personnes. Actuellement, seuls 11 050 agents sont en service.

Le volume de travail a fortement augmenté; la législation est également devenue plus complexe, etc.

Une informatisation de plus en plus poussée permettra de libérer du personnel de niveau trois et quatre.

Il y a un besoin en personnel de niveau 2 et 1!

Il serait toutefois indigne de transférer ces agents de niveau 3 et 4 dans d'autres ministères ou services (où il n'y a certainement pas de pénurie de personnel: le nombre total de fonctionnaires dans les services publics est d'environ 800 000!).

Tous ces agents peuvent certainement être incorporés et devenir productifs directement ou indirectement dans les administrations réorganisées.

Un grand nombre de tâches peuvent leur être confiées.

- Tout le travail matériel et le rangement des dossiers qui sont effectués de manière improductive par des agents taxateurs (tous les classements, les mises à jour de divers tableaux relatifs aux amortissements, réserves, etc.);

- Toutes sortes de tâches dans les services de gestion des centres de contrôle communs (plan quinquennal);

- Lors de la vérification des dossiers avec l'aide de l'agent taxateur (surtout le contrôle arithmétique de la déclaration);

- Incorporation dans les services de recherche organisés;

- En outre, ces agents peuvent bénéficier de la requalification (comme d'ailleurs dans les autres ministères) et d'une préparation en profondeur pour passer à un niveau supérieur.

C'est ainsi que l'on a dans le troisième niveau un réel potentiel d'agents éventuels inutilisés qui pourraient être affectés à la taxation des indépendants.

N'est-il pas possible que ces fonctionnaires prouvent, par le biais de tests polytechniques (comme dans le privé), qu'ils sont capables d'exercer la tâche d'un fonctionnaire de contrôle?

2. Introduction d'un nouveau Code en matière d'harmonisation des procédures fiscales

a) Si, comme le prévoit l'avant-projet de loi, il est fait appel aux tribunaux ordinaires pour régler les litiges, ne risque-t-on pas qu'une organisation plus efficace de l'imposition (mais avec les recettes supplémentaires nécessaires) ne soit qu'un beau rêve? L'augmentation du chiffre d'affaires n'est-elle pas influencée négativement par cette procédure en cas d'accord lors de contrôles T.V.A.?

Il ne faut pas oublier qu'une procédure peut facilement traîner 6 à 7 ans.

Dans l'intervalle, l'incertitude subsiste tant pour le fisc que pour le contribuable, tout comme dans la procédure actuelle.

En tout cas, un nombre croissant de contribuables rejetteront un accord sur la taxation, même justifiée, sous l'influence d'avocats de plus en plus spécialisés et unanimes.

III. ENKELE VOORSTELLEN TOT BESTRIJDING VAN DE FRAUDE EN TOT VESTGING VAN DE ZO NODIGE BELASTINGSUPPLEMENTEN

1. Personeelsprobleem

Globaal genomen is op Financiën te weinig personeel (sterke daling sinds 1982).

Voorbeeld: Directe Belastingen heeft een kader van 13 800 personeelsleden. Nu zijn er slechts in dienst: 11 050 personeelsleden.

Het werkvolume is sterk gestegen; de wetgeving werd ook complexer, enz.

Een steeds verder gaande informatisering zal een deel mensen van derde en vierde categorie vrijmaken.

Er is meer personeel nodig van 2e en 1e categorie!

Het ware echter zonde de vrijgekomen ambtenaren van 3e en 4e categorie over te dragen aan andere ministeries of diensten (waar zeker geen personeelstekort is: het totaal aantal ambtenaren in Openbare Dienst is ongeveer 800 000!).

Al deze personeelsleden kunnen zeker rechtstreeks of onrechtstreeks productief ingeschakeld worden in de gereorganiseerde administraties.

Veel taken kunnen hen toevertrouwd worden:

- Alle materieel werk en opschik van dossiers die nu door taxatieambtenaren onproductief uitgevoerd worden (alle klassen, bijwerken van diverse tabellen i.v.m. afschrijvingen, reserves, enz.).

- Allerhande taken in de beheersdiensten van de gemeenschappelijke controlecentra (vijfjarenplan);

- Bij verificatie van de dossiers medehulp van de taxatieambtenaar (vooral rekenkundige controle van de aangifte);

- Inschakeling in de gereorganiseerde opsporingsdiensten;

- Tevens moeten deze personeelsleden kunnen genieten van herkwalificering (zoals trouwens in de andere ministeries) en op een grondige voorbereiding voor verhoging in niveau.

Zo heeft men in het derde niveau een reëel potentieel aan ongebruikte mogelijke taxatieambtenaren van zelfstandigen.

Is het niet mogelijk deze ambtenaren door moderne polytechnische proeven (zoals in het privaat) te laten bewijzen dat ze de taak van controleambtenaar aankunnen?

2. Invoering van een nieuw Wetboek inzake harmonisering van de fiscale procedures

a) Indien, zoals het voorontwerp van wet voorziet, beroep wordt gedaan op de gewone rechtbanken voor de beslechting van geschillen, is het gevaar niet denkbeeldig dat een efficiëntere organisatie van belastingheffing (maar dan met de noodzakelijke meerontvangsten) een mooie droom blijft. Wordt de omzetverhoging in akkoord bij B.T.W.-controles door deze procedure niet in ongunstige zin beïnvloed?

Het mag niet vergeten worden dat een procedure gemakkelijk 6 à 7 jaar kan aanslepen.

Intussen blijft de onzekerheid zowel voor de fiscus als voor de belastingplichtige even goed als in de huidige procedure bestaan.

In elk geval zullen steeds meer belastingplichtigen onder invloed van steeds meer gespecialiseerde advocaten ieder akkoord met een, zelfs gerechtvaardigde, taxatie afwijzen.

Si ces différends sont portés devant les tribunaux ordinaires, cela entraînera un blocage des procédures et sûrement d'une grande partie des recouvrements.

Des nouveaux tribunaux — nécessaires — (si le ministre de la Justice est d'accord) ne feront en aucun cas pression sur les coûts des recouvrements d'impôts. Au contraire!

Des tribunaux administratifs neutres (Commission royale) seraient beaucoup plus efficaces.

