DOC 52 **0034/004**

BELGISCHE KAMER VAN VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

7 mei 2009

PARLEMENTAIR ONDERZOEK

naar de grote fiscale fraude-dossiers

VERSLAG

NAMENS DE ONDERZOEKSCOMMISSIE UITGEBRACHT DOOR DE HEREN **Jean-Marc NOLLET, Raf TERWINGEN** EN **Alain MATHOT**

Voorgaande documenten:

Doc 52 **0034/ (BZ 2007):**
001: Voorstel van de heren Nollet, Van Hecke en Giet en mevrouw Déom.
002: Addendum.
003: Verslag.

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS DE BELGIQUE

7 mai 2009

ENQUÊTE PARLEMENTAIRE

sur les grands dossiers de fraude fiscale

RAPPORT

FAIT AU NOM DE LA COMMISSION D'ENQUÊTE PAR MM. **Jean-Marc NOLLET, Raf TERWINGEN** ET **Alain MATHOT**

Documents précédents:

Doc 52 **0034/ (SE 2007):**
001: Projet de MM. Nollet, Van Hecke et Giet et Mme Déom.
002: Addendum.
003: Rapport.

Samenstelling van de commissie op datum van indiening van het verslag /
Composition de la commission à la date de dépôt du rapport
Voorzitter/Président: François-Xavier de Donnea

A. Vaste leden/ Titulaires:

CD&V	Jenne De Potter, Raf Terwingen, Jef Van den Bergh
MR	Jean-Luc Crucke, François-Xavier de Donnea, Marie-Christine Marghem
PS	Alain Mathot, Eric Thiébaut
Open Vld	Luk Van Biesen, Carina Van Cauter
VB	Hagen Goyvaerts, Barbara Pas
sp.a	Renaat Landuyt, Dirk Van der Maelen
Ecolo-Groen!	Jean-Marc Nollet
cdH	Christian Brotcorne

C. Niet-stemgerechtigd lid/Membre sans voix délibérative:

Ecolo-Groen!	Stefaan Van Hecke
N-VA	Patrick De Groote
LDD	Robert Van de Velde

cdH	:	*centre démocrate Humaniste*
CD&V	:	*Christen-Democratisch en Vlaams*
Ecolo-Groen!	:	*Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen*
FN	:	*Front National*
LDD	:	*Lijst Dedecker*
MR	:	*Mouvement Réformateur*
N-VA	:	*Nieuw-Vlaamse Alliantie*
Open Vld	:	*Open Vlaamse liberalen en democraten*
PS	:	*Parti Socialiste*
sp.a	:	*socialistische partij anders*
VB	:	*Vlaams Belang*

Afkortingen bij de nummering van de publicaties:

DOC 52 0000/000:	*Parlementair document van de 52e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer*
QRVA:	*Schriftelijke Vragen en Antwoorden*
CRIV:	*Voorlopige versie van het Integraal Verslag (groene kaft)*
CRABV:	*Beknopt Verslag (blauwe kaft)*
CRIV:	*Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen) (PLEN: witte kaft; COM: zalmkleurige kaft)*
PLEN:	*Plenum*
COM:	*Commissievergadering*
MOT:	*Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)*

Abréviations dans la numérotation des publications:

DOC 52 0000/000:	*Document parlementaire de la 52ème législature, suivi du n° de base et du n° consécutif*
QRVA:	*Questions et Réponses écrites*
CRIV:	*Version Provisoire du Compte Rendu intégral (couverture verte)*
CRABV:	*Compte Rendu Analytique (couverture bleue)*
CRIV:	*Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes) (PLEN: couverture blanche; COM: couverture saumon)*
PLEN:	*Séance plénière*
COM:	*Réunion de commission*
MOT:	*Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)*

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers

Bestellingen:
Natieplein 2
1008 Brussel
Tel. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.deKamer.be
e-mail : publicaties@deKamer.be

Publications officielles éditées par la Chambre des représentants

Commandes:
Place de la Nation 2
1008 Bruxelles
Tél. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.laChambre.be
e-mail : publications@laChambre.be

INHOUDSTAFEL

INLEIDING

1. Het belang en de noodzaak van de strijd tegen de grote fiscale fraude 7

2. Wettelijk kader van de strijd tegen de fiscale fraude 11

3. De beslissing tot het oprichten van een parlementaire onderzoekscommissie – chronologie der werkzaamheden 18

EERSTE DEEL

OPDRACHT EN WERKWIJZE

I. OPDRACHT 24

II. WERKWIJZE 25

III. INVENTARIS VAN AAN DE COMMISSIE BEZORGDE DOCUMENTEN 26

IV. PRELIMINAIRE KWESTIES 31

1. Het beroepsgeheim van de ambtenaren van de belastingdiensten 31
2. De wettelijke bepalingen in geval bij een gerechtelijk onderzoek onvoldoende politiecapaciteit kan worden ingezet 43
3. De mogelijkheid tot het sluiten van akkoorden met de fiscale administratie 48
4. Het fiscaal bankgeheim 63
5. De fiscale administratieve sanctionering en rechtsbescherming 84

TWEEDE DEEL

ONDERZOEK VAN ADMINISTRATIEVE EN GERECHTELIJKE FISCALE DOSSIERS

1. Motivering van de selectie van de onderzochte dossiers 117

2. Stand van sommige fiscale dossiers 118

3. FBB- en TOB-dossiers 119
   • Relaas van de feiten; 119
   • Disfuncties; 141

4. Het dossier «Beaulieu» 149
   • Feitenrelaas; 149
   • Disfuncties; 170

5. Dossiers betreffende kasgeldvennootschappen 175
   • Relaas van de feiten;
   • Disfuncties;

6. Belastingsparadijzen 214

SOMMAIRE

INTRODUCTION

1. De l'importance et de la nécessité de lutter contre la grande fraude fiscale 7

2. Le cadre légal de la lutte contre la fraude fiscale 11

3. La décision d'instituer une commission d'enquête parlementaire – chronologie des travaux 18

PREMIÈRE PARTIE

MISSION ET MÉTHODE

I. MISSION 24

II. MÉTHODE 25

III. INVENTAIRE DES DOCUMENTS TRANSMIS A LA COMMISSION 26

IV. QUESTIONS PRÉLIMINAIRES 31

1. Le secret professionnel des agents des administrations fiscales 31
2. Les dispositions légales en cas d'insuffisance de capacité policière affectée à une instruction 43
3. La possibilité de conclure des accords avec l'administration fiscale 48
4. Le secret bancaire fiscal 63
5. Les sanctions administratives fiscales et la protection juridique 84

DEUXIÈME PARTIE

EXAMEN DE DOSSIERS FISCAUX ADMINISTRATIFS ET JUDICIAIRES

1. Motivation de la sélection des dossiers examinés 117

2. État d'avancement de certains dossiers fiscaux 118

3. Dossiers QFIE et TOB 119
   • Exposé des faits; 119
   • Dysfonctionnements; 141

4. Dossier «Beaulieu» 149
   • Exposé des faits; 149
   • Dysfonctionnements; 170

5. Dossiers concernant les sociétés de liquidités ... 175
   • Exposé des faits;
   • Dysfonctionnements;

6. Paradis fiscaux 214

DERDE DEEL

BEVINDINGEN EN AANBEVELINGEN

ALGEMEEN
1. Rol van de regering 220
2. Positieve injunctie 220
3. Charter van de belastingplichtige 220
4. Sectorale controles 221

STRUCTUREN
5. Comité F 221
6. «*Una Via*»-regel 222
7. Toekenning van de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie 232
8. Huiszoeking 232
9. Belastingsambtenaren als deskundigen bij strafonderzoeken 232

ORGANISATIE JUSTITIE
10. Algemene organisatie van de strafrechtelijke afhandeling van de fiscale fraude 233
11. Aantal magistraten 235
12. Fiscale specialisatie van de magistraten 236
13. Verticale integratie van de parketten 236

PROCEDURES JUSTITIE
14. Onderzoek 237
15. Mini-gerechtelijk onderzoek 238
16. Wet-Franchimont 238
17. Het rechtsprincipe dat de strafrechtelijke procedure voorrang heeft op de burgerlijke 240

ALGEMENE ORIENTATIES
18. Beleid inzake bestrijding van de fiscale fraude 241
19. Fiscaal bankgeheim 242
20. Verjaringstermijnen 242
21. Minnelijke schikking 243
22. Betrapping op heterdaad inzake belastingfraude 244
23. Vereenvoudiging van de wetgeving 247

TROISIÈME PARTIE

CONSTATATIONS ET RECOMMANDATIONS

GENERALITES
1. Rôle du gouvernement 220
2. Injonction positive 220
3. Charte du contribuable 220
4. Contrôles sectoriels 221

STRUCTURES
5. Comité F 221
6. Règle «*Una Via*» 222
7. Octroi de la qualité d'officier de police judiciaire 232
8. Perquisition 232
9. Fonctionnaires de l'administration fiscale en tant qu'experts lors d'instructions pénales 232

ORGANISATION JUSTICE
10. Organisation générale du traitement pénal de la fraude fiscale 233
11. Effectif des magistrats 235
12. Spécialisation fiscale des magistrats 236
13. Intégration verticale des parquets 236

PROCEDURES JUSTICE
14. Instruction 237
15. Mini-instruction 238
16. Loi Franchimont 238
17. Principe de droit «le criminel tient le civil en état» 240

ORIENTATIONS GENERALES
18. Politique de lutte contre la fraude fiscale 241
19. Secret bancaire fiscal 242
20. Délais de prescription 242
21. Règlement amiable 243
22. Flagrance fiscale 244
23. Simplification de la législation 247

24. Harmonisatie van de fiscale procedureregels 248

25. Administratieve fiscale sancties 248

26. Maatregelen tegen fraudeurs 249

TUSSENPERSONEN

27. Wettelijk raamwerk voor de bestaande samenwerking in fiscale aangelegenheden tussen de overheidssector en de privésector 251

28. Aansprakelijkheid van de adviseurs en andere tussenpersonen 252

29. Maatregelen tegen consultants (fiscale raadgevers, banken, notarissen enz.) 252

30. Advocaten – Belangenconflicten 253

ORGANISATIE ADMINISTRATIE

31. Reactiesnelheid 254

32. Personeelsformatie van de ambtenaren die worden ingezet ter bestrijding van de grote fiscale fraude. 254

33. Statuut, stabiliteit en opleiding van de belastingambtenaren 254

34. Vertegenwoordiging door advokaten 255

35. Expertise en fiscaal tijdschrift 256

36. Overleg met de vakbonden 256

37. Centralisatie van de complexe dossiers 257

38. AOIF – AFC 257

39. Bevoegdheid inzake administratieve sancties 258

40. Eén ontvanger 259

41. Ruling 259

42. Uitwisseling van informatie binnen de FOD Financiën 260

43. Gegevensuitwisseling tussen de verschillende administraties 261

44. Automatisch inzagerecht in strafdossiers waaruit aanwijzingen van fraude blijken. 262

24. Harmonisation des règles de procédure fiscale . 248

25. Sanctions fiscales administratives 248

26. Mesures contre les fraudeurs 249

INTERMEDIAIRES

27. Encadrement légal des collaborations existantes entre le secteur public et le secteur privé sur le plan fiscal. 251

28. Responsabilité des conseillers fiscaux et autres intermédiaires 252

29. Mesures contre les consultants (conseillers fiscaux, banques, notaires, etc) 252

30. Avocats – conflits d'intérêts 253

ORGANISATION ADMINISTRATION

31. Rapidité de réaction 254

32. Effectif des fonctionnaires affectés à la lutte contre la grande fraude fiscale 254

33. Statut, stabilité et formation des fonctionnaires fiscaux 254

34. Représentation par un avocat 255

35. Expertise et revue fiscale 256

36. Concertation avec les organisations syndicales 256

37. Centralisation des dossiers complexes 257

38. AFER – CAF 257

39. Pouvoir en matière de sanctions administratives 258

40. Receveur unique 259

41. Ruling 259

42. Echange d'information au sein du SPF Finances 260

43. Echange d'information entre les differentes administrations 261

44. Autorisation systématique de consulter des dossiers pénaux faisant apparaître des indices de fraude 262

ORGANISATIE POLITIE 262
45. Aantal speurders .....

46. Stabiliteit van de onderzoeksteams 264

47. Statuut en opleiding van de speurders 264

INTERNATIONAAL
48. Internationale constructies..... 265

49. Verdragen ter voorkoming van dubbele belasting 266

50. Belasten van de in fiscale paradijzen verkregen inkomsten 267

51. Belastingparadijzen..... 268

PARLEMENTAIR ONDERZOEK
52. Wet op het parlementair onderzoek..... 269

OPVOLGING
53. Rekenhof 270

54. Follow-up van de werkzaamheden 271

STEMMING 271

BIJLAGEN

1. Antwoorden van de belastingsdiensten op de voornaamste bevindingen en aanbevelingen die het Rekenhof in zijn publicaties sedert 1996 heeft gepubliceerd..... 273

2. Integrale verslagen van de openbare hoorzittingen (beschikbaar op de site van de Kamer: www.dekamer.be) 417

ORGANISATION POLICE 262
45. Nombre d'enquêteurs.....

46. Stabilité des équipes attachées aux enquêtes ... 264

47. Statut et formation des enquêteurs..... 264

INTERNATIONAL
48. Montages internationaux..... 265

49. Conventions préventives de la double imposition 266

50. Imposition des revenus perçus dans les paradis fiscaux 267

51. Paradis fiscaux..... 268

ENQUETES PARLEMENTAIRES
52. Loi sur les enquêtes parlementaires..... 269

SUIVIS
53. Cour des comptes 270

54. Suivi des travaux..... 271

VOTE 271

ANNEXES

1. Réponses de l'administration fiscale aux principales constations et recommandations que la Cour des Comptes a formulées dans ses publications depuis 1996 273

2. Comptes rendus des auditions publiques (accessibles sur le site de la Chambre: www.lachambre.be) 417

DAMES EN HEREN,

Hierna volgt een overzicht van de werkzaamheden van de onderzoekscommissie, de vaststellingen en de aanbevelingen.

INLEIDING

1. Het belang en de noodzaak van de strijd tegen de grote fiscale fraude

De instandhouding van het huidig socio-economisch verzorgingsmodel is meer dan ooit afhankelijk van het fiscaal verantwoordelijkheidsgevoel van de rechtsonderhorigen. In een staatsbestel met een zeer uitgebreide collectieve dienstverlening is de financiële solidariteit van de rechtsonderhorigen immers een fundamentele onvermijdelijkheid. Het solidariteitsprincipe vereist van elke rechtsonderhorige een substantiële financiële bijdrage in de dekking van de algemene overheidsuitgaven, zodanig dat de overheid over de nodige financiële middelen kan beschikken om zich van haar taak te kwijten. Met de stijging van de algemene welvaart is ook de kwantiteit en de kwaliteit van de collectieve dienstverlening toegenomen. Het behoud en de uitbouw van de diverse economische, sociale en culturele collectieve verworvenheden hebben in de afgelopen decennia dan ook steeds meer en meer financiële middelen van de gemeenschap opgeëist en zij hebben gezorgd voor een sterke stijging van de belastingdruk. Het is ondertussen voor eenieder duidelijk dat de stijgende curve van de belastingdruk moet worden omgebogen wil België zijn economische positie behouden en versterken. Dit betekent dat de overheid thans meer dan ooit is aangewezen op de financiële solidariteit van de rechtsonderhorigen. Financiële solidariteit veronderstelt echter ook billijkheid in de financiële bijdrageplicht. Het hoeft geen betoog dat het principe van de financiële solidariteit vereist dat eenieder in verhouding tot zijn financiële draagkracht bijdraagt tot de financiering van de collectieve dienstverlening. De overheid moet als dusdanig alles in het werk stellen om de fiscale last gelijkmatig over de rechtsonderhorigen te spreiden in functie van hun financiële draagkracht. Niettegenstaande eenieder zich bewust is van het belang van de financiële solidariteit, blijkt dat tot op heden nog steeds heel wat rechtsonderhorigen zich goedschiks of kwaadschiks proberen te onttrekken aan hun financiële bijdrageplicht tot de gemeenschap.

In onze hedendaagse samenleving stelt de fiscale fraude dan ook een groot maatschappelijk probleem. In een systeem dat is gestoeld op de financiële solidariteit van de rechtsonderhorigen heeft de fiscaal incivieke ingesteldheid van de rechtsonderhorigen uiteraard nefaste gevolgen. Het ligt voor de hand dat indien belastingplichtigen zich bedrieglijk gaan onttrek-

MESDAMES, MESSIEURS,

Vous trouverez ci-après un aperçu des travaux de la commission d'enquête, les constatations et les recommandations.

INTRODUCTION

1. L'importance et la nécessité de la lutte contre la grande fraude fiscale

Le maintien du modèle actuel d'État Providence socio-économique dépend plus que jamais du sens des responsabilités des citoyens en matière fiscale. Dans un État doté d'un très large éventail de services à la collectivité, la solidarité financière des citoyens est en effet une exigence fondamentale. Le principe de solidarité requiert de tout citoyen une contribution financière substantielle à la couverture des dépenses générales de l'État, de manière à permettre à ce dernier de disposer de moyens financiers suffisants pour remplir ses missions. L'accroissement de la prospérité globale s'est accompagnée d'une augmentation quantitative et qualitative des services à la collectivité. Au cours des dernières décennies, le maintien et le développement des divers acquis économiques, sociaux et culturels ont dès lors nécessité de plus en plus de moyens financiers de la collectivité et ils ont entraîné une hausse sensible de la pression fiscale. Tout le monde s'accorde aujourd'hui à dire qu'il faut infléchir cette courbe ascendante si la Belgique souhaite conserver et renforcer sa position économique. Cela signifie que les autorités doivent plus que jamais s'en remettre à la solidarité financière des citoyens. Solidarité financière suppose toutefois aussi équité dans l'obligation contributive. Il est clair que le principe de solidarité financière requiert que chacun contribue proportionnellement à sa capacité financière au financement des services à la collectivité. Les autorités doivent dès lors tout mettre en œuvre pour répartir équitablement la charge fiscale entre les citoyens, en fonction de leurs moyens financiers. Bien que tous soient conscients de l'importance de la solidarité financière, beaucoup tentent aujourd'hui encore, de bonne ou de mauvaise foi, de se soustraire à leur obligation contributive à l'égard de la communauté.

Dans notre société contemporaine, la fraude fiscale représente dès lors une véritable plaie. Dans un système qui s'appuie sur la solidarité financière des citoyens, la propension à l'incivisme de ces derniers en matière fiscale a naturellement des conséquences néfastes. Il va sans dire que si des contribuables se soustraient de manière frauduleuse à leurs obligations fiscales, ils

ken aan hun fiscale verplichtingen er onmiddellijk een onevenwicht ontstaat in het geheel van de collectieve fiscale inspanningen van de gemeenschap. Dit is niet alleen het gevolg van het feit dat de fiscale fraude voor fiscale minderontvangsten zorgt voor de Staat maar ook het gevolg van het feit dat de fiscale fraude voor een verhoging van de collectieve uitgaven zorgt. De belastingontduiking fungeert immers tevens als hefboom voor de sociale ontduiking.[1] De toekenning van sociale en economische uitkeringen (subsidies, studiebeurzen, kinderbijslag, sociale woningen, bouwpremies etc.) wordt in veel gevallen rechtstreeks beïnvloed door de belastbare inkomsten van de uitkeringsgerechtigde. Belastingplichtigen die geen correcte fiscale aangifte hebben ingediend in de inkomstenbelastingen kunnen aldus een beroep doen op een sociale prestatie van de overheid waartoe ze niet, of alleszins in mindere mate, gerechtigd zouden zijn dan indien ze op basis van hun werkelijke inkomsten zouden zijn belast.

De financiële kloof die op die manier ontstaat in de openbare financiën creëert een verhoogde belastingdruk op de belastingplichtigen en impliceert dat het deel dat aan de Schatkist wordt onttrokken partieel naar de andere belastingplichtigen wordt verschoven. De fiscale fraude leidt dan ook elk jaar opnieuw tot enorme verliezen op de begroting. Niettegenstaande exacte cijfers omtrent de belastingontduiking ontbreken, is iedereen het er toch over eens dat zij een enorme omvang heeft.[2] Internationale studies ramen de zwarte economie in België op 21,5% van het BBP[3], hetzij 60 miljard euro per jaar.[4] Volgens professor Schneider van de Johannes Keppler Universiteit van Linz staat België hiermee op de vijfde plaats van de OESO-landen met het hoogste fraudepercentage na Griekenland (28,3% BBP), Italië (26,2% BBP), Spanje (22,3% BBP) en Portugal (22,3% BBP). Opmerkelijk is tevens dat volgens de studie van professor Schneider het fraudepercentage in België beduidend hoger is dan het fraudepercentage van onze directe buurlanden Frankrijk (14,8% BBP), Nederland (12,8% BBP) en Duitsland (16,8% BBP).

Indien de belastingen in België op een even efficiënte manier zouden worden geïnd als in onze buurlanden en indien de strijd tegen belastingfraude zou worden gereorganiseerd (zie aanbevelingen), dan zouden de ontvangsten van de Staat op termijn jaarlijks met 10 miljard euro kunnen toenemen.

Gelet op zijn omvang vormt de fiscale fraude, op termijn een ware dreiging voor het functioneren van de

1 Parl.St., Senaat, 1992-1993, 813/2, 8.
2 Parl.St., Senaat, 1993-1994, 872, 2.
3 Gemiddeld percentage in de periode 1989-2003.
4 SCHNEIDER F., *Shadow economies around the world: what do we really know?, European Journal of Political Economy, Vol. 21 (2005) 598– 642.*

engendrent immédiatement un déséquilibre dans l'ensemble des efforts collectifs fournis par la collectivité en matière fiscale. Cela résulte non seulement du fait que la grande fraude fiscale engendre une diminution des recettes fiscales de l'État, mais qu'elle provoque également une augmentation des dépenses collectives. La fraude fiscale sert en effet aussi de levier à la fraude sociale[1]. L'octroi d'allocations sociales et économiques (subventions, bourses d'études, allocations familiales, logements sociaux, primes à la construction, etc.) est, dans de nombreux cas, directement influencé par les revenus imposables du bénéficiaire. Les contribuables qui ont remis une déclaration fiscale incorrecte en matière d'impôts sur les revenus peuvent ainsi réclamer à l'autorité une prestation sociale à laquelle ils n'auraient pas droit - ou alors dans une moindre mesure – s'ils avaient été imposés sur la base de leurs revenus réels.

Le fossé financier qui en résulte dans les finances publiques renforce la pression fiscale sur les contribuables et la partie soustraite au Trésor public est par conséquent partiellement répercutée sur les autres contribuables. Chaque année, la fraude fiscale entraîne dès lors de nouvelles pertes substantielles pour le budget. Malgré l'absence de chiffres exacts concernant la fraude fiscale, les avis sont unanimes quant aux proportions énormes de celle-ci[2]. Des études internationales évaluent l'économie au noir en Belgique à 21,5% du PIB[3], soit 60 milliards d'euros par an[4]. D'après le professeur Schneider de l'Université Johannes Keppler de Linz, la Belgique occupe ainsi la cinquième place parmi les pays de l'OCDE qui ont le pourcentage de fraude le plus élevé après la Grèce (28,3% du PIB), l'Italie (26,2% du PIB), l'Espagne (22,3% du PIB) et le Portugal (22,3% du PIB). Ce qui est étonnant aussi, c'est que, selon l'étude du professeur Schneider, le pourcentage de fraude en Belgique est considérablement plus important que celui de nos voisins directs, comme la France (14,8% du PIB), les Pays-Bas (12,8% du PIB) et l'Allemagne (16,8% du PIB).

Si les impôts étaient perçus de manière aussi efficace en Belgique que dans les pays voisins et si la lutte contre la fraude fiscale était réorganisée (voir recommandations), les recettes de l'État pourraient augmenter annuellement à terme de 10 milliards d'euros.

La fraude fiscale, vu son ampleur, constitue, à terme, une véritable menace pour le fonctionnement de l'État

1 Doc. Sénat, 1992-1993, 813/2, 8.
2 Doc. Sénat, 1993-1994, 872, 2.
3 Pourcentage moyen pendant la période 1989-2003.
4 SCHNEIDER, F., *Shadow economies around the world: what do we really know?, European Journal of Political Economy, Vol. 21 (2005) 598– 642.*

moderne welvaart- en verzorgingsstaat. De strijd tegen de fiscale fraude vormt thans dan ook ongetwijfeld één van de belangrijkste maatschappelijke doelstellingen van de moderne Westerse samenlevingen. Niet alleen maakt een efficiënte aanpak van de fiscale fraude het mogelijk om de sociaal-economische verzorgingsstaat te handhaven, bovendien is de strijd tegen de fiscale fraude van substantieel belang voor het vrijwaren van de individuele particuliere en economische belangen. Het is een feit dat de fiscale fraude een verstoring van de markt teweeg brengt en de economie ontwricht. Het is dan ook nuttig om te verduidelijken dat de fiscale fraude de concurrentepositie en de koopkracht aantast van de Belgische ondernemingen en particulieren die zich wel nauwgezet houden aan de naleving van de fiscale verplichtingen. Vanuit Belgisch oogpunt kan daarenboven nog worden opgemerkt dat een verlaging van de belastingdruk vanuit budgettair oogpunt enkel maar zal kunnen worden doorgevoerd indien daar een betere en meer correcte inning van de belastingen tegenover staat. De aanpak van de fiscale fraude moet op die manier dan ook worden beschouwd als het middel bij uitstek om de fiscale en parafiscale druk te doen afnemen en op die manier de nodige zuurstof te geven aan de economie.

In tabel 1 worden de resultaten (in % van het BBP) weergegeven van de studie van professor Schneider naar de omvang van de zwarte economie in de OESO-landen in de periode 1989-2003.

In tabel 2 worden de OESO statistieken weergegeven met betrekking tot de globale belastingdruk (in % van het BBP) in de OESO landen voor het jaar 2003.[5]

In tabel 3 worden de OESO statistieken weergegeven met betrekking tot de belastingdruk op arbeid (in % van de globale arbeidskost) in de OESO landen voor het jaar 2003.[6] [7]

[5] Bron OECD Factbook 2009.
[6] Bron OECD Factbook 2009.
[7] Om de vergelijking met de studie van Prof. Schneider mogelijk te maken werden in tabel 2 en 3 enkel de cijfers voor 2003 weergegeven.

social et de l'État-providence moderne. Aujourd'hui, la lutte contre la fraude fiscale constitue incontestablement un des principaux objectifs sociaux des sociétés occidentales modernes. Non seulement une répression efficace de la fraude permet de préserver l'État-providence social et économique, mais la lutte contre la fraude fiscale est en outre essentielle à la sauvegarde des intérêts individuels particuliers et économiques. Il est un fait que la fraude fiscale a pour effet de perturber le marché et de déstructurer l'économie. Il n'est dès lors pas inutile de préciser que la fraude fiscale porte atteinte à la compétitivité des entreprises et au pouvoir d'achat des particuliers belges qui respectent scrupuleusement les obligations fiscales. On ajoutera, en ce qui concerne la Belgique, qu'une baisse de la pression fiscale ne sera budgétairement possible qu'à condition que la perception des impôts soit plus efficace et plus correcte. Dans cette optique, la lutte contre la fraude fiscale doit aussi être considérée comme un moyen par excellence de faire baisser la pression fiscale et parafiscale, et d'oxygéner ainsi l'économie.

Dans le tableau n° 1 figurent les résultats (en % du PIB) de l'étude du professeur Schneider sur l'ampleur de l'économie clandestine dans les pays de l'OCDE durant la période 1989-2003.

Dans le tableau n° 2 figurent les statistiques de l'OCDE concernant la pression fiscale globale (en % du PIB) dans les pays de l'OCDE pour l'année 2003.[5]

Dans le tableau n° 3 figurent les statistiques de l'OCDE concernant la pression ficale sur le travail (en % du coût global du travail) dans les pays de l'OCDE pour l'année 2003.[6] [7]

[5] Source OCDE Factbook 2009.
[6] Source OCDE Factbook 2009.
[7] Afin de permettre la comparaison avec l'étude du professeur Schneider, seuls les chiffres pour 2003 ont été repris dans les tableaux 2 et 3.

		Tabel 1 Zwarte economie Tableau 1 Economie clandestine						Tabel 2 Globale Bel.Druk Tableau 2 Pression fiscale globale	Tabel 3 Bel. Druk. Arbeid Tableau 3 Pression fiscale sur le travail
Periode	**Période**	**89-90**	**94-95**	**97-98**	**99-00**	**01-02**	**02-03**	**03**	**03**
1. Australië	1. Australie	10.1	13.5	14.0	14.3	14.1	13.8	30,6	28
2. België	2. Belgique	19.3	21.5	22.5	22.2	22.0	21.5	44,6	55,7
3. Canada	3. Canada	12.8	14.8	16.2	16.0	15.8	15.4	33,7	32
4. Denemarken	4. Danemark	10.8	17.8	18.3	18.0	17.9	17.5	48	42,6
5. Duitsland	5. Allemagne	11.8	13.5	14.9	16.0	16.3	16.8	35,5	54,2
6. Finland	6. Finlande	13.4	18.2	18.9	18.1	18.0	17.6	44	45
7. Frankrijk	7. France	9.0	14.5	14.9	15.2	15.0	14.8	43,2	49,8
8. Griekenland	8. Grèce	22.6	28.6	29.0	28.7	28.5	28.3	32,2	37,9
9. Groot Britannië	9. Grande-Bretagne	9.6	12.5	13.0	12.7	12.5	12.3	35	33,8
10. Ierland	10. Irlande	11.0	15.4	16.2	15.9	15.7	15.5	28,7	24,2
11. Italië	11. Italie	22.8	26.0	27.3	27.1	27.0	26.2	41,8	45
12. Japan	12. Japon	8.8	10.6	11.1	11.2	11.1	11.0	25,7	27,4
13. Nederland	13. Pays-Bas	11.9	13.7	13.5	13.1	13.0	12.8	36,9	37,1
14. Nieuw Zeeland	14. Nouvelle-Zélande	9.2	11.3	11.9	12.8	12.6	12.4	34,2	19,7
15. Noorwegen	15. Norvège	14.8	18.2	19.6	19.1	19.0	18.7	42,3	38,1
16. Oostenrijk	16. Autriche	6.9	8.6	9.0	9.8	10.6	10.8	43,3	47,4
17. Portugal	17. Portugal	15.9	22.1	23.1	22.7	22.5	22.3	34,7	36,8
18. Zweden	18. Suède	15.8	19.5	19.9	19.2	19.1	18.7	48,3	48,2
19. Zwitserland	19. Suisse	6.7	7.8	8.1	8.6	9.4	9.5	29,2	29,7
20. Spanje	20. Espagne	16.1	22.4	23.1	22.7	22.5	22.3	34,2	38,5
21. USA	21. États-Unis	6.7	8.8	8.9	8.7	8.7	8.6	25,9	29,9

2. Wettelijk kader van de fraudebestrijding

De grondslag van het huidige fiscaal straf- en strafprocesrecht gaat terug tot het begin van jaren 80 toen de toenmalige regering besloot tot een grootschalige hervorming van de fiscale fraudebestrijding.[8] De aanbevelingen van de Commissies voor de studie van de strafrechtelijke beteugeling van de belastingfraude[9] fungeerde hiervoor als leidraad.

De hervorming van de fiscale fraudebestrijding werd ingezet met de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980.[10] Met deze wet werd beslist om de uitoefening van de strafvordering inzake fiscale misdrijven opnieuw toe te vertrouwen aan het openbaar ministerie, uitgezonderd evenwel het douanestrafrecht.

Tot voor deze wet was de uitoefening van de fiscale strafvordering inzake directe belastingen reeds sedert meer dan 50 jaar in handen van de fiscale administratie.[11] Met de wet van 8 augustus 1980 werd deze bevoegdheid evenwel aan de administratie ontnomen en opnieuw aan het openbaar ministerie overgedragen, zoals dat steeds het geval was geweest voor de indirecte belastingen.[12]

Ondertussen had de regering ook reeds bij koninklijk besluit van 14 november 1978 tot oprichting van de graad van administrateur-generaal van de belastingen en tot wijziging van het koninklijk besluit van 29 oktober 1971 tot vaststelling van het organiek reglement van het ministerie van Financiën en van de bijzondere bepalingen die er voorzien in de uitvoering van het statuut van het Rijkspersoneel[13], een nieuwe fiscale administratie opgericht, met name de Bijzondere Belastinginspectie (BBI), met als specifieke doel fiscale fraude op te sporen.[14] Met die specifieke opdracht voor ogen werd aan

8 Zie i.v.m. deze hervorming: BOSLY H. en DEUTZ-DEWISPELAERE A., *De strafrechtelijke beteugeling inzake belastingfraude,* A.F.T., 1981, 231 e.v.; DECLERCQ R., *Strafrechtelijke aspecten van de recente wetswijzigingen inzake Inkomstenbelastingen,* Act. Falc., 1983/5, 3 e.v.; DE MOT F., *Fiscaal strafprocesrecht,* Antwerpen, Kluwer, 1988, 7 e.v.; DIERICK W., *Het fiscale strafrecht in een nieuw kleed,* R.W., 1981-1982, 1793 e.v.; HUYBRECHTS L., *Het hernieuwde fiscale strafrecht en enkele actuele problemen*, T.F.R., 1983, 31 e.v.

9 Gedr.St., Kamer, 1961-62, nr. 264/1, bijlage II en Gedr.St., Senaat, 1980-81, nr. 566/2.

10 *Belgisch Staatsblad* 15 augustus 1980.