La sécurité juridique des contribuables serait également assurée. La séparation des pouvoirs est-elle absolument nécessaire?

b) Les bases forfaitaires des déclarations doivent être en principe supprimées.

Pour un grand nombre de professions (bouchers, boulangers, poissonniers, fabricants de chaussures, de textiles, etc.), ce régime offre une double possibilité de fraude: le fait de ne pas comptabiliser certains achats (fraude du fournisseur) permet de déclarer un chiffre d'affaires nettement trop faible (fraude proprement dite).

Selon le barème forfaitaire, cela peut être la déclaration parfaite. Il faut introduire pour toutes ces professions un registre de caisse (elles donnent quand même déjà un ticket de caisse!) assorti d'un contrôle très strict.

Exemple: le système qui est actuellement appliqué en Italie.

Conséquence importante: disparition d'un grand nombre d'achats au noir et de la fraude par les fournisseurs; des milliards de biens « au noir » seront facturés et le chiffre d'affaires de toutes ces professions augmentera sensiblement.

3. Contrôle de fréquentation tous les 6 ans

La période intermédiaire n'est-elle pas trop longue même pour un contrôle approfondi?

En tout cas, on ne pourra modifier que très peu de choses au chiffre d'affaires lors d'un tel contrôle.

Il est pratiquement impossible, surtout dans les grands établissements, de prouver, par un contrôle des quantités ou par tout autre système, la disproportion entre les achats et le chiffre d'affaires réalisé. Surtout chez les contribuables qui appliquent parfaitement le chiffre d'affaires aux achats comptabilisés.

— Quelle que soit la fréquence du contrôle, le contrôle comptable tardif doit être étayé par un contrôle permanent au cours de la période impossible (notamment par les services de recherche étendue — voir ci-après).

En outre, le contrôle doit être exercé également en dehors des heures de travail normales, pendant les week-ends et au besoin la nuit.

J'aime me référer ici aux contrôles effectués récemment le dimanche dans les restaurants par l'Inspection spéciale du travail.

Ce qui suit me semble indispensable pour endiguer au maximum les circuits de travail au noir (ce sont également des moyens préventifs de lutte contre la fraude):

— Contrôle des inventaires en fin d'exercice.

— Contrôle de la tenue de la comptabilité dans les délais.

— Contrôle des restaurants horeca pour ce qui est des remises de quittances fiscales (cette remise n'est qu'une plaisanterie!).

(Ce contrôle est tout aussi important pour l'élimination des achats au noir.)

— Contrôle direct sur les factures.

— Contrôle non seulement pendant le trajet, mais également au moment où les marchandises quittent la firme fournisseur (sur la route, le chauffeur a habituellement deux factures!).

Indien deze geschillen voor de gewone rechtbanken worden gebracht, zal dit leiden tot een blokkering van de procedures en zeker van een groot deel van de invorderingen.

Nieuwe noodzakelijke rechtbanken (als de Minister van Justitie akkoord gaat?) zullen in geen geval de kosten van de belastinginning drukken. Integendeel!

Neutrale administratieve rechtbanken (koninklijke Commissie) zouden veel efficiënter werken.

De rechtszekerheid van de belastingplichtigen zou evenzeer verzekerd zijn. Is de scheiding van de machten zo absoluut noodzakelijk?

b) De forfaitaire grondslagen van de aanslagen dienen principieel afgeschaft te worden.

Voor zeer veel beroepen (slagers, bakkers, vishandelaars, schoenhandelaars, textielhandelaars, enz.) is dit een mogelijkheid tot dubbele fraude: door niet-geboekte aankopen (fraude leverancier) wordt een veel te kleine omzet aangegeven (eigen fraude).

Volgens het forfaitair barema kan het een perfecte aangifte zijn. Voor al deze beroepen dient een officieel kasregister ingevoerd (ze geven nu toch ook een kasticket!) met zeer strenge controle.

Voorbeeld: het systeem dat nu toegepast wordt in Italië.

Groot gevolg: veel zwarte aankopen en fraude bij de leveranciers zullen verdwijnen; miljarden « zwarte » goederen zullen gefactureerd worden en de omzet bij al deze beroepen zal gevoelig stijgen.

3. Controlefrequentie om de 6 jaar

Is de tussenperiode niet te lang zelfs voor een grondige controle?

In elk geval zal dikwijls bij zo'n controle zeer weinig kunnen gewijzigd worden aan de omzet.

Het is vooral in grote zaken bijna onmogelijk door hoeveelheid-controle of een ander systeem een wanverhouding tussen aankopen en omzet te bewijzen. Vooral bij de belastingplichtigen die de omzet perfect aanpassen aan de geboekte aankopen.

— Eender welke controlefrequentie die toegepast wordt, toch dient de laattijdige boekhoudkundige controle ondersteund door een bestendige controle in het belastbaar tijdperk (o.a. door de uitgebreide opsporingsdiensten — zie hierna).

Daarenboven dient de controle ook buiten de normale werken, gedurende de weekends en desnoods 's nachts uitgevoerd.

Ik verwijs hier graag naar de recente succesvolle controles van de Bijzondere Arbeidsinspectie op zondag in de restaurants.

Het volgende lijkt mij noodzakelijk om de zwarte circuits zoveel mogelijk in te dijken (het zijn ook preventieve bestrijdingsmiddelen van die fraude):

— Controle inventarissen einde boekjaar.

— Controle naar tijdig bijhouden van de boekhouding.

— Controle horeca-restaurants naar afleveringen fiscale kwitanties (dit afleveren is nu gewoonweg een lachtertje).

(Die controle is evenzeer belangrijk voor de uitschakeling van de zwarte aankopen.)

— Directe controle op de facturen.

— Controle niet alleen langs de weg, maar ook bij het verlaten van de leveranciersfirma (langs de weg heeft de chauffeur gewoonlijk twee facturen bij!).

— Contrôle de la facturation au bon acheteur (pour les uns trop de frais, pour les autres pas assez de chiffre d'affaires).

Exemple: gasoil et essence ... pas chez le pompiste mais auprès de la firme intéressée.

— Indication des agents taxateurs spécialisés dans telle ou telle profession (taxations plus uniformes — enquête plus rapide — l'agent taxateur pourra mieux saisir les spécificités de la profession).

— Factures détaillées en cas de travaux?