11 Zie de wet van 31 december 1925 tot wijziging van de wetgeving inzake inkomstenbelastingen en ermede gelijkgestelde belastingen, *Belgisch Staatsblad*, 2-3 januari 1926.

12 Uitgezonderd het douanestrafrecht waar de administratie tot op vandaag nog steeds over het strafrechtelijk initiatiefrecht beschikt.

13 *Belgisch Staatsblad*, 21 februari 1979.

14 Parl. St., Senaat, B.Z., 1979, 5-XXII, nr. 2, 15.

2. Cadre légal de la lutte contre la fraude

Le droit pénal fiscal et la procédure pénale fiscale actuels remontent au début des années 80. À l'époque, le gouvernement décida de réformer en profondeur la lutte contre la fraude fiscale[8]. Les recommandations des Commissions d'étude de la répression pénale de la fraude fiscale[9] servirent de fil rouge à cette réforme.

Le premier pas dans la lutte contre la fraude fiscale fut la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980[10], qui restitua au ministère public le pouvoir d'exercer l'action publique en matière de délits fiscaux – à l'exception toutefois du droit pénal douanier.

Avant cette loi – et pendant plus de 50 ans –, c'est l'administration fiscale[11] qui avait assuré l'action publique fiscale en matière d'impôts directs. Cette compétence fut soustraite à l'administration par la loi du 8 août 1980 pour être confiée à nouveau au ministère public, qui avait par ailleurs toujours conservé cette compétence en matière d'impôts indirects[12].

Dans l'intervalle, le gouvernement avait également créé, par l'arrêté royal du 14 novembre 1978 portant création du grade d'administrateur général des impôts et modifiant l'arrêté royal du 29 octobre 1971 fixant le règlement organique du ministère des Finances ainsi que les dispositions particulières y assurant l'exécution du statut des agents de l'État[13], une nouvelle administration fiscale – l'Inspection spéciale des impôts (ISI) – ayant pour mission spécifique de dépister la fraude fiscale[14]. Pour permettre aux fonctionnaires de ce service d'exercer leur mission spécifique, la loi du

8 Voir en ce qui concerne cette réforme: BOSLY H. et DEUTZ-DEWISPELAERE A., *De strafrechtelijke beteugeling inzake belastingfraude*, A.F.T., 1981, 231 e.s.; DECLERCQ R., *Strafrechtelijke aspecten van de recente wetswijzigingen inzake Inkomstenbelastingen,* Act. Falc., 1983/5, 3 e.s.; DE MOT F., *Fiscaal strafprocesrecht*, Anvers, Kluwer, 1988, 7 e.s.; DIERICK W., *Het fiscale strafrecht in een nieuw kleed*, R.W., 1981-1982, 1793 e.s.; HUYBRECHTS L., Het hernieuwde fiscale strafrecht en enkele actuele problemen, T.F.R., 1983, 31 e.s.

9 Doc.parl., Chambre, 1961-62, n° 264/1, annexe II et Doc.parl., Sénat, 1980-81, n° 566/2.

10 *Moniteur belge*, 15 août 1980.

11 Voir la loi du 31 décembre 1925 modifiant la législation en matière d'impôts directs et de taxes y assimilées, *Moniteur belge*, 2-3 janvier 1926.

12 À l'exception du droit pénal douanier, pour lequel l'administration bénéficie jusqu'à présent du droit d'initiative pénale.

13 *Moniteur belge*, 21 février 1979.

14 Doc.parl., Sénat, session extraordinaire, 1979, 5-XXII, n° 2, 15.

de ambtenaren van de BBI door de wet van 8 augustus 1980 een polyvalente controlebevoegdheid toegekend.[15]

In de praktijk bleek dat er quasi onmiddellijk na de inwerkingtreding van de wet van 8 augustus 1980 een zeer intensieve samenwerking tot stand kwam tussen de parketten en de BBI en waarbij de ambtenaren van de BBI werden verzocht om bijstand te verlenen bij het strafonderzoek. Dit was een absolute noodzaak omwille van het gebrek aan gespecialiseerd fiscaal personeel bij de parketten.[16]

Een tweede hervorming van het fiscaal straf– en strafprocesrecht werd vervolgens doorgevoerd door de herstelwet van 10 februari 1981 betreffende de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking.[17] Ingevolge deze wet werd de omschrijving van de fiscale misdrijven grotendeels geharmoniseerd voor wat de federale belastingen betreft. De fiscale basismisdrijven zijn, uitgezonderd voor het douanestrafrecht, sinds deze wet identiek voor wat de verschillende federale belastingen aangaat, zowel wat hun omschrijving als hun bestraffing betreft.

De door de wetten van 1980 en 1981 doorgevoerde hervorming werd echter fel bekritiseerd in de rechtsleer.[18] De voornaamste bezwaren tegen de tot dan doorgevoerde herstructurering situeerden zich op het vlak van de verhouding tussen de fiscus en de parketten en de voortdurende wisselwerking tussen het gerechtelijk en het fiscaal onderzoek.[19] De toebedeling van de uitoefening van de fiscale strafvordering aan het openbaar ministerie door de wet van 8 augustus 1980 had tot gevolg dat de parketten nauw met de administratie gingen samenwerken om een efficiënt fiscaal vervolgingsbeleid tot stand te brengen. Een juridisch kader voor deze samenwerking was echter niet voorhanden. In de rechtsleer en rechtspraak werden enkele elementaire kritieken en betwistingen geuit ten aanzien van de samenwerking tussen de fiscus en het parket. Het optreden van de overheid in de strijd

[15] Zie artikel 87 van de wet van 8 augustus 1980.

[16] ROZIE M., *De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaal-strafrechtelijk onderzoek*, in Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht, Gent, Mys & Breesch, 1996, 44.

[17] *Belgisch Staatsblad*, 14 februari 1981.

[18] Zie o.m. DASSESSE M., *Is deelname van ambtenaren aan een strafonderzoek strijdig met de rechten van verdediging, A.F.T., 1987, 79 e.v.; DIERICK W., De rechten van de verdediging, het geheim van het vooronderzoek in strafzaken en de samenwerking tussen de fiscus en parket,* A.F.T., 1985, 175 e.v; KIRKPATRICK J., *Réflexions sur la répression de la fraude fiscale en Belgique, in Le droit économique et financier en 1985*, Brussel, Bruylant, 1985, 345 e.v.

[19] TOURNICOURT R., *Scheiding van strafrechtelijke en fiscale procedure in het licht van het handvest van de belastingplichtige,* A.F.T., 1986, 83.

8 août 1980 les investit d'un pouvoir de contrôle polyvalent[15].

Dans la pratique, il est apparu que, presque immédiatement après l'entrée en vigueur de la loi du 8 août 1980, une collaboration très intensive s'était engagée entre les parquets et l'ISI, dans le cadre de laquelle les agents de l'ISI ont été priés de prêter leur concours à l'instruction pénale. Cette assistance était absolument indispensable compte tenu de l'absence de personnel spécialisé en fiscalité au sein des parquets[16].

Une deuxième réforme du droit pénal et du droit de procédure pénale en matière fiscale résulte de la loi de redressement du 10 février 1981 en matière de répression pénale de la fraude fiscale.[17] Cette loi a permis d'harmoniser en grande partie la définition des infractions fiscales en ce qui concerne les impôts fédéraux. Exception faite du droit pénal douanier, les infractions fiscales de base sont, depuis la loi susvisée, identiques en ce qui concerne les différents impôts fédéraux, tant au niveau de leur définition que de leur répression.

La réforme mise en œuvre par les lois de 1980 et de 1981 est toutefois vivement critiquée dans la doctrine.[18] Les principales objections contre la restructuration effectuée jusqu'alors se situaient sur le plan de la relation entre le fisc et les parquets, et de l'interaction continue entre l'enquête fiscale et l'instruction. [19] L'attribution, par la loi du 8 août 1980, de l'exercice de l'action publique en matière fiscale au ministère public a entraîné une collaboration étroite entre les parquets et l'administration, dans le but de mettre sur pied une politique de poursuite fiscale efficace. Toutefois, il n'existait pas de cadre juridique pour cette collaboration. Dans la jurisprudence et la doctrine ont été émises quelques critiques et contestations élémentaires sur la collaboration entre le fisc et le parquet. L'intervention de l'autorité dans la lutte contre la fraude fiscale a été perçue comme allant à l'encontre de toute protection juridique indispensable du

[15] Voir l'article 87 de la loi du 8 août 1980.

[16] ROZIE M., *De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaal-strafrechtelijk onderzoek*, in Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht, Gand, Mys & Breesch, 1996, 44.

[17] *Moniteur belge*, 14 février 1981.

[18] Voir notamment DASSESSE M., *Is deelname van ambtenaren aan een strafonderzoek strijdig met de rechten van verdediging,* A.F.T., 1987, 79 et suivantes.; DIERICK W., *De rechten van de verdediging, het geheim van het vooronderzoek in strafzaken en de samenwerking tussen de fiscus en parket,* A.F.T., 1985, 175 et suiv.; KIRKPATRICK J., *Réflexions sur la répression de la fraude fiscale en Belgique, in Le droit économique et financier en 1985*, Bruxelles, Bruylant, 1985, 345 et suiv.

[19] TOURNICOURT R., *Scheiding van strafrechtelijke en fiscale procedure in het licht van het handvest van de belastingplichtige,* A.F.T., 1986, 83.

tegen de fiscale fraude werd aanzien als een miskenning van elke wezenlijke rechtsbescherming van de belastingplichtige-verdachte.[20] De vrije samenwerking tussen het strafrechtelijk en het fiscaal onderzoek had als resultaat dat beide procedures quasi ongecontroleerd door elkaar gingen lopen, terwijl tegelijkertijd de fiscale rechtsbescherming van de belastingplichtige tot het absolute minimum werd herleid.

De toenmalige regering had oor voor deze kritieken en met de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen[21], beter bekend als «*het Charter van de Belastingplichtige*» werd de verhouding tussen de parketten en de fiscale administratie in een bindende tekst vastgelegd.[22] De wet van 4 augustus 1986 wordt tot op de dag van vandaag algemeen aanzien als een mijlpaal in de regelgeving met betrekking tot de fiscale fraudebestrijding.[23]

De wet van 4 augustus 1986 heeft verschillende ingrijpende maatregelen genomen. Vooreerst werd met betrekking tot de uitoefening van de fiscale strafvordering bepaald dat het strafrechtelijke initiatiefrecht van het openbaar ministerie in fiscale strafzaken nog slechts voorwaardelijk kon worden uitgeoefend. Het Charter van de Belastingplichtige bepaalde dat de fiscale strafvervolging door het openbaar ministerie enkel kon worden

[20] Zie o.m. DIERICK W., o.c., A.F.T., 1985, 175 e.v.; Cass., 13 mei 1986, F.J.F., 1986, 144; Cass., 27 maart 1985, F.J.F., 1985, 208; Gent, 1 oktober 1990, F.J.F., 1991, 138; Antwerpen, 30 september 1988, J.T., 1988, 607; Brussel, 18 december 1986, F.J.F., 1987, 89; Tongeren, 18 december 1985, F.J.F., 1986, 133; Brugge, 10 juni 1985, F.J.F., 1985, 209; Brussel, 7 januari 1985, T.B.H., 1986, 403; Antwerpen, 3 juni 1983, Limb.Rechtsl., 1983, 191; Brussel, 14 januari 1982, F.J.F., 1983, 13.

[21] *Belgisch Staatsblad*, 20 augustus 1986.

[22] Parl.St., Senaat, 1985-1986, 310/1, 5.

[23] Zie i.v.m. het Charter van de Belastingplichtige o.m. AFSCHRIFT T., *Les poursuites pénales pour fraude fiscale après le vote de la Charte du Contribuable*, D.A.O.R., 1986-1987, 275 e.v.; AFSCHRIFT T., *La loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales*, J.T., 1986, 677 e.v.; DESTERBECK F., *Vijf jaar na het Charter van de Belastingplichtige*, A.F.T., 1991, 219 e.v.; DE NAUW A., *Het nieuwe vervolgingsstelsel in fiscale zaken*, Panopticon, 1986, 519 e.v.; D'HAENENS J., *Het formeel fiscaal strafrecht na de hervormingen van 1980 en 1986*, in Actuele Problemen van strafrecht, Antwerpen, Kluwer, 1988, 150 e.v.; ELOY M. en VAN OLMEN C, *La Charte du Contribuable*, in La Loi du 4 août 1986, Kalmthout, Biblo, 1986, 24 e.v.; GOEMINNE Ph., *Overwegingen i.v.m. de rechtszekerheid van de belastingplichtige*, R.W., 1987-1988, 593 e.v.; HUYBRECHTS L., *Het charter van de belastingplichtige: trial and error*, Fiskofoon, 1986, 263 e.v.; STEFFENS G., *Droit pénal fiscal et procédure pénale fiscale – Cinq ans d'application de la ' charte du contribuable '*, Act.Dr., 1993, 485 e.v.; TOURNICOURT R., *Het charter van de belastingplichtige. Een kritische evaluatie*, Centrum voor Fiscale Wetenschappen en bedrijfsbeleid, 1987, 1 e.v.; TOURNICOURT R., *Scheiding van de strafrechtelijke en fiscale procedure in het licht van het handvest van de belastingplichtige*, A.F.T., 1986, 83 e.v.; VANDENBERGH H., *Bedenkingen rond de bepalingen in de programmawet 1986 betreffende de rechtszekerheid van de belastingplichtigen*, Fiskofoon, 1986, 200; VANHEESWIJK L., *De Wet van 4 augustus 1986 en de rechtszekerheid van de belastingplichtige*, A.F.T., 1987, 20 e.v.

contribuable suspect[20]. Du fait du concours de l'instruction pénale et de l'enquête fiscale, les deux procédures s'entremêlaient de façon quasi incontrôlée, alors que parallèlement la protection juridique du contribuable en matière fiscale était réduite au minimum absolu.

Le gouvernement de l'époque a été sensible à ces critiques et la loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales[21], mieux connue sous la dénomination «la Charte du contribuable» a défini la relation entre les parquets et l'administration fiscale dans un texte contraignant.[22] Jusqu'à ce jour, cette loi est généralement considérée comme une étape décisive dans la réglementation relative à la lutte contre la fraude fiscale.[23]

La loi du 4 août 1986 a instauré plusieurs mesures importantes. Elle a tout d'abord disposé qu'en ce qui concerne l'exercice de l'action publique en matière fiscale, le droit d'initiative en matière pénale du ministère public dans les affaires fiscales ne pouvait plus être exercé que de manière conditionnelle. La Charte du contribuable prévoyait que le ministère public ne pouvait entamer des poursuites fiscales qu'après avoir recueilli

[20] Voir e.a. DIERICK W., o.c., A.F.T., 1985, 175 e.s.; Cass., 13 mai 1986, F.J.F., 1986, 144; Cass., 27 mars 1985, F.J.F., 1985, 208; Gand, 1 octobre 1990, F.J.F., 1991, 138; Anvers, 30 septembre 1988, J.T., 1988, 607; Bruxelles, 18 décembre 1986, F.J.F., 1987, 89; Tongres, 18 décembre 1985, F.J.F., 1986, 133; Bruges, 10 juin 1985, F.J.F., 1985, 209; Bruxelles, 7 janvier 1985, T.B.H., 1986, 403; Anvers, 3 juin 1983, *Limb.Rechtsl.*, 1983, 191; Bruxelles, 14 janvier 1982, F.J.F., 1983, 13.

[21] *Moniteur belge* du 20 août 1986.

[22] Doc. Sénat, 1985-1986, 310/1, 5.

[23] Voir notamment, en ce qui concerne la Charte du Contribuable, AFSCHRIFT T., *Les poursuites pénales pour fraude fiscale après le vote de la Charte du Contribuable*, D.A.O.R., 1986-1987, p.275 et suiv.; AFSCHRIFT T., *La loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales*, J.T., 1986, p. 677 et suiv.; DESTERBECK F., *Vijf jaar na het Charter van de Belastingplichtige*, A.F.T., 1991, p. 219 et suiv.; DE NAUW A., *Het nieuwe vervolgingsstelsel in fiscale zaken*, Panopticon, 1986, p. 519 et suiv.; D'HAENENS J., *Het formeel fiscaal strafrecht na de hervormingen van 1980 en 1986*, in *Actuele Problemen van strafrecht*, Anvers, Kluwer, 1988, p. 150 et suiv.; ELOY M. et VAN OLMEN C, *La Charte du Contribuable*, dans La Loi du 4 août 1986, Kalmthout, Biblo, 1986, p. 24 et suiv.; GOEMINNE Ph., *Overwegingen i.v.m. de rechtszekerheid van de belastingplichtige*, R.W., 1987-1988, p. 593 et suiv.; HUYBRECHTS L., *Het charter van de belastingplichtige: trial and error*, Fiskofoon, 1986, p. 263 et suiv.; STEFFENS G., *Droit pénal fiscal et procédure pénale fiscale – Cinq ans d'application de la «charte du contribuable»,* Act.Dr., 1993, p. 485 et suiv.; TOURNICOURT R., *Het charter van de belastingplichtige. Een kritische evaluatie,* Centrum voor Fiscale Wetenschappen en bedrijfsbeleid, 1987, p. 1 et suiv.; TOURNICOURT R., *Scheiding van de strafrechtelijke en fiscale procedure in het licht van het handvest van de belastingplichtige*, A.F.T., 1986, p. 83 et suiv.; VANDENBERGH H., *Bedenkingen rond de bepalingen in de programmawet 1986 betreffende de rechtszekerheid van de belastingplichtigen*, Fiskofoon, 1986, p. 200; VANHEESWIJK L., *De Wet van 4 augustus 1986 en de rechtszekerheid van de belastingplichtige*, A.F.T., 1987, p. 20 et suiv..

ingesteld dan na aangifte van een daartoe gemachtigde ambtenaar of na advies van de fiscale administratie. Dit betekende dat het openbaar ministerie de fiscale strafvordering alleen nog op gang kon brengen indien aangifte werd gedaan door een ambtenaar die daartoe werd gemachtigd door diens gewestelijk directeur of door de directeur-generaal van de BBI, dan wel indien het parket voorafgaandelijk aan het instellen van de strafvordering het advies van de gewestelijk directeur had gevraagd in de gevallen waarin het via een ander kanaal kennis had gekregen van het bestaan van een fiscaal misdrijf. De uitoefening van de fiscale strafvordering werd hiermee als het ware gefiltreerd. De *ratio legis* van deze maatregel was terug te vinden in de hoop van de wetgever hiermee een effectief selectief vervolgingsbeleid tot stand te kunnen brengen.[24]

Daarnaast werd met de wet van 4 augustus 1986 ook de medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaal strafonderzoek aan banden gelegd.[25] Voor de wet van 4 augustus 1986 bestond er een dubbele vorm van samenwerking tussen de administratie en de parketten, nml. het uitwisselen van inlichtingen enerzijds en een directe medewerking van ambtenaren aan het gerechtelijk onderzoek anderzijds. Het was voornamelijk deze laatste vorm van samenwerking die een doorn in het oog vormde van de praktijkjuristen omdat deze regel toeliet dat de fiscale ambtenaren de taak van een deskundige op zich namen en aldus de onderzoeksrechter gedurende het gerechtelijk onderzoek actief gingen bijstaan om dan nadien, op basis van de bevindingen die zij gedurende het strafonderzoek hadden opgedaan, aanslagen lastens de betrokkenen gingen vestigen.[26] Met deze praktijk werd door het Charter van de Belastingplichtige komaf gemaakt in die zin dat belastingambtenaren slechts nog als getuige konden worden gehoord in fiscale strafzaken. Als compensatie voor de beperking van de rol van de belastingambtenaren in het strafonderzoek werd tezelfdertijd door de wet van 4 augustus 1986 het ambt van substituut-procureur des Konings gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden ingesteld.[27]

Niettegenstaande de wet van 4 augustus 1986 de voor de belastingplichtige verhoopte rechtszekerheid heeft gebracht, leek toch niet iedereen onverdeeld gelukkig met de strenge procedureregels die door de

[24] De wetgever wou met deze maatregel een mogelijk klachtmisbruik vanwege de belastingambtenaren vermijden door het oordeel over de opportuniteit van de aangifte aan een hogere ambtenaar toe te vertrouwen. Zie Parl.St., Senaat, 1985-1986, 310/1, 26; HUYBRECHTS L., o.c., T.F.R., 1986, 265.

[25] Zie voor een diepgaande bespreking BUYSSE C., *De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaal strafrechtelijk onderzoek*, T.F.R., 1996, 186.

[26] TOURNICOURT R., o.c., Centrum voor Fiscale Wetenschappen en bedrijfsbeleid, 1987, 1 e.v

[27] Parl.St., Senaat, 1985-1986, 310/2-2°, 7.

la plainte d'un fonctionnaire délégué à cette fin, ou l'avis de l'administration fiscale. Cela signifiait que le ministère public ne pouvait plus entamer l'action publique en matière fiscale que si une plainte avait été déposée par un fonctionnaire délégué à cette fin par son directeur régional ou par le directeur général de l'ISI, ou si le parquet avait, préalablement à l'engagement de l'action publique, demandé l'avis du directeur régional dans les cas où le parquet avait pris connaissance de l'existence d'un délit fiscal par un autre biais. Cela permettait, pour ainsi dire, de filtrer l'exercice de l'action publique en matière fiscale. La *ratio legis* de cette mesure était l'espoir du législateur de mettre sur pied une politique de poursuite réellement sélective.[24]

Par ailleurs, la loi du 4 août 1986 a aussi réduit la collaboration des agents du fisc aux instructions fiscales.[25] Avant la loi du 4 août 1986, il existait une double forme de collaboration entre l'administration et les parquets, à savoir un échange d'informations, d'une part, et une collaboration directe des fonctionnaires à l'instruction, d'autre part. C'est plus particulièrement cette dernière forme de collaboration qui était inacceptable pour les praticiens du droit, étant donné que cette règle permettait aux agents du fisc de remplir des tâches d'experts et d'assister ainsi activement le juge d'instruction au cours de l'instruction, pour ensuite établir des impositions à charge des intéressés, et ce, sur la base des constatations faites au cours de l'enquête.[26] La Charte du Contribuable a mis fin à cette pratique, les agents du fisc ne pouvant plus être entendus qu'en qualité de témoin en matière pénale fiscale. Afin de compenser la limitation du rôle des fonctionnaires du fisc dans l'enquête, la loi du 4 août 1986 a parallèlement créé la fonction de substitut du procureur du Roi spécialisé en matière fiscale.[27]

Même si la loi du 4 août 1986 a apporté la sécurité juridique espérée au contribuable, les règles strictes de procédure arrêtées par le législateur en matière de poursuite d'infractions fiscales ne semblaient cependant

[24] Avec cette mesure, le législateur souhaitait éviter d'éventuelles plaintes abusives de la part des fonctionnaires des contributions en confiant le soin d'apprécier l'opportunité de la dénonciation à un fonctionnaire supérieur. Voir Doc. Parl., Sénat, 1985-1986, 310/1, p. 26; HUYBRECHTS L., o.c., T.F.R., 1986, 265.

[25] Pour une analyse approfondie, voir BUYSSE C., *De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaal strafrechtelijk onderzoek,* T.F.R., 1996, p. 186.

[26] TOURNICOURT R., o.c., *Centrum voor Fiscale Wetenschappen en bedrijfsbeleid*, 1987, 1 et suiv.

[27] Doc. parl., Sénat, 1985-1986, 310/2-2°, 7.

wetgever werden uitgewerkt voor de vervolging van de fiscale misdrijven. Al snel bleek dat het keurslijf, waarbinnen de fiscus en het openbaar ministerie hun bevoegdheden konden uitoefenen, te strak was gespannen zodat van een efficiënte fiscale fraudebestrijding eigenlijk geen sprake kon zijn. Vooreerst was het vooral de aan de fiscale strafvordering voorafgaande verplichte adviesaanvraag voor het openbaar ministerie ingeval van aangifte van een fiscaal misdrijf anders dan door een gemachtigde ambtenaar, die op heel wat wrevel stuitte. De gewestelijk directeur beschikte immers over een termijn van vier maanden om zijn advies uit te brengen. Gedurende deze termijn kon het parket geen vervolgingen instellen hetgeen vanzelfsprekend nefaste gevolgen kon hebben voor het strafrechtelijk onderzoek.[28] Ook de beperking van de medewerking van de belastingambtenaren aan het fiscaal strafrechtelijk onderzoek bleek op weerstand te stuiten temeer daar de speciaal in het leven geroepen fiscale substituten zich in de praktijk niet uitsluitend met fiscale zaken konden bezighouden.[29]

De wetgever had oor voor de kritieken van de fiscale en de gerechtelijke overheden en heeft getracht via een aantal wetgevende initiatieven de fiscus en de parketten beter te wapenen in de strijd tegen de fiscale fraude. Verschillende maatregelen werden sindsdien genomen:

Teneinde de uitoefening van de fiscale strafvordering doelmatig te laten verlopen werd het verplicht advies van de gewestelijk directeur door de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen[30] vervangen door een facultatief advies. Door dezelfde wet werd ook de regeling van de machtiging gewijzigd ingeval van strafrechtelijke aangifte door een fiscale administratie. Aanvankelijk voorzag artikel 29 W.Sv. dat de ambtenaren van de BBI machtiging nodig hadden van de directeur-generaal van deze administratie. Deze machtiging werd door de wet van 28 december 1992 vervangen door een machtiging van een mobiele cel van drie BBI-ambtenaren. Door de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken[31] werd deze machtiging vervangen door een machtiging van de gewestelijk directeur.

Op het vlak van de medewerking van ambtenaren aan het strafrechtelijk onderzoek werd door de wetgever met de wet van 28 december 1992 tevens in de mogelijkheid voorzien fiscale ambtenaren als technische deskundigen bij de parketten te detacheren. Bij wet van 30 maart 1994 tot uitvoering van het globaal plan op het gebied

[28] HUYBRECHTS L., o.c., T.F.R., 1986, 266.
[29] Parl.St., Senaat, 1992-1993, 591/2, 82.
[30] *Belgisch Staatsblad*, 31 december 1992.
[31] Wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, B.S., 27 maart 1999.

pas contenter pleinement tout le monde. Le carcan dans lequel le fisc et le ministère public pouvaient exercer leurs compétences s'est rapidement avéré trop serré. Il n'était pas réellement question de répression efficace de la fraude fiscale. Dans un premier temps, l'irritation est essentiellement venue de l'obligation imposée au ministère public de demander un avis préalable à l'action publique fiscale lorsque qu'une infraction fiscale était dénoncée autrement que par un fonctionnaire mandaté. Le directeur régional disposait en effet d'un délai de quatre mois pour rendre un avis. Le parquet ne pouvant pas entamer de poursuites pendant ce délai, cela pouvait évidemment avoir des conséquences néfastes pour l'enquête pénale.[28] Il s'est avéré que la limitation de la collaboration des fonctionnaires du fisc à l'instruction fiscale a, elle aussi, suscité quelque irritation, d'autant plus que, dans la pratique, les substituts fiscaux, dont la fonction avait été créée spécialement, ne pouvaient se consacrer uniquement aux matières fiscales.[29]

Le législateur a entendu les critiques des autorités fiscales et judiciaires et s'est efforcé, par une série d'initiatives législatives, de fournir au fisc et aux parquets des armes plus efficaces dans la lutte contre la fraude fiscale. Plusieurs mesures ont été prises depuis lors.

Afin d'optimiser l'exercice de la procédure pénale fiscale, la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses[30] a remplacé l'avis obligatoire du directeur régional par un avis facultatif. La même loi a également modifié la règle de l'autorisation en cas de dénonciation pénale par une administration fiscale. Initialement, l'article 29 du Code d'instruction criminelle prévoyait que les fonctionnaires de l'ISI impôts avaient besoin de l'autorisation du directeur général de cette administration. La loi du 28 décembre 1992 a remplacé cette autorisation par l'autorisation d'une cellule mobile de trois fonctionnaires de l'ISI La loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale[31] a remplacé à son tour cette autorisation par une autorisation du directeur régional.

Sur le plan de la collaboration des fonctionnaires à l'instruction, le législateur a également prévu, dans la loi du 28 décembre 1992, la possibilité de détacher des fonctionnaires du fisc en tant qu'experts techniques auprès des parquets. La loi du 30 mars 1994 portant exécution du plan global en matière de fiscalité a prévu

[28] HUYBRECHTS L., o.c., T.F.R., 1986, 266.
[29] Doc. Parl. Sénat, 1992-1993, 591/2, 82.
[30] M.B., 31 décembre 1992.
[31] Loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, M.B. du 27 mars 1999.

van de fiscaliteit werd in dezelfde mogelijkheid voorzien ten aanzien van de federale politie.[32] De wetten van respectievelijk 10 juni 1997 houdende toekenning van de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie aan de ambtenaren van de fiscale administraties ter beschikking gesteld van de procureur des Konings en van de arbeidsauditeur[33] en van 10 april 2003 met het oog op het ter beschikking stellen van de federale politie van ambtenaren van de fiscale administraties[34] hebbenaan de gedetacheerde ambtenaren de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie toegekend.

Ook werd met de wet van 28 april 1999 tot aanvulling, wat de bestrijding van de fiscale fraude betreft, van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten en van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen[35] de regeling van de kennisgeving van de parketten naar de fiscale administratie toe versoepeld. Door deze wet werd artikel 327, § 4 WIB92 opgeheven en werd de fiscale meldingplicht van de parketmagistraten opgenomen in een algemene bepaling van toepassing op alle federale en andere belastingen zonder onderscheid, en dus niet enkel meer voor de inkomstenbelastingen.[36] Bovendien werd de meldingsplicht aanzienlijk versoepeld door de informatieverplichting niet meer afhankelijk te stellen van de voorafgaande toestemming van de Procureur-Generaal of de Auditeur-Generaal, alsook door te bepalen dat de meldingplicht thans bestaat van zodra er «*indiciën*» in plaats van «*ernstige indiciën*» van ontduiking inzake directe of indirecte belastingen aan het licht worden gebracht.

Het sluitstuk in deze evolutie is thans het Protocol ter bestrijding van de mechanismen van grote en georganiseerde fiscale fraude met een internationale dimensie en ter bestrijding van systemen van complexe fiscale fraude dat in december 2006 werd afgekondigd en van toepassing is met ingang van 1 januari 2007. Met dit protocol werd voorzien in een permanente structuur van informatie-uitwisseling en overleg tussen de fiscus en justitie doch binnen het bestaande wettelijke kader. Het protocol voorziet in de uitwisseling van informatie met een algemene draagwijdte tussen de fiscale admi-

32 *Belgisch Staatsblad*, 31 maart 1994. Aanvankelijk voorzag deze wet de ter beschikking stelling van ambtenaren bij de «*Centrale Dienst voor de bestrijding van de georganiseerde economische en financiële delinquentie.*» (CDGEFID) Bij wet van 13 maart 2002 met het oog op het ter beschikking stellen van de federale politie van ambtenaren van de fiscale administraties, (*B.S.*, 29 maart 2002) werd de detacheringsmogelijkheid uitgebreid tot de volledige federale politie.

33 *Belgisch Staatsblad*, 18 juli 1997.

34 *Belgisch Staatsblad*, 12 mei 2003

35 *Belgisch Staatsblad*, 25 juni 1999.

36 Parl.St., Kamer, 1997-1998, 1263/2, 3; Circulaire nr. A.F.Z./99-0792 dd 11 oktober 1999, Bull.Bel., 1999, nr. 798, 3393.

la même possibilité pour la police fédérale[32]. La loi du 10 juin 1997 octroyant la qualité d'officier de police judiciaire aux fonctionnaires des administrations fiscales mis à la disposition du procureur du Roi et de l'auditeur du travail[33] et la loi du 10 avril 2003 visant à mettre certains fonctionnaires des administrations fiscales à la disposition de la police fédérale[34] ont octroyé la qualité d'officier de police judiciaire aux fonctionnaires détachés.

La loi du 28 avril 1999 complétant, en ce qui concerne la lutte contre la fraude fiscale, l'arrêté royal n° 185 du 9 juillet 1935 sur le contrôle des banques et le régime des émissions de titres et valeurs et la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances[35] a également assoupli la règle de l'information des parquets à l'adresse de l'administration fiscale. Cette loi a abrogé l'article 327, § 4, du Code des impôts sur les revenus et a inscrit l'obligation fiscale de déclaration des magistrats du parquet dans une disposition générale applicable à tous les impôts fédéraux et autres, sans distinction, et donc plus uniquement aux impôts sur les revenus.[36] En outre, l'obligation de déclaration a été considérablement assouplie, car la loi ne la soumettait plus à l'autorisation préalable du procureur général ou de l'auditeur général, et disposait que l'obligation de déclaration s'appliquait désormais dès qu'apparaissent des «indices» au lieu d' «indices sérieux» de fraude en matière d'impôts directs ou indirects.

Actuellement, l'aboutissement de cette évolution est le Protocole de lutte contre les mécanismes de grande fraude fiscale organisée de dimension internationale et contre les systèmes de fraude fiscale complexe qui avait été annoncé en décembre 2006 et qui est entré en vigueur le 1er janvier 2007. Ce protocole a prévu une structure permanente d'échange d'informations et de concertation entre le fisc et la justice dans les limites, toutefois, du cadre légal existant. Le protocole prévoit l'échange d'informations de portée générale entre l'administration fiscale et les services de police et l'échange

32 *Moniteur belge*, 31 mars 1994. Initialement, cette loi prévoyait de mettre des fonctionnaires à la disposition de l' «Office central chargé de la lutte contre la délinquance économique et financière organisée» (OCDEFO). La loi du 13 mars 2002 visant à mettre à la disposition de la police fédérale des fonctionnaires des administrations fiscales (*M.B.*, 29 mars 2002) a étendu la possibilité de détachement à l'ensemble de la police fédérale.