N'est pas prescrite. Du moins, les devis descriptifs devraient être présentés.

— Contrôles réguliers afin de vérifier si les achats sont suffisamment facturés.

(Exemple: chez les fleuristes, les marchands des quatre saisons, etc.)

4. Extension du Service de recherche des Contributions

Cette extension peut facilement être réalisée grâce aux agents de niveau trois qui sont libérés.

Ces personnes doivent être motorisées afin de pouvoir effectuer les tâches présentées au n° 3 de la manière la plus rationnelle et la plus optimale possible.

Une collaboration coordonnée avec les services de recherche de la T.V.A. et des Douanes doit être mise sur pied. Il faut également accroître la collaboration avec l'Inspection du travail et l'Inspection sociale pour le contrôle des artisans, etc.

5. Valorisation de l'agent fiscal

Les agents fiscaux ne sont pas estimés à leur juste valeur. Leur cotation en bourse n'est pas très élevée.

La sous-rétribution doit faire l'objet d'un chapitre distinct (salaire supplémentaire, prime de responsabilité, etc.).

6. Les fonctionnaires supérieurs des Finances doivent-ils encore consulter le Gouvernement et le ministre et au Parlement?

— Controle of wel degelijk op de juiste afnemer wordt gefactureerd (voor de enen teveel onkosten, voor de anderen te weinig omzet).

Voorbeeld: gasoil en benzine ... niet aan de pomphouder maar aan de belanghebbende firma.

— Aanduiden van per beroep gespecialiseerde taxatieambtenaren (meer eenvormige taxaties — vlotter onderzoek — de taxatieambtenaar zal steeds beter de eigenheden van het beroep aankunnen).

— Detailfacturen bij aanneming?

Is niet voorgeschreven. Minstens zouden de beschrijvende bestekken dienen voorgelegd te worden

— Regelmatige controles om uit te zoeken of de aankopen wel voldoende gefactureerd zijn.

(Bijvoorbeeld: bij bloemzaken, fruitverkopers, enz.).

4. Uitbreiding van de Opsporingsdiensten van de Belastingen

Deze uitbreiding kan gemakkelijk gerealiseerd worden met de vrijkomende ambtenaren van het derde niveau.

Deze mensen dienen gemotoriseerd te worden zodanig dat zij de taken onder nr. 3 voorgesteld zo rationeel en zo optimaal mogelijk kunnen uitvoeren.

Een gecoördineerde samenwerking met de B.T.W.- en de Douaneopsporingsdiensten dient uitgewerkt te worden. Ook met de Arbeids- en Sociale Inspectie dient nauwer samengewerkt voor de controle van de ambachtssieden e.a.

5. Valoriseren van de fiscale ambtenaar

De fiscale ambtenaren worden niet genoeg gewaardeerd. Ze staan niet hoog genoteerd op de politieke beurs.

De onderbezoldiging dient onder een afzonderlijk hoofdstuk behandeld (bijwedde, verantwoordelijkheidsvergoeding...).

6. Moeten topambtenaren van Financiën niet méér door de Regering, Minister en Parlement geraadpleegd worden?

2) TEXTE 2: CONSIDERATIONS DE M. A. VAN DE VOORDE, SECRETAIRE GENERAL DU MINISTERE DES FINANCES

I. Dans son exposé, M. A. Tiberghien a notamment proposé de fusionner toutes les administrations fiscales en une administration unique.

Le département des Finances n'envisage en aucun cas la fusion des administrations fiscales en une administration unique, principalement en raison de la spécificité de leurs missions et de leurs compétences. Il envisage cependant, dans le cadre du plan quinquennal de restructuration des administrations fiscales, de procéder au regroupement d'un certain nombre de services en vue d'arriver à une organisation plus efficace.

C'est ainsi que seront créés en 1995 des centres de contrôle communs en matière de contributions directes et de T.V.A.; à cette occasion, la fonction de gestion sera dissociée de la fonction de contrôle.

En ce qui concerne les services de gestion, le pays sera ainsi divisé en 180 circonscriptions administratives qui, jointes par 3, formeront la circonscription administrative d'environ 60 centres de contrôle communs.

Les centres de contrôle seront polyvalents, dirigés par un chef de service unique et chargés de la vérification de la situation fiscale globale (I. Soc.; T.V.A.; précompte mobilier, impôt des personnes physiques; etc.) des entreprises au sens large du mot et des personnes physiques autres que les salariés.

On examine encore à l'heure actuelle s'il est souhaitable ou non de créer également des *centres de gestion* polyvalents afin que les centres de gestion puissent également fonctionner en association.

D'autre part, il sera créé une *administration de recouvrement* unique avec des centres de recouvrement et de perception (environ 65) communs à toutes les administrations et l'on introduira le « compte unique » pour chaque contribuable. L'exécution de cette mesure à partir de 1995 se fera en deux phases:

Première phase: recouvrements en matière de contributions directes et de T.V.A. En vue de préparer cette phase, l'Administration des contributions directes a entamé, début 1993, la perception automatisée de toutes les catégories d'impôt.

Deuxième phase: instauration du recouvrement des autres impôts.

À côté des centres de contrôle polyvalents, seront créés des centres de recouvrement polyvalents, compétents pour tous les types d'impôts. Ceci permettra par exemple d'éviter qu'un contribuable ne reçoive un paiement alors qu'il a encore une dette dans le cadre d'un autre impôt.

On envisage en outre de créer, à terme, une « Administration fiscale du secteur immobilier » qui regrouperait: l'Enregistrement et les Domaines (après scission de la T.V.A.), l'Administration du Cadastre et tout ce qui concerne le précompte immobilier (relève actuellement des contributions directes).

Enfin, le département des Finances fournit un effort supplémentaire dans les domaines suivants en vue d'atteindre une coopération et une intégration maximales des administrations fiscales:

- l'harmonisation des procédures fiscales (voir *infra*);
- la formation polyvalente des fonctionnaires;
- une informatisation et une automatisation accélérées;
- l'implantation des services fiscaux dans des bâtiments communs (centres administratifs).

2) TEKST 2: BESCHOUWINGEN VAN DE HEER A. VAN DE VOORDE, SECRETARIS-GENERAAL VAN HET MINISTERIE VAN FINANCIËN

I. In zijn uiteenzetting stelde de heer A. Tiberghien onder meer voor om alle fiscale besturen te fusioneren tot één fiscale administratie.

Financiën plant geenszins het samensmelten van de fiscale besturen tot één administratie, vooral omwille van de eigenheid van hun opdracht en bevoegdheden. Wel beoogt het, in het kader van het Vijfjarenplan inzake de herstructurering van de fiscale besturen, een vergaande hergroepering van een aantal diensten met het oog op een efficiëntere organisatie.

Zo zullen er in 1995 gemeenschappelijke *controle-centra* inzake Directe Belastingen en B.T.W. worden opgericht en zal, bij die gelegenheid, de *beheer-* en *controlefunctie* worden opgesplitst.

Aldus zal het land worden ingedeeld, wat de beheersdiensten betreft, in ca. 180 ambtsgebieden. Deze ambtsgebieden worden per 3 samengevoegd om het ambtsgebied te vormen van de ongeveer 60 gemeenschappelijke controlecentra.

De controlecentra zullen polyvalent zijn, geleid worden door één diensthoofd en belast worden met de verificatie van de globale fiscale situatie (Ven. B.; B.T.W.; roerende voorheffing; personenbelasting; enz.) van de ondernemingen in de brede zin van het woord en van de natuurlijke personen andere dan loontrekken.

Thans wordt nog onderzocht of het al dan niet wenselijk is ook polyvalente *beheerscentra* in te stellen, zodat ook de beheerscentra gemengd zouden functioneren.

Anderzijds zal één *Invoeringsadministratie* worden opgericht met gemeenschappelijke innings- en invorderingscentra (ca. 65) voor alle besturen en zal een « enige rekening » per belastingplichtige worden ingevoerd. De uitvoering vanaf 1995, zal in twee fasen verlopen.

Eerste fase: invorderingen inzake directe belastingen en B.T.W. Ter voorbereiding van deze fase werd begin 1993 bij Directe Belastingen gestart met de geautomatiseerde inning van alle soorten belastingen.

Tweede fase: betrekken van de invordering van de overige belastingen.

Tegenover de polyvalente controlecentra zullen er polyvalente invorderingscentra komen, bevoegd voor *alle* belastingen. Aldus kan bijvoorbeeld vermeden worden dat een belastingplichtige een terugbetaling ontvangt, terwijl hij voor een andere belasting nog een schuld heeft uitstaan.

Bovendien wordt overwogen om op termijn over te gaan tot de oprichting van een fiscale « Administratie van de onroerende sector », die zou hergroeperen: Registratie en Domeinen (na afscheiding van de B.T.W.), de Administratie van het Kadaster en alles wat de onroerende voorheffing betreft (ressorteert nu onder Directe Belastingen).

Tenslotte doet Financiën op volgende domeinen een extra-inspanning om een maximale samenwerking en integratie van de fiscale administraties en diensten te bereiken:

- de harmonisering van de fiscale procedures (*cf. infra*);
- de polyvalente fiscale opleiding en vorming van de ambtenaren;
- een versnelde informatisering en automatisering;
- de huisvesting van de fiscale diensten en gemeenschappelijke gebouwen (administratieve centra).

II. QUELQUES CONSIDERATIONS INSPIREES PAR L'EXPOSE DE M. L.A. DENYS INTITULE: «UNE COOPERATION ENTRE LE CONTRIBUABLE ET L'ADMINISTRATION EST-ELLE POSSIBLE?»

1. Le département des Finances tente d'amener chez les fonctionnaires un changement de mentalité favorisant la correction et la serviabilité des fonctionnaires vis-à-vis du citoyen et du contribuable.

C'est ainsi que les agents des Finances se sont vus recommander d'adopter une attitude plus ouverte et plus serviable dans leurs rapports avec le grand public et avec les contribuables.

Le plan d'action particulier 1993 du Ministère des Finances qui a pour thème la « communication externe » (voir ci-après) accorde une attention considérable à une série de règles de conduite visant à agir de manière plus ouverte sur la clientèle et plus serviable pour le grand public. Ces règles concernent notamment la rapidité des réponses aux lettres, demandes, réclamations; un effort de clarté dans la correspondance, les formulaires, circulaires, etc.; la qualité des informations données; la motivation formelle des décisions ou actes administratifs; l'indication dans toute correspondance du nom et du numéro de téléphone de l'agent chargé du dossier; un effet d'écoute; une amélioration de l'accessibilité des services.

En outre, les fonctionnaires sont régulièrement rendus attentifs à leurs obligations déontologiques (loyauté vis-à-vis de l'autorité; devoir de discrétion, etc.) et incités à cultiver une éthique du fonctionnaire (fair-play; courtoisie; objectivité; intégrité).

2. Par ailleurs, l'adoption d'un statut pour les conseillers fiscaux permettra indiscutablement d'améliorer la collaboration entre les contribuables et leurs conseillers, d'une part, et les agents du fisc, d'autre part.

L'avant-projet de loi organisant la profession de conseiller fiscal, qui existe depuis de nombreuses années, me semble être quelque peu sorti de l'oubli ces derniers temps.

L'instauration de conditions professionnelles et morales pour l'exercice de la profession et la création d'un Institut des conseillers fiscaux chargé de contrôler l'exercice de la profession, contribuera encore à l'amélioration qualitative du service assuré par les conseillers fiscaux. D'autre part, on espère également que ce statut facilitera la tâche de l'administration fiscale.

Il est en effet raisonnable d'espérer que le rehaussement du niveau de l'exercice de cette profession amènera les conseillers fiscaux à s'insurger contre les pratiques illicites des contribuables tout en améliorant la qualité des déclarations. De plus, ce statut renforcera considérablement la confiance du fisc dans les conseillers fiscaux, ce qui ne pourra que contribuer à une meilleure collaboration.

3. Harmonisation des procédures fiscales

L'Administration a récemment transmis au ministre des Finances l'avant-projet de loi remanié portant le code de procédure fiscale. Le Gouvernement désire entamer rapidement l'examen de cet avant-projet afin de pouvoir le soumettre au Parlement encore avant la fin de cette année.