33 *Moniteur belge*, 18 juillet 1997.

34 *Moniteur belge*, 12 mai 2003.

35 *Moniteur belge*, 25 juin 1999.

36 Doc. Parl., Chambre, 1997-1998, 1263/2, 3; circulaire n° A.F.Z./99-0792 du 11 octobre 1999, Bull.Bel., 1999, n° 798, 3393.

nistratie en de politiediensten en in de uitwisseling van informatie met een bijzondere draagwijdte ter optimalisering van het strafbeleid.

Naast de wijzigingen aan de wet van 4 augustus 1986 werden sinds de jaren 90 ook nog verschillende andere belangrijke wetswijzigingen doorgevoerd op het vlak van de fiscale fraudebestrijding. Vermeldenswaard op dat vlak is de uitbreiding van de meldings- en aangifteverplichtingen inzake fiscale fraude. De wet van 8 augustus 1980 had reeds in een eerste vorm van verplichte samenwerking voorzien op het vlak van de inkomstenbelastingen tussen de fiscale overheid en de toenmalige Bankcommissie, waarbij aan de Bankcommissie de verplichting werd opgelegd de minister van Financiën in te lichten, wanneer zij vaststelde dat een instelling waarover zij de controle uitoefent betrokken was bij belastingontduiking. Deze directe fiscale meldingplicht werd evenwel afgeschaft door de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen[37] en vervangen door een fiscale aangifteverplichting bij het parket. Een gelijkaardige aangifte– en meldingsverplichting werd ook opgelegd aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking door de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme[38], zij het dat deze aangifteverplichting enkel geldt voor «ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procédés van internationale omvang worden aangewend» en aan de Kansspelcommissie door de wet van 7 mei 1999 op de kansspelen, de kansspelinrichtingen en de bescherming van de spelers.[39]

[37] *Belgisch Staatsblad*, 27 maart 1999.

[38] *Belgisch Staatsblad*, 9 februari 1993. Deze wet werd aangenomen in uitvoering van de Europese Richtlijn 91/308 EEG van 10 juni 1991 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld, P.B., nr. L. 166/77.

[39] *Belgisch Staatsblad*, 30 december 1999.

d'informations de portée particulière en vue d'optimiser la politique criminelle.

Outre les modifications apportées à la loi du 4 août 1986, plusieurs autres modifications législatives importantes ont été réalisées depuis les années nonante dans le domaine de la lutte contre la fraude fiscale. Il est intéressant de mentionner à ce propos l'extension des obligations de notification et de déclaration en matière de fraude fiscale. La loi du 8 août 1980 avait déjà prévu une première forme de collaboration obligatoire en matière d'impôts sur les revenus entre l'autorité fiscale et la Commission bancaire de l'époque, qui imposait à la Commission bancaire l'obligation d'informer le ministre des Finances lorsqu'elle constatait qu'un établissement sur lequel elle exerçait un contrôle était impliqué dans une fraude fiscale. Cette obligation de notification fiscale directe a toutefois été supprimée par la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale[37] et remplacée par une obligation de déclaration fiscale auprès du parquet. Une obligation de déclaration et de notification similaire a été imposée à la Cellule de traitement des informations financières par la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme[38], mais cette obligation de déclaration ne s'applique qu' «à la fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale», et à la Commission des jeux de hasard, par la loi du 7 mai 1999 sur les jeux de hasard, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs.[39]

[37] *Moniteur belge*, 27 mars 1999.

[38] *Moniteur belge*, 9 février 1993. Cette loi a été adoptée en exécution de la directive européenne 91/308 CEE du 10 juin 1991 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux, J.O., n° L. 166/77.

[39] *Moniteur belge*, 30 décembre 1999.

3. De beslissing tot oprichting van een parlementaire onderzoekscommissie – chronologie der werkzaamheden

De onderzoekscommissie werd op 10 april 2008 door de Kamer opgericht om de grote fiscale fraudedossiers te onderzoeken[40]. Het desbetreffende voorstel van de heren Jean-Marc Nollet, Stefaan Van Hecke, Thierry Giet en mevrouw Valérie Déom en de heren François-Xavier de Donnea, Carl Devlies, Christian Brotcorne en Luk Van Biesen (DOC 52 0034/1 tot 3) werd zowel door de commissie voor de Financiën en de Begroting als door de plenaire vergadering eenparig aangenomen. De commissie telde 19 leden waaronder enkele (eerst twee, later drie) zonder stemrecht.[41]

Op 26 mei 2008 kwam de onderzoekscommissie voor het eerst samen voor de samenstelling van haar bureau. De heer François-Xavier de Donnea werd tot voorzitter benoemd en de heren Dirk Van der Maelen, Luk Van Biesen en Christian Brotcorne tot ondervoorzitters. De heren Jean-Marc Nollet, Raf Terwingen en Thierry Giet werden als rapporteurs aangewezen. Deze laatste werd op 17 februari 2009 als rapporteur vervangen door de heer Alain Mathot en als commissielid door de heer Eric Thiébaut. De overige leden van de commissie waren: mevrouwen Marie-Christine Marghem, Barbara Pas, Carina Van Cauter, Liesbeth Van der Auwera (vervangen door de heer Servais Verherstraeten die op zijn beurt werd vervangen door de heer Jef Van den Bergh) en de heren Hendrik Bogaert (vervangen door de heer Jenne De Potter) , Jean -Luc Crucke, Jean Marie Dedecker (vervangen door de heer Rob Van de Velde) Hagen Goyvaerts, Peter Luykx (vervangen door de heer Patrick De Groote), Stefaan Van Hecke en Peter Van Velthoven (vervangen door de heer Renaat Landuyt).

Tijdens de vergadering van 2 juni 2008 werden concrete afspraken gemaakt over de manier waarop het onderzoek zou worden aangevat en werd ook unaniem beslist tot de aanstelling van de heer Pierre Morlet, eerste advocaat-generaal bij het hof van beroep te Brussel, als expert van de commissie.

In totaal hoorde de Commissie 71 personen; 33 getuigenissen betroffen FBB-dossiers, 7 betroffen het dossier Beaulieu en 27 hadden betrekking op kasgeldvennootschappen. De overige 18 getuigenissen waren van algemene of informatieve aard. Sommige personen werden twee of drie keer door de Commissie gehoord.

[40] Kamer van volksvertegenwoordigers 10 april 2008 – CRIV 52 PLEN 032, blz. 57.

[41] Kamer van volksvertegenwoordigers DOC 52 1143/6.

3. La décision d'instituer une commission d'enquête parlementaire – chronologie des travaux

La commission d'enquête a été instituée le 10 avril 2008 par la Chambre en vue d'examiner les grands dossiers de fraude fiscale[40]. La proposition y afférente déposée par M.M. Jean-Marc Nollet, Stefaan Van Hecke, Thierry Giet et Mme Valérie Déom et M.M. François-Xavier de Donnea, Carl Devlies, Christian Brotcorne en Luk Van Biesen (DOC 52 0034/1 à 3) a été adoptée à l'unanimité tant par la commission des Finances et du Budget que par l'assemblée. La commission comptait 19 membres dont certains (d'abord deux, puis trois) sans voix délibérative.[41]

Le 26 mai 2008, la commission d'enquête s'est réunie pour la première fois en vue de constituer son bureau. M. François-Xavier de Donnea a été nommé président et MM. Dirk Van der Maelen, Luk Van Biesen et Christian Brotcorne vice-présidents. MM. Jean-Marc Nollet, Raf Terwingen et Thierry Giet ont été désignés comme rapporteurs. Ce dernier a été remplacé le 17 février 2009 en tant que rapporteur par M. Alain Mathot et en tant que membre de la commission par M. Eric Thiébaut. Les autres membres de la commission étaient: Mmes Marie-Christine Marghem, Barbara Pas, Carina Van Cauter, Liesbeth Van der Auwera (remplacée par M. Servais Verherstraeten qui a été remplacé à son tour par M. Jef Van den Bergh) et MM. Hendrik Bogaert (remplacé par M. Jenne De Potter), Jean-Luc Crucke, Jean Marie Dedecker (remplacé par M. Rob Van de Velde), Hagen Goyvaerts, Peter Luykx (remplacé par M. Patrick De Groote), Stefaan Van Hecke et Peter Van Velthoven (remplacé par M. Renaat Landuyt).

Au cours de la réunion du 2 juin 2008, des accords concrets ont été conclus sur la manière dont l'enquête serait entamée et il a également été décidé à l'unanimité de désigner M. Pierre Morlet, premier avocat général près la cour d'appel de Bruxelles, en tant qu'expert de la commission.

Au total, la commission a entendu 71 personnes; 33 témoignages concernaient des dossiers QFIE, 7 concernaient le dossier Beaulieu et 27 portaient sur les sociétés de liquidités. Les 18 témoignages restants avaient une portée générale ou informative. Certaines personnes ont été entendues à deux ou trois reprises par la commission.

[40] Chambre des représentants, 10 avril 2008 – CRIV 52 PLEN 032, p. 57.

[41] Chambre des représentants, DOC 52 1143/6.

in een eerste fase werden enkele universiteitsprofessoren, beslagen in het fiscaal recht uitgenodigd om hun visie op de problematiek van de grote fiscale fraude uiteen te zetten. In dat kader hoorde de commissie op 9 juni 2008 de heer Jacques Malherbe, professor emeritus Internationaal en Europees fiscaal recht (UCL) en de heer Michel Maus, professor fiscaal recht (UA en VUB). De heer Maus werd later (met ingang van 6 oktober 2008) door de commissie als haar expert aangesteld. Eveneens op 9 juni 2008 dag gaf advocaat-generaal Morlet (in besloten vergadering) een eerste stand van zaken met betrekking tot de dossiers die door de commissieleden voor onderzoek waren voorgesteld.

Op 23 juni 2008 ging dezelfde expert, eveneens in besloten vergadering, nader in op de problematiek van de samenloop van een parlementair en een gerechtelijk onderzoek. Diezelfde dag gaf professor emeritus fiscaal recht Frans Vanistendael, (KU-Leuven) de commissie een uiteenzetting over actuele problemen inzake fiscale fraude.

Tijdens de vergadering van 24 juni 2008 ging de heer Alain De Nauw, professor fiscaal strafrecht (VUB) nader in op de oorzaken van het trage verloop van de procedure voor de strafrechter o.m. in fiscale zaken. Diezelfde dag hoorde de commissie ook een uiteenzetting van de heer Didier Claisse, raadsheer in het Rekenhof, over de door die instelling uitgeoefende controle op de werking van de belastingadministratie.

Tijdens de werkvergadering van 7 juli 2008 bracht voorzitter de Donnea verslag uit van zijn onderhoud met de heer Marc de le Court, procureur-generaal bij het hof van beroep te Brussel, over de stand van de procedure van de gerechtelijke dossiers die de commissie wou onderzoeken.

Op 14 juli 2008 hoorde de commissie een uiteenzetting van mevrouw Caroline Vanderkerken, professor fiscale strafvervolging (Universiteit Hasselt) over de problematiek van de strafvervolging in grote fiscale fraudedossiers. Diezelfde dag gaf de heer Paul Dhaeyer, substituut van de procureur des Konings te Brussel – die later nog twee maal door de commissie als getuige zou worden gehoord – toelichting over de werking van de financiële sectie van het Brusselse parket. De commissie sloot haar reeks informatieve hoorzittingen af op 6 oktober 2008. Die dag werden drie leidende fiscale ambtenaren gehoord, met name: de heer Jean-Marc Delporte, administrateur-generaal van de belastingen en de invordering, de heer Frank Philipsen, administrateur «Strijd tegen fiscale fraude» en de heer Ghislain Vandercapellen, administrateur «invordering». De heren Delporte en Philipsen werden later (op 23 januari 2009) nog eens door de commissie gehoord over de mogelijkheid tot dading in de administratieve fase van de fiscale dossiers.

Dans un premier temps quelques professeurs d'université spécialisés en droit fiscal ont été invités à exposer leur vision de la problématique de la grande fraude fiscale. La commission a ainsi entendu, le 9 juin 2008, M. Jacques Malherbe, professeur émérite de droit fiscal international et européen (UCL) et M. Michel Maus, professeur de droit fiscal (UA et VUB). M. Maus a ensuite été désigné en qualité d'expert par la commission (à partir du 6 octobre 2008). Le 9 juin 2008, également M. Morlet, avocat général, a exposé (à huis clos), l'état d'avancement préliminaire des dossiers que les membres de la commission ont proposé d'examiner.

Le 23 juin 2008, cet expert a approfondi, également à huis clos, la problématique du concours d'une enquête parlementaire et d'une enquête judiciaire. Le même jour, M. Frans Vanistendael, professeur émérite de droit fiscal (KU-Leuven) a exposé à la commission des problèmes actuels en matière de fraude fiscale.

Au cours de la réunion du 24 juin 2008, M. Alain De Nauw, professeur de droit pénal fiscal (VUB) a approfondi les causes des lenteurs de la procédure devant le juge pénal, notamment en matière fiscale. Le même jour, la commission a également entendu l'exposé de M. Didier Claisse, conseiller à la Cour des comptes, sur le contrôle du fonctionnement de l'administration fiscale exercé par la Cour des comptes.

Au cours de sa réunion de travail du 7 juillet 2008, M. de Donnea, président, a fait rapport sur son entretien avec M. Marc de le Court, procureur général près la Cour d'appel de Bruxelles, sur l'état de la procédure des dossiers judiciaires que la commission souhaitait examiner.

Le 14 juillet 2008, la commission a entendu un exposé de Mme Caroline Vanderkerken, professeur de poursuites fiscales (Université de Hasselt), sur la problématique des poursuites fiscales dans les grands dossiers de fraude fiscale. Le même jour, M. Paul Dhaeyer, substitut du procureur du Roi de Bruxelles, – qui sera réentendu ultérieurement à deux reprises au titre de témoin – a exposé le fonctionnement de la section financière du parquet de Bruxelles. La commission a achevé sa série d'auditions informatives le 6 octobre 2008. Ce jour-là, elle a entendu trois fonctionnaires dirigeants du fisc: M. Jean-Marc Delporte, administrateur général des impôts et du recouvrement, M. Frank Philipsen, administrateur chargé de la lutte contre la fraude fiscale, et M. Ghislain Vandercapellen, administrateur chargé du recouvrement. MM. Delporte et Philipsen ont été réentendus ultérieurement (le 23 janvier 2009), par la commission, sur la possibilité de transaction durant la phase administrative des dossiers fiscaux.

Op 9 maart 2009 volgde trouwens nog een derde hoorzitting met de heer Philipsen en mevrouw Sonja Van Duerm over dezelfde problematiek *(cfr. infra*).

Tijdens haar werkvergadering van 10 oktober 2008 koos de commissie een eerste reeks te onderzoeken dossiers, namelijk die betreffende het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting (FBB). Twee ambtenaren van de FOD Financiën, met name mevrouw Marie-Hélène Crommen en de heer Bertrand Dessart, beiden inspecteur bij een fiscaal bestuur, hielden daarover op 20 oktober 2008 ten behoeve van de commissieleden een technische uiteenzetting.

Diezelfde dag werden de eerste getuigen gehoord in verband met de FBB-dossiers. Dat waren:

– de heer Bart Adams, eerstaanwezend inspecteur, diensthoofd – *International Tax Expert* in de Cel «buitenlandse investeringen (FOD Financiën)

– de heer Rudy Breynaerts, directeur toegevoegd aan de dienst voor Voorafgaande Beslissingen (ter beschikking gesteld) (FOD Financiën);

– de heer Bruno Crepin, fiscaal expert (FOD Financiën) gedetacheerd bij de federale politie (CDGEFID) en

– de heer Paul Dumbruch, fiscaal expert bij de Administratie van de Ondernemings– en Inkomstenfiscaliteit (FOD Financiën).

Deze vier getuigen werden op 24 oktober 2008 een tweede maal door de commissie gehoord, deze keer samen met de heren Jacques Solioz en Marc Deschepper, respectievelijk gewestelijk directeur bij het controlecentrum Brussel-1 (FOD Financiën) en waarnemend gewestelijk directeur bij het controlecentrum Leuven (FOD Financiën).

Op 14 november 2008 vond een hoorzitting plaats met:

– de heer Jozef Decuyper, gewezen directeur-generaal bij het bestuur van de btw, de registratie en de domeinen (ministerie van Financiën);

– de heer Pierre Goblet, gewezen adviseur bij het kabinet van de vice-eersteminister en minister van Financiën en Buitenlandse Handel;

– de heer José Gillard, gewezen directeur-generaal van de administratie van de bijzondere belastingsinspectie (ministerie van Financiën); deze getuige werd op eigen verzoek op 28 november 2008 een tweede keer door de commissie gehoord;

– de heer Marcel Lamy, gewezen gewestelijk directeur van de administratie van de bijzondere belastingsinspectie (ministerie van Financiën) te Brussel en

Le 9 mars 2009, M. Philipsen et Mme Sonja Van Duerm ont du reste été entendus pour la troisième fois sur la même problématique (*cf. infra*).

Au cours de sa réunion de travail du 10 octobre 2008, la commission a choisi une première série de dossiers à examiner, en l'occurrence ceux concernant la quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE). Deux fonctionnaires du SPF Finances, Mme Marie-Hélène Crommen et M. Bertrand Dessart, tous deux inspecteurs d'administration fiscale, ont fait à ce sujet, le 20 octobre 2008, un exposé technique à l'attention des membres de la commission.

Le même jour, les premiers témoins ont été entendus à propos des dossiers QFIE. Il s'agissait de:

– M. Bart Adams, inspecteur principal – chef de service – *International Tax Expert* dans la cellule «Investissements étrangers» (SPF Finances);

– M. Rudy Breynaerts, directeur affecté au Service des décisions anticipées (mis à disposition) (SPF Finances);

– M. Bruno Crepin, expert fiscal, détaché à la police fédérale (OCDEFO) et

– M. Paul Dumbruch, expert fiscal à l'administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (SPF Finances).

Ces quatre témoins ont été entendus une deuxième fois par la commission le 24 octobre 2008, cette fois conjointement avec MM. Jacques Solioz et Marc Deschepper, respectivement directeur régional au centre de contrôle de Bruxelles 1 (SPF Finances) et directeur régional f.f. au centre de contrôle de Louvain (SPF Finances).

Le 14 novembre 2008, la commission a entendu:

– M. Jozef Decuyper, ancien directeur général à l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines (SPF Finances);

– M. Pierre Goblet, ancien conseiller au cabinet du vice-premier ministre et ministre des Finances et du Commerce extérieur;

– M. José Gillard, ancien directeur général de l'administration de l'inspection spéciale des impôts (ministère des Finances); ce témoin a, à sa demande, été entendu une deuxième fois par la commission le 28 novembre 2008;

– M. Marcel Lamy, ancien directeur régional de l'administration de l'inspection spéciale des impôts (ministère des Finances) à Bruxelles et

– de heer Jean Pottie, eerstaanwezend inspecteur-diensthoofd bij de Opsporings– en Documentatiedienst (ODD) van de registratie te Brussel (FOD Financiën).

Tijdens haar vergadering van 17 november 2008 hoorde de commissie de heer Alois Van de Voorde, eresecretaris-generaal van het ministerie van Financiën.

Op 21 november 2008 vond een hoorzitting plaats met drie substituten van de procureur des Konings te Brussel, met name de heren Olivier Coene, Eric de Formanoir de la Cazerie, en Paul Dhaeyer. De hoorzitting met de heer de Formanoir de la Cazerie werd op 28 november 2008 voortgezet.

Intussen hoorde de commissie op 24 november 2008 gewezen vice-eerste minister en minister van Financiën en Buitenlandse Handel Philippe Maystadt en de heer Luc Coppens, gewezen directeur-generaal, tweetalig adjunct van de administratie van de bijzondere belastingsinspectie (ministerie van Financiën).

Op 1 december 2008 werd de heer Jean-Claude Tillet directeur-generaal (FOD Financiën), gewezen adjunct-kabinetschef van de vice-eersteminister en minister van Financiën en Buitenlandse Handel gehoord, alsook zeven leden van de federale gerechtelijke politie, met name:

– de heer Hugues Tasiaux, commissaris van politie bij de federale gerechtelijke politie te Charleroi;
– de heer Bernard Libois, hoofdinspecteur bij de federale gerechtelijk politie te Namen;
– de heer Alain Cornet, commissaris van politie, gedetacheerd bij de federale gerechtelijke politie te Charleroi;
– de heer Freddy Godfriaux, hoofdinspecteur bij de federale gerechtelijke politie te Brussel;
– de heer André Van De Gucht, hoofdinspecteur bij de federale gerechtelijke politie te Brussel;
– de heer Dominique Renson, hoofdinspecteur bij de federale gerechtelijke politie te Brussel en
– de heer Jean-Pierre Mottie, hoofdinspecteur bij de federale gerechtelijke politie te Brussel.

Mevrouw Colette Calewaert en de heer Jean-Claude Van Espen, beiden onderzoeksrechter, werden door de commissie gehoord tijdens haar vergaderingen van 28 november en 8 december 2008. Dezelfde dag hoorde de commissie ook de heer Geoffroy Begasse de Dhaem, inspecteur bij een fiscaal bestuur (FOD Financiën). Op 12 december 2008 vond een hoorzitting plaats met de heer Alain Moreau, adjunct fiscaal expert, gewezen secretaris van het Vast Comité voor de strijd tegen belastingontduiking. De heer Moreau werd op 16 maart 2009 andermaal door de Commissie gehoord, deze keer in het kader van het onderzoek van fiscale dossiers betreffende kasgeldvennootschappen. Op 15 december

– M. Jean Pottie, inspecteur principal-chef de service au Service de recherche et documentation (SRD) de l'enregistrement à Bruxelles (SPF Finances).

Lors de sa réunion du 17 novembre 2008, la commission a entendu M. Alois Van de Voorde, secrétaire-général honoraire du ministère des Finances

Le 21 novembre 2008 s'est tenue une audition de trois substituts du procureur du Roi à Bruxelles, à savoir MM. Olivier Coene, Eric de Formanoir de la Cazerie et Paul Dhaeyer. L'audition de M. Formanoir de la Cazerie s'est poursuivie le 28 novembre 2008.

Dans l'intervalle, le 24 novembre 2008, la commission a entendu l'ancien vice-premier ministre et ministre des Finances et du Commerce extérieur, Philippe Maystadt, et l'ancien directeur-général et adjoint bilingue de l'administration de l'Inspection spéciale des impôts (ministère des Finances), M. Luc Coppens.

Le 1er décembre 2008, M. Jean-Claude Tillet, directeur-général (SPF Finances) et ancien chef de cabinet adjoint du vice-premier ministre et ministre des Finances et du Commerce extérieur a été entendu, ainsi que sept membres de la police judiciaire fédérale, à savoir:

– M. Hugues Tasiaux, commissaire de la police judiciaire fédérale de Charleroi;
– M. Bernard Libois, inspecteur en chef de la police judiciaire fédérale de Namur;
– M. Alain Cornet, commissiare de police, détaché auprès de la police judiciaire fédérale de Charleroi;
– M. Freddy Godfriaux, inspecteur en chef de la police judiciaire fédérale de Bruxelles;
– M. André Van De Gucht, inspecteur en chef de la police judiciaire fédérale de Bruxelles;
– M. Dominique Renson, inspecteur en chef de la police judiciaire fédérale de Bruxelles et
– M. Jean-Pierre Mottie, inspecteur en chef de la police judiciaire fédérale de Bruxelles.

Mme Colette Calewaert et M. Jean-Claude Espen, tous deux juges d'instruction, ont été entendus par la commission lors de ses réunions du 28 novembre et du 8 décembre 2008. Le même jour, la commission a également entendu M. Geoffroy Begasse de Dhaem, inspecteur auprès d'une administration fiscale (SPF Finances). Le 12 décembre 2008 s'est tenue l'audition de M. Alain Moreau, expert fiscal adjoint et ancien secrétaire du Comité permanent de lutte contre la fraude fiscale. M. Moreau a été réentendu par la commission le 16 mars 2009, cette fois-ci dans le cadre des dossiers fiscaux concernant les sociétés de liquidités. Le 15 décembre 2008, M. Paul De Gryse, substitut du

2008 was de heer Paul De Gryse, substituut van de procureur des Konings te Brussel, aan de beurt. Op 19 januari 2009 hoorde de commissie de heer Philippe Ullmann, hoofdadministrateur bij het Europees bureau voor fraudebestrijding en gewezen advocaat-generaal bij het hof van beroep te Brussel, alsook de heren Paul Dhaeyer, substituut van de procureur des Konings te Brussel en de heer Jean-François Godbille, substituut van de procureur-generaal bij het hof van beroep te Brussel.

Als inleiding op het tweede luik van haar werkzaamheden hoorde de commissie op 12 december 2008 en 9 januari 2009 technische uiteenzettingen van mevrouw Sonja Van Duerm, gewestelijk directrice van de administratie van de bijzondere belastinginspectie (BBI) te Brussel en van de heer Bart Van Audenhove, eerstaanwezend inspecteur diensthoofd van de 6de BBI-inspectie te Brussel, over het dossier «Beaulieu». Beide ambtenaren werden vervolgens door de commissie ook als getuigen (onder eed) gehoord.

Op 12 januari 2009 werd de heer Eric de Formanoir de la Cazerie, substituut van de procureur des Konings te Brussel, over hetzelfde dossier door de commissie gehoord. Op 23 januari 2009 hoorde de commissie de heer Bruno Bulthé, procureur des Konings te Brussel – gewezen onderzoeksrechter in de zaak «Beaulieu». Op 26 januari 2009 ten slotte vonden hoorzittingen plaats met:

– de heer Yves Keppens, procureur des Konings te Veurne – gewezen substituut van de procureur des Konings te Brussel;

– de heer Glenn Audenaert, hoofdcommissaris – gerechtelijk directeur van de federale politie en

– de heer John Strouwen, gerechtelijk commissaris bij de federale politie – controledienst «bestrijding van corruptie».

Het derde luik van de werkzaamheden van de onderzoekscommissie had betrekking op de problematiek van de fraude met kasgeldvennootschappen.

Bij wijze van inleiding op die materie hoorde de commissie op 17 februari 2009 een technische uiteenzetting van de heer Karel Anthonissen, gewestelijk directeur van de bijzondere belastinginspectie (BBI) te Gent en van mevrouw Carine Busschot, inspecteur bij een fiscaal bestuur te Brussel.

Tijdens de vergadering van 3 maart 2009 werden vervolgens de hierna vermelde fiscale ambtenaren gehoord over door hen behandelende fraudedossiers betreffende kasgeldvennootschappen:

• De heer Gilbert Dejaiffe, hoofdinspecteur – wnd. diensthoofd van de 1e BBI-inspectie te Luik;

procureur du Roi de Bruxelles, a été entendu. Le 19 janvier 2009, la commission a entendu M. Philippe Ullmann, administrateur en chef de l'Office européen de Lutte anti-fraude et ancien avocat général près la Cour d'appel de Bruxelles, ainsi que MM. Paul Dhaeyer, substitut du procureur du Roi de Bruxelles et Jean-François Godbille, substitut du procureur général près la Cour d'appel de Bruxelles.

En guise d'introduction, avant l'entame du deuxième volet de ses travaux, la commission a entendu, les 12 décembre 2008 et 9 janvier 2009, les exposés techniques de Mme Sonja Van Duerm, directrice régionale de l'administration de l'inspection spéciale des impôts (ISI) de Bruxelles, et M. Bart Van Audenhove, inspecteur principal chef de service de la 6ème inspection de l'ISI à Bruxelles, concernant le dossier «Beaulieu». Les deux fonctionnaires ont ensuite été entendus (sous serment) par la commission en qualité de témoins.

Le 12 janvier 2009, la commission a entendu sur le même dossier M. Eric de Formanoir de la Cazerie, substitut du procureur du Roi de Bruxelles. Le 23 janvier 2009, la commission a entendu M. Bruno Bulthé, procureur du Roi de Bruxelles – ancien juge d'instruction dans l'affaire «Beaulieu». Enfin, le 26 janvier 2009, ont eu lieu les auditions de:

– M. Yves Keppens, procureur du Roi de Furnes – ancien substitut du procureur du Roi de Bruxelles;

– M. Glenn Audenaert, commissaire en chef – directeur régional de la police fédérale et

– M. John Strouwen, commissaire judiciaire à la police fédérale – service de contrôle «lutte contre la corruption».

Le troisième volet des travaux de la commission d'enquête portait sur la problématique de la fraude liée aux sociétés de liquidités.

À titre d'introduction à cette matière, la commission a entendu, le 17 février 2009, un exposé technique de M. Karel Anthonissen, directeur régional de l'Inspection spéciale des Impôts (ISI) à Gand et Mme Carine Busschot, inspectrice auprès d'une administration fiscale à Bruxelles.

Au cours de la réunion du 3 mars 2009, les fonctionnaires fiscaux mentionnés ci-après ont ensuite été entendus sur les dossiers de fraude concernant des sociétés de liquidités qu'ils ont eux-mêmes traités;

• M. Gilbert Dejaiffe, inspecteur principal – chef de service f.f. de la 1ère inspection ISI à Liège;

• De heer Paul Dumbruch, fiscaal expert bij de AOIF te Brussel;
• De heer José Heuse, hoofdinspecteur - wnd. diensthoofd van de 7e BBI-inspectie te Brussel;
• Mevrouw Marie-Rose Marechal, hoofdinspecteur bij de 1e BBI-inspectie te Luik;
• De heer Eric Mercier, hoofdinspecteur – Nationale Invorderingscel;
• De heer Raymond Paps, fiscaal expert bij de 2e BBI-inspectie te Brussel;
• De heer Roland Peeters, gewestelijk directeur AOIF – CC Brussel II;
• De heer André Reuliaux, inspecteur bij de BBI-inspectie te Namen;
• De heer Michel Vanderose, directeur bij de BBI te Luik en
• De heer Geoffroy Begasse de Dhaem, inspecteur bij de AOIF te Brussel.

Over dezelfde dossiers werden vervolgens op 6 maart 2009 de hiernavolgende politiemensen door de onderzoekscommissie gehoord:
• De heer Bruno Crepin, fiscaal expert gedetacheerd bij de federale politie (CDGEFID);
• De heer Roland De Wals, gerechtelijk commissaris bij de federale gerechtelijke politie te Brussel;
• De heer Francis Hubert, gerechtelijk commissaris bij de federale politie (CDGEFID);
• De heer Miguel Janssoone, hoofdinspecteur bij de federale politie (CDGEFID);
• De heer Dominique Renson, hoofdinspecteur bij de federale gerechtelijke politie te Brussel en
• De heer Vincent Skinkel, hoofdinspecteur bij de federale gerechtelijke politie te Brussel.

De commissie heeft daarenboven tijdens haar vergadering van 9 maart 2009 de magistraten gehoord die de bovenvermelde dossiers hebben behandeld, namelijk de heren Olivier Coene en Eric de Formanoir de la Cazerie, beiden substituut van de procureur des Konings te Brussel, alsook de heren Jeroen Burm en Frédéric Lugentz, onderzoeksrechters te Brussel.

Tijdens dezelfde vergadering werden ook de heer Frank Philipsen, administrateur «strijd tegen fiscale fraude» (FOD Financiën) en mevrouw Sonja Van Duerm, gewestelijk directeur van de bijzondere belastinginspectie (BBI) te Brussel andermaal door de commissie gehoord, deze keer over een btw-dossier waarover nog een gerechtelijke procedure loopt.

Nog steeds over fraudedossiers betreffende kasgeldvennootschappen hoorde de commissie op 16 maart 2009 andermaal de heer Alain Moreau, adjunct fiscaal expert en gewezen secretaris van het Vast Comité voor de strijd tegen belastingontduiking. Tijdens dezelfde vergadering werd ook mevrouw Martine Bourmanne,

• M. Paul Dumbruch, fiscaliste à l'AFER à Bruxelles;

• M. José Heuse, inspecteur principal – chef de service f.f. de la 7ème inspection ISI à Bruxelles;
• Mme Marie-Rose Marechal, inspectrice principale à la 1ère inspection ISI à Liège;
• M. Eric Mercier, inspecteur principal – Cellule nationale de Recouvrement;
• M. Raymond Paps, fiscaliste à la 2ème inspection ISI à Bruxelles;
• M. Roland Peeters, directeur régional de l'AFER – CC Bruxelles II;
• M. André Reuliaux, inspecteur à l'inspection ISI à Namur;
• M. Michel Vanderose, directeur de l'ISI à Liège et

• M. Geoffroy Begasse de Dhaem, inspecteur à l'AFER à Bruxelles.

La commission d'enquête a ensuite entendu, le 6 mars 2009, les policiers suivants sur les mêmes dossiers:
• M. Bruno Crepin, fiscaliste détaché auprès de la police fédérale (OCDEFO);
• M. Roland De Wals, commissaire judiciaire à la police judiciaire fédérale à Bruxelles;
• M. Francis Hubert, commissaire judiciaire à la police fédérale (OCDEFO)
• M. Miguel Jansoone, inspecteur principal à la police judiciaire fédérale (OCDEFO);
• M. Dominique Renson, inspecteur principal à la police judiciaire fédérale à Bruxelles et
• M. Vincent Skinkel, inspecteur principal à la police judiciaire fédérale à Bruxelles.

Lors de sa réunion du 9 mars 2009, la commission a en outre entendu les magistrats qui ont traité les dossiers susmentionnés, en l'occurrence MM. Olivier Coene et Eric de Formanoir de la Cazerie, tous deux substituts du procureur du Roi à Bruxelles, ainsi que MM. Jeroen Burm et Frédéric Lugentz, juges d'instruction à Bruxelles.

Au cours de la même réunion, M. Frank Philipsen, administrateur de «lutte contre la fraude fiscale» (SPF Finances) et Mme Sonia Van Duerm, directrice régionale de l'Inspection spéciale des impôts (ISI) à Bruxelles, ont une nouvelle fois été entendus, cette fois sur un dossier de TVA qui fait l'objet d'une procédure judiciaire en cours.

Toujours à propos de dossiers de fraude concernant des sociétés de liquidités, la commission a une nouvelle fois entendu, le 16 mars 2009, M. Alain Moreau, fiscaliste adjoint et ancien secrétaire du Comité permanent de lutte contre la fraude fiscale. Mme Martine Bourmanne, qui est intervenue dans de nombreux dossiers de socié-

die in heel wat kasgelddossiers als advocaat van de Belgische Staat is opgetreden, door de commissie gehoord.

Ter afronding van het luik van de kasgeldvennootschappen hoorde de commissie op 23 maart 2009 drie parketmagistraten uit een ander gerechtelijk arrondissement dan dat van Brussel, namelijk:

– de heer Christiaan Nys, eerste substituut van de procureur des Konings te Antwerpen, gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden;

– de heer Peter Van Calster, substituut van de procureur des Konings te Antwerpen en

– de heer Bart Van Lysebeth, voorzitter van het Vast Comité van toezicht op de politiediensten, gewezen procureur des Konings te Antwerpen.

Tijdens haar vergadering van 27 maart 2009 bekeek de commissie enkele fragmenten uit een TV-reportage van de RTBF over belastingontwijking («*Questions à la Une*» van 18 februari 2009) en wisselde zij daarover van gedachte met de heer Jacques Gombeer, auditeur-generaal bij de administratie van fiscale zaken (FOD Financiën).

Terwijl de redactie van onderhavig verslag reeds volop aan de gang was (vergaderingen van 20 en 24 april en van 4, 5 en 7 mei 2009) organiseerde de commissie op 5 mei 2009 een gedachtewisseling met negen van de veertien ambtenaren die in een gezamenlijke brief van 2 mei 2007 hadden aangedrongen op de oprichting van een parlementaire onderzoekscommissie belast met onderzoek van de grote fiscale fraudedossiers (en waarvan sommigen intussen ook reeds als getuigen over specifieke dossiers door de commissie waren gehoord) te weten: de dames Michèle Belot en Ida Charloteaux en de heren Geoffroy Begasse de Dhaem, Rudy Breynaert, Daniel Dethier, Paul Dumbruch, José Heuse, Ahmed Laaouej, Christian Lesage, Jean Pottie, Jacques Ray, Hervé Redant, Jacques Solioz en Albert Vandesande.

EERSTE DEEL

OPDRACHT EN WERKWIJZE

I. — OPDRACHT

Luidens het voorstel tot oprichting (DOC 52 0034/001) was de taak van de commissie drieledig:

• de grote financiële en fiscale dossiers van de afgelopen 15 jaar onderzoeken;

• nagaan wat de oorzaken zijn van het systematisch mislukken van die dossiers;

• remedies aan te geven voor deze problemen.

tés de liquidités en qualité d'avocate de l'État belge, a également été entendue au cours de la même réunion.

Pour clôturer le volet consacré aux sociétés de liquidités, la commission a entendu, le 23 mars 2009, trois magistrats du parquet d'un autre arrondissement judiciaire que celui de Bruxelles, à savoir :

- M. Christiaan Nys, premier substitut du procureur du Roi d'Anvers, spécialisé en matière fiscale,

- M. Peter Van Calster, substitut du procureur du Roi d'Anvers et

- M. Bart Van Lysebeth, président du Comité permanent de contrôle des services de police, ancien procureur du Roi d'Anvers.

Au cours de sa réunion du 27 mars 2009, la commission a visionné quelques fragments de l'émission de la RTBF consacrée à l'évasion fiscale (« Questions à la Une » du 18 février 2009) et procédé à ce propos à un échange de vues avec M. Jacques Gombeer, auditeur général de l'Administration des affaires fiscales (SPF Finances).

Tandis que la rédaction du présent rapport était déjà bien entamée, (réunions des 20 et 24 avril et des 4, 5 et 7 mai 2009), la commission a organisé, le 5 mai 2009, un échange de vues avec neuf des quatorze fonctionnaires qui, dans une lettre commune du 2 mai 2007, avaient plaidé avec insistance pour l'institution d'une commission d'enquête parlementaire chargée d'examiner les grands dossiers de fraude fiscale (fonctionnaires dont certains avaient été entendus par la commission, dans l'intervalle, au titre de témoins dans des dossiers spécifiques), à savoir : Mmes Michèle Belot et Ida Charloteaux et MM. Geoffroy Begasse de Dhaem, Rudy Breynaert, Daniel Dethier, Paul Dumbruch, José Heuse, Ahmed Laaouej, Christian Lesage, Jean Pottie, Jacques Ray, Hervé Redant, Jacques Solioz et Albert Vandesande.

PREMIÈRE PARTIE

MISSION ET MÉTHODE

I. — MISSION

Conformément à la proposition de constitution de la commission (DOC 52 0034/001), celle-ci est chargée d'une triple mission:

• examiner les grands dossiers financiers et fiscaux de ces 15 dernières années;

• vérifier les causes des échecs systématiques desdits dossiers;

• proposer des remèdes à ces problèmes.

In de toelichting van het voorstel werd in dat verband verwezen naar de zaak KB-Lux en naar een dossier betreffende het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting (FBB).

II. — **WERKWIJZE**

In een eerste, voorbereidende fase van haar werkzaamheden heeft de commissie een aantal universiteitsprofessoren, beslagen in fiscaal recht, uitgenodigd om hun visie op de problematiek van de grote fiscale fraude uiteen te zetten. In dezelfde context werden ook vertegenwoordigers gehoord van het Rekenhof, de fiscus en de magistratuur.

Vervolgens heeft de commissie een keuze gemaakt uit de door haar leden voor onderzoek voorgestelde dossiers. Tijdens haar werkvergadering van 9 juli 2008 besliste de commissie om eerst dossiers betreffende het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting (FBB), vervolgens het dossier «Beaulieu» en daarna dossiers betreffende kasgeldvennootschappen te behandelen. Daarbij werd afgesproken dat de commissie voor de behandeling van elk dossier (telkens na een inleidende technische uiteenzetting door een of meerdere fiscale ambtenaren) het tijdpad zou volgen en dat bijgevolg per dossier of groep van dossiers eerst de ambtenaren van de FOD Financiën, vervolgens de leden van de federale politie en tenslotte de betrokken magistraten (parketmagistraten en onderzoeksrechters) als getuigen zouden worden gehoord.

De commissie heeft overigens met tevredenheid vastgesteld dat alleen al doordat ze bestond, voldoende druk ontstond om een positieve dynamiek tot ontwikkeling te brengen. Sinds haar oprichting werden reeds een aantal positieve maatregelen in de strijd tegen de grote fiscale fraude getroffen. Zij verwijst in dat verband met name naar de beslissing van het Brusselse parket-generaal om uiteindelijk (in juni 2008) toch cassatieberoep in te stellen in een zaak van FBB - Uruguay en naar de doorvoering (in februari 2009) van de reeds lang aangekondigde verhoging van het aantal bij de parketten en de politiediensten gedetacheerde fiscale ambtenaren met 18 eenheden.

Ten slotte heeft zij, in navolging van de parlementaire onderzoekscommissie FORTIS - SCHEIDING DER MACHTEN, (DOC 52 1711/007) ervoor gezorgd dat de integrale verslagen van de openbare hoorzittingen op de site van de Kamer (www.dekamer.be) kunnen worden geraadpleegd.

Les développements de la proposition renvoyaient, à cet égard, au dossier KB-Lux ainsi qu'à un dossier relatif à la quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE).

II. — **MÉTHODE**

Dans la phase préparatoire de ses travaux, la commission a invité un certain nombre de professeurs d'université, versés dans le droit fiscal, à exposer leur point de vue sur la problématique de la grande fraude fiscale. C'est dans le même contexte qu'ont également été entendus des représentants de la Cour des comptes, du fisc et de la magistrature.

Ensuite, la commission a fait un choix parmi les dossiers que ses membres ont proposé d'examiner. Au cours de sa réunion de travail du 9 juillet 2008, la commission a décidé d'examiner d'abord les dossiers relatifs à la quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE), ensuite le dossier «Beaulieu» et ultérieurement les dossiers relatifs aux sociétés de liquidités. Il a été convenu que, pour chaque dossier (chaque fois après un exposé introductif technique présenté par un ou plusieurs agents de l'administration fiscale), la commission suivrait le calendrier et que seraient, par conséquent, entendus en tant que témoins, par dossier ou groupe de dossiers, d'abord les agents du SPF Finances, ensuite les membres de la police fédérale et enfin les magistrats concernés (magistrats du parquet et juges d'instruction).

Au demeurant, la commission s'est félicitée de constater que son existence a permis de mettre une pression suffisante que pour enclencher une dynamique positive. Depuis sa constitution , un certain nombre de mesures positives ont été prises dans le cadre de la lutte contre la grande fraude fiscale. Elle renvoie, à cet égard notamment à la décision du parquet général de Bruxelles d'enfin (en juin 2008) se pourvoir en cassation dans une affaire de QFIE - Uruguay et de procéder (en février 2009) à l'augmentation annoncée depuis longtemps de 18 unités du nombre de fonctionnaires fiscaux détachés auprès des parquets et des services de police.

Enfin, à l'instar de la commission d'enquête parlementaire FORTIS - SÉPARATION DES POUVOIRS (DOC 52 1711/007) elle a veillé à ce que les comptes rendus intégraux des auditions publiques puissent être consultés sur le site internet de la Chambre (www.lachambre.be).

III. — INVENTARIS VAN AAN DE COMMISSIE BEZORGDE DOCUMENTEN (TOESTAND EIND APRIL 2009)

1. De hiernavolgende documenten werden door getuigen tijdens of na hun hoorzitting aan de commissie overhandigd:

• Powerpoint-presentatie van professor Maus (9 juni 2008);
• Studie van professor Friedrich Schneider («*Shadow economies around the world: what do we really know*?») bezorgd door professor Maus (9 juni 2008);
• Vijf nota's van professor Malherbe (rechtsvergelijking, fiscale fraude, FBB, belastingontwijking,…) en een rapport van het Europees parlement door hem aan de commissie bezorgd (9 juni 2008);
• Nota van de heer Claisse (raadsheer in het Rekenhof) met het stramien van zijn uiteenzetting (24 juni 2008);
• Powerpoint-presentatie van professor Vanderkerken in het kader van haar uiteenzetting (14 juli 2008);
• Tekst van de uiteenzetting van de heer Dhaeyer, substituut van de procureur des Konings te Brussel (14 juli 2008);
• Tekst van de uiteenzetting van de heer Delporte (6 oktober 2008);
• Schema van de uiteenzetting van de heer Philipsen (6 oktober 2008);
• Powerpoint-presentatie van de heer Vandercapellen (6 oktober 2008);
• Vijf dossiers (in totaal ongeveer 600 bladzijden) overhandigd door de heer Dumbruch tijdens de vergadering van 20 oktober 2008;
• Dossier (bestaand uit 3 documenten) overgelegd door de heer Breynaert tijdens een vergadering met gesloten deuren (20 oktober 2008);
• Algemene presentatienota betreffende de *FBB*-dossiers overgelegd op 20 oktober 2008 door mevrouw Crommen en de heer Dessart;
• Brief van de heer Breynaert (27 oktober 2008);
• Dossier (bestaand uit 4 documenten) over «de invloed van de banken» overgelegd door de heer Dumbruch (5 november 2008);
• Dossier (bestaand uit 8 documenten) overhandigd door de heer Lamy (14 november 2008);
• Tekst van de uiteenzetting van de heer Goblet (overhandigd op 17 november 2008);
• Dossier (bestaand uit 19 documenten) overgelegd door de heer Goblet (17 november 2008);
• Brief van de heer Gillard (18 november 2008);
• Dossier (bestaand uit 7 documenten) overgelegd door de heer Vande Voorde (17 november 2008);
• Brief van de heer Delporte aan de heer Coene d.d. 22 maart 2006 (overhandigd door de heer Coene op 21 november 2008);

III. — INVENTAIRE DES DOCUMENTS FOURNIS À LA COMMISSION (SITUATION FIN AVRIL 2009)

Les documents suivants ont été remis par des témoins à la commission pendant ou après leur audition:

• Présentation Powerpoint du professeur Maus (9 juin 2008);
• Étude du professeur Friedrich Schneider («*Shadow economies around the world: what do we really know?*») fournie par le professeur Maus (9 juin 2008);
• Cinq notes du professeur Malherbe (droit comparé, fraude fiscale, QFIE, évasion fiscale,…) et un rapport du Parlement européen qu'il a remis à la commission (9 juin 2008);
• Note de M. Claisse (conseiller à la Cour des comptes) avec le canevas de son exposé (24 juin 2008);
• Présentation Powerpoint du professeur Vanderkerken dans le cadre de son exposé (14 juillet 2008);
• Texte de l'exposé de M. Dhaeyer, substitut du procureur du Roi de Bruxelles (14 juillet 2008);
• Texte de l'exposé de M. Delporte (6 octobre 2008);
• Schéma de l'exposé de M. Philipsen (6 octobre 2008);
• Présentation Powerpoint de M. Vandercapellen (6 octobre 2008);
• Cinq dossiers (environ 600 pages au total) remis par M. Dumbruch au cours de la réunion du 20 octobre 2008;
• Dossier (composé de trois documents) remis par M. Breynaert au cours d'une réunion à huis clos (20 octobre 2008);
• Note de présentation générale des dossiers QFIE remise le 20 octobre 2008 par Mme Crommen et M. Dessart;
• Lettre de M. Breynaert (27 octobre 2008);
• Dossier (composé de 4 documents) sur «l'influence des banques» produit par M. Dumbruch (5 novembre 2008);
• Dossier (composé de 8 documents) remis par M. Lamy (14 novembre 2008);
• Texte de l'exposé de M. Goblet (remis le 17 novembre 2008);
• Dossier (composé de 19 documents) produit par M. Goblet (17 novembre 2008);
• Lettre de M. Gillard (18 novembre 2008);
• Dossier (composé de 7 documents) produit par M. Vande Voorde (17 novembre 2008);
• Lettre de M. Delporte à M. Coene du 22 mars 2006 (remise par M. Coene le 21 novembre 2008);

• Document over *FBB* Italië (chronologie) overhandigd door de heren Dhaeyer en Coene (21 november 2008);

• Brief van onderzoeksrechter Claise d.d. 7 februari 2008 aan de federale gerechtelijke politie (overhandigd door de heer Dhaeyer op 21 november 2008);

• Nota over kasgeldvennootschappen overgezonden door de heer Vandercappellen (24 november 2009; een tweede keer op 2 maart 2009);

• Document overhandigd door de heer Goblet (27 november 2008);

• Overzicht van de door het Brusselse parket behandelde *FBB*-dossiers (overhandigd door de heer de Formanoir tijdens de openbare vergadering van 28 november 2008);

• Document overhandigd door de heer de Formanoir over FBB-dossiers tijdens de openbare vergadering van 28 november 2008);

• Document overhandigd door de heer de Formanoir over *FBB*-dossiers tijdens de besloten vergadering van 28 november 2008);

• Dossier (bestaand uit 3 documenten) overhandigd door de heer Renson (1 december 2008);

• Dossier (bestaand uit 2 documenten) overgelegd door de heer Mottie (1 en 2 december 2008);

• Dossier (bestaand uit 21 documenten) overhandigd door de heer Begasse de Dhaem (8 december 2008);

• Brief van de heer Morlet d.d. 9 december 2008 met, in bijlage, de conclusies van het parket in de zaak ANHYP (*FBB*), die samen met het arrest werden gepubliceerd in de «*revue de droit pénal et de criminologie*» van september-oktober 2008, blz. 935 e.v.;

• Dossier (bestaand uit 5 documenten) overgelegd door de heer Alain Moreau (12 december 2008);

• Tijdpad in de zaak «*Beaulieu*» overgelegd door mevrouw Van Duerm (12 december 2008);

• Nota (in beide landstalen) van de heren Delporte en Philipsen «*Aperçu des accords fiscaux dans la phase administrative*» – «Overzicht fiscale akkoorden in de administratieve fase» (23 januari 2009);

• Omzendbrief van het Anti-Fraude Comité (CAF nr. 16/2008), per e-mail overgezonden door de heer Delporte na de hoorzitting van 23 januari 2009;

• Tabellen met cijfergegevens betreffende de zaak «*Beaulieu*» overhandigd door de heer Strouwen na de hoorzitting van 26 janvier 2009.

• Brief van de heer Begasse de Dhaem d.d. 30 januari 2009 (reactie op de verklaringen van de heer De Gryse);

• De kasgeldvennootschappen in 100 stappen, overzicht 1997-2009 (overhandigd op 17 februari 2009 door de heer Anthonissen);

• Documenten nrs. 0, 5, 10, 17, 18, 20 (alleen de tekst van de heer Anthonissen), 29, 30, 32, 37, 42, 43, 45, 58, 61, 84 en 96.

• Brief van de heer Peeters, met bijgevoegde (tweetalige) nota over kasgeldvennootschappen (2 maart 2009);

• Document sur la QFIE Italie (chronologie) remis par MM. Dhaeyer et Coene (21 novembre 2008);

• Lettre du juge d'instruction Claise du 7 février 2008 à la police judiciaire fédérale (remise par M. Dhaeyer le 21 novembre 2008);

• Note sur les sociétés de liquidités transmise par M. Vandecapellen (24 novembre 2008 et une seconde fois le 2 mars 2009);

• Document remis par M. Goblet (27 novembre 2008);

• Aperçu des dossiers QFIE traités par le parquet de Bruxelles (remis par M. de Formanoir au cours de la réunion publique du 28 novembre 2008);

• Document remis par M. de Formanoir sur les dossiers QFIE au cours de la réunion publique du 28 novembre 2008;

• Document remis par M. de Formanoir sur les dossiers QFIE au cours de la réunion à huis clos du 28 novembre 2008;

• Dossier (comprenant 3 documents) remis par M. Renson (1er décembre 2008);

• Dossier (comprenant 2 documents) produit par M. Mottie (1er et 2 décembre 2008);

• Dossier (comprenant 21 documents) remis par M. Begasse de Dhaem (8 décembre 2008);

• Lettre de M. Morlet du 9 décembre 2008 avec, en annexe, les conclusions du parquet dans l'affaire ANHYP (*QFIE*), qui ont été publiées conjointement avec l'arrêt dans la «*revue de droit pénal et de criminologie*» de septembre-octobre 2008, p. 935 e.s.;

• Dossier (comprenant 5 documents) produit par M. Alain Moreau (12 décembre 2008);

• Calendrier de l'affaire «*Beaulieu*» produit par Mme Van Duerm (12 décembre 2008);

• Note (dans les deux langues nationales) de MM. Delporte et Philipsen «Aperçu des accords fiscaux dans la phase administrative» – «*Overzicht fiscale akkoorden in de administratieve fase*» (23 janvier 2009);

• Circulaire du Comité Anti-Fraude (CAF n° 16/2008), transmise par e-mail par M. Delporte après l'audition du 23 janvier 2009;

• Tableaux comprenant des données chiffrées relatives à l'affaire «*Beaulieu*» transmis par M. Strouwen après l'audition du 26 janvier 2009.

• Lettre de M. Begasse de Dhaem du 30 janvier 2009 (réaction aux déclarations de M. De Gryse);

• Les sociétés de liquidités en 100 étapes, aperçu 1997-2009 (remis le 17 février 2009 par M. Anthonissen);

• Documents nos 0, 5, 10, 17, 18, 20 (seulement le texte de M. Anthonissen), 29, 30, 32, 37, 42, 43, 45, 58, 61, 84 et 96.

• Lettre de M. Peeters accompagnée d'une note (bilinque) sur les sociétés de liquidités (2 mars 2009);

• Brief van de heer Janssoone, met bijgevoegde (tweetalige) handleiding «Wegwijs kasgeldvennootschappen – *Manuel Sociétés d'encaisse*» (2 maart 2009);

• Brief van de heer Delporte d.d. 24 maart 2009 over de interne organisatie van de FOD Financiën;

• Vijf documenten (drie nota's en twee persknipsels) over de FBB-problematiek (overhandigd door de heer Gombeer op 27 maart 2009);

• Twee reeksen documenten over gerechtelijke procedures inzake kasgeldvennootschappen (overhandigd door mevrouw Bourmanne op 17 april 2009).

2. De hiernavolgende documenten werden op haar vraag aan de commissie overgezonden:

• Verslag van de interpellaties in de Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting over een geschil tussen de BBI en een aantal banken (Kamer van volksvertegenwoordigers 14 januari 1997 – 49e zittingsperiode 1996-1997 GZ – C 249, blz. 3-17);

• Verslag van de hoorzitting van de Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting van 22 januari 1997 over de vaststelling van het tarief van de boete in een dossier van de taks op de beursverrichtingen betreffende een bank (DOC Kamer nr. 0930/001 – 96/97);

• Kopieën van nota's gericht aan vorige parlementaire onderzoekscommissies (Dioxinecommissie, Sabenacommissie) over de uitoefening van het parlementair recht van onderzoek met eerbiediging van de rechten van de mens en bij samenloop met een gerechtelijk onderzoek en over het horen van personen die gebonden zijn door een beroepsgeheim (nota's van de heer Morlet d.d. 6 september 1999, 28 september 1999 en 13 februari 2002 – door hem overhandigd op 9 juni 2008);

• Nota van de heer Morlet over de door de commissie voor onderzoek voorgestelde dossiers (17 juni 2008);

• Kopie van het arrest van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens van 25 september 2007 in de zaak «*Beaulieu*». (overhandigd door de heer Morlet – juli 2008);

• Vaststellingen en aanbevelingen van het Rekenhof in het kader van zijn algemene controleopdracht inzake de fiscale ontvangsten (9 juli 2008);

• Nota van de heer Morlet over de stand van zaken betreffende sommige door de heer Nollet voor onderzoek voorgestelde dossiers (11 september 2008);

• 24 fardes met stukken uit gerechtelijke FBB-dossiers, overgezonden door de heer de le Court, procureur generaal bij het hof van beroep te Brussel (29 september 2008);

• Lettre de M. Janssoone, accompagné d'un manuel (bilingue) «*Wegwijs kasgeldvennootschappen* – Manuel Sociétés d'encaisse» (2 mars 2009);

• Lettre de Monsieur Delporte du 24 mars 2009 concernant l'organisation interne du SPF Finances;

• Cinq documents (trois notes et deux articles de presse) conernant la problématique QFIE (remis par M. Gombeer le 27 mars 2009);

• Deux séries de documents relatifs aux procédures judiciaires en matière de sociétés de liquidités (remises par Mme Bourmanne, le 17 avril 2009).

2. Les documents suivants ont été transmis à la commission à la demande de celle-ci:

• Rapport des interpellations en commission des Finances et du Budget de la Chambre sur un litige entre l'ISI et un certain nombre de banques (Chambre des représentants, 14 janvier 1997 – 49e législature 1996-1997 SO – C 249, p. 3-17);

• Rapport de l'audition de la commission des Finances et du Budget de la Chambre du 22 janvier 1997 sur la fixation du taux de l'amende dans un dossier de taxe sur les opérations de bourse concernant une banque (DOC Chambre n° 0930/001 – 96/97);

• Copies de notes adressées aux précédentes commissions d'enquête parlementaire (commission dioxine, commission Sabena) sur l'exercice du droit d'enquête parlementaire dans le respect des droit de l'homme et en cas de concours avec une instruction judiciaire, et sur l'audition de personnes liées par un secret professionnel (notes de M. Morlet des 6 septembre 1999, 28 septembre 1999 et 13 février 2002 – remises par celui-ci le 9 juin 2008);

• Note de M. Morlet sur les dossiers que la commission proposait d'examiner (17 juin 2008);

Copie de l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme du 25 septembre 2007 dans l'affaire «*Beaulieu*» (remise par M. Morlet – juillet 2008);

• Constatations et recommandations de la Cour des comptes dans le cadre de sa mission générale de contrôle en matière de recettes fiscales (9 juillet 2008);

• Note de M. Morlet sur l'état d'avancement de certains dossiers que M. Nollet proposait d'examiner (11 septembre 2008);

• 24 fardes contenant des pièces de dossiers judiciaires de QFIE, transmis par M. de le Court, procureur général près la cour d'appel de Bruxelles (29 septembre 2008);

• Nota van de heer Philipsen over de zaak «*Beaulieu*» (9 oktober 2008);

• Nota van de heer Delporte – beknopt overzicht van de *FBB*-problematiek (17 oktober 2008);

• Brief van de heer Maus (23 oktober 2008) – Analyse van de door de heer Dumbruch op 20 oktober 2008 overhandigde dossiers;

• Nota van de heer Morlet over het beroepsgeheim van fiscale ambtenaren (3 november 2008);

• Nota van de heer Maus over de juridische problematiek van de territoriale bevoegdheid van de fiscale administratie (3 november 2008 – geactualiseerd op 15 februari 2009);

• Brief van de heer Maus d.d. 6 november 2008 over de door de heer Dumbruch op 20 oktober 2008 overhandigde dossiers;

• Nota van de heer Maus (12 november 2008) – juridische analyse van de mogelijkheid tot het sluiten van akkoorden met de fiscale administratie;

• Brief van de heer Morlet (13 november 2008) over de door de heer Dumbruch op 20 oktober 2008 overhandigde dossiers;

• Brief van de heer Maus (18 november 2008) – analyse van de fiscale behandeling van de *FBB*-dossiers (voorlopige versie);

• Brief van de heer Morlet (25 november 2008) – overzicht van de wettelijke bepalingen die van toepassing zijn wanneer onvoldoende politiecapaciteit voorhanden is voor een gerechtelijk onderzoek;

• Nota van de heer Maus (1 december 2008) – Overzicht van de wetgevende evolutie van het fiscaal straf- en strafprocesrecht sinds het charter van de belastingplichtige;

• Protocolakkoord van 15 juli 2005 gesloten tussen de fiscale besturen en de cijferberoepen (overgezonden door de minister van Financiën op 5 december 2008);

• Nota van de heer Maus (17 december 2008) analyse van de fiscale behandeling van de *FBB*-dossiers (definitieve versie);

• Nota van de heer Maus (29 december 2008) – rechtsvergelijkend onderzoek van het fiscaal bankgeheim (geactualiseerd op 15 februari 2009);

• Nota van de heer Morlet (12 januari 2009) over het dossier *FBB* – Kredietbank;

• Nota van de heer Maus (15 februari 2009) over fiscaal administratieve sanctionering en rechtsbescherming;

• Mededeling (per e-mail) door de heer Mercier van de door de Nationale Invorderingscel tijdens de jaren 2004 tot 2009 (tot datum) geïnde bedragen (5 maart 2009);

• Note de M. Philipsen sur l'affaire «Beaulieu» (9 octobre 2008);

• Note de M. Delporte – un aperçu succinct de la problématique de la QFIE (17 octobre 2008);

• Courrier de M. Maus (23 octobre 2008) – Analyse des dossiers transmis par M. Dumbruch le 20 octobre 2008;

• Note de M. Morlet sur le secret professionnel des fonctionnaires fiscaux (3 novembre 2008);

• Note de M. Maus sur la problématique juridique de la compétence territoriale de l'administration fiscale (3 novembre 2008 – actualisée le 15 février 2009);

• Courrier de M. Maus, daté du 6 novembre 2008, sur les dossiers transmis par M. Dumbruch le 20 octobre 2008;

• Note de M. Maus (12 novembre 2008) – analyse juridique de la possibilité de conclure des accords avec l'administration fiscale;

• Courrier de M. Morlet (13 novembre 2008) sur les dossiers transmis par M. Dumbruch le 20 octobre 2008;

• Courrier de M. Maus (18 novembre 2008) – analyse du traitement fiscal des dossiers QFIE (version provisoire);

• Courrier de M. Morlet (25 novembre 2008) – aperçu des dispositions légales applicables lorsque la capacité policière disponible est insuffisante pour une enquête judiciaire;

• Note de M. Maus (1er décembre 2008) – Aperçu de l'évolution législative en matière de droit pénal fiscal et de procédure pénale fiscale depuis l'entrée en vigueur de la charte du contribuable;

• Protocole d'accord du 15 juillet 2005 conclu entre les administrations fiscales et les professions du chiffre (transmis par le ministre des Finances le 5 décembre 2008);

• Note de M. Maus (17 décembre 2008) – analyse du traitement fiscal des dossiers QFIE (version définitive);

• Note de M. Maus (29 décembre 2008) – aperçu de droit comparé sur le secret bancaire fiscal (actualisée le 15 février 2009);

• Note de M. Morlet (12 janvier 2009) sur le dossier QFIE – Kredietbank;

• Note de M. Maus (15 février 2009) sur les sanctions fiscales administratives et la protection juridique;

• Communication (par courriel) par M. Mercier des montants récupérés au cours des années 2004 à 2009 (date indiquée) par la cellule nationale de recouvrement (5 mars 2009);

• Nota van de heer Morlet (9 maart 2009) over het onderzoek van stukken die, in het kader van een strafonderzoek, op een advocatenkantoor werden in beslag genomen;

• Brief van de heren Mercier en Heuse over een netwerk van kasgeldvennootschappen (12 maart 2009);

• Brief van de heer Patrick Van Hoestenberghe, voorzitter van de Nationale Kamer van notarissen (17 maart 2009);

• Brief van de heer Stefaan Decraene, voorzitter, en de heer Michel Vermaerke, afgevaardigd bestuurder, van Febelfin (17 april 2009).

• Nota van de heer Maus (20 april 2009) met een vergelijkend overzicht van de zwarte economie in de OESO-landen;

• Brief van de heer Maus d.d. 27 april 2009 over de definiëring van het begrip «fiscaal paradijs» met 4 bijlagen:

1. Het OESO-rapport over «*Harmful Tax Competition*» (1998);

2. Het OESO-rapport over « *Towards Global Tax Co-operation* » (2000);

3. De lijst van landen die niet of niet voldoende tegemoet komen aan de OESO-normen inzake internationale fiscale samenwerking (2 april 2009);

4. De conclusies van de G20-top (21 april 2009).

• Nota van de Administratie Fiscale Zaken (FOD Financiën) d.d. 23 april 2009 over «*Flagrance Fiscale*» (overgezonden op 29 april 2009);

• Brief van de minister van Financiën d.d. 6 mei 2009 over de RTBF-reportage over de belastingparadijzen;

• Brief van de minister van Financiën d.d. 6 mei 2009 over een dading in een btw-dossier.

• Note de M. Morlet (9 mars 2009) sur l'examen des pièces qui ont été saisies dans un cabinet d'avocat dans le cadre d'une instruction pénale;

• Lettre de M.M. Mercier et Heuse concernant un réseau de sociétés de liquidités (12 mars 2009);

• Lettre de M. Patrick Van Hoestenberghe, président de la Chambre nationale des notaires (17 mars 2009);

• Lettre de M. Stefaan Decraene, président, et M. Michel Vermaerke, administrateur-délégué de Febelfin (17 avril 2009).

• Note de M. Maus (20 avril 2009) comprenant un tableau comparatif de l'économie clandestine dans les pays de l'OCDE;

• Lettre de M. Maus du 27 avril 2009 sur la définition de la notion de « paradis fiscal » accompagnée de quatre annexes:

1. rapport de l'OCDE «*Harmful Tax Competition*» (1998);

2.rapport de l'OCDE «*Towards Global Tax Cooperation*» (2000);

3. liste des pays qui ne satisfont pas ou pas d'une manière suffisante aux normes de l'OCDE en matière de coopération fiscale internationale (2 avril 2009);

4. conclusions du sommet du G20 (21 avril 2009).

• Note de l'Administration des affaires fiscales du 23 avril 2009 intitulée «Flagrance Fiscale» (SPF Finances) (transmise le 29 avril 2009);

• Lettre du ministre des Finances du 6 mai 2009 sur une reportage de la RTBF concernant les paradis fiscaux;

• Lettre du ministre des Finances du 6 mai 2009 sur une transaction dans un dossier-TVA.

IV. — PRELIMINAIRE KWESTIES

De onderzoekscommissie heeft zich in de loop van haar werkzaamheden moeten buigen over een aantal problemen van algemene aard, die m.a.w niet specifiek aan één dossier waren gebonden:

1) Het beroepsgeheim voor ambtenaren van de belastingadministraties;
2) De wettelijke regeling teneinde voor een bepaald gerechtelijk onderzoek voldoende politiecapaciteit te kunnen inzetten;
3) De mogelijkheid tot het sluiten van akkoorden met de fiscale administratie;
4) Het fiscaal bankgeheim;
5) De fiscaal administratieve sanctionering en rechtsbescherming.

---

1) HET VOOR DE AMBTENAREN VAN DE BELASTINGADMINISTRATIES GELDENDE BEROEPSGEHEIM

Tijdens de door de commissie gehouden hoorzitting met ambtenaren of gewezen ambtenaren van de FOD Financiën is de vraag gerezen of en in hoeverre zij zich voor een parlementaire onderzoekscommissie op het beroepsgeheim kunnen beroepen.

Daarvoor moeten eerst de algemene regels in herinnering worden gebracht die gelden wanneer iemand die het beroepsgeheim in acht moet nemen, voor een parlementaire onderzoekscommissie getuigt.