Ce projet vise à harmoniser les procédures en matière de contributions directes, de T.V.A., de droits d'enregistrement, de droits de succession, etc. L'harmonisation et la simplification des dispositions procédurales pour tous les impôts peut contribuer sensiblement à une organisation plus efficace du prélèvement de l'impôt et

II. ENKELE BESCHOUWINGEN MET BETREKKING TOT DE UITEENZETTING VAN DE HEER L. A. DENYS OVER: «KUNNEN BELASTINGPLICHTIGEN EN ADMINISTRATIE SAMENWERKEN?»

1. Financiën streeft er naar bij de ambtenaren een mentaliteitswijziging te bereiken, die bevorderlijk is voor een correcte en dienstvaardige houding t.o.v. de burger en de belastingplichtige.

Ze worden de ambtenaren van Financiën de laatste tijd met nadruk voorgehouden ten aanzien van het publiek, ook ten aanzien van de belastingplichtigen, meer klantgericht te handelen.

Aldus werd in het Bijzonder actieplan 1993 van het Ministerie van Financiën, dat de « externe communicatie » als thema heeft (zie hierna), veel aandacht besteed aan een aantal gedragsregels om meer klantbewust en publieksvriendelijk te handelen. Zij hebben onder meer betrekking op het expeditief beantwoorden van brieven, verzoeken, bezwaarschriften; het streven naar duidelijkheid in de brieven, formulieren, omzendbrieven, enz.; het verzorgen van de kwaliteit van de gegeven informatie; het uitdrukkelijk motiveren van beslissingen of bestuurshandelingen; het vermelden in elke briefwisseling van de naam en telefoonnummer van de ambtenaar die het dossier behandelt; het betrachten van een grotere luisterbereidheid; een verbetering van de toegankelijkheid van de diensten.

Bovendien worden de ambtenaren regelmatig herinnerd, niet alleen aan hun deontologische plichten (loyauteit t.o.v. de Overheid; discretieplicht, enz.), maar worden zij ook aangezet een ethiek van de ambtenaar (fair-play; hoffelijkheid; objectiviteit; integriteit) te cultiveren.

2. Ongetwijfeld zal ook de invoering van een statuut voor de belastingconsulenten de samenwerking tussen de belastingplichtigen en hun raadgevers enerzijds en de fiscale ambtenaren anderzijds gevoelig kunnen verbeteren.

Het reeds jaren bestaande voorontwerp van wet houdende de organisatie van het beroep van belastingconsulent is de laatste tijd, mijns inziens, wat in de vergeethoek geraakt.

Door het instellen van professionele en morele voorwaarden voor de uitoefening van het beroep en door de oprichting van een Instituut van belastingconsulenten dat toezicht houdt op de beroepsuitoefening, zal de dienstverlening door de belastingadviseurs kwalitatief nog worden verbeterd.

Anderzijds wordt van dit statuut ook verwacht dat het de taak van de belastingadministratie zal vergemakkelijken. Door de stijging van het niveau van de beroepsbeoefening, mag men aannemen dat de belastingconsulenten zich zullen verzetten tegen onbehoorlijke praktijken van de belastingplichtigen en dat de kwaliteit van de aangiften zal toenemen. Bovendien zal dit statuut zeker het vertrouwen van de fiscus in de belastingconsulenten aanzienlijk verhogen, wat zal ten goede komen aan een betere samenwerking.

3. Harmonisering van de fiscale procedures

De administratie heeft, zeer recent, aan de Minister van Financiën het herwerkte voorontwerp van wet houdende het wetboek van de fiscale procedure overgemaakt. De Regering wil spoedig werk maken van het onderzoek van dit voorontwerp om het nog vóór het einde van dit jaar te kunnen voorleggen aan het Parlement.

Deze geplande harmonisering beoogt het gelijkstellen van de procedures inzake directe belastingen, B.T.W., registratierechten, successierechten, enz. De harmonisering en vereenvoudiging van de procedurebepalingen voor alle belastingen, kan gevoelig bijdragen tot een efficiëntere organisatie van de belastingheffing

à comprimer considérablement les coûts de recouvrement de l'impôt. Cette harmonisation améliorera aussi sensiblement la sécurité juridique des contribuables.

Cet avant-projet de code prévoit que les litiges fiscaux seront soumis en première instance à un juge administratif (fiscal), la possibilité de recours devant la cour d'appel restant évidemment maintenue. En d'autres termes, la fonction de directeur régional, chef des services de taxation régionaux et responsable de leur bon fonctionnement, sera dissociée de la fonction de juge fiscal compétent pour se prononcer en première instance sur les réclamations des contribuables.

L'Administration est favorable à une approbation rapide du nouveau code de procédure fiscale par le Parlement. Ce nouveau code contribuera non seulement à accroître la sécurité juridique sur le plan fiscal et à mettre en place des procédures fiscales plus expéditives, mais il facilitera en outre la création:

1. de centres de contrôle régionaux pour les Contributions directes et la T.V.A.;
2. d'une administration commune pour le recouvrement.

Annexe

PLAN D'ACTION PARTICULIER 1993: LA COMMUNICATION EXTERNE

L'an passé, le plan d'action particulier du Département était axé sur l'amélioration de la communication *interne*.

Le point de départ de cette action était la constatation qu'une bonne communication interne est vitale pour un fonctionnement efficace et fluide de toute entreprise ou administration d'une certaine importance. Les prestations des personnes au sein d'une organisation ou d'une administration sont en effet déterminées en premier lieu par les échanges d'information et par la communication.

C'est pourquoi il convient, après l'année de la communication interne, d'attirer de manière durable l'attention de chaque agent des Finances sur quelques règles de conduite essentielles qui sont rappelées ici:

- être ouvert à la communication dans toutes les directions: entre services et collègues mutuellement, du haut vers le bas et inversement;
- faire un effort non seulement pour recevoir des informations mais aussi pour les transmettre;
- ne pas perdre de vue que l'important, c'est d'avoir une information correcte et transmise en temps voulu;
- faire un effort en vue d'assurer une communication brève et compréhensible;
- être ouvert aux critiques et aux suggestions.

*
* *

Pour 1993, le plan d'action particulier du département vise à améliorer la communication *externe*.

La communication externe d'une organisation ou d'une administration est très vaste. Elle comprend notamment: des éléments extérieurs tels que les locaux, bureaux, mobilier, papier à lettre et publications; la qualité des *produits et services* livrés et l'attitude, les habitudes, la connaissance professionnelle, l'habillement, etc. du *personnel*.