1. Algemene opmerkingen

1.1. Krachtens artikel 8, tiende lid, van de wet van 3 mei 1880 op het parlementair onderzoek en artikel 458 van het Strafwetboek, respectievelijk gewijzigd bij

IV. — QUESTIONS PRÉLIMINAIRES

La commission d'enquête a eu à se pencher, au cours de ses activités, sur un certain nombre de problèmes, de nature générale, qui – en d'autres mots – n'étaient pas spécifiquement liés à un dossier:

1) Le secret professionnel des agents des administrations fiscales;
2) Les dispositions légales en cas d'insuffisance de capacité policière affectée à une instruction;

3) La possibilité de conclure des accords avec l'administration fiscale;
4) Le secret bancaire fiscal;
5) Les sanctions administratives fiscales et la protection juridique.

---

1) LE SECRET PROFESSIONNEL DES FONCTIONNAIRES DES ADMINISTRATIONS FISCALES

Lors de l'audition par la Commission de fonctionnaires ou d'anciens fonctionnaires des Finances, la question s'est posée de savoir si et dans quelle mesure ceux-ci pouvaient invoquer le secret professionnel à l'égard d'une commission d'enquête parlementaire.

Il convient tout d'abord de rappeler les règles générales qui gouvernent le témoignage devant une commission d'enquête parlementaire de personnes astreintes au secret professionnel.

1. Observations générales

1.1. Des articles 8, alinéa 10, de la loi du 3 mai 1880 sur les enquêtes parlementaires et 458 du Code pénal, tels qu'ils ont été modifiés respectivement par les

de artikelen 6 en 10 van de wet van 30 juni 1996[1], mag een parlementaire onderzoekscommissie de door haar als getuige opgeroepen personen aan wie feiten zijn toevertrouwd die onder het beroepsgeheim vallen, niet verplichten die geheimen prijs te geven[2].

1.2. Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 30 juni 1996 blijkt dat de wetgever hiermee met name – zij het niet uitsluitend – het beroepsgeheim van de leden van de gerechtelijke macht bedoelde, verwijzend naar de werkzaamheden van de onderzoekscommissie-*bis* naar de Bende van Nijvel[3].

Het lijdt hoe dan ook geen twijfel dat artikel 8 (nieuw) van de wet van 3 mei 1880, in de geest van de auteurs van de wet van 30 juni 1996, slechts sloeg op het beroepsgeheim in de strikte zin van het woord, dus niet het loutere functie- of ambtsgeheim[4].

Dat op zich relevante onderscheid valt in de praktijk evenwel moeilijk toe te passen. De discretieplicht die de ambtenaren in acht moeten nemen wanneer zij krachtens een specifieke wettelijke of reglementaire bepaling dan wel door de gangbare praktijken niet tot geheimhouding verplicht zijn, kan op grond van dat onderscheid in geen enkel geval worden gelijkgesteld met het beroepsgeheim dat voor een onderzoekscommissie kan worden aangevoerd.

1 Wet van 3 mei 1880, artikel 8, tiende lid: «Onverminderd het inroepen van het beroepsgeheim bedoeld in artikel 458 van het Strafwetboek, kan iedere getuige aanvoeren dat hij, door naar waarheid een verklaring af te leggen, zich zou kunnen blootstellen aan strafvervolging en derhalve getuigenis weigeren». Er zij opgemerkt dat die bepaling er hoofdzakelijk toe strekt te voorkomen dat de getuige zichzelf beschuldigt, en dat de verwijzing naar het beroepsgeheim slechts incidenteel is opgenomen.
Strafwetboek, artikel 458: «Geneesheren, heelkundigen, officieren van gezondheid, apothekers, vroedvrouwen en alle andere personen die uit hoofde van hun staat of beroep kennis dragen van geheimen die hun zijn toevertrouwd, en deze bekendmaken buiten het geval dat zij geroepen worden om in rechte of voor een parlementaire onderzoekscommissie getuigenis af te leggen en buiten het geval dat de wet hen verplicht die geheimen bekend te maken, worden gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot zes maanden en met geldboete van honderd euro tot vijfhonderd euro».

2 J. VELU, «*Considérations sur les enquêtes parlementaires et sur les Droits de l'Homme*», Brussel, *Académie Royale de Belgique*, nr. 88, blz. 171-172; F. MEERSCHAUT, «Het parlementair onderzoeksrecht van de federale wetgevende Kamers na de wet van 30 juni 1996», in Parlementair Recht-Commentaar en teksten, Gent, Mys en Breesch, ed. 2001, A.2.5.3.3., nr. 103, blz. 70.

3 Zie ook M. UYTTENDAELE, *Précis de droit constitutionnel Belge*, Brussel, Bruylant, 2001, blz. 315 e.v.

4 Verslag namens de Kamercommissie voor de Justitie, uitgebracht door de heer VAN PARYS, Stuk Kamer, 1995-1996, nr. 532/4, blz. 10 (betoog van de heer LANDUYT.) Er zij opgemerkt dat in de Franse tekst het begrip «*devoir de réserve*» wordt gehanteerd, dat een veel bredere strekking heeft dan het 'functie- of ambtsgeheim' waarnaar in de Nederlandse tekst wordt verwezen.

articles 6 et 10 de la loi du 30 juin 1996[1], il résulte qu'une commission d'enquête parlementaire ne peut obliger les personnes dépositaires de secrets professionnels, qu'elle entend en qualité de témoins, à révéler ces secrets[2].

1.2. Les travaux parlementaires de la loi du 30 juin 1996 révèlent que le législateur avait particulièrement en vue – encore que de manière non limitative - le secret professionnel des membres du pouvoir judiciaire, à la lumière des travaux de la commission d'enquête «Brabant Wallon *bis.*[3]»

Il est en tout cas certain que, dans l'esprit des auteurs de la loi du 30 juin 1996 l'article 8, nouveau, de la loi du 3 mai 1880 ne concernait que le secret professionnel au sens strict, par opposition au simple « secret de fonction» (*functiegeheim of ambtsgeheim*»[4])

Cette distinction, pertinente en soi, est d'application malaisée dans la pratique. Elle permet en toute hypothèse d'exclure toute assimilation au secret professionnel, opposable à une commission d'enquête, du simple devoir de discrétion qui s'impose aux agents des administrations publiques lorsque ceux-ci ne sont pas soumis au secret par une disposition légale ou réglementaire spécifique, voire par les usages.

1 Loi du 3 mai 1880, art. 8, al. 10: «Sans préjudice de l'invocation du secret professionnel visé à l'article 458 du Code pénal, tout témoin qui, en faisant une déclaration conforme à la vérité, pourrait s'exposer à des poursuites pénales, peut refuser de témoigner». On notera que cette disposition vise principalement la protection du témoin contre l'auto-incrimination, le cas du secret professionnel n'étant prévu que de manière incidente.
C.P., art. 458: «Les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires, par état ou par profession, de secrets qu'on leur confie, qui hors les cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de cent francs à cinq cents francs.»

2 J. VELU, Considérations sur les enquêtes parlementaires et sur les Droits de l'Homme, Bruxelles, éd. de l'Académie Royale de Belgique, n°88, p. 171-172; F. MEERSCHAUT, *Het parlementair onderzoeksrecht van de federale wetgevende Kamers na de wet van 30 juni 1996, in Parlementair Recht-Commentaar en teksten, Gent,* Mys en Breesch, éd. 2001, A.2.5.3.3., n°103, p. 70 .

3 v. à cet égard, M. UYTTENDAELE, Précis de droit constitutionnel Belge, Bruxelles, Bruylant, 2001,p. 315 s.

4 Rapport de M. VAN PARYS au nom de la commission de la Justice de la Chambre, Doc. Parl., Ch., 1995-96, n°523/4, p. 10 (intervention de M. LANDUYT) On notera que la version française du document emploie les termes «devoir de réserve.»; ce concept a une portée nettement plus large que le «secret de fonction» mentionné dans la version néerlandaise.

Overigens moeten de ambtenaren van de federale administratieve overheidsdiensten algemeen een – weliswaar tot bepaalde categorieën van feiten beperkte – geheimhoudingsplicht in acht nemen op grond van artikel 10, tweede lid, van het koninklijk besluit van 2 oktober 1937 houdende het statuut van het Rijkspersoneel, gewijzigd bij het koninklijk besluit van 22 december 2000[5]. De bewoordingen waarin die bepaling – die geenszins uitdrukkelijk verwijst naar artikel 458 van het Strafwetboek, dat schendingen van het beroepsgeheim bestraft[6] – is gesteld, lijken veeleer te verwijzen naar een deontologische discretieplicht dan naar het beroepsgeheim in de strikte zin van het woord, behalve waar die bepaling verwijst naar het medisch geheim, al geldt dat laatste in de feiten slechts voor een beperkt aantal ambtenaren.

1.3. Het begrip 'beroepsgeheim' als bedoeld in artikel 8 van de wet van 3 mei 1880 op het parlementair onderzoek heeft dezelfde draagwijdte als die welke artikel 458 van het Strafwetboek eraan geeft, althans volgens de rechtsleer en de rechtspraak. In de gevallen waarbij het voorwerp en de grenzen van de geheimhouding[7] niet door een specifieke wettelijke bepaling worden afgebakend, behelst het begrip «beroepsgeheim» uitsluitend:

– de feiten die alleen de vertrouwenspersoon kent, hetzij confidenties die hem worden gedaan, hetzij feiten die hij bij de uitoefening van zijn beroep al dan niet bij toeval ontdekt;

– de feiten waarvan de vertrouwenspersoon bij de uitoefening van zijn beroep kennis heeft gekregen en die slechts fragmentarisch of slecht gekend zijn, zodat die persoon, door ze prijs te geven, er zekerheid aan zou geven of er nadere preciseringen over zou verschaffen.

[5] Die bepaling is als punt nr. 33 opgenomen in omzendbrief nr. 573 met betrekking tot het deontologisch kader voor de ambtenaren van het federaal administratief openbaar ambt van 17 augustus 2007 van de FOD Budget en Beheerscontrole en de FOD Personeel en Organisatie (*B.S.*, 27 augustus 2007, blz. 44406 e.v.).

[6] De oorspronkelijke tekst van het koninklijk besluit van 2 oktober 1937 verwees in zijn vroeger artikel 9 naar «feiten (…) die van nature (…) van geheimen aard zouden zijn», wat door de rechtsleer werd opgevat als een verwijziging naar artikel 458 van het Strafwetboek. Die bepaling verdween evenwel ingevolge het koninklijk besluit van 22 november 1991 tot wijziging van voornoemd koninklijk besluit.

[7] Zo werd het beroepsgeheim nader afgebakend voor met name de leden van de politiediensten (wet van 7 december 1998 tot organisatie van een geïntegreerde politiedienst, gestructureerd op twee niveaus, artikel 131), alsook de leden van de inlichtingendiensten (wet van 30 november 1998 houdende regeling van de inlichtingen- en veiligheidsdienst, artikel 36).

On notera à cet égard que, de manière générale, les agents de la fonction publique administrative fédérale sont astreints à une obligation de secret – limitée cependant à certaines catégories de faits – par l'article 10, alinéa 2, de l'arrêté royal du 2 octobre 1937 portant le statut des agents de l'État, modifié par celui du 22 décembre 2000[5]. Cette disposition – qui ne fait aucune référence expresse à l'article 458 du Code pénal, réprimant la violation du secret professionnel[6] – est cependant rédigée en des termes qui évoquent plus un devoir déontologique de discrétion que le secret professionnel au sens strict, sauf pour la mention qui y est faite du secret médical, qui ne concerne en réalité qu'un nombre restreint de fonctionnaires.

1.3. La notion de secret professionnel au sens de l'article 8 de la loi du 3 mai 1880 sur les enquêtes parlementaires a une portée identique à celle que lui attribue l'article 458 du Code pénal, tel qu'il est interprété par la doctrine et par la jurisprudence. Dans les cas où une disposition légale spécifique ne détermine pas l'objet et les limites du secret[7], celui-ci recouvre exclusivement:

– les faits connus du seul confident, qu'il s'agisse de confidences reçues ou de ce que celui-ci surprend ou découvre dans l'exercice de sa profession;

– les faits dont le dépositaire du secret a eu connaissance en raison de sa profession et qui ne sont connus que de manière fragmentaire ou douteuse, de sorte que l'intéressé, en les révélant, leur donnerait un caractère de certitude ou les ferait connaître avec plus de précision.

[5] Cette disposition est reprise au n°33 de la circulaire n° 573 du 17 août 2007 du Service public fédéral Buget et Contrôle de la gestion et du Service public fédéral Personnel et Organisation, relative au cadre déontologique des agents de la fonction publique administrative fédérale (*M. B.* 27 août 2007, p. 44406 s.)

[6] Le texte originaire de l'arrêté royal du 2 octobre 1937 comportait, à l'article 9, ancien, la mention des « faits qui auraient un caractère secret de par leur nature», ce que la doctrine interprétait comme un renvoi à l'article 458 du Code pénal. Cette disposition a toutefois disparu par l'effet des modifications apportées à cet arrêté royal par celui du 22 novembre 1991.

[7] Cette détermination spécifique de l'étendue du secret existe notamment pour les membres des services de police (Loi du 7 décembre 1998 organisant un service de police intégré, structuré à deux niveaux, art. 131) et pour les membres des services de renseignements (Loi du 30 novembre 1998, organique des services de renseignements et de sécurité, art. 36).

1.4. Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 30 juni 1996 blijkt dat de vertrouwenspersoon die kennis krijgt van een feit dat onder het beroepsgeheim valt, en die gevraagd wordt voor een parlementaire onderzoekscommissie te getuigen, in exact dezelfde situatie verkeert als wanneer hij in een rechtszaak zou moeten getuigen[8].

De betrokkene *kan* dus weigeren op bepaalde vragen te antwoorden, als zij betrekking hebben op feiten die onder het beroepsgeheim vallen, zonder dat hij zich blootstelt aan de sancties als bepaald bij artikel 8, negende lid, van de wet op het parlementair onderzoek[9].

Indien de getuige daarentegen in eer en geweten vindt dat hij de commissie van dergelijke feiten in kennis moet stellen, is die onthulling geoorloofd en valt zij niet onder het toepassingsgebied van artikel 458 van het Strafwetboek[10].

1.5. Indien de commissie vindt dat de getuige het beroepsgeheim afwendt van zijn doel door er zich ten onrechte op te beroepen, komt het haar toe te beoordelen of de stukken waarin de weigering tot getuigen wordt vastgesteld, met toepassing van artikel 10 van de wet van 30 juni 1996 aan de procureur-generaal bij het hof van beroep moeten worden overgezonden, teneinde eventueel vervolging in te stellen wegens het misdrijf als bedoeld in artikel 8, zesde lid, van dezelfde wet.

De strafrechter bij wie de feiten aanhangig zijn gemaakt, moet beslissen of de inroeping van het beroepsgeheim in dat geval al dan niet gewettigd was[11].

1.6. Tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet van 30 juni 1996 is gezegd dat de hoorzitting met gesloten deuren moet plaatsvinden, indien de onderzoekscommissie iemand hoort op wie het beroeps-

[8] Verslag namens de Senaatscommissie voor de Justitie, uitgebracht door de heer BOURGEOIS, Stuk Senaat, 1995-1996, nr. 148/3, blz. 115; P. LAMBERT, Le Secret professionnel, Brussel, Bruylant, 2005, blz. 77.

[9] Die bepaling luidt als volgt: «Hij die gedagvaard wordt om als getuige te worden gehoord, is gehouden te verschijnen en aan de dagvaarding te voldoen, op straffe van gevangenisstraf van acht dagen tot zes maanden en geldboete van vijfhonderd frank tot tienduizend frank. De bepalingen van boek I van het Strafwetboek, hoofdstuk VII en artikel 85 niet uitgezonderd, zijn van toepassing». Zoals in de gevallen bepaald bij de artikelen 80, 157 en 355 van het Wetboek van Strafvordering met betrekking tot het getuigen in strafzaken, staat de weigering de eed of de getuigenis af te leggen, gelijk met niet-verschijning.

[10] J. VELU, op. cit., blz. 173-174; F. MEERSCHAUT, op. cit., blz. 173-174.

[11] J VELU, «Overwegingen omtrent de betrekkingen tussen de parlementaire onderzoekscommissies en de rechterlijke macht « toespraak van 1 september 1993 voor het Hof van Cassatie, naar aanleiding van de plechtige opening van het gerechtelijk jaar, *Staatsblad* nr. 18 en de verwijzingen sub nota 59).

1.4. Il ressort des travaux préparatoires de la loi du 30 juin 1996 que le dépositaire du secret professionnel invité à témoigner devant une commission d'enquête parlementaire se trouve exactement dans la même situation que s'il était appelé à témoigner en justice[8].

Cette personne *peut* donc refuser de répondre à des questions déterminées qui concernent des faits couverts par le secret professionnel, sans s'exposer aux sanctions prévues par l'article 8, alinéa 9, de la loi sur les enquêtes parlementaires[9].

En revanche, si le témoin estime en conscience devoir révéler de tels faits à la commission, cette révélation est licite et ne tombe pas sous le coup de l'article 458 du Code pénal[10].

1.5. Si la Commission estime que le témoin a détourné le secret professionnel de son but en l'invoquant abusivement, il lui appartiendra d'apprécier si les pièces constatant le refus de déposer doivent être transmises au procureur général près la cour d'appel, par application de l'article 10 de la loi du 30 juin 1996, en vue d'éventuelle poursuites du chef du délit prévu à l'article 8 , alinéa 6, de la même loi.

C'est le juge pénal, saisi des faits, qui décidera si l'invocation du secret professionnel était ou non légitime en l'espèce[11].

1.6. Les travaux préparatoires de la loi du 30 juin 1996 mentionnent que si une commission d'enquête entend une personne tenue au secret professionnel et que celle-ci estime pouvoir révéler des faits couverts par le

[8] Rapport de M. BOURGEOIS au nom de la commission de la Justice du Sénat, Doc. Parl., Sénat, 1995-96, n°148/3, p. 115; P. LAMBERT, Le Secret professionnel, Bruxelles, Bruylant, 2005, p.77.

[9] Cette disposition est libellée comme suit: Toute personne citée pour être entendue en témoignage sera tenue de comparaître et de satisfaire à la citation sous peine d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de cinq cents francs à dix mille francs. Les dispositions du livre I du Code pénal, sans exception du chapitre VII et de l'article 85, sont applicables. Comme dans les cas prévus aux articles 80, 157 et 355 du Code d'instruction criminelle, relatifs au témoignage en matière répressive, le refus du témoin de prêter serment ou de déposer est assimilé à la non-comparution.

[10] J. VELU, op. cit., p. 173-174; F. MEERSCHAUT, op. cit., p. 173-174.

[11] J VELU, *Overwegingen omtrent de betrekkingen tussen de parlementaire onderzoekscommissies en de rechterlijke macht,* discours prononcé à l'audience solennelle de rentrée de la Cour de cassation du 1er septembre 1993, éd. du *Moniteur*, n° 18 et les références citées à la note 59.

geheim van toepassing is en de betrokkene meent feiten te moeten onthullen die onder dat geheim vallen. Bovendien «moeten de notulen van die vergadering op een specifieke manier worden behandeld.»[12]

De wet legt evenwel niet uitdrukkelijk een zitting met gesloten deuren op, wat sommigen betreuren[13].

In die omstandigheden lijkt de verwijzing in de parlementaire voorbereiding naar de hoorzitting met gesloten deuren kennelijk louter een aanbeveling. Het komt dan ook elke onderzoekscommissie toe om, naargelang de omstandigheden die specifiek zijn voor dat geval, te beoordelen of men er zich al dan niet naar dient te schikken.

In concreto zouden de volgende gedragslijnen kunnen worden overwogen:

– het loutere feit dat de getuige een onder het beroepsgeheim vallend feit zou kunnen onthullen, volstaat niet om hem met gesloten deuren te horen;

– indien de getuige wordt gehoord over een specifiek aspect, en verklaart dat dit onder het beroepsgeheim valt, maar dat hij desalniettemin bereid is te antwoorden, moet hem worden gevraagd of hij terzake met gesloten deuren wenst te getuigen; zo ja, dan ware het wellicht opportuun dat de commissie een beslissing in die zin neemt.

In verband met de «specifieke manier waarop de notulen van de vergadering moeten worden behandeld», verschaft het senaatsverslag van de heer BOURGEOIS geen enkele verduidelijking. Kennelijk moet daaronder worden verstaan dat de commissie er zich met toepassing van artikel 3, vierde en vijfde lid, van de wet van 3 mei 1880 toe moet verbinden de geheimhouding in acht te nemen van de verklaring waarmee een getuige onder het beroepsgeheim vallende feiten heeft onthuld, zulks uiteraard op voorwaarde dat die verklaring met gesloten deuren werd afgelegd.

2. Het beroepsgeheim van de belastingambtenaren

Dat vraagstuk moet vanuit twee invalshoeken worden onderzocht: de onder het beroepsgeheim vallende gegevens en de tegenstelbaarheid van dat geheim ten aanzien van de overheden.

[12] Verslag-BOURGEOIS, blz. 35; zie ook F. MEERSCHAUT, op. cit., nr. 107.

[13] M. UYTTENDAELE, op. cit., blz. 308. Vóór de wijziging van de wet van 1880 had procureur-generaal VELU in dergelijke gevallen *de lege ferenda* reeds gepleit voor een verplichte hoorzitting met gesloten deuren («Overwegingen (…)».

secret, l'audition doit être faite à huis clos. En outre, le procès-verbal de la séance doit être « traité de manière spécifique.[12]»

La loi n'a cependant pas expressément imposé le huis clos, ce que certains regrettent[13].

Dans ces conditions, la référence faite au huis clos dans les travaux parlementaires apparaît comme une simple recommandation. Il appartient dès lors à chaque commission d'enquête d'apprécier, en fonction des circonstances propres à l'espèce, s'il y a lieu ou non de s'y conformer.

Sur un plan concret, on pourrait envisager les lignes de conduite suivantes.

– le seul fait que la personne appelée à témoigner soit susceptible d'invoquer le secret professionnel ne justifie pas *ipso facto* qu'elle soit entendue à huis clos;

– si le témoin, interpellé sur un point déterminé, déclare que ce point relève du secret professionnel, mais se dit toutefois disposé à répondre, la question devrait lui être posée de savoir s'il entend déposer à ce sujet à huis clos; en cas de réponse affirmative, il serait sans doute souhaitable que la commission se prononce en ce sens.

En ce qui concerne le «traitement spécifique» à réserver au procès-verbal de la séance, le rapport de M. BOURGEOIS au Sénat ne fournit aucun éclaircissement. Il faut vraisemblablement entendre par là que la commission devrait s'engager, par application de l'article 3, alinéas 4 et 5 de la loi du 3mai 1880, à préserver le secret de la déclaration par laquelle un témoin a révélé des faits couverts par le secret professionnel, pour autant, bien entendu, que cette déclaration ait été faite à huis-clos.

2. Le secret professionnel des fonctionnaires fiscaux

Cette question doit être examinée sous deux angles: les éléments couverts par le secret et l'opposabilité de ce secret aux autorités publiques.

[12] Rapport BOURGEOIS, p. 35; comp. F. MEERSCHAUT, op. cit., n°107.

[13] M. UYTTENDAELE, op. cit., p. 308. Avant la modification apportée à la loi de 1880, un recours obligatoire au huis-clos en pareil cas était déjà préconisé, *de lege ferenda*, par le procureur général VELU («*Overwegingen…*)».

2.1. Wettelijke grondslag – onder het geheim vallende gegevens

2.1.1. De ambtenaren van de belastingadministraties zijn krachtens diverse, in identieke of sterk gelijklopende bewoordingen gestelde wetsbepalingen, die elk voor een bepaald belastingaspect gelden, aan het beroepsgeheim onderworpen.

A. Wat de inkomstenbelastingen betreft

Artikel 337 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (1992) bepaalt:

«Hij die, uit welken hoofde ook, optreedt bij de toepassing van de belastingwetten of die toegang heeft tot de ambtsvertrekken van de administratie der directe belastingen, is, buiten het uitoefenen van zijn ambt, verplicht tot de meest volstrekte geheimhouding aangaande alle zaken waarvan hij wegens de uitvoering van zijn opdracht kennis heeft.

De ambtenaren van de administratie der directe belastingen en van de administratie van het kadaster oefenen hun ambt uit wanneer zij aan andere administratieve diensten van de Staat, daaronder begrepen de parketten en de griffies van de hoven en van alle rechtsmachten, en van de gemeenschappen en de gewesten en aan de in artikel 329 bedoelde openbare instellingen of inrichtingen, inlichtingen verstrekken welke voor die diensten, instellingen of inrichtingen nodig zijn voor de hun opgedragen uitvoering van wettelijke of reglementaire bepalingen.

De ambtenaren van de administratie der directe belastingen oefenen eveneens hun ambt uit wanneer zij met betrekking tot de fiscale toestand van een belastingplichtige een vraag om raadpleging, uitleg of mededeling inwilligen van de echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd.

Personen die deel uitmaken van diensten waaraan de administratie der directe belastingen of administratie van het kadaster ingevolge het tweede lid inlichtingen van fiscale aard heeft verstrekt, zijn tot dezelfde geheimhouding verplicht en mogen de bekomen inlichtingen niet gebruiken buiten het kader van de wettelijke bepalingen voor de uitvoering waarvan zij zijn verstrekt.

De bepalingen van het vierde lid zijn eveneens toepasselijk op de personen die behoren tot diensten waaraan ingevolge de controle georganiseerd ter uitvoering van de artikelen 320 en 321, inlichtingen van fiscale aard zouden worden verstrekt.

2.1. Base légale – Eléments couverts par le secret

2.1.1. Les fonctionnaires des administrations fiscales sont astreints au secret par diverses dispositions légales, de rédaction identique ou très proche, qui se rapportent chacune à un domaine d'imposition déterminé.

A. En matière d'impôts sur les revenus

Code des impôts sur les revenus (1992) - art.337.

Celui qui intervient, à quelque titre que ce soit, dans l'application des lois fiscales ou qui a accès dans les bureaux de l'administration des contributions directes, est tenu de garder, en dehors de l'exercice de ses fonctions, le secret le plus absolu au sujet de tout ce dont il a eu connaissance par suite de l'exécution de sa mission.

Les fonctionnaires de l'administration des contributions directes et de l'administration du cadastre restent dans l'exercice de leurs fonctions, lorsqu'ils communiquent aux autres services administratifs de l'État, y compris les parquets et les greffes des cours et de toutes les juridictions, aux communautés, aux régions et aux établissements ou organismes publics visés à l'article 329, les renseignements qui sont nécessaires à ces services, établissements ou organismes pour assurer l'exécution des dispositions légales ou réglementaires dont ils sont chargés.

Les fonctionnaires de l'Administration des Contributions directes restent également dans l'exercice de leurs fonctions, lorsqu'ils accueillent une demande de consultation, d'explication ou de communication relative à la situation fiscale d'un contribuable, émanant de son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement.

Les personnes appartenant aux services à qui l'administration des contributions directes ou l'administration du cadastre a fourni des renseignements d'ordre fiscal en application de l'alinéa 2 sont également tenues au même secret et elles ne peuvent utiliser les renseignements obtenus en dehors du cadre des dispositions légales pour l'exécution desquelles ils ont été fournis.

Les dispositions de l'alinéa 4 sont également applicables aux personnes appartenant aux services à qui des renseignements d'ordre fiscal parviendraient par la voie du contrôle organisé en exécution des articles 320 et 321.

De ambtenaren van de administratie van het kadaster oefenen eveneens hun ambt uit wanneer zij inlichtingen, uittreksels of afschriften uit de kadastrale bescheiden verstrekken in uitvoering van de bepalingen van artikel 504, tweede en derde lid.».

B. In de andere materies (behalve de douanerechten[14]) wordt in het beroepsgeheim voorzien krachtens een in vrijwel identieke bewoordingen gestelde bepaling, die voorkomt in:

– artikel 93*bis* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde;

– artikel 146*bis* van het (federale) Wetboek der successierechten;

– artikel 236*bis* van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten.

Diezelfde bepaling stond ook te lezen in artikel 80*bis* van het Wetboek der zegelrechten en in artikel 212 van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen.

Die bepaling werd overgenomen in artikel 212 van het Wetboek diverse rechten en taksen (ingevoegd bij artikel 63 van de wet van 19 december 2006, met inwerkingtreding op 1 januari 2007, krachtens artikel 95 van het koninklijk besluit van 21 december 2006).

Het gaat om de volgende tekst:

«Hij die, uit welken hoofde ook, optreedt bij de toepassing van de belastingwetten of die toegang heeft tot de ambtsvertrekken van de administratie van de belasting over de toegevoegde waarde, registratie en domeinen, is, buiten het uitoefenen van zijn ambt, verplicht tot de meest volstrekte geheimhouding aangaande alle zaken waarvan hij wegens de uitvoering van zijn opdracht kennis heeft.

De ambtenaren van de administratie van de belasting over de toegevoegde waarde, registratie en domeinen oefenen hun ambt uit wanneer zij aan andere administratieve diensten van de Staat, daaronder begrepen de parketten en de griffies van de hoven en van alle gerechten, aan de gemeenschappen, aan de gewesten en aan de openbare instellingen of inrichtingen, inlichtingen verstrekken welke voor die diensten, instellingen of inrichtingen nodig zijn voor de hun opgedragen uitvoering van wettelijke of reglementaire bepalingen.

[14] Artikel 320 van de algemene wet inzake douane en accijnzen voorziet in een discretieplicht die louter administratief van aard is en die de douaneambtenaren niet de hoedanigheid verschaft van door het beroepsgeheim gebonden personen in de zin van artikel 458 van het Strafwetboek (Brussel, 17 oktober 1977, Pas., 1978, II, 39.)

Les fonctionnaires de l'administration du cadastre restent également dans l'exercice de leurs fonctions lorsqu'ils communiquent des renseignements, des extraits ou des copies de documents cadastraux en exécution des dispositions de l'article 504, alinéas 2 et 3.

B. Dans les autres matières (à l'exception des droits de douane[14]) le secret professionnel est prévu par une disposition libellée en des termes pratiquement identiques, qui figure:

– à l'article 93*bis* du Code de la TVA;

– à l'article 146*bis* du Code (fédéral) des droits de succession;

– à l'article 236*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe

Cette même disposition se retrouvait à l'article 80*bis* du Code des droits de timbre et à l'article 212 du Code des droits assimilés au timbre.

Le Code des droits et taxes divers l'a reprise sous son article 212 (inséré par la loi du 19 décembre 2006, art. 63 – en vigueur le 1er janvier 2007 en vertu de l'art. 95 de l'A.R. du 21 décembre 2006, art. 95.)

Il s'agit du texte suivant:

Celui qui intervient, à quelque titre que ce soit, dans l'application des lois fiscales ou qui a accès dans les bureaux de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée, est tenu de garder, en dehors de l'exercice de ses fonctions, le secret le plus absolu au sujet de tout ce dont il a eu connaissance par suite de l'exécution de sa mission.

Les fonctionnaires de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines restent dans l'exercice de leurs fonctions, lorsqu'ils communiquent des renseignements aux autres services administratifs de l'État, aux administrations des communautés et des régions de l'État belge, aux parquets et aux greffes des cours et des tribunaux et de toutes les juridictions et aux établissements ou organismes publics.

[14] L'article 320 de la loi générale relative aux douanes et accises prévoit une obligation de discrétion qui a un caractère purement administratif et ne donne pas aux agents des douanes la qualité de personnes tenues au secret professionnel au sens de l'«article 458 du Code pénal (Bruxelles, 17 octobre 1977, Pas., 1978, II, 39.)

Dit verstrekken van inlichtingen moet gebeuren met inachtneming van de bepalingen van de ter zake door de Europese Gemeenschap uitgevaardigde reglementering.»[15].

«Personen die deel uitmaken van diensten waaraan de administratie van de belasting over de toegevoegde waarde, registratie en domeinen, ingevolge het vorige lid inlichtingen van fiscale aard heeft verstrekt, zijn tot dezelfde geheimhouding verplicht en mogen de bekomen inlichtingen niet gebruiken buiten het kader van de wettelijke bepalingen voor de uitvoering waarvan zij zijn verstrekt.

Onder openbare instellingen of inrichtingen dienen verstaan de instellingen, maatschappijen, verenigingen, inrichtingen en diensten welke de Staat mede beheert, waaraan de Staat een waarborg verstrekt, op welker bedrijvigheid de Staat toezicht uitoefent of waarvan het bestuurspersoneel aangewezen wordt door de regering, op haar voordracht of met haar goedkeuring.».

2.1.2. In elk geval bestraft een specifieke wetsbepaling de schending van het beroepsgeheim, zoals dat is bepaald met verwijzing naar artikel 458 van het Strafwetboek (zie b.v. artikel 453 WIB).

2.1.3. In de wet wordt niet precies bepaald wat de reikwijdte van het beroepsgeheim van de belastingambtenaren is. Die geheimhouding omvat «alle zaken waarvan hij wegens de uitvoering van zijn opdracht kennis heeft». Het is niet beperkt tot de grondslag van de belasting, de taks of de rechten, maar omvat alle ingewonnen informatie, zowel wat de aanslag zelf als de invordering ervan betreft[16].

Met verwijzing naar wat voor de leden van de rechterlijke orde wordt toegestaan, zou het daarentegen niet denkbaar zijn de geheimhouding uit te breiden tot aangelegenheden die betrekking hebben op de organisatie en de werking van de administratie[17].