* Les *bâtiments et halls d'entrée* sont un élément important pour l'image de toute entreprise ou administration. Il convient

en kan de kosten van de belastinginning aanzienlijk drukken. Ook zal de harmonisering de rechtszekerheid van de belastingplichtigen merkelijk bevorderen.

Het huidig voorontwerp van wetboek voorziet dat de fiscale geschillen in eerste aanleg door een (fiscale) administratieve rechter zullen worden behandeld, waarbij uiteraard een mogelijkheid tot beroep bij het Hof van Beroep zal behouden blijven. Met andere woorden zal het ambt van gewestelijk directeur, hoofd van de gewestelijke taxatiediensten en verantwoordelijk voor de goede werking ervan, losgekoppeld worden van het ambt van belastingrechter bevoegd om zich, in eerste aanleg, uit te spreken over de bezwaarschriften van de belastingplichtigen.

De administratie is vragende partij voor een spoedige goedkeuring door het Parlement van het nieuwe wetboek inzake fiscale procedure. Het zal niet alleen de fiscale rechtszekerheid verhogen en bijdragen tot meer expeditieve fiscale procedures, maar bovendien aanzienlijk de realisering vergemakkelijken van:

1. gemeenschappelijke controlecentra voor Directe Belastingen en B.T.W.;
2. een gemeenschappelijke invorderingsadministratie.

Bijlage

BIJZONDER ACTIEPLAN 1993: DE EXTERNE COMMUNICATIE

Vorig jaar was het bijzonder actieplan van het Departement toegespitst op de verbetering van de *interne* communicatie.

Uitgangspunt van de actie was de vaststelling dat een goede interne communicatie van vitaal belang is voor de efficiënte en vlotte werking van elk bedrijf of administratie van enige omvang. Wat mensen in een organisatie of administratie met elkaar tot stand brengen, wordt immers in de eerste plaats bepaald door uitwisseling van informatie en door communicatie.

Daarom moet ook na het jaar van de interne communicatie, de bijzondere aandacht van ieder personeelslid van Financiën permanent gevestigd blijven op enkele essentiële gedragsregels waaraan hier wordt herinnerd:

- openstaan voor communicatie in alle richtingen: tussen diensten en collega's onderling, van boven naar beneden en omgekeerd;
- niet alleen een inspanning doen om zelf informatie te ontvangen, maar ook om zelf verworven informatie door te geven;
- voor ogen houden dat vooral een tijdige en correcte informatie van belang is;
- een inspanning doen om de communicatie bondig en begrijpelijk te houden;
- openstaan voor kritiek en suggesties.

*
* *

Voor 1993 beoogt het bijzonder actieplan van het departement een verbetering van de *externe* communicatie na te streven.

De externe communicatie van een organisatie of administratie is zeer ruim. Zij omvat onder meer: uiterlijke *zaken* zoals lokalen, bureau's, meubiliair, briefpapier en publikaties; de kwaliteit van de verleende *diensten en produkten* en de houding, gewoonte, beroepskennis, kledij, enz. van de *personeelsleden*.

* De *gebouwen en ontvangst-halls* zijn een belangrijk uithangbord voor elke onderneming of administratie. Het past

d'être attentif principalement aux halls de réception et en particulier aux panneaux indicateurs, surtout dans les grands centres administratifs. Nous devons essayer d'y « rentabiliser » l'attente des visiteurs et donc veiller à disposer d'un guichet de réception destiné à renseigner le public, de sièges pour patienter et de documentation (brochures, derniers numéros de F.I.N.I.N.F.O.).

Nos *bureaux* méritent largement toute notre attention. Un éventuel manque d'ordre et de propreté donne une impression négative de négligence aux passants, visiteurs et collègues. Les bureaux tiennent malheureusement plus souvent de la salle d'archives (pile de dossiers ou boîtes sur les armoires) que du bureau de travail. Tâchons dès lors de mettre systématiquement nos bureaux en ordre en rangeant les dossiers et en éliminant ce qui peut l'être (documentation dépassée, classement, etc.). La décoration des bureaux et locaux est également importante: tâchons au moins de ne heurter ni les collègues ni les visiteurs.

* Le département des Finances est en fait une grande entreprise de services, subdivisée en grandes divisions, au service du pays et de ses citoyens. L'image d'une entreprise, organisation ou administration est indissociablement liée à la *qualité*, c'est-à-dire surtout *le service à la clientèle*, les *services prestés* et les *produits fabriqués*. En outre, un service soigné à la clientèle génère un *goodwill* auprès des citoyens et des entreprises, ce qui a pour effet de les rendre plus disposés à collaborer. C'est pourquoi l'attention particulière de tout le personnel, surtout des chefs de service, est attirée sur un certain nombre de règles de conduite visant à agir de manière plus *orientée vers le client*:

— essayer de *limiter* au minimum absolu le *temps* de réponse aux lettres, demandes, réclamations, etc. La lenteur bureaucratique est l'un des principaux reproches qui sont faits à l'administration;

— viser une plus grande *clarté* dans nos lettres, formulaires, circulaires, questions que nous posons, etc. en utilisant un langage simple, clair et compréhensible;

— soigner particulièrement la *qualité* des informations transmises (sont-elles complètes, exactes et actualisées?);

— *motiver formellement les décisions* ou actes administratifs en mentionnant les considérants juridiques ou de fait sur lesquels ils reposent afin de permettre au destinataire d'en prendre connaissance;

— *mentionner* dans toute correspondance le *nom* du *fonctionnaire* chargé du dossier ainsi que son numéro de téléphone et éventuellement les heures auxquelles on peut entrer en contact avec lui;

— tenter d'être plus à *l'écoute*, d'être amical et serviable au téléphone et dans les autres contacts. Eventuellement aiguiller les gens vers la bonne adresse ou le bon fonctionnaire. Trop de gens sont encore renvoyés de Ponce à Pilate dans nos administrations. Pourquoi ne pas demander personnellement au fonctionnaire concerné de prendre contact avec le citoyen qui le cherche?

— améliorer l'accessibilité (accueil téléphonique, heures d'ouverture des services pour les utilisateurs, par exemple pendant la pause de midi).

* En ce qui concerne le *personnel*, l'image de l'administration n'est pas uniquement déterminée par les personnes chargées des contacts de première ligne, à savoir les téléphonistes, huissiers, employés au guichet, etc., mais aussi par le comportement personnel de *tous* les fonctionnaires. La communication externe est en effet influencée par la tenue, l'emploi des langues, l'habillement, etc., de chaque fonctionnaire, en fait par tout ce qui peut favoriser ou nuire à la confiance du public dans l'administration. C'est ainsi que le fonctionnaire, et surtout le fonctionnaire fiscal, se doit de respecter un certain nombre de « devoirs professionnels » étant donné qu'il doit garantir la confiance des citoyens.

vooral aandacht te schenken aan de ontvangst-halls en inzonderheid aan de signalisatieborden, zeker in de grote administratieve centra. Wij moeten trachten er het wachten van de bezoekers te « rentabiliseren » en er derhalve voor te zorgen dat er een ontvangstbalie is waaraan het publiek geholpen wordt, dat er zitplaatsen zijn en dat er documentatie (brochures, laatste nummers van F.I.N.I.N.F.O.) beschikbaar is.

Ook onze *bureaus* verdienen ruimschoots onze bijzondere aandacht. Het eventueel gebrek aan orde en netheid geeft een slechte en slordige indruk aan de voorbijgangers, de bezoekers en collega's. Te veel bureau's hebben meer weg van een archiefkamer (opeenhoping van allerhande dossiers of dozen op kasten) dan van een werkkamer. Laten wij daarom systematisch onze bureaus opruimen, door het opbergen van dossiers en door het verwijderen van wat weg mag (verouderde documentatie, klasseringen, enz.). Ook het versieren van bureau's en lokalen heeft zijn belang: laten wij het tenminste op een wijze doen die noch collega's noch bezoekers kan kwetsen.

* Financiën is feitelijk een groot dienstenbedrijf, met diverse grote afdelingen, ten behoeve van het land en zijn burgers. Het imago van een bedrijf, een organisatie of een administratie is onverbrekkelijk verbonden met de *kwaliteit*, dit is in hoofdzaak de *klantgerichtheid*, van de *verleende diensten* en van de *voortgebrachte produkten*. Bovendien verwekt een hoge mate van klantgerichtheid *goodwill* bij de burgers en de ondernemingen en verhoogt het hun bereidheid tot een betere medewerking. Daarom wordt de bijzondere aandacht van alle personeelsleden, vooral van de diensthoofden, gevestigd op een aantal gedragsregels om meer *klantgericht* te handelen:

— proberen de *tijd* voor het beantwoorden van brieven, verzoeken, bezwaarschriften, enz. tot een absoluut minimum te *bepersen*. De bureaucratische traagheid is één van de voornaamste verwijten die aan de administratie worden gericht;

— streven naar meer *duidelijkheid* in onze brieven, formulieren, omzendbrieven, de vragen die wij stellen, enz., door een eenvoudige, klare en verstaanbare taal te gebruiken;

— het extra verzorgen van de *kwaliteit* van de gegeven informatie (is zij volledig, juist en geactualiseerd?);

— het uitdrukkelijk *motiveren van beslissingen* of bestuurs-handelingen door het vermelden van de juridische of feitelijke overwegingen waarop ze steunen zodat de bestemming er dadelijk kennis kan van nemen;

— het *vermelden* in elke briefwisseling van de *naam* van de *ambtenaar* die met het dossier belast is, evenals van zijn telefoonnummer en eventueel van de uren waarop contact kan worden genomen;

— het betrachten van een grotere *luisterbereidheid*, van vriendelijkheid en behulpzaamheid aan de telefoon en bij andere contacten. De mensen zo nodig doorsturen naar het juiste adres of de juiste ambtenaar. Teveel mensen worden in onze besturen nog van het kastje naar de muur gezonden. Waarom bijvoorbeeld zelf niet de betrokken ambtenaar vragen contact op te nemen met de burger die naar hem zocht;

— de toegankelijkheid (telefoononthaal, openingsuren, enz.) van de diensten verbeteren voor de gebruikers, bijvoorbeeld tijdens de middagpauze.

* Wat het *personeel* betreft wordt het imago van de administratie niet alleen mede bepaald door de personen die belast zijn met de eerste-lijn-contacten, met name de telefonisten, de deurwachters, de loket-bedienden, enz., maar ook door het persoonlijk gedrag van *alle* ambtenaren. De externe communicatie wordt immers beïnvloed door de houding, het taalgebruik, de kledij, enz., van ieder ambtenaar, in feite door alles wat het vertrouwen van het publiek in de administratie kan bevorderen of schaden. Zo heeft de ambtenaar, en zeker de fiscale ambtenaar, een aantal « ambtsplichten » na te leven aangezien hij het vertrouwen van de burgers dient te vrijwaren.

Ces devoirs sont :

- l'objectivité (impartialité), inspirée par un sens de la justice;
- la loyauté vis-à-vis de l'Etat et de l'autorité;
- la discrétion et la réserve à propos des affaires de service.

En outre, le fonctionnaire doit, non seulement dans sa fonction mais aussi dans sa vie privée, éviter tout ce qui peut nuire à la confiance du public.

L'estime des citoyens pour les fonctionnaires ainsi que la confiance qu'ils leur témoignent, qui sont à leur tour un facteur essentiel dans la formation de l'image de l'administration, sont en grande partie fonction de leur bonne connaissance du métier. Le citoyen tient vraiment — à juste titre d'ailleurs — à être aidé et à trouver comme interlocuteur un fonctionnaire parfaitement compétent. Vu les nombreuses modifications apportées à la législation fiscale et financière, la formation permanente est une nécessité au département des Finances. Celle-ci est assurée tant par un effort personnel que par le biais d'activités de formation de l'Ecole nationale de Fiscalité et de Finances (E.N.F.) et des centres de formation des administrations fiscales. Les services mêmes comme les contrôles, inspections et bureaux des recettes, peuvent également contribuer dans une large mesure à une meilleure connaissance professionnelle chez leur personnel, par exemple en discutant ensemble des nouvelles circulaires et modifications apportées à la législation et à la réglementation.

* *

La réalisation du plan d'action 1993 axé sur la communication externe sera sous-tendue par les actions suivantes.