[15] Deze laatste zin staat alleen in artikel 93*bis* van het BTW-Wetboek en in artikel 212 van het Wetboek diverse rechten en taksen.

[16] P. LAMBERT, op. cit., blz. 291. Men neme er nota van dat het vroegere artikel 244 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, dat is vervangen door artikel 337, de verplichting tot geheimhouding beperkte tot de winst van de belastingplichtigen.

[17] Zie in die zin met betrekking tot de magistraten, J. VELU, «Overwegingen ...», nr. 27 en de in noot 93 geciteerde verwijzingen.

Les renseignements sont communiqués aux services précités dans la mesure où ils sont nécessaires pour assurer l'exécution de leurs missions légales ou réglementaires. Cette communication doit se faire dans le respect des dispositions de la réglementation édictée en la matière par les Communautés européennes[15]**.**

«Les personnes appartenant aux services à qui l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines, a fourni des renseignements d'ordre fiscal en application de l'alinéa précédent sont également tenues au même secret et elles ne peuvent utiliser les renseignements obtenus en dehors du cadre des dispositions légales pour l'exécution desquelles ils ont été fournis.

Par établissements ou organismes publics il faut entendre les institutions, sociétés, associations, établissements et offices à l'administration desquels l'État participe, auxquels l'État fournit une garantie, sur l'activité desquels l'État exerce une surveillance ou dont le personnel de direction est désigné par le gouvernement, sur sa proposition ou moyennant son approbation.».

2.1.2. Dans chaque cas, une disposition légale spécifique réprime la violation du secret professionnel ainsi défini par référence à l'article 458 du Code pénal (v. par ex. l'art. 453 du C.IR.)

2.1.3. La loi ne définit pas de manière précise l'étendue du secret professionnel des fonctionnaires du fisc. Ce secret recouvre *tout ce dont ils ont connaissance par suite de l'exécution de leur mission*. Il n'est pas limité à l'assiette de l'impôt, de la taxe ou des droits, mais couvre toutes les informations recueillies tant en ce qui concerne la taxation elle-même que son recouvrement[16].

Par contre, par référence à ce qui est admis pour les membres de l'Ordre judiciaire, il ne se concevrait pas que le secret puisse être étendu à des questions qui ont trait à l'organisation et au fonctionnement de l'administration[17].

[15] Cette phrase figure uniquement à l'article 93*bis* CTVA et dans l'article 212 du Code des droits et taxes divers.

[16] P. LAMBERT, op. cit., p. 291. On notera que l'article 244 ancien du Code des impôts sur les revenus, auquel l'article 337 s'est substitué, limitait l'obligation au secret aux bénéfices des contribuables.

[17] V. en ce sens, pour ce qui a trait aux magistrats, J. VELU, «*Overwegingen…*»n° 27 et les références citées à la note 93.

2.2 Uitzonderingen op de geheimhouding

2.2.1. De ambtenaar is alleen maar *buiten de uitoefening van zijn ambt* tot geheimhouding verplicht. Dat principe doet nauwelijks problemen rijzen als het gaat om onthullingen aan particulieren (voor die onthullingen geldt in elk geval een verbod), maar de zaak wordt duidelijk ingewikkelder als het gaat om *mededelingen aan een overheid.*

In een aantal gevallen is dit laatste punt bij de voornoemde wetsbepalingen geregeld: de ambtenaar wordt geacht in de uitoefening van zijn ambt te zijn, als hij aan andere Rijksbesturen, de besturen van de gemeenschappen en gewesten alsmede openbare instellingen de inlichtingen meedeelt die nodig zijn voor de uitoefening van hun wettelijke of reglementaire taak.

2.2.2. De ambtenaar wordt ook geacht in de uitoefening van zijn ambt te zijn — en bijgevolg ontheven van de geheimhouding —, als hij mededelingen moet doen aan *bepaalde organen van de rechterlijke macht,* met name de griffies en de parketten.

Aangaande de betrekkingen met de parketten wordt de aangelegenheid – althans wat de administratie van de btw, Registratie en Domeinen betreft – geregeld door twee omzendbrieven, die respectievelijk in 1978 en 1979 door de procureurs-generaal bij de hoven van beroep zijn verspreid[18].

Die omzendbrieven zijn gevolgd op de inwerkingtreding van de artikelen 52 tot 56 van de wet van 4 augustus 1978 tot economische heroriëntering, die op hun beurt zijn uitgemond in de hiervoor genoemde wetsbepalingen, die betrekking hebben op de registratie-, hypotheek- en griffierechten, op de successierechten, op de zegelrechten, op de met het zegel gelijkgestelde taksen en op de btw.

Die omzendbrieven vestigen de aandacht van de procureurs-generaal en van de arbeidsauditeurs op de strekking van die bepalingen en zij bevatten de nadere regels volgens welke de vragen om inlichtingen van de parketten aan de administratie moeten worden gericht.

Er dient hier te worden aangestipt dat de instructies van de procureurs-generaal berusten op een ruime interpretatie van de uitzonderingen die inmiddels door de wet zijn aangebracht op het beroepsgeheim van de belastingambtenaren. In die lezing zijn de ambtenaren van de belastingadministratie van het beroepsgeheim

[18] Wat het ressort Brussel betreft: omzendbrief nr. 35/78 van 7 september 1978 en nr. 10/79 van 15 maart 1979.

2. 2 Exceptions au secret

2.2.1. L'agent n'est tenu au secret *qu'en dehors de l'exercice de ses fonctions*. Si ce principe ne pose guère de problème en ce qui concerne les révélations faites à des particuliers (qui, en toute hypothèse, sont prohibées), la question se révèle nettement plus complexe en ce qui concerne *les communications faites à des autorités publiques*.

Dans un certain nombre de cas, ce dernier point est réglé par les dispositions légales précitées: l'agent est réputé dans l'exercice de ses fonctions lorsqu'il communique aux autres administrations de l'État, aux administrations des communautés et des régions et à des établissements publics les renseignements nécessaires à l'exécution de leur mission légale ou réglementaire.

2. 2. 2. L'agent est également réputé dans l'exercice de ses fonctions – et, partant, délié du secret – pour les communications à *certains organes du pouvoir judiciaire*, à savoir les greffes et les parquets.

En ce qui concerne les relations avec les parquets, la matière est régie – tout au moins en ce qui concerne l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines- par deux circulaires diffusées respectivement en 1978 et 1979 par les procureurs généraux près les cours d'appel[18].

Ces circulaires faisaient suite à l'entrée en vigueur des articles 52 à 56 de la loi de réorientation économique du 4 août 1978 dont sont issues les dispositions légales, reprises ci-dessus, qui ont trait aux droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, aux droits de succession, aux droits de timbre, aux taxes assimilées au timbre et à la TVA.

Elles attirent l'attention des procureurs du Roi et des auditeurs du Travail sur la portée de ces dispositions et déterminent les modalités selon lesquelles les demandes de renseignements émanant des parquets doivent être adressées à l'administration.

On se doit de souligner que les instructions données par les procureurs généraux reposent sur une interprétation large des exceptions apportées désormais par la loi au secret professionnel des fonctionnaires fiscaux. Dans cette optique, les agents de l'administration fiscale sont déliés du secret professionnel lorsqu'ils

[18] En ce qui concerne le resort de Bruxelles: circulaire n° 35/78 du 7 septembre 1978 et n°10/79 du 15 mars 1979

ontheven, als zij op eigen initiatief aan het openbaar ministerie inlichtingen meedelen, maar zijn zij er ook toe verplicht die informatie te geven als het parket er hen om vraagt.

Voorts is het kennelijk zo dat de uitzondering op het beroepsgeheim met betrekking tot de parketten moet worden geanalyseerd met verwijzing naar artikel 29 van het Wetboek van strafvordering; dat artikel verplicht iedere gestelde overheid, ieder openbaar officier of ambtenaar die in de uitoefening van zijn ambt kennis krijgt van een misdaad of van een wanbedrijf, daarvan dadelijk bericht te geven aan de procureur des Konings.

De enige afwijking op de algemene regel die is opgenomen in artikel 29 van het Wetboek van strafvordering en die uitgerekend betrekking heeft op de ambtenaren van de belastingadministratie, zit vervat in het tweede lid van datzelfde artikel. Daarin wordt bepaald dat de aangifte van inbreuken op de fiscale wetgeving een machtiging vereist van de gewestelijk directeur.

In samenhang gelezen met de bepalingen van de hierboven in herinnering gebrachte fiscale wetten zou artikel 29 van het Wetboek van strafvordering de indruk kunnen wekken dat het beroepsgeheim van de ambtenaren van de belastingadministratie niet geldt voor:

- de aan de parketten op hun verzoek verstrekte inlichtingen;
- de inlichtingen die ambtshalve worden verstrekt aan de parketten, met uitzondering evenwel van de inlichtingen die betrekking hebben op feiten waarop, overeenkomstig de fiscale wetten, strafrechtelijke sancties staan.

2.2.3. De voornoemde wetsbepalingen voorzien in geen enkele specifieke uitzondering op de geheimhouding wat de inlichtingen betreft die aan de onderzoeksrechters en aan de rechtscolleges van de rechterlijke orde, op eigen initiatief of op hun verzoek, zouden moeten worden verstrekt.

Het gaat duidelijk om een leemte die uitmondt in een veeleer paradoxale toestand.

Op het eerste gezicht zou die leemte tot gevolg hebben dat de ambtenaar de geheimhouding ten opzichte van het openbaar ministerie niet kan aanvoeren, maar dat hij – conform het gemeen recht – de bevoegdheid zou behouden om te beoordelen of elementen die onder het beroepsgeheim vallen, al dan niet moeten worden onthuld, ofwel als hij moet getuigen voor een onderzoeksrechter, een strafgerecht of een rechter die ermee is belast burgerlijke zaken te onderzoeken, ofwel als hij er door één van die magistraten toe wordt gevorderd inlichtingen van fiscale aard mee te delen.

communiquent d'initiative des informations au ministère public, mais sont également tenus de fournir ces informations lorsque le parquet en fait la demande.

Il semble, par ailleurs, que l'exception au secret professionnel qui se rapporte aux parquets doive être analysée par référence à l'article 29 du Code d'instruction criminelle, qui fait obligation à toute autorité constituée et à tout fonctionnaire ou officier public qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit, d'en donner avis sur-le-champ au procureur du Roi.

La seule dérogation apportée au prescrit général de l'article 29 du Code d'instruction criminelle est prévue – en ce qui concerne précisément les agents des administrations fiscales – par l'alinéa 2 de cet article, qui subordonne la dénonciation des infractions aux lois fiscales à l'autorisation du directeur régional.

La combinaison de l'article 29 du Code d'instruction criminelle avec les dispositions des lois fiscales rappelées ci-avant permettrait de penser que le secret professionnel des agents de l'administration fiscale ne s'applique pas:

- aux renseignements transmis aux parquets à la demande de ceux-ci;
- à ceux qui seraient communiqués d'office aux parquets, à l'exception toutefois des informations qui porteraient sur des faits pénalement réprimés par les lois fiscales.

2.2.3. Les dispositions légales précitées ne prévoient aucune exception spécifique au secret en ce qui concerne les renseignements qui devraient être fournis aux juges d'instruction et aux juridictions de l'ordre judiciaire, soit d'initiative, soit sur leur demande.

Il s'agit manifestement d'une lacune qui aboutit à une situation plutôt paradoxale.

À première vue, cette lacune aurait pour conséquence que le fonctionnaire ne pourrait invoquer le secret à l'égard du ministère public, mais garderait – conformément au droit commun – le pouvoir d'apprécier s'il y a lieu ou non de révéler des éléments couverts par le secret soit lorsqu'il est amené à témoigner devant un juge d'instruction, une juridiction pénale ou un juge commis pour tenir des enquêtes en matière civile, soit lorsqu'il est requis par un de ces magistrats de communiquer des renseignements de nature fiscale.

Uit dat oogpunt zou een parket of een griffie zich dus in een gunstiger positie bevinden dan de magistraten van de zetel.

De onzekerheid die voortvloeit uit dat gebrek aan consistentie in de wetgeving, komt tot uiting in de rechtsleer. Zo meent P. LAMBERT, nadat hij heeft gesteld dat geen sprake kan zijn van (fiscaal) beroepsgeheim tussen de diverse overheden onderling of in de betrekkingen met de rechterlijke macht[19], dat de belastingambtenaar die in de rechtbank moet getuigen, naar eer en geweten, net als elke drager van het beroepsgeheim, moet oordelen of hij zal onthullen wat hij weet dan wel of hij zich achter het beroepsgeheim zal verschuilen[20]. De auteur voegt er evenwel aan toe dat het in dergelijke gevallen de hiërarchische meerdere toekomt de ambtenaar voor te schrijven wat hij moet doen, aangezien niet de ambtenaar, maar wel de administratieve dienst gebonden is door het beroepsgeheim[21].

Er zijn dus diverse mogelijkheden:

– ofwel gaat men ervan uit dat de voormelde bepalingen een algemene reikwijdte hebben, wat inhoudt dat de belastingambtenaar zijn functie uitoefent wanneer hij aan eender welke overheid de inlichtingen verstrekt waarover hij moet beschikken om zijn taak te vervullen; in dat geval kan het beroepsgeheim van die ambtenaar niet worden tegengeworpen aan de rechtscolleges van de rechterlijke orde, noch – om dezelfde redenen – aan de parlementaire onderzoekscommissies;

– ofwel gaat men ervan uit dat die bepalingen, in zoverre zij voorzien in uitzonderingen op het beroepsgeheim, strikt moeten worden geïnterpreteerd, en dus alleen in het voordeel zouden spelen van de daarin opgenomen overheden.

Hoewel de eerste uitlegging logisch is, kan men er niet omheen dat twijfel blijft bestaan over de grondslag ervan.

2.2.4. In de gevallen waarin inlichtingen worden verstrekt aan één van de overheden die zijn opgenomen in artikel 337 van het WIB '92, artikel 93*bis* van

[19] *P. LAMBERT, op. cit., n° 385, p. 290.*

[20] *P. LAMBERT, ib., n° 386, p. 291.*

[21] *P. LAMBERT, ib., eod. loco.* Die laatste overweging lijkt haaks te staan op de principes die algemeen vooropstaan wanneer een aan het beroepsgeheim onderworpen persoon moet getuigen. Terzake komt het de getuige toe om zelf te oordelen of dat geheim in dat geval al dan niet openbaar mag worden gemaakt; die getuige moet in geweten beslissen welk gewicht het algemeen belang, respectievelijk de particuliere belangen hebben die door zijn verklaring eventueel kunnen worden geschaad. Zo hij in dat verband meent vooraf met zijn hiërarchische meerdere of zijn orde te moeten overleggen, dan geldt zulks als een louter advies.

Un parquet ou un greffe seraient donc placés, sous cet angle, dans une position plus favorable que les magistrats du siège.

La doctrine témoigne de l'incertitude générée par ce défaut de cohérence de la législation. Ainsi, P. LAMBERT, après avoir affirmé *qu'il ne peut être question de secret professionnel (*fiscal*) entre les divers services publics ou dans les rapports avec le pouvoir judiciaire*[19], estime que l'agent du fisc appelé à témoigner en justice doit – à l'instar de tout dépositaire du secret professionnel – *apprécier en conscience s'il doit révéler ce qu'il sait ou se retrancher derrière le secret*[20]. Cet auteur ajoute toutefois qu'en pareil cas, ce serait au chef hiérarchique de dicter au fonctionnaire la conduite à adopter, le secret appartenant à l'administration et non à l'agent[21].

On se trouve dès lors placé devant une alternative.

Soit considérer que les dispositions précitées ont une portée générale, à savoir que le fonctionnaire du fisc est dans l'exercice de ses fonctions lorsqu'il communique à une autorité publique, *quelle qu'elle soit*, les renseignements nécessaires à l'exécution de sa mission; dans ce cas, le secret professionnel de ce fonctionnaire ne pourrait être opposé aux juridictions de l'ordre judiciaire ni, par identité de motifs, aux commissions d'enquête parlementaires.

Soit estimer que ces dispositions, en ce qu'elles apportent des exceptions au secret professionnel, seraient de stricte interprétation et ne joueraient donc qu'en faveur des autorités qu' elles énumèrent.

La première interprétation est conforme à la logique, mais force est de constater qu'un doute subsiste quant à son fondement.

2.2.4. Dans les cas où des renseignements sont fournis à une des autorités désignées par l'article 337 C.I.R., l'article 93*bis* CTVA ou une des autres disposi-

[19] P. LAMBERT, *op. cit.*, n° 385, p. 290.

[20] P. LAMBERT, *ib.*, n° 386, p. 291.

[21] P. LAMBERT, *ib.*, *eod. loco*. Cette dernière considération apparaît comme en contradiction avec les principes qui régissent de manière générale le témoignage d'une personne soumise au secret professionnel. En règle, le point de savoir si ,dans ce cas, le secret doit ou non être révélé relève de l'appréciation personnelle du témoin , qui apprécie en conscience le poids respectif des intérêts public et privé que sa décision peut mettre en cause. S'il estime devoir en référer au préalable, sur ce point, à son autorité hiérarchique ou ordinale, ce sera au titre de simple conseil.

het BTW-Wetboek of één van de andere gelijkaardige bepalingen, is die overheid eveneens gebonden door het beroepsgeheim, en mag zij de verkregen inlichtingen niet gebruiken buiten het kader van de wettelijke bepalingen ter uitvoering waarvan ze werden verstrekt. Het gaat dus om een gedeeld beroepsgeheim (dat geldt voor tal van partijen die allen gebonden zich door de geheimhoudingsplicht).

2.3. Toepassing op de parlementaire onderzoekscommissies

De voormelde overwegingen inzake met name de positie van de belastingambtenaar ten aanzien van een rechter of een rechtscollege lijken tevens te kunnen worden toegepast op verklaringen die voor een parlementaire onderzoekscommissie worden afgelegd. Ook in dit geval stoot men op een wetgevende leemte, zonder dat met zekerheid een oplossing *de lege lata* kan worden aangedragen.

Ook in dit geval lijkt het tegenstrijdig dat een belastingambtenaar het recht heeft om – indien hij dat aangewezen acht – voor een parlementaire onderzoekscommissie het beroepsgeheim in te roepen, hoewel hij niet bij machte is dat beroepsgeheim tegen te werpen aan een openbaar bestuur of een openbare instelling.

Voorts is een parlementaire onderzoekscommissie niet bevoegd om strafvervolging in te stellen; de in artikel 29, tweede lid, van het Wetboek van strafvordering vervatte restrictieve bepaling lijkt derhalve niet van toepassing te zijn wanneer een belastingambtenaar voor een dergelijke commissie getuigenis aflegt, ook in geval die getuigenverklaring betrekking zou hebben op feiten die krachtens de fiscale wetgeving strafbare feiten zijn.

Om in de mate van het mogelijke te voorkomen dat zich conflicten voordoen, heeft de commissie er omzichtigheidshalve voor geopteerd te werk te gaan zoals is aangegeven in punt 1.6. hierboven (werken met gesloten deuren en verbintenis de verklaring geheim te houden), maar dan alleen wanneer de getuigende ambtenaar er uitdrukkelijk op heeft gewezen dat het beroepsgeheim problemen doet rijzen.

In dat geval is de gedeelde geheimhoudingsplicht (zie punt 2.2.4. hierboven) met betrekking tot de inlichtingen die in vergaderingen met gesloten deuren werden verkregen, samengevallen met de verplichting waarin is voorzien bij artikel 3, vierde lid, van de wet van 5 mei 1880.

Het ware wenselijk dat de wetgever het beroepsgeheim van de belastingambtenaren nauwkeuriger zou afbakenen, in het bijzonder in het raam van hun

tions analogues, cette autorité est également tenue au même secret et elle ne peut utiliser les renseignements obtenus en dehors du cadre des dispositions légales pour l'exécution desquelles ils ont été fournis. Il s'agit donc d'un secret partagé (correspondant à une pluralité d'intervenants qui se retrouvent tous liés par une obligation au secret.)

2.3. Application aux commissions d'enquête parlementaire

Les considérations développées ci-dessus ce qui concerne, notamment, la position du fonctionnaire fiscal vis-à-vis d'un juge ou d'une juridiction paraissent également applicables à la déposition faite devant une commission d'enquête parlementaire. Ici aussi, on se trouvera confronté à une lacune législative, sans qu'une solution puisse être proposée avec certitude *de lege lata.*

Dans ce cas également, il peut paraître paradoxal qu'un agent du fisc soit en droit d'invoquer – s'il l'estime indiqué – devant une commission d'enquête parlementaire un secret qu'il ne serait pas en mesure d'opposer à une administration publique ou à un établissement public.

Par ailleurs, une commission d'enquête parlementaire n'ayant pas le pouvoir d'exercer des poursuites répressives, la disposition restrictive contenue dans l'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle, ne paraît pas avoir vocation à s'appliquer lorsqu'un agent du fisc témoigne devant une telle commission, quand bien même cette déposition porterait sur des faits constitutifs d'infractions pénales prévues par les lois fiscales.

Toutefois, afin d'éviter dans la mesure du possible des situations conflictuelles, la prudence a conduit la Commission à adopter la manière de faire indiquée au point 1.6 ci-dessus (huis clos et engagement de préserver le secret de la déclaration), mais seulement dans la mesure où le fonctionnaire appelé à témoigner a invoqué expressément des difficultés liées au secret professionnel.

Dans ce cas, le partage de l'obligation au secret (voir ci-dessus, 2.2.4) s'est confondue, en ce qui concerne les informations recueillies à huis clos, avec l'obligation prévue par l'article 3, alinéa 4, de la loi du 5 mai 1880.

Il serait souhaitable que le législateur délimite de manière plus précise le secret professionnel des agents du fisc, tout particulièrement dans leurs rapports avec

betrekkingen met de gerechtelijke overheden en de parlementaire onderzoekscommissies.

De brief van 16 mei 1997 van de procureur-generaal bij het hof van beroep te Brussel aan de voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers

Nadat de Kamercommissie voor de Financiën leidinggevende ambtenaren van de BBI had gehoord over het gevolg dat aan de FBB-dossiers werd gegeven, had de voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers de procureur-generaal bij het hof van beroep gevraagd of de verklaringen van die ambtenaren wel verenigbaar waren met hun beroepsgeheim.

Het antwoord van de procureur-generaal van 16 mei 1997 geeft blijk van een bijzonder strikte opvatting van het beroepsgeheim, dat in dit geval berust op artikel 212 van het (inmiddels afgeschafte) Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen. Op te merken valt evenwel dat de betwiste verklaringen in het geval dat aan de procureur-generaal werd voorgelegd, niet werden afgelegd voor een parlementaire onderzoekscommissie, maar wel voor een vaste commissie die niet bevoegd was om getuigen onder ede te horen.

Daar staat tegenover dat de overwegingen over een (indirecte) schending van het geheim van het gerechtelijk onderzoek – in de mate dat de vaststellingen van de BBI ten grondslag lagen aan een aangifte bij het parket en, via die weg, aan een lopend onderzoek – kennelijk blijk geven van een omzichtigheid die sommigen als buitensporig zouden kunnen beschouwen. Aangezien de administratieve diensten in dit geval geregeld aangifte bij het gerecht hebben gedaan van aanwijzingen van fiscale fraude, valt het moeilijk te begrijpen hoe het onthullen van diezelfde aanwijzingen de regelmatigheid van de strafvervolging in het gedrang zou kunnen brengen. Hoewel men zou kunnen stellen dat de efficiëntie van de onderzoeksverrichtingen aldus op de helling wordt gezet, gaat het om een louter feitelijke aangelegenheid.

---

2) WETTELIJKE REGELING BIJ ONVOLDOENDE POLITIECAPACITEIT VOOR EEN GERECHTELIJK ONDERZOEK

Uit getuigenissen van magistraten en leden van de politiediensten blijkt dat zich een steeds weerkerend probleem voordoet van onvoldoende politiecapaciteit voor complexe onderzoeken in fiscale en financiële aangelegenheden.

les autorités judiciaires et les commissions d'enquête parlementaire.

La lettre du procureur général près la cour d'appel de Bruxelles au président de la Chambre des représentants du 16 mai 1997

À la suite de l'audition de fonctionnaires dirigeants de l'ISI par la Commission des Finances de la Chambre au sujet des suites données à des dossiers «QFIE», le président de la Chambre des représentants avait consulté le procureur général près la cour d'appel concernant la compatibilité des déclarations faites par ces fonctionnaires avec leur secret professionnel.

La réponse du procureur général, du 16 mai 1997, traduit une conception particulièrement rigoureuse du secret professionnel institué, en l'espèce, par l'article 212 de l'ex-Code des taxes assimilées au timbre. Il faut toutefois souligner que, dans le cas soumis aux observations du procureur général, les déclarations litigieuses avaient été faites, non pas devant une commission d'enquête parlementaire, mais devant une commission permanente n'ayant pas le pouvoir d'entendre des personnes sous serment, en qualité de témoin.

En revanche, les considérations concernant une violation (indirecte) du secret de l'instruction judiciaire – dans la mesure où les constatations opérées par l'ISI ont servi de base à une dénonciation adressée au parquet et, par cette voie, à une instruction en cours- paraissent témoigner d'une circonspection que d'aucuns pourraient juger excessive. Dés lors qu'en l'occurrence, des indices de fraude fiscale ont été régulièrement dénoncés par l'Administration à la Justice, on voit mal en quoi la divulgation de ces mêmes indices pourrait compromettre la régularité des poursuites pénales. On pourrait certes concevoir que l'efficacité de devoirs d'instruction soit ainsi compromise, mais il s'agit là d'une question de pur fait.

---

2) DISPOSITIONS LÉGALES EN CAS D'INSUFFISANCE DE CAPACITÉ POLICIÈRE AFFECTÉE À UNE INSTRUCTION JUDICIAIRE

Les témoignages de magistrats et des membres des services de police ont mis en évidence le problème récurrent de l'insuffisance de la capacité policière susceptible d'être affectée à des enquêtes complexes en matière fiscale et financière.

Dat knelpunt is met name aan bod gekomen in verschillende rapporten die de procureur des Konings te Brussel heeft gericht tot de procureur-generaal te Brussel, hetzij op eigen initiatief, hetzij op verzoek van een onderzoeksrechter.

Die rapporten zijn grotendeels gebaseerd op de in de artikelen 28*ter*, § 3, en 56, § 2, van het Wetboek van strafvordering vervatte bepalingen.

We kunnen echter niet om de vaststelling heen dat de moeilijkheden die met de daadwerkelijke tenuitvoerlegging van die bepalingen gepaard gaan, met zich hebben gebracht dat op het terrein amper gevolg is gegeven aan de rapporten van het parket.

Deze aangelegenheid valt momenteel zowel onder voormelde artikelen van het Wetboek van strafvordering als onder de artikelen 8/1, 8/6 en 8/7 van de wet op het politieambt.

1. Het Wetboek van strafvordering

Dat wetboek bevat twee haast analoge bepalingen, waarvan het ene het opsporingsonderzoek behelst (dat wordt geleid door de procureur des Konings of, zonodig, door de arbeidsauditeur) en de andere het gerechtelijk onderzoek.

a. Het opsporingsonderzoek

Artikel 28*ter*, § 3, derde lid, van het Wetboek van strafvordering, ingevoegd bij de wet van 12 maart 1998[22]: «*Wanneer een politiedienst aan de procureur des Konings niet het vereiste personeel en de nodige middelen kan geven, kan deze laatste het dossier meedelen aan de procureur-generaal [bij het hof van beroep] waarbij hij hem inlicht over de toestand. De procureur-generaal kan het dossier voorleggen aan het college van procureurs-generaal dat de nodige initiatieven neemt*».

b. Het gerechtelijk onderzoek

Artikel 56, § 2, derde en vierde lid, van het Wetboek van strafvordering, eveneens ingevoegd bij de wet van 12 maart 1998:

«*Wanneer een politiedienst aan de onderzoeksrechter niet het vereiste personeel en de nodige middelen kan geven, kan deze laatste de procureur des Konings verzoeken op te treden na hem over de toestand te hebben ingelicht. Bovendien kan de onderzoeksrechter een kopie van zijn beschikking overzenden aan de procureur-generaal en aan de kamer van inbeschuldigingstelling.*

[22] De zogenaamde «Franchimontwet», die op 2 oktober 1998 in werking is getreden.

Ce problème a fait notamment l'objet de plusieurs rapports adressés au procureur général de Bruxelles par le procureur du Roi à Bruxelles, soit d'initiative, soit à la demande d'un juge d'instruction.

Ces rapports se sont fondés, pour l'essentiel, sur les dispositions des articles 28*ter*, § 3, et 56, § 2, du Code d'instruction criminelle.

Force est de constater que les difficultés que suscite la mise en œuvre effective de ces dispositions a eu pour conséquence que les rapports du parquet n'ont guère reçu de suite concrète.

La matière est actuellement régie, de manière concurrente, par les articles précités du Code d'instruction criminelle et par les articles 8/1, 8/6 et 8/7 de la loi sur la fonction de police.

1. Le Code d'instruction criminelle

Celui-ci contient deux dispositions pratiquement analogues dont l'une vise l'information(menée par le procureur du Roi ou, le cas échéant, par l'auditeur du Travail) et l'autre concerne l'instruction judiciaire.

a. Au niveau de l'information

Article 28*ter*, § 3, alinéa 3 inséré dans le Code d'instruction criminelle par la loi du 12 mars 1998[22]: «*Lorsqu'un service de police ne peut donner au procureur du Roi les effectifs ou les moyens nécessaires, celui-ci peut communiquer le dossier au procureur général (* près la cour d'appel *) en l'informant de la situation. Le procureur général peut soumettre le dossier au collège des procureurs généraux qui prend les initiatives qui s'imposent».*

b. Au niveau de l'instruction

Article 56, § 2, alinéas 3 et 4 du Code d'instruction criminelle, issu également de la loi du 12 mars 1998:

«Lorsqu'un service de police ne peut donner au juge d'instruction les effectifs et les moyens nécessaires, celui-ci peut solliciter l'intervention du procureur du Roi après l'avoir informé de la situation. Le juge d'instruction peut, en outre, transmettre copie de son ordonnance au procureur général et à la chambre des mises en accusation.

[22] Loi dite «Franchimont», entrée en vigueur le 2 octobre 1998.

De procureur des Konings kan zelf het dossier overzenden aan de procureur-generaal. Deze laatste kan het college van procureurs-generaal verzoeken op te treden en de nodige initiatieven te nemen.».

In wezen machtigen die twee bepalingen de procureur-generaal bij het hof van beroep de nodige maatregelen te nemen om een ontoereikende politiecapaciteit te verhelpen. Hij mag die beslissingsbevoegdheid echter in handen geven van het college van procureurs-generaal.

Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 12 maart 1998 blijkt dat het college *in laatste instantie* beslist[23]. Wanneer de procureur-generaal geen beroep doet op het college en alleen een beslissing neemt, kan men ervan uitgaan dat de beslissing van die magistraat eveneens onherroepbaar is, omdat de motieven identiek zijn.

Er zij op gewezen dat de in het Wetboek van strafvordering opgenomen procedure geen optreden van de minister van Justitie of van de minister van Binnenlandse Zaken impliceert. De minister van Justitie is terzake slechts betrokken doordat hij het voorzitterschap van het college van procureurs-generaal kan waarnemen[24].

De beslissing van de procureur-generaal of van het college van procureurs-generaal mag uitsluitend betrekking hebben op de *beschikbare politiecapaciteit*.

Aangezien de in de artikel 28*ter*, § 3, derde lid, en artikel 56, § 2, derde en vierde lid, van het Wetboek van strafvordering opgenomen maatregelen alleen maar in die omstandigheden mogen worden genomen, zijn op grond van die artikelen eigenmachtig genomen beslissingen haast uitgesloten. Bovendien kan het paradoxaal lijken dat de wetgever de procureurs-generaal een beslissingsmacht heeft gegeven die direct ingrijpt in de werking van de politiediensten, terwijl de organisatie daarvan buiten de bevoegdheid van het openbaar ministerie valt. Tot slot is het moeilijk denkbaar dat het college van procureurs-generaal bij de zaak wordt betrokken wanneer vrij dringend bijkomende politiecapaciteit nodig is in gevoelige of sterk gemediatiseerde gerechtelijke onderzoeken.

Weliswaar heeft de onderzoeksrechter op grond van artikel 56, § 2, derde lid, van het Wetboek van strafvordering de mogelijkheid de kamer van inbeschuldigingstelling te informeren, maar dat impliceert niet dat die rechtsinstantie direct mag interveniëren in de politiecapaciteit. De door de onderzoeksmagistraat gegeven informatie heeft enkel tot doel de kamer van

[23] Verslag namens de commissie voor de Justitie van de Kamer van volksvertegenwoordigers, uitgebracht door de heren Willems en Vandenbossche, Stuk Kamer, nr. 857/17 – 96/97, blz. 113.

[24] *Ibidem*.

Le procureur du Roi peut lui-même transmettre le dossier au procureur général. Ce dernier peut solliciter l'intervention du collège des procureurs généraux afin qu'il prenne les initiatives qui s'imposent.».

En substance, ces deux dispositions attribuent au procureur général près la cour d'appel le pouvoir de décider des mesures destinées à remédier à une insuffisance de capacité policière; ce magistrat peut toutefois transférer ce pouvoir au collège des procureurs généraux.

Il résulte des travaux préparatoires de la loi du 12 mars 1998 que le collège décide *en dernier ressort*[23]. Quand le procureur général n'en réfère pas au collège et statue seul, il est permis de penser que la décision de ce magistrat serait, par identité de motifs, également irrévocable.

On doit souligner que la procédure organisée par le Code d'instruction criminelle n'implique pas l'intervention du ministre de la Justice ni celle du ministre de l'Intérieur. Le ministre de la Justice n'est concerné que dans la mesure où il peut assurer la présidence du Collège des procureurs généraux[24].

La décision du procureur général ou du collège des procureurs généraux ne peut porter que sur les *effectifs policiers disponibles*.

Du fait que les mesures prévues aux articles 28*ter*, § 3, alinéa 3 et 56, § 2, alinéas 3 et 4 du Code d'instruction criminelle ne peuvent être prises que *rebus sic stantibus*, il s'ensuit qu'une décision prise d'autorité sur la base de ces dispositions est pratiquement exclue. En outre, il peut paraître paradoxal que le législateur ait confié aux procureurs généraux un pouvoir de décision qui implique une emprise directe sur le fonctionnement services de police, alors que l'organisation de ceux-ci échappe à l'autorité du ministère public. Enfin, une saisine du collège des procureurs-généraux est difficilement praticable dans les cas où il y a une certaine urgence à affecter des moyens policiers supplémentaires dans des enquêtes judiciaires sensibles ou fort médiatisées.

Si l'article 56, § 2, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle prévoit la faculté, pour le juge d'instruction, d'informer la chambre des mises en accusation, il ne s'en déduit pas pour autant que cette juridiction aurait le pouvoir d'intervenir directement en matière de capacité policière. L'information donnée par le magistrat instructeur a uniquement pour but de permettre à la

[23] Rapport fait par MM. Willems et Vandenbossche au nom de la Commission de la justice de la Chambre, Doc. parl., Ch., session 1996-1997, n°857/17, p. 113.

[24] Rapport de MM. Willems et Vandenbossche, *ib*.

inbeschuldigingstelling in staat te stellen haar bevoegdheden inzake het toezicht op het onderzoek uit te oefenen. Aldus zal de kamer bij machte zijn rekening te houden met een gebrek aan onderzoekspersoneel, wanneer zij de redenen en de gevolgen van de vertragingen in de procedure evalueert en, zonodig, bepaalt welke maatregelen zij moet nemen met toepassing van artikel 136*bis* van het Wetboek van strafvordering.

Ten slotte zij opgemerkt dat de voormelde bepalingen niet werden gewijzigd na de inwerkingtreding van de wet van 7 december 1998 tot organisatie van een geïntegreerde politiedienst, gestructureerd op twee niveaus.

De vraag rijst hoe dan ook of wettelijke bepalingen die ertoe strekken problemen op te lossen inzake politiecapaciteit in het stadium van het opsporingsonderzoek of van het gerechtelijk onderzoek, thuishoren in het Wetboek van strafvordering.

2. De wet op het politieambt

Artikel 160 van de wet van 7 december 1998 tot organisatie van een geïntegreerde politiedienst, gestructureerd op twee niveaus heeft in de wet van 5 augustus 1992 op het politieambt drie artikelen ingevoegd (de artikelen 8/1, 8/6 en 8/7) met betrekking tot de gerechtelijke capaciteit van de politiediensten.

Artikel 8/1 luidt als volgt: «Ter uitvoering van de aan de politiediensten gerichte vorderingen verduidelijken de bevoegde overheden, zonder zich te mengen in de organisatie van de dienst, het onderwerp van de vordering en kunnen zij aanbevelingen en precieze aanwijzingen geven omtrent de middelen die moeten worden ingezet en die moeten worden aangewend.

Wanneer het niet mogelijk is gevolg te geven aan die aanbevelingen en precieze aanwijzingen omdat hun uitvoering de vervulling van andere politieopdrachten in het gedrang zou brengen, wordt de vorderende overheid hiervan zo spoedig mogelijk ingelicht. Daarbij worden de bijzondere omstandigheden die het opvolgen van die aanbevelingen en precieze aanwijzingen onmogelijk maken, vermeld. Deze bepaling ontheft de politiediensten niet van de verplichting om de vorderingen uit te voeren.».

Artikel 8/6, eerste lid, beperkt er zich – wellicht ten overvloede – toe het volgende te bepalen: «*Op de aan de politiediensten gerichte vorderingen van gerechtelijke politie zijn de bepalingen van het Wetboek van strafvordering, inzonderheid de artikelen 28*ter*, § 3, en 56, § 2, van toepassing.*».

Artikel 8/7 ten slotte bepaalt: «*Indien de algemene directie van de gerechtelijke politie van de federale*

chambre des mises en accusation d'exercer ses compétences en matière de surveillance des instructions. Elle sera ainsi en mesure de tenir compte d'une carence en personnel d'enquête pour apprécier la cause et les conséquences des retards que connaît la procédure et, le cas échéant, pour déterminer les mesures qu'il lui appartient de prendre par application de l'article 136*bis* du Code d'instruction criminelle.

Il convient enfin de relever que les dispositions précitées n'ont pas connu de modification à la suite de l'entrée en vigueur de la loi du 7 décembre 1998 organisant un service de police intégré, structuré à deux niveaux.

En toute hypothèse, il est permis de se demander si des dispositions légales destinées à régler les problèmes de capacité policière au stade de l'information ou de l'instruction trouvent leur place dans le Code d'instruction criminelle.

2. La loi sur la fonction de police

L'article 160 de la loi du 7 décembre 1998 organisant un service de police intégré, structuré à deux niveaux, a inséré dans la loi du 5 août 1992 sur la fonction de police trois articles (8/1, 8/6 et 8/7) relatifs à la capacité judiciaire des services de police.

L'article 8/1 est rédigé comme suit**:** *Pour l'exécution des réquisitions adressées aux services de police, les autorités compétentes, sans s'immiscer dans l'organisation du service, précisent l'objet de la réquisition et peuvent faire des recommandations et donner des indications précises sur les moyens à mettre en ouvre et les ressources à utiliser. Lorsqu'il est impossible de se conformer à ces recommandations et indications précises parce que leur exécution porterait atteinte à la réalisation d'autres missions de police, l'autorité requérante en est informée dans les meilleurs délais. À cette occasion, les circonstances particulières qui rendent impossible le respect de ces recommandations et indications précises sont mentionnées. Cette disposition ne dispense pas les services de police de l'obligation d'exécuter les réquisitions.*

L'article 8/6, alinéa 1er, se borne à prévoir – de manière sans doute surabondante – que «*Les dispositions du Code d'instruction criminelle, notamment les articles 28*ter*, § 3, et 56, § 2, s'appliquent aux réquisitions de police judiciaire adressées aux services de police.*».

Enfin, l'article 8/7 dispose que «*Lorsque la direction générale de la police judiciaire de la police fédérale ne*

politie niet over het vereiste personeel en de nodige middelen beschikt om gelijktijdig de vorderingen van verschillende gerechtelijke overheden uit te voeren, beslist de federale procureur, of bij delegatie de bij artikel 47quater van het Wetboek van strafvordering bedoelde, federale magistraat, na overleg met de directeur-generaal van deze algemene directie, aan welke vordering bij voorrang gevolg wordt gegeven.».

Het in artikel 8/7 bedoelde geval is niet helemaal hetzelfde als dat waarop de voormelde bepalingen van het Wetboek van strafvordering geacht zijn in te spelen. Het veronderstelt immers samenlopende vorderingen door meerdere gerechtelijke overheden, waarvan de gelijktijdige uitvoering onmogelijk zou worden gemaakt door het personeelstekort bij de federale politie in zijn geheel.

Het ligt echter voor de hand dat in tal van gevallen de bevoegdheden die als gevolg van de wet van 5 augustus 1992 aan de federale procureur zijn toegekend, zouden kunnen overlappen met die van een procureur-generaal of van het college van procureurs-generaal, als die op grond van de artikelen 28*ter*, § 3, derde lid, en 56, § 2, derde en vierde lid, van het Wetboek van strafvordering het dossier krijgen toegezonden.

De bepalingen van het Wetboek van strafvordering om een oplossing aan te reiken voor een gebrek aan politionele middelen zijn moeilijk toe te passen in de praktijk en werden trouwens alleen toegepast in het kader van een overlegprocedure tussen het college van procureurs-generaal, de federale procureur en de federale politie om de evolutie van de gerechtelijke capaciteit van die laatste te volgen en de moeilijkheden weg te werken die in dat opzicht zouden kunnen rijzen. Ook kunnen een procureur-generaal of de federale procureur in het kader van een bepaalde zaak overleg organiseren met de andere gerechtelijke actoren en de betrokken instanties van de federale politie, teneinde op grond van een consensus de maatregelen vast te leggen die nodig zijn om de voor het onderzoek vereiste politiemacht bijeen te brengen.

Hetzelfde overleg kan, op het niveau van een gerechtelijk arrondissement, plaatshebben op initiatief van de procureur des Konings of van de arbeidsauditeur, op voorwaarde dat de maatregelen die moeten worden genomen geen weerslag hebben op de middelen die in andere arrondissementen ter beschikking worden gesteld van de gerechtelijke overheden.

dispose pas des effectifs et des moyens nécessaires pour exécuter simultanément les réquisitions de différentes autorités judiciaires, le procureur fédéral, ou par délégation, le magistrat fédéral visé à l'article 47quater du Code d'instruction criminelle (soit le membre du parquet fédéral affecté à la direction de la police judiciaire de la police fédérale) *décide, après concertation avec le directeur général de cette direction générale, quelle réquisition est exécutée prioritairement.».*

L'hypothèse visée par l'article 8/7 ne s'identifie pas totalement avec celle que les dispositions précitées du Code d'instruction criminelle ont vocation à rencontrer. Elle suppose en effet des réquisitions concurrentes de plusieurs autorités judiciaires, dont l'exécution simultanée serait rendue impossible par l'insuffisance des effectifs de la police fédérale dans son ensemble.

Il va cependant de soi que, dans de nombreux cas, les compétences attribuées au procureur fédéral à la suite de la loi du 5 août 1992 pourraient chevaucher celles d'un procureur général ou du collège des procureurs généraux, saisis sur pied des articles 28*ter*, § 3, alinéa 3 et 56, § 2, alinéas 3 et 4 du Code d'instruction criminelle.

Dans la pratique, les dispositions prévues par le Code d'instruction criminelle en vue de remédier à une insuffisance de moyens policiers se révèlent d'application malaisée et n'ont jamais été appliquées que dans le cadre d'une procédure de concertation entre le Collège des procureurs généraux, le procureur fédéral et la police fédérale en vue de suivre l'évolution de la capacité judiciaire de cette dernière et de régler les difficultés qui pourraient apparaître à ce propos. De même, un procureur général ou le procureur fédéral peuvent, à l'occasion d'une affaire particulière, organiser une concertation avec les autres acteurs judiciaires et les autorités concernées de la police fédérale afin d'arrêter, sur la base d'un consensus, les mesures nécessaires pour regrouper les effectifs policiers nécessaires à l'enquête.

La même concertation peut avoir lieu à l'initiative du procureur du Roi ou de l'auditeur du Travail, au niveau d'un arrondissement judiciaire, pour autant que les mesures à prendre n'aient pas d'incidence sur les moyens mis à la disposition des autorités judiciaires dans d'autres arrondissements.

Voorts moet erop worden geattendeerd dat het college van procureurs-generaal in 2001 een specifieke arbitrageprocedure heeft ingevoerd in verband met de politionele middelen voor de bestrijding van de zware en georganiseerde criminaliteit.

3) JURIDISCHE ANALYSE VAN DE MOGELIJKHEID TOT HET SLUITEN VAN AKKOORDEN MET DE FISCALE ADMINISTRATIE

1. Algemeen uitgangspunt: de fiscale wet is van openbare orde

Een van de belangrijkste consequenties van het fiscaal legaliteitsbeginsel, vastgelegd in artikel 170 van de Grondwet, is dat het fiscaal recht van openbare orde is. Algemeen wordt dan ook aanvaard dat de fiscale administratie een gebonden bevoegdheid heeft. De gebonden bevoegdheid van de fiscus heeft belangrijke gevolgen.

Vooreerst impliceert de gebonden bevoegdheid dat de fiscus de fiscale wet *moet* uitvoeren, hij heeft in dit opzicht dan ook geen keuze. De administratie is geen schuldeiser die aan haar schuldvordering zou kunnen verzaken. Het is de Staat als dusdanig die schuldeiser is en niet de administratie. Aangezien de Administratie niet aan de toepassing van de wet kan verzaken, kan zij ook geen *dadingen* afsluiten in de zin van artikel 2044 van het Burgerlijk Wetboek. Dadingen impliceren immers wederzijdse toegevingen maar de gebonden bevoegdheid van de fiscus impliceert dat de fiscale administratie niet meer of minder belasting mag innen dan wettelijk is verschuldigd. Men moet dan ook opletten voor spraakverwarring te meer daar de fiscale wet ook vaak de term *dading* hanteert.[25] Het fiscale begrip dading heeft echter een eigen betekenis die afwijkt van de burgerrechtelijke betekenis. De fiscus heeft immers geen opportuniteitsbeoordeling, zodat de fiscale ontvanger in principe niet kan afzien van de invordering van een fiscale schuld omwille van bijvoorbeeld de familiale situatie van de schuldenaar of omdat de gedwongen invordering tot een faillissement en de sluiting van een onderneming zou leiden.

Daarnaast impliceert de gebonden bevoegdheid tevens dat de fiscus de fiscale wet moet toepassen *zoals* zij is. Hij heeft geen andere bevoegdheid dan die welke in de wet is bepaald en mag niet meer doen dan hetgeen de wet hem toelaat, zoniet zou hij zijn macht overschrijden. De fiscus (en de uitvoerende macht in het geheel) kan

[25] Zie bijvoorbeeld de artikelen 84, lid 2 Wetboek btw, 219, lid 2 Wetboek Registratierechten, 141, lid 2 Wetboek Successierechten en artikel 202/4 van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen.

Il convient en outre de relever que depuis 2001, une procédure d'arbitrage spécifique a été mise en place par le Collège des procureurs généraux concernant les moyens policiers en matière de lutte contre la criminalité grave et organisée.

3) ANALYSE JURIDIQUE DE LA POSSIBILITÉ DE CONCLURE DES ACCORDS AVEC L'ADMINISTRATION FISCALE

1. Point de départ général: la loi fiscale est d'ordre public

L'une des conséquences importantes du principe de légitimité fiscale prévu par l'article 170 de la Constitution, est que le droit fiscal est d'ordre public. Il est dès lors généralement admis que l'administration fiscale a une compétence liée. La compétence liée du fisc a des effets importants.

Tout d'abord, la compétence liée implique que le fisc *doit* appliquer la loi fiscale: il n'a pas le choix. L'administration n'est pas un créancier qui pourrait renoncer à sa créance. C'est l'État en tant que tel qui est créancier, et non l'administration. Étant donné que l'administration ne peut renoncer à l'application de la loi, elle ne peut pas non plus conclure de *transactions* au sens de l'article 2044 du Code civil. Les transactions impliquent en effet des concessions réciproques; or, la compétence liée du fisc implique que l'administration fiscale ne peut pas percevoir plus ou moins d'impôts que ce qui est légalement dû. Il faut dès lors prendre garde à éviter toute confusion langagière, d'autant plus que la loi fiscale utilise aussi souvent le terme de *transaction*.[25] La notion fiscale de transaction a cependant une signification propre qui diffère de sa signification en droit civil. En effet, le fisc ne dispose pas d'une appréciation d'opportunité, de sorte que le receveur fiscal ne peut en principe renoncer au recouvrement d'une dette fiscale en raison, par exemple, de la situation familiale du débiteur, ou parce que le recouvrement forcé entraînerait la faillite et la fermeture d'une entreprise.

Par ailleurs, la compétence liée implique également que le fisc doit appliquer la loi fiscale *telle* qu'elle est. Il n'a pas d'autre compétence que celle prévue par la loi et ne peut faire davantage que ce que la loi lui autorise, sinon, il outrepasserait ses pouvoirs. Le fisc (et le pouvoir exécutif en général) ne peut dès lors décider par

[25] Voir par exemple les articles 84, alinéa 2 du Code de la TVA, 219, alinéa 2 du Code des droits d'enregistrement, 141, alinéa 2 du Code des droits de succession et l'article 202/4 du Code des droits et taxes divers.

derhalve niet eigenmachtig beslissen om belastingverminderingen of belastingvrijstellingen te gaan toekennen. Dit is het voorrecht van de wetgevende macht. Op dit principe bestaat één enkele uitzondering, m.n. artikel 248, tweede lid van het Wetboek Registratierechten dat zijne Majesteit de Koning toelaat om bij gemotiveerde beslissing de registratierechten te verminderen die zijn verschuldigd op open brieven van verlening van adeldom.

De strikte toepassing van de gebonden bevoegdheid is echter geen internationaal aanvaarde norm. Bepaalde fiscale rechtsstelsels wijken van dit beginsel af door de integratie in de fiscale wet van een *hardheidsclausule*. Dit is onder meer het geval in Nederland waar in artikel 63 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen is bepaald dat de minister van Financiën bevoegd is om «*in bepaalde gevallen of in bepaalde groepen van gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard, welke zich bij de toepassing van de belastingwet mochten voordoen*».

Niettegenstaande de gebonden fiscale bevoegdheid naar Belgische normen een van de grondpijlers is van het fiscale systeem blijken er in de praktijk nochtans veelvuldig akkoorden te worden afgesloten tussen de fiscale administratie en de belastingplichtigen omtrent belastingkwesties. Dit lijkt enigszins paradoxaal te zijn, maar zolang de akkoorden tussen de fiscus en de belastingplichtigen geen eigenlijke belastingvermindering impliceren staat niets een dergelijk akkoord in de weg.

In de hiernavolgende bespreking zal worden getracht een overzicht te geven van de verschillende mogelijkheden. Hierbij moet men een onderscheid maken tussen:

– akkoorden met de fiscus bij de vaststelling van de belastbare grondslag
– akkoorden met de fiscus bij de fiscale sanctionering

– akkoorden met de fiscus bij de betaling van interesten op de belastingschuld
– akkoorden met de fiscus bij de invordering van de belasting.

2. Akkoorden met de fiscus bij de vaststelling van de belastbare grondslag

2.1. Akkoorden met de fiscus over rechtskwesties

Het gebonden karakter van de fiscale wetgeving verbiedt de facto en de iure dat akkoorden over rechtskwesties zouden worden afgesloten tussen de fiscus en de belastingplichtige. Een akkoord waarbij bijvoorbeeld zou worden bepaald dat de belastingplichtige een stuk van de wettelijk verschuldigde registratierechten niet

lui-même d'accorder des réductions ou des exemptions d'impôts. C'est le privilège du pouvoir législatif. Il existe une seule exception à ce principe, à savoir l'article 248, alinéa 2 du Code des Droits d'enregistrement qui habilite Sa Majesté le Roi à diminuer, par décision motivée, les droits d'enregistrement dûs sur les lettres patentes de concession de noblesse.

L'application stricte de la compétence liée n'est toutefois pas un principe admis au niveau international. Certains régimes fiscaux s'en écartent, en intégrant une *clause de sauvegarde* dans la loi fiscale. Ainsi, par exemple, l'*Algemene Wet inzake Rijksbelastingen* aux Pays-Bas prévoit en son article 63 que le ministre des Finances est compétent pour corriger, pour certains cas ou groupes de cas, les iniquités essentielles qui se manifesteraient lors de l'application de la loi fiscale.

Bien que la compétence fiscale liée constitue l'un des piliers du système fiscal belge, on constate en pratique qu'il arrive très souvent que des accords soient conclus entre l'administration fiscale et les contribuables relativement à des questions fiscales. Ce constat semble quelque peu paradoxal, mais rien ne s'oppose à la conclusion de tels accords, tant qu'ils n'impliquent pas de réduction d'impôt.

Au cours des discussions qui suivront, nous tenterons de donner un aperçu des différents types d'accords possibles. Il y a lieu, à cet égard, d'opérer une distinction entre:
– les accords conclus avec le fisc dans le cadre de la fixation de la base imposable
– les accords conclus avec le fisc dans le cadre de sanctions fiscales
– les accords conclus avec le fisc dans le cadre du paiement des intérêts de la dette d'impôt
– les accords conclus avec le fisc dans le cadre du recouvrement de l'impôt.

2. Accords conclus avec le fisc dans le cadre de la fixation de la base imposable

2.1. Accords conclus avec le fisc au sujet de questions de droit

Le fait que la législation fiscale ait un caractère lié s'oppose de fait et de droit à la conclusion, entre le fisc et le contribuable, d'accords portant sur des points juridiques. Ainsi, par exemple, un accord exonérant le contribuable du paiement d'une partie des droits d'enregistrement légalement dus est impossible. De

zou moeten betalen is dan ook niet mogelijk. Dergelijke akkoorden zijn nietig en kunnen geen van beide partijen binden.[26]

Toch moet men opletten met deze premisse omdat akkoorden die tegen de wet ingaan toch nog een bepaalde rechtswaarde voor de belastingplichtige kunnen hebben die tegen de administratie kan worden ingeroepen. Algemeen wordt immers aanvaard dat de fiscale administratie is gebonden door de beginselen van behoorlijk bestuur en in het bijzonder door het beginsel van het opgewekt vertrouwen. Dit betekent dat indien de fiscus een onwettig akkoord afsluit met de belastingplichtige er een tegenstelling ontstaat tussen aan de ene kant het legaliteitsbeginsel (toepassing van de fiscale wet en aan de andere kant het vertrouwensbeginsel (toepassing van de leer van het opgewekt vertrouwen), zodat de vraag zich stelt welk principe prevaleert op het andere. Vermits beginselen van gelijke waarde normaal niet strijdig met elkaar mogen zijn, moeten zij in beginsel tegen elkaar worden afgewogen. De criteria daartoe werden aangereikt in een arrest van het Hof van Cassatie van 27 maart 1992.[27] Opdat het vertrouwensbeginsel zou kunnen opwegen tegen het fiscaal legaliteitsbeginsel, vereist het Hof van Cassatie in de eerste plaats dat het gedrag of het beleid van de administratie door de belastingplichtige niet anders kan worden geïnterpreteerd dan als een vaste regel. Dit impliceert dat het zogenaamd *contra legem* gedrag van de administratie zich gedurende een bepaalde tijd of doorheen een aantal controles heeft voorgedaan. Bovendien werd door het Hof van Cassatie te kennen gegeven dat geen gerechtvaardigd vertrouwen kan worden ontleend aan een vaste gedrags- of beleidslijn waarvan de onwettigheid voor eenieder met een normale oplettendheid duidelijk is

Bovendien moet nog worden opgemerkt dat het schenden van een al dan niet onwettige overeenkomst door de fiscale administratie ook onrechtstreeks kan worden gesanctioneerd. Het onbehoorlijke optreden van de overheid kan immers worden beschouwd als een gemeenrechtelijke fout in de zin van artikel 1382 en volgende van het Burgerlijk Wetboek, zodat de rechter de Belgische Staat ter zake kan veroordelen tot het betalen van een schadevergoeding indien daartoe grond zou bestaan.[28]

[26] Cass. 20 januari 1941, Pas. 1941, I, 13; Cass. 22 november 1949, Rev. Jur. 1950,94; Antwerpen 23 december 1991, F.JF. 1992, 127; Luik 12 januari 1996, Fisc. Koer. 1996, 272.

[27] Cass., 27 maart 1992, Pas., 1992, I, 680.

[28] Zie vb. Rb. Antwerpen 19 februari 1990, Fisc. Koer. 1990, 205.

tels accords sont nuls et ne peuvent lier aucune des deux parties.[26]

Il faut néanmoins faire preuve de prudence avec cette prémisse, parce que les accords contraires à la loi peuvent quand même avoir encore une certaine valeur juridique pour le contribuable, valeur qui peut être invoquée à l'encontre l'administration. D'une manière générale, on considère en effet que l'administration fiscale est tenue par le principe de bonne gestion et, en particulier, par le principe de la confiance suscitée. Cela signifie que, si le fisc conclut un accord illégal avec le contribuable, il naît une opposition entre, d'une part, le principe de légalité (application de la loi fiscale) et, d'autre part, le principe de confiance (application de la doctrine de la confiance suscitée), de sorte qu'il se pose la question de savoir quel principe prime l'autre. Puisque des principes de même valeur ne peuvent normalement pas être contraires l'un à l'autre, ils doivent être mis en balance. Les critères à prendre en considération à cet effet ont été proposés dans un arrêt de la Cour de cassation du 27 mars 1992.[27] Pour que le principe de confiance puisse contrebalancer le principe de légalité fiscale, la Cour de cassation requiert en premier lieu que le comportement ou la politique de l'administration ne puissent pas être interprétés par le contribuable autrement que comme une règle établie. Cela implique que le comportement *contra legem* de l'administration s'est manifesté pendant un certain temps et à travers une série de contrôles. En outre, la Cour de cassation a indiqué qu'une confiance justifiée ne peut pas être tirée d'une ligne de conduite ou d'une ligne politique constante, dont l'illégalité est claire pour quiconque fait preuve d'une attention normale.

En outre, il convient encore de faire observer que la violation d'un accord, illégal ou non, passé avec l'administration fiscale peut également être sanctionnée de manière indirecte. L'action incorrecte des pouvoirs publics peut en effet être considérée comme une faute de droit commun au sens des articles 1382 et suivants du Code civil, de sorte qu'en la matière, le juge peut, s'il y a lieu, condamner l'État belge à payer des dommages-intérêts.[28]

[26] Cass., 20 janv. 1941, *Pas.* 1941, I, 13; Cass., 22 nov. 1949, *Rev. Jur.* 1950,94; Anvers, 23 déc. 1991, *F.JF.* 1992, 127; Liège, 12 janv. 1996, *Fisc. Koer.* 1996, 272.

[27] Cass., 27 mars 1992, *Pas.*, 1992, I, 680.

[28] Voir p. ex. Tr. Anvers 19 février 1990, *Fisc. Koer.* 1990, 205.

2.2. Akkoorden met de fiscus over feitelijke kwesties

2.2.1. Algemeen

In tegenstelling tot de akkoorden over rechtskwesties wordt vrij algemeen aangenomen dat akkoorden over feitelijke kwesties geen enkel probleem vormen en tot de dagdagelijkse praktijk behoren. Hierbij gaat het om akkoorden op grond waarvan het bestaan van bepaalde fiscaal relevante feiten wordt erkend. Het gaat hier bijvoorbeeld over een akkoord omtrent de waarde van bepaalde (onroerende) goederen of over het percentage beroepsmatig gebruik van een bepaalde investering. Dergelijke akkoorden zijn schering en inslag en kunnen worden afgesloten onder de vorm van een ruling, onder de vorm van een individueel akkoord en onder de vorm van een collectief akkoord.

Het juridisch belang van deze feitelijke akkoorden moet echter in zijn juiste context worden geplaatst. In de rechtspraak wordt algemeen gesteld dat dergelijke feitelijke akkoorden slechts dezelfde bewijskracht hebben als de aangifte van de belastingplichtige.[29] Dergelijke akkoorden zijn derhalve niet te beschouwen als een *dading* in de zin van artikel 2044 van het Burgerlijk Wetboek waarbij beide partijen gedeeltelijk aan hun rechten verzaken. Een feitelijk akkoord met de fiscus heeft als enige uitwerking dat de administratie wordt vrijgesteld van het leveren van het bewijs van de feitelijke elementen waarop de aanslag dient te worden gevestigd. Geenszins kan worden gesteld dat het akkoord onherroepbaar zou zijn. Zowel de fiscus als de belastingplichtige behouden de mogelijkheid om op het akkoord terug te komen indien het akkoord is gestoeld op een dwaling in feite of in rechte of indien een wilsgebrek kan worden aangetoond. De fiscale administratie kan dus terugkomen op een feitelijk akkoord met een belastingplichtige om de wettelijk (en werkelijk) verschuldigde belasting te innen en dit zolang de wettelijke fiscale aanslag- of verjaringstermijnen nog lopende zijn. De belastingplichtige van zijn kant beschikt eveneens over het recht om terug te komen op een eerder afgesloten akkoord en dit zolang hij over de wettelijke mogelijkheid beschikt om de in zijn hoofde gevestigde aanslagen te betwisten.

[29] Zie o.m. Antwerpen 28 april 1998, T. Verz. 2000, 302.

2.2. Accords conclus avec le fisc concernant des questions de fait

2.2.1. Généralités

Contrairement à ce qui est le cas pour les accords concernant des questions de droit, on considère de manière assez générale que les accords concernant des questions de fait ne posent pas le moindre problème et relèvent de la pratique quotidienne. Ce sont des accords sur la base desquels l'existence de certains faits pertinents sur le plan fiscal est reconnue. Il peut s'agir par exemple d'un accord relatif à la valeur de certains biens (immeubles) ou au pourcentage de l'usage professionnel d'un investissement déterminé. Les accords de ce type sont monnaie courante et peuvent être conclus sous la forme d'un *ruling*, d'un accord individuel ou d'un accord collectif.

Il convient toutefois de resituer dans son contexte exact l'intérêt juridique de ces accords de fait. La jurisprudence admet généralement que de tels accords de fait n'ont pas plus de force probante que la déclaration du contribuable.[29] Ces accords ne doivent donc pas être considérés comme une *transaction* au sens de l'article 2044 du Code civil, dans le cadre de laquelle les deux parties renoncent partiellement à leurs droits. Un accord de fait avec le fisc a pour seul effet de dispenser l'administration de produire la preuve des éléments de fait sur lesquels l'imposition doit être établie. On ne saurait nullement affirmer que l'accord serait irrévocable. Tant le fisc que le contribuable conservent la possibilité de revenir sur l'accord s'il se fonde sur une erreur en fait ou en droit ou si un vice de consentement peut être prouvé. L'administration fiscale peut donc revenir sur un accord de fait avec un contribuable pour percevoir l'impôt légalement (et réellement) dû, et ce, aussi longtemps que courent les délais fiscaux légaux d'imposition ou de prescription. Le contribuable, pour sa part, dispose également du droit de revenir sur un accord conclu précédemment, et ce, tant qu'il dispose de la possibilité légale de contester les impôts établis dans son chef.

[29] Voir notamment Anvers, 28 avril 1998, T. Verz. 2000, 302.

30/31/32

2.2.2. De voorafgaande beslissingen in fiscale zaken

Het rulingsysteem maakt het mogelijk dat een belastingplichtige op voorhand aan de administratie vraagt hoe de fiscale wet zal worden toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad. Op die manier kan de belastingplichtige fiscaal zekerheid krijgen met betrekking tot een bepaalde fiscaal getinte constructie (bijv. dat die beantwoordt aan rechtmatige behoeften van financiële en economische aard) en ontstaat er een *schriftelijk akkoord* tussen de fiscus en de belastingplichtige dat in de regel naar de toekomst toe bindend is voor beide partijen. De regeling geldt voor alle belastingen die onder de bevoegdheid vallen van de Federale Overheidsdienst Financiën of waarvan hij de inning en invordering verzekert.

Het is duidelijk dat de voorafgaande beslissing niet kan leiden tot een vrijstelling of vermindering van de wettelijk verschuldigde belasting en evenmin kan slaan op algemene principe- of interpretatievragen. De vraag zal dan ook betrekking moeten hebben op een concreet individueel en feitelijk geval.

De *ruling* bindt de administratie voor de toekomst, behalve als de voorwaarden waaraan de beslissing is onderworpen niet vervuld zijn, als de verrichting door de aanvrager onjuist of onvolledig werd omschreven of als essentiële elementen van de verrichting niet werden verwezenlijkt op de door de aanvrager omschreven wijze. Ook bij wetswijzigingen of indien de *ruling* in strijd zou blijken met het gemeenschapsrecht, de verdragen of het interne recht, is de administratie niet langer gebonden door de voorafgaande beslissing.

2.2.3. De individuele akkoorden met de fiscus

Zoals hierboven reeds vermeld kan de fiscus met belastingplichtigen over feitelijke aangelegenheden akkoorden afsluiten. In een aantal gevallen is deze mogelijkheid ook expliciet voorzien in de wetgeving. Zo voorziet artikel 50 Wetboek Inkomstenbelastingen dat de

[30] Zie o.m. de artikelen 444 e.v. Wetboek Inkomstenbelastingen, 40, 60, 89 en 95 e.v. Wetboek van de met de Inkomstenbelastingen Gelijkgestelde Belastingen, 70 e.v. Wetboek BTW, 41, 71 en 232 e.v. Wetboek Registratierechten, 125 e.v. Wetboek Successierechten en 13, 130, 165, 183*nonies*, 183*duodevicies*, 187/4, 196 en 201/6 Wetboek Diverse Rechten en Taksen.

[31] Noteer dat daarnaast ook andere administratieve sancties mogelijk zijn vb. het verval van het recht om belastingplichtigen te vertegenwoordigen. (art. 446 Wetboek Inkomstenbelastingen)

[32] Zie de artikelen 444 e.v. Wetboek Inkomstenbelastingen, 2 Wetboek van de met de Inkomstrenbelastingen Gelijkgestelde Belastingen, 84 Wetboek BTW, 219 Wetboek Registratierechten, 141 Wetboek Successierechten en 74 en 202/4 Wetboek Diverse Rechten en Taksen.

30/31/32

2.2.2. Les décisions préalables en matière fiscale

Le système de *ruling* permet à un contribuable de demander préalablement à l'administration comment la loi fiscale sera appliquée à une situation ou une opération particulière qui n'a pas encore eu d'effets sur le plan fiscal. Le contribuale peut ainsi acquérir une sécurité fiscale en ce qui concerne une construction particulière à caractère fiscal (il peut, par exemple, s'assurer qu'elle répond à des besoins légitimes de nature financière et économique). Il en résulte un *accord écrit* entre le fisc et le contribuable, qui est généralement contraignant pour les deux parties à compter de ce moment. La réglementation s'applique à tous les impôts qui ressortissent à la compétence du Service public fédéral Finances ou dont celui-ci assure la perception et le recouvrement.