— Fininfo et le journal télévisé des entreprises « Financiën nu » accorderont une attention particulière à la « communication externe » dans ses aspects les plus divers.

— Il sera recommandé à chaque administration de créer un « cercle de qualité » (dans les administrations fiscales avec des représentants des services extérieurs), axé de manière spécifique sur l'amélioration de la communication externe.

— Dans le courant de 1993 sera édité un « Guide de l'économe » donnant des recommandations et des tuyaux afin de rendre les bâtiments administratifs du Ministère des Finances plus attrayants et plus accessibles au public.

— L'E.N.F. veillera à ce qu'une documentation (dépliants, brochures, panneaux d'information, ...) soit mise à disposition au moins dans le hall d'accueil des grands centres administratifs.

— Un dépliant sera distribué afin de donner un aperçu précis des nombreuses initiatives prises par le département des Finances en vue d'informer le public. Ce dépliant fera l'inventaire de toutes les brochures de vulgarisation disponibles, des dépliants traitant de sujets spécifiques, des cassettes vidéo ainsi que des nombreux salons et foires commerciales auxquels participe le Service de Formation du département.

— On examinera la possibilité d'organiser en 1993 une « Journée portes ouvertes » dans quelques centres administratifs des Finances — pour autant que cela n'entraîne pas un coût trop élevé.

— Amélioration de l'accueil téléphonique:

- l'E.N.F. mettra à disposition une brochure donnant les indications nécessaires pour des conversations téléphoniques parfaites et axées sur le client;

- une permanence téléphonique sera organisée dans les centres administratifs entre 9 et 17 heures.

Die plichten zijn:

- objectiviteit (onpartijdigheid), geïnspireerd door rechtvaardigheidszin;
- loyaleit ten opzichte van de Staat en de Overheid;
- discretie en gereserveerdheid over dienstzaken.

Bovendien moet de ambtenaar niet alleen in de dienst, maar ook in zijn particulier leven, alles vermijden wat het vertrouwen van het publiek kan schaden.

De achting en het vertrouwen van de burgers voor en in de ambtenaren, die op hun beurt een voorname factor zijn bij de vorming van het imago van de administratie, worden grotendeels bepaald door hun goede beroepskennis. De burger staat er erg op — en terecht — geholpen en te woord te worden gestaan door een volledig bevoegde ambtenaar. Daartoe is bij Financiën, gelet op de veelvuldige wijzigingen van de fiscale en financiële wetgeving, de permanente vorming een noodzaak, zowel door een persoonlijke inspanning als via de vormingsactiviteiten van de Nationale school voor Fiscaliteit en Financiën (N.S.F.) en van de vormingscentra van de fiscale besturen. Ook de diensten zelf, zoals controles, inspecties en ontvangkantoren, kunnen aanzienlijk bijdragen tot een betere parate beroepskennis van hun personeelsleden, bijvoorbeeld door het samen bespreken van nieuwe omzendbrieven, wijzigingen aan de wetgeving of reglementering.

* *

De realisatie van het actieplan 1993 gericht op de externe communicatie zal worden ondersteund door volgende initiatieven.

— In Fininfo en in het T.V.-bedrijfsjournaal « Financiën nu » zal bijzondere aandacht worden besteed aan de « externe communicatie », in zijn diverse aspecten.

— Iedere administratie zal worden aanbevolen een « kwaliteitskring » op te richten (bij de fiscale administraties met vertegenwoordigers van de buitendiensten), specifiek afgestemd op de verbetering van de externe communicatie.

— In de loop van 1993 zal een « Handleiding van de econoom » worden uitgegeven, waarin aanbevelingen en tips zullen worden opgenomen om de administratieve gebouwen van het Ministerie van Financiën aantrekkelijker en toegankelijker te maken voor het publiek.

— De N.S.F. zal ervoor zorgen dat, tenminste in de ontvangsthall van de grotere administratieve centra, documentatie (folders, brochures, informatiepanelen, ...) ter beschikking wordt gesteld.

— Een folder zal worden verspreid met een precies overzicht van de talrijke initiatieven die Financiën reeds neemt ter voorlichting van het publiek. De folder zal een inventaris verschaffen van alle beschikbare vulgarisatiebrochures, folders over bepaalde thema's, video-cassettes, alsook van de vele salons en beurzen waaraan de Dienst Vorming van het Departement deelneemt.

— Er zal worden onderzocht of Financiën in 1993 in enkele administratieve centra — voor zover dit geen te hoge kosten veroorzaakt — een « open deurdag » kan organiseren.

— Verbetering van het telefoon-onthaal:

- de N.S.F. zal een brochure ter beschikking stellen met basiswenken voor een perfect en klantgericht telefoonverkeer;

- in de administratieve centra zal een telefoon-permanentie worden georganiseerd van 9 u. tot 17 u.

— L'E.N.F. organisera en 1993 des cours et séminaires axés sur les techniques de communication et sur la facilitation des contacts professionnels.

— L'E.N.F. élaborera également un dépliant à l'attention du personnel dans lequel figureront des recommandations visant à rédiger de manière soignée et dans un langage administratif simple les lettres, rapports, circulaires, formulaires, etc.

— Pendant les séminaires de management qui seront poursuivis par l'E.N.F. en 1993, l'attention nécessaire ira à la responsabilité des chefs de service pour stimuler la préoccupation du service à la clientèle chez leurs collaborateurs.

— La création à terme d'un service restreint de relations publiques pour l'ensemble du Ministère des Finances est en préparation.

— De N.S.F. zal in 1993 cursussen en seminaries inrichten toegespitst op communicatietechnieken en op het vergemakkelijken van professionele contacten.

— Ook zal de N.S.F. voor personeelsleden een folder opmaken met aanbevelingen met betrekking tot het verzorgd opstellen in een eenvoudige bestuurstaal van brieven, verslagen, omzendbrieven, formulieren, enzovoort.

— Tijdens de seminaries management die door de N.S.F. in 1993 zullen worden verder gezet, zal de nodige aandacht worden besteed aan de verantwoordelijkheid van de dienstchefs om het klantgericht denken bij hun medewerkers te stimuleren.

— De oprichting op termijn van een beperkte public relationsdienst voor gans het Ministerie van Financiën wordt voorbereid.