Il va de soi que la décision anticipée ne peut pas entraîner d'exonération ou de réduction de l'impôt légalement dû, ni concerner des questions générales de principe ou d'interprétation. La demande devra dès lors porter sur un cas individuel concret et factuel.

Le *ruling* (décision anticipée) lie l'administration pour l'avenir, sauf si les conditions auxquelles la décision est soumise ne sont pas remplies, si l'opération a été définie de manière inexacte ou incomplète par le demandeur ou si des éléments essentiels de l'opération n'ont pas été réalisés de la manière définie par le demandeur. L'administration n'est plus liée par la décision anticipée en cas de modification de la loi ou s'il apparaît que le ruling enfreint le droit communautaire, les traités ou le droit interne.

2.2.3. Accords individuels avec le fisc

Comme indiqué plus haut, le fisc peut conclure des accords avec les contribuables sur des éléments de fait. Dans plusieurs cas, cette possibilité est aussi explicitement prévue par la législation. L'article 50 du Code des impôts sur les revenus prévoit par exemple que le fisc

[30] Voir notamment les articles 444 e.s. du Code des impôts sur les revenus, 40, 60, 89 et 95 e.s. du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, 70 e.s. du Code de la TVA, 41, 71 et 232 e.s. du Code des droits d'enregistrement, 125 e.s. du Code des droits de succession et 13, 130, 165, 183*nonies*, 183*duodevicies*, 187/4, 196 et 201/6 du Code des droits et taxes divers.

[31] Notez que parallèlement, d'autres sanctions administratives sont aussi possibles, p. ex. la déchéance du droit de représenter des contribuables. (art. 446 du Code des impôts sur les revenus)

[32] Voir les articles 444 e.s. du Code des impôts sur les revenus, 2 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, 84 du Code de la TVA, 219 du Code des droits d'enregistrement, 141 du Code des droits de succession et 74 et 202/4 du Code des droits et taxes divers.

fiscus met de belastingplichtige akkoorden kan sluiten over de omvang van beroepskosten waarvan het bedrag niet is verantwoord door stukken. Gelijkaardige bepalingen zijn ook terug te vinden in de artikelen 84, lid 2, Wetboek btw, 219, lid 2 Wetboek Registratierechten, 141, lid 2 Wetboek Successierechten en artikel 202/4 van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen die voorzien dat de fiscale administratie *dadingen* kan aangaan met de belastingplichtige, mits dit geen belastingvermindering of -vrijstelling impliceert.

2.2.4. De collectieve akkoorden met de fiscus

In bepaalde gevallen kan de fiscale administratie ook overeenkomsten sluiten met een ganse categorie van belastingplichtigen. Deze mogelijkheid is voorzien in artikel 342, § 1, derde lid Wetboek Inkomstenbelastingen dat bepaalt dat de administratie in overleg met de betrokken beroepsorganisatie, de beroepskosten die doorgaans niet met bewijsstukken kunnen worden gestaafd, op vaste bedragen kan taxeren. Dergelijke collectieve akkoorden bestaan thans met de sector van de advocaten, de gerechtsdeurwaarders, de uitbaters van automatische ontspanningstoestellen en de zelfstandige opvangmoeders en omvat o.m. akkoorden over representatiekosten, kleine kantoorkosten etc.

3. Akkoorden met de fiscus over de sanctionering

3.1. Akkoorden met de fiscus in het kader van de administratieve sanctionering in fiscale zaken

3.1.1. De mogelijkheid om te onderhandelen over de administratieve fiscale sanctionering

Alle fiscale wetboeken voorzien in de mogelijkheid voor de administratie om administratieve sancties op te leggen wanneer fiscale onregelmatigheden aan het licht komen. Doorgaans gaat het om vaste of proportionele administratieve geldboeten belastingverhogingen.[33] [34] Opmerkelijk is dat de betreffende wetteksten enkel de minimum en de maximumsancties weergeven. Terzelfdertijd voorzien de fiscale wetboeken echter wel dat het

[33] Zie de artikelen 225 e.v. K.B. Wetboek Inkomstenbelastingen, KB nr. 41 van 30 januari 1987 tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, K.B. nr. 44 van 21 oktober 1983 tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, Bijlage B1 en Bijlage B2 bij het K.B. van 11 januari 1940 betreffende de uitvoering van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten , Bijlage B1 bij het K.B. van van 31 maart 1936 houdende algemeen reglement van de successierechten en de Bijlage nr. 1 bij het K.B. van 21 december 2006 tot uitvoering van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen.

[34] Luik, 26 juni 1996, F.J.F., 1996, 243.

peut passer un accord avec le contribuable pour les frais professionnels dont le montant ne peut pas être appuyé de pièces justificatives. On retrouve des dispositions similaires aux articles 84, alinéa 2, du Code de la TVA, 219, alinéa 2, du Code des droits d'enregistrement, 141, alinéa 2, du Code des droits de succession et 202/4 du Code des droits et taxes divers, lesquels prévoient que l'administration fiscale peut conclure des *transactions* avec les redevables, pourvu qu'elles n'impliquent pas exemption ou modération d'impôt.

2.2.4. Accords collectifs avec le fisc

Dans certains cas, l'administration fiscale peut également conclure des accords avec un groupement de redevables. Cette possibilité est prévue à l'article 342, § 1er, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus, qui dispose que l'administration peut également arrêter, en accord avec les groupements professionnels intéressés, des forfaits pour l'évaluation des dépenses ou charges professionnelles qu'il n'est généralement pas possible de justifier au moyen de documents probants. De tels accords collectifs existent aujourd'hui pour les avocats, les huissiers de justice, les exploitants d'appareils de divertissement automatiques et les gardiennes d'enfants indépendantes. Ils prévoient notamment des accords sur les frais de représentation, les petits frais de bureau, etc.

3. Accords avec le fisc sur les sanctions

3.1. Accords avec le fisc dans le cadre des sanctions administratives en matière fiscale

3.1.1. La possibilité de négocier sur les sanctions fiscales administratives

Tous les codes fiscaux prévoient la possibilité pour l'administration d'infliger des sanctions administratives lorsque des irrégularités fiscales sont découvertes. Il s'agit généralement d'amendes administratives fixes ou proportionnelles ou d'accroissements d'impôt.[33] [34] Il est frappant de constater que les textes de loi en question ne précisent que les sanctions minimales et maximales. Les codes fiscaux prévoient toutefois en

[33] Voir les articles 225 e.s. de l'A.R. Code des impôts sur les revenus, l'A.R. n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'A.R. n° 44 du 21 octobre 1983 fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'Annexe B1 et l'Annexe B2 de l'A.R. du 11 janvier 1940 relatif à l'exécution du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'Annexe B1 de l'A.R. du 31 mars 1936 portant règlement général des droits de succession et l'Annexe n° 1 de l'A.R. du 21 décembre 2006 portant exécution du Code des droits et taxes divers.

[34] Liège, 26 juin 1996, F.J.F, 1996, 243.

bedrag van de administratieve fiscale sancties wordt bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld.[35] Van deze mogelijkheid werd veelvuldig gebruik gemaakt zodat de administratie thans voor alle federale belastingen kan terugvallen op een schaal waar de criteria zijn weergegeven die de administratie toelaten te beslissen welke sanctie in een individueel geval moet worden opgelegd.

Uit de rechtspraak blijkt echter dat de schalen met de toe te passen sancties slechts een richtinggevend belang hebben, hetgeen de administratie de mogelijkheid biedt om in concrete gevallen van de schalen af te wijken. Met betrekking tot de belastingverhogingen inzake de Inkomstenbelastingen stelde de rechtspraak bijvoorbeeld in dit verband dat de ambtenaren bij het doorvoeren van een belastingverhoging niet enkel rekening moeten houden met de schalen vastgesteld door de artikelen 225 e.v. K.B tot uitvoering van het Wetboek Inkomstenbelastingen, doch ook met de feitelijke omstandigheden, zodat zij objectief kunnen oordelen of deze omstandigheden geen vermeerdering rechtvaardigen die hoger of lager is dan deze voorzien in voornoemde schalen.[36] Het Hof van Cassatie sloot zich bij deze rechtspraak aan door te stellen dat uit het loutere feit dat er door de administratie een lage belastingverhoging werd opgelegd men niet noodzakelijk kan gaan afleiden dat er geen sprake zou kunnen zijn van bedrieglijk opzet.[37]

Dit betekent uiteraard dat de administratie in de praktijk over de mogelijkheid beschikt om met de belastingplichtige te discussiëren over de toe te passen sanctie, en dat er in dit verband akkoorden kunnen worden afgesloten. Vaak is de belofte dat de fiscale sanctie beneden een bepaald niveau zal blijven één van de voornaamste drijfveren voor de belastingplichtige om in te stemmen met de door de administratie vastgestelde belastbare grondslag.

[35] Cass., 18 oktober 2007, www.cass.be.

[36] Zie GOOSENS G., Redelijkheid, evenredigheid en proportionaliteit – Het standpunt van het Hof van Cassatie inzake de rechterlijke toetsing van fiscale geldboetes, T.F.R., 2007, 932; VAN BESIEN J., Kwijtschelding van een belastingverhoging krachtens het Regentsbesluit van 1831. Gevolg voor de retroactieve intrest van art. 415, § 1, WIB 1992, T.F.R. 2002, afl. 228, 902; Adv.-Gen. Ganshof van der Meersch in zijn conclusies voor het arrest van het Hof van Cassatie van 8 november 1949, Pas., 1950, I, 135.

[37] Parl.Vr., 7 februari 2006, Senator Vandermeersch, V. & A. Senaat 2005-2006, 5.469.

même temps que le montant des sanctions fiscales administratives est déterminé selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi.[35] Il a fréquemment été recouru à cette possibilité, de sorte que l'administration peut actuellement se fonder, pour tous les impôts fédéraux, sur une échelle où sont fixés les critères permettant à l'administration de décider quelle sanction doit être infligée dans un cas individuel.

Il ressort toutefois de la jurisprudence que les échelles des sanctions à appliquer n'ont qu'une valeur indicative, l'administration ayant, dans certains cas concrets, la possibilité de déroger aux échelles. En ce qui concerne les majorations d'impôts en matière d'impôts sur les revenus, la jurisprudence a, par exemple, précisé, à cet égard, que lorsqu'ils appliquent une majoration d'impôts, les fonctionnaires ne doivent pas uniquement tenir compte des échelles fixées par les articles 225 et suivants de l'arrêté royal portant exécution du Code des impôts sur les revenus, mais aussi des circonstances concrètes, afin de pouvoir juger objectivement si ces circonstances ne justifient pas une majoration supérieure ou inférieure à ce que prévoient les échelles précitées.[36] La Cour de cassation a souscrit à cette jurisprudence en estimant que le simple fait que l'administration a infligé une majoration d'impôt limitée ne permet pas nécessairement de déduire qu'il ne pourrait être question d'une intention frauduleuse.[37]

Cela signifie de toute évidence que, dans la pratique, l'administration a la possibilité de discuter de la sanction à appliquer avec le contribuable et que des accords peuvent être conclus dans ce cadre. Il est fréquent que la promesse de maintenir la sanction fiscale en deçà d'un niveau déterminé constitue pour le contribuable l'un des principaux motifs pour marquer son accord sur la base imposable fixée par l'administration.

[35] Cass., 18 octobre 2007, www.cass.be

[36] Voir GOOSENS G., *Redelijkheid, evenredigheid en proportionaliteit – Het standpunt van het Hof van Cassatie inzake de rechterlijke toetsing van fiscale geldboetes*, T.F.R., 2007, 932; VAN BESIEN J., *Kwijtschelding van een belastingverhoging krachtens het Regentsbesluit van 1831. Gevolg voor de retroactieve intrest van art. 415, § 1, WIB 1992,* T.F.R. 2002, 228, 902; l'Avocat général Ganshof van der Meersch dans ses conclusions à l'arrêt de la Cour de cassation du 8 novembre 1949, Pas., 1950, I, 135.

[37] Quest. Parl., 7 février 2006, Sénateur Vandermeersch, Q. & R. Sénat, 2005-2006, 5.469.

3.1.2. De mogelijkheid om te verzoeken om kwijtschelding of vermindering van de administratieve fiscale sanctionering

Voor wat de federale belastingen aangaat beschikt de minister van Financiën over de bevoegdheid om fiscaal administratieve sancties te matigen of kwijt te schelden. Dit recht is voorzien in artikel 9 van het Organiek Besluyt van van 18 maart 1831 van het bestuer van s'lands middelen.[38] Overeenkomstig deze bepalingen heeft de minister van Financiën de bevoegdheid om in te gaan op verzoeken tot kwijtschelding van administratieve boetes of belastingverhogingen zodat er in dit verband een akkoord kan ontstaan.

In de rechtsleer is men het er vrij algemeen over eens dat de kwijtschelding op grond van het Regentsbesluit van 18 maart 1831 kan beschouwd worden als een vorm van genaderecht.[39] De minister van Financiën leidt uit dit bijzonder karakter van zijn bevoegdheid o.i. terecht af dat de belastingplichtigen slechts een beroep tot kwijtschelding of matiging van sancties kunnen indienen voor zover die betrekking hebben op definitief geworden belastingverhogingen en administratieve boeten.[40] Tegen de opgelegde sancties mogen met andere woorden ofwel geen beroepsmogelijkheden meer openstaan, ofwel moeten alle beroepsmogelijkheden reeds zijn uitgeput.

Tevens stelde de minister van Financiën echter dat de besluiten op grond van het Regentsbesluit van 18 maart 1831 niet gemotiveerd moeten worden nu zij aanleunen bij het genaderecht, zij het evenwel dat deze besluiten moeten worden voorafgegaan door een uitgebreid onderzoek ingesteld door de administratie, waarbij rekening wordt gehouden met alle elementen die kunnen bijdragen tot de beslissing, zoals onder meer de wijze waarop aan de fiscale verplichtingen wordt voldaan, de financiële toestand, verzachtende omstandigheden en redenen van humanitaire, sociale of andere aard.[41] Het is op grond van die individueel vastgestelde elementen en van de door de directies uitgebrachte voorstellen dat

[38] Parl.Vr.,17 januari 1997, Senator Anciaux, Vr. en Antw., Senaat,1996-1997, 2.308.

[39] Vb. GOOSSENS G., Redelijkheid, evenredigheid en proportionaliteit. Het standpunt van het Hof van Cassatie inzake de rechterlijke toetsing van fiscale geldboeten, TFR, 2007, 932; VAN BESIEN J., Kwijtschelding van een belastingverhoging krachtens het Regentsbesluit van 1831., TFR, 2002, 902; Concl. Adv. Gen. GANSHOF VAN DER MEERSCH, Pas., 1950, I, 135.

[40] Parl.Vr.,18 januari 2006, Volksv. Bogaert, Vr. en Antw., Kamer, 2005-2006, 21.565.

[41] De mening dat de beslissing niet zou moeten worden gemotiveerd wordt echter niet gedeeld door de rechtspraak zie Rb. Namen, 10 november 2000, F.J.F., 2001, 133.

3.1.2. La possibilité de demander une remise ou une réduction de la sanction fiscale administrative

Pour ce qui concerne les impôts fédéraux, le ministre des Finances est habilité à limiter ou à remettre les sanctions fiscales administratives. Ce droit est prévu par l'article 9 de l'arrêté organique de l'administration des Finances du 18 mars 1831.[38] Conformément à ces dispositions, le ministre des Finances est habilité à faire droit à des demandes de remise d'amendes administratives ou de majorations d'impôts de façon à ce qu'un accord puisse intervenir en la matière.

Dans la doctrine, il est assez généralement admis que la remise sur la base de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 peut être considérée comme une forme de droit de grâce.[39] Le ministre des Finances déduit, selon nous à juste titre, de ce caractère particulier de sa compétence que les contribuables peuvent uniquement introduire un recours en remise ou en modération de sanctions s'il s'agit d'augmentations d'impôt et d'amendes administratives devenues définitives.[40] Autrement dit, soit il ne peut plus y avoir de recours pendant contre les sanctions imposées, soit toutes les possibilités de recours doivent déjà avoir été épuisées.

Le ministre des Finances a néanmoins également indiqué que les décisions prises sur la base de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 ne doivent pas être motivées étant donné qu'elles s'apparentent au droit de grâce, même si ces décisions doivent toutefois être précédées d'une enquête approfondie effectuée par l'administration, au cours de laquelle il est tenu compte de tous les éléments pouvant contribuer à la décision, comme, notamment, la manière dont les obligations fiscales sont remplies, la situation financière, les circonstances atténuantes et les motifs d'ordre humanitaire, social ou autre.[41] C'est sur la base de ces éléments établis de manière individuelle et des propositions formulées par

[38] Quest. Parl., 17 janvier 1997, Sénateur Anciaux, Q. & R. Sénat, 1996-1997, 2.308.

[39] Par exemple GOOSSENS G., *Redelijkheid, evenredigheid en proportionaliteit. Het standpunt van het Hof van Cassatie inzake de rechterlijke toetsing van fiscale geldboeten*, TFR, 2007, 932; VAN BESIEN J., *Kwijtschelding van een belastingverhoging krachtens het Regentsbesluit van 1831.*, TFR, 2002, 902; Concl. Avocat général GANSHOF VAN DER MEERSCH, Pas., 1950, I, 135.

[40] Quest. Parl., 18 janvier 2006, Député Bogaert, Q. & R. Chambre, 2005-2006, 21.565.

[41] Le point de vue selon lequel la décision ne devrait pas être motivée n'est cependant pas partagé par la jurisprudence: voir le Tribunal de Namur, 10 novembre 2000, F.J.F., 2001, 133.

de minister van Financiën, na advies van de centrale diensten, zich al dan niet akkoord kan verklaren met een vermindering of vrijstelling van de opgelegde sanctie.[42]

3.2. Akkoorden met de fiscus in het kader van de strafrechtelijke sanctionering in fiscale (straf) zaken

Niet alleen op het vlak van de administratieve sanctionering, maar ook op het vlak van de strafrechtelijke sanctionering zijn fiscale akkoorden mogelijk, in het bijzonder in het kader van de wetgeving inzake douane en accijnzen.

In tegenstelling tot de overige fiscale rechtstakken wordt het strafrechtelijk initiatiefrecht inzake douane en accijnzen uitgeoefend door de administratie.[43] Het is dan ook de administratie – en niet het openbaar ministerie – die beslist of al dan niet vervolgingen moeten worden opgestart inzake douane en accijnzen. Indien tot strafrechtelijke vervolging wordt beslist, behoort het aan de administratie om de vorderingen te stellen inzake de geldboete, de verbeurdverklaring en het sluiten van fabrieken.[44] De strafvordering inzake de hoofdgevangenisstraf wordt evenwel uitgeoefend door het openbaar ministerie.[45]

Opmerkelijk inzake douane en accijnzen is dat de Algemene Wet inzake Douane en Accijnzen expliciet voorziet dat de administratie met de belastingplichtige over de toe te passen sanctie een *transactie* kan aangaan en dit zelfs als de zaak reeds aanhangig werd gemaakt voor de correctienele rechtbank. Dit betekent dat de administratie met de belastingplichtige kan onderhandelen over de strafmaat, in het bijzonder over de toe te passen geldboete. Indien een transactie wordt afgesloten, komt de strafvordering te vervallen. De mogelijkheid om een transactie aan te gaan bestaat echter slechts wanneer er verzachtende omstandigheden aanwezig zijn of wanneer het misdrijf eerder het gevolg is van een verzuim in plaats van opzettelijke fraude.[46] In geval van opzettelijke fraude is de mogelijkheid om een overeenkomst te sluiten over de sanctionering van een inbreuk van de regels van douane en accijnzen uitgesloten.[47]

[42] Cass., 11 februari 1997, F.J.F., 1997, 88.
[43] Zie artikel 263 Algemene Wet inzake Douane en Accijnzen.
[44] Zie artikel 264 Algemene Wet inzake Douane en Accijnzen.
[45] Zie de artikelen 417 Wetboek Inkomstenbelastingen, 84*bis* Wetboek btw, 141*bis* Wetboek Successierechten, 202/4*bis* Wetboek Diverse Rechten en Taksen en 232, 2 van het Communautair Douanewetboek
[46] Zie o.m. Rb. Bergen 5 januari 2006, F.J.F. 2006, afl. 5, 440; Rb. Gent, 28 april 2004, T.F.R. 2004, afl. 271, 1036.
[47] Cass., 28 april 2008, Fisk. Koer., 2008, 672.

les directions que le ministre des Finances, après avoir recueilli l'avis des services centraux, peut marquer son accord ou non sur une diminution ou à une exemption de la sanction imposée.[42]

3.2. Accords conclus avec le fisc dans le cadre de la répression pénale en matière fiscale pénale

Des accords fiscaux sont possibles non seulement dans le cadre de la répression administrative mais aussi dans celui de la répression pénale, en particulier dans le domaine de la législation en matière de douanes et accises.

Contrairement aux autres branches du droit fiscal, le droit d'initiative pénale en matière de douanes et accises est exercé par l'administration.[43] C'est dès lors l'administration – et non le ministère public – qui décide s'il y a lieu ou non d'intenter des poursuites en matière de douanes et accises. S'il est décidé d'intenter des poursuites pénales, il appartient à l'administration d'intenter l'action en ce qui concerne l'amende, la confiscation et la fermeture d'usines.[44] L'action publique en ce qui concerne la peine d'emprisonnement principale est cependant exercée par le ministère public.[45]

Ce qui est étonnant en ce qui concerne les douanes et accises, c'est que la loi générale sur les douanes et accises prévoit explicitement que l'administration peut *transiger* avec le contribuable concernant la sanction à appliquer, et ce, même si le tribunal correctionnel a déjà été saisi de la cause. Cela signifie que l'administration peut négocier avec le contribuable à propos du montant de la peine et, en particulier, de l'amende à appliquer. Si une transaction est conclue, l'action publique s'éteint. La possibilité de transiger n'existe cependant que s'il y a des circonstances atténuantes ou si l'infraction doit être attribuée plutôt à une négligence ou une erreur qu'à l'intention de fraude préméditée.[46] En cas d'intention de fraude préméditée, toute transaction concernant la sanction d'une infraction aux règles des douanes et accises est exclue.[47]

[42] Cass., 11 février 1997, F.J.F., 1997, 88.
[43] Voir article 263 de la loi générale sur les douanes et accises.
[44] Voir article 264 de la loi générale sur les douanes et accises.
[45] Voir les articles 417 du Code des impôts sur les revenus, 84*bis* du Code de la TVA, 141*bis* du Code des droits de succession, 202/4*bis* du Code des droits et taxes divers et 232, 2 du Code des douanes communautaire.
[46] Voir notamment Trib. Mons 5 janvier 2006, F.J.F. 2006, liv. 5, 440; Trib. Gand, 28 avril 2004, T.F.R. 2004, liv. 271, 1036.
[47] Cass., 28 avril 2008, Fisk. Koer., 2008, 672.

4. Akkoorden met de fiscus over de betaling van interesten op de belastingschuld

Een aantal fiscale wetboeken verlenen aan de belastingplichtigen het wettelijk recht om aan de administratie kwijtschelding van nalatigheidinteresten te verzoeken. De fiscus kan echter slechts vrijstelling van nalatigheidsinteresten verlenen indien de belastingplichtige zich in een moeilijke financiële toestand bevindt die aan een oorzaak buiten zijn wil te wijten is of wanneer zijn financiële toestand zo is dat hij niet in staat zal zijn afbetalingen te storten die toereikend zijn om de nalatigheidsinteresten te betalen. Kwijtschelding of vrijstelling van de nalatigheidsinteresten wordt in beginsel zonder verplichting verleend, maar de administratie kan ze afhankelijk stellen van beperkingen. Bovendien kan de vrijstelling niet tegen de administratie aangevoerd worden wanneer zij, ten einde haar in gevaar gebrachte rechten te vrijwaren, oordeelt onmiddellijk te moeten optreden.

5. Akkoorden met de fiscus bij de invordering van de belasting

5.1. De mogelijkheid om te verzoeken de belastingschuld te mogen afkorten

In het kader van de invordering van de belasting worden de fiscale ontvangers vaak verzocht door de belastingplichtigen om betalingstermijnen toe te staan. Indien de ontvanger op dit verzoek ingaat, kan daaromtrent een al dan niet voorwaardelijk akkoord worden gesloten met de belastingplichtige. Een akkoord omtrent betalingsfaciliteiten is echter geen evidentie. Zoals hierboven reeds vermeld is de fiscale regelgeving – met inbegrip van de regelgeving inzake de betalingstermijnen – van openbare orde. Dit betekent in se dat de fiscale ontvangers niet kunnen afwijken van de wettelijke bepalingen die voorzien wanneer een fiscale schuld uiterlijk moet worden betaald door de belastingplichtige. Niettemin wordt over het algemeen aanvaard dat de fiscale ontvangers op grond van artikel 66 van de Gecoördineerde Wetten op de Rijkscomptabiliteit en op eigen verantwoordelijkheid betalingstermijnen kunnen toestaan. Indien de ontvanger echter weigert om faciliteiten toe te staan beschikt de belastingplichtige over geen enkel verweer.

5.2. De mogelijkheid om te verzoeken om een onbeperkt uitstel van de belastingschuld

De programmawet van 27 december 2004 heeft in de artikelen 413*bis* t.e.m. 413*octies* van het Wetboek Inkomstenbelastingen het zgn. «*onbeperkt uitstel van invordering van directe belastingen*» ingevoegd.

4. Accords avec le fisc concernant le paiement d'intérêts sur la dette fiscale

Une série de codes fiscaux accordent aux contribuables le droit légal de demander à l'administration une remise des intérêts de retard. Le fisc ne peut toutefois accorder de dispense d'intérêts de retard que si le contribuable se trouve dans une situation financière difficile, pour des raisons étrangères à sa volonté ou lorsque sa situation financière est telle qu'il ne sera pas en mesure d'effectuer des versements suffisants pour payer les intérêts de retard. La remise ou la dispense d'intérêts de retard est en principe accordée sans obligation, mais l'administration peut la subordonner à des restrictions. Qui plus est, la dispense ne peut pas être opposée à l'administration lorsqu'en vue de sauvegarder ses droits mis en péril, elle estimerait devoir agir immédiatement.

5. Accords avec le fisc dans le cadre du recouvrement de l'impôt

5.1. La possibilité de demander la réduction de la dette fiscale

Dans le cadre du recouvrement de l'impôt, il n'est pas rare que des contribuables demandent aux receveurs fiscaux de leur accorder des délais de paiement. Si le receveur y accède, cette requête peut faire l'objet d'un accord conditionnel ou non avec le contribuable. Un accord concernant des facilités de paiement est toutefois loin d'aller de soi. Comme cela a déjà été mentionné précédemment, la réglementation fiscale – en ce compris la réglementation en matière de délais de paiement – est d'ordre public. Par conséquent, les receveurs fiscaux ne peuvent déroger aux dispositions fiscales qui prévoient quand une dette fiscale peut être payée au plus tard par le contribuable. Il est néanmoins généralement admis que les receveurs fiscaux peuvent, en vertu de l'article 66 des lois coordonnées sur la comptabilité de l'État et sous leur propre responsabilité, accorder des délais de paiement. Si toutefois le receveur refuse d'accorder des facilités, le contribuable ne dispose d'aucun moyen de défense.

5.2. Possibilité de demande d'une surséance indéfinie de la dette d'impôt

La loi-programme du 27 décembre 2004 a inséré la «surséance indéfinie au recouvrement des impôts directs» dans les articles 413*bis* à 413*octies* inclus du Code des impôts sur les revenus.

De programmawet van 27 april 2007 heeft met de invoeging van de artikelen 84*quinquies* t.e.m. 84*undecies* Btw-Wetboek een quasi identieke regeling ingevoerd op het vlak van de btw.

Ingevolge deze bepalingen kan de directeur der belastingen aan een belastingschuldige, natuurlijke persoon, of aan de echtgenoot op wiens goederen de belasting wordt ingevorderd, onbeperkt uitstel van invordering verlenen voor het geheel of een gedeelte van de openstaande belastingschuld. Op het vlak van de btw is bijkomend vereist dat de belastingschuldige niet langer de hoedanigheid van btw-plichtige heeft.

Opdat een belastingschuldige (of diens echtgenoot) in aanmerking zou kunnen komen voor een onbeperkt uitstel van invordering moet hij zich in een toestand bevinden waarin hij niet in staat is om, op duurzame wijze, zijn opeisbare of nog te vervallen schulden te betalen. Dergelijk onvermogen mag echter niet door de belastingschuldige (of diens echtgenoot) «*kennelijk*» zelf zijn bewerkstelligd.

Naast deze wettelijke voorwaarden, stelt de directeur der belastingen ook de 'toekenningvoorwaarden' vast. Inzonderheid verbindt hij zijn beslissing «*aan de voorwaarde dat de verzoeker onmiddellijk of gespreid een betaling doet van een som die bestemd is om te worden aangewend op de verschuldigde belastingen en waarvan het bedrag door hem wordt bepaald*».

Bij het bepalen van het bedrag van die som houdt de directeur inzonderheid rekening met de door de belastingschuldige of zijn echtgenoot vermelde bijzondere elementen in het verzoek, met de vermogenssituatie en de inkomsten en uitgaven van de huishouding evenals met zijn vervallen of nog te vervallen fiscale schulden. Het uitstel van invordering zal slechts uitwerking hebben na de betaling van deze som.

Indien de belastingschuldige (of diens echtgenoot) niet of niet langer aan de voormelde voorwaarden voldoet, verliest hij het voordeel van het onbeperkt uitstel van invordering in de hypothese dat dit voordeel hem toch al zou toegekend zijn. Dit zal inzonderheid het geval zijn indien belastingschuldige (of diens echtgenoot) onjuiste informatie heeft verstrekt teneinde het voordeel te verkrijgen, wanneer hij de door de directeur vastgestelde voorwaarden niet eerbiedigt, indien hij onrechtmatig zijn passief heeft verhoogd of zijn actief heeft verminderd of indien hij zijn onvermogen heeft bewerkstelligd.

La loi-programme du 27 avril 2007 a instauré un régime quasi identique en matière de TVA en insérant les articles 84*quinquies* à 84*undecies* dans le Code de la TVA.

En vertu de ces dispositions, le directeur des contributions peut accorder la surséance indéfinie au recouvrement, total ou partiel, de la dette d'impôt à la demande de tout redevable, personne physique ou de son conjoint sur les biens duquel l'impôt est mis en recouvrement. En matière de TVA, il est également exigé que le redevable n'ait plus la qualité d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée.

Pour pouvoir bénéficier de la surséance indéfinie au recouvrement, le redevable (ou son conjoint) doit se trouver dans une situation dans laquelle il n'est pas en état, de manière durable, de payer ses dettes exigibles ou à échoir. Le redevable (ou son conjoint) ne peut toutefois pas avoir «*manifestement*» organisé cette insolvabilité.

Outre ces conditions légales, le directeur des contributions détermine «les conditions auxquelles il accorde la surséance». Il soumet en particulier sa décision «*à la condition que le demandeur effectue le paiement immédiat ou échelonné d'une somme qui est destinée à être imputée sur les taxes dues et dont il fixe le montant*».

Pour déterminer ce montant, le directeur tient notamment compte des éléments particuliers mentionnés par le redevable ou son conjoint dans sa requête, de la situation du patrimoine et des revenus et dépenses du ménage du demandeur ainsi que de ses dettes fiscales échues ou à échoir. La surséance au recouvrement ne sera effective qu'après le paiement de cette somme.

Si le redevable (ou son conjoint) ne remplit pas ou plus les conditions précitées, il perd l'avantage de la surséance indéfinie au recouvrement dans l'hypothèse où cet avantage lui aurait déjà été accordé. Ce sera notamment le cas si le redevable (ou son conjoint) a fourni des informations inexactes en vue d'obtenir le bénéfice de la surséance, s'il ne respecte pas les conditions fixées par le directeur, s'il a fautivement augmenté son passif ou diminué son actif ou s'il a organisé son insolvabilité.

5.3. De mogelijkheid om te verzoeken om een collectieve schuldenregeling te verkrijgen

Elke natuurlijke persoon, die sedert minstens zes maanden geen koopman meer is, kan, indien hij niet in staat is om op duurzame wijze zijn opeisbare of nog te vervallen schulden te betalen en voor zover hij niet kennelijk zijn onvermogen heeft bewerkstelligd, bij de rechter een verzoek tot het verkrijgen van een collectieve schuldenregeling indienen (art. 1675/1 – art. 1675/16 Ger.W.).

De aanwezigheid van slechts één schuldeiser kan reeds leiden tot een toestand van schuldoverlast, waardoor de procedure van collectieve schuldenregeling toepassing kan vinden.[48] Aangezien fiscale schulden onder de collectieve schuldenregeling vallen[49], kan een belastingschuldige dus beroep doen op de collectieve schuldenregeling, ook wanneer de fiscus zijn enige schuldeiser is.

Bij wege van een collectieve schuldenregeling wordt een aanzuiveringsregeling getroffen die ertoe strekt de financiële toestand van de schuldenaar te herstellen, met name hem in staat te stellen in de mate van het mogelijke zijn schulden te betalen en tegelijkertijd te waarborgen dat hij zelf en zijn gezin een menswaardig leven kunnen leiden.

De schuldenaar stelt, door tussenkomst van een schuldbemiddelaar en onder toezicht van de rechter, aan zijn schuldeisers voor een minnelijke aanzuiveringsregeling te treffen. De ambtenaren die belast zijn met de inning van fiscale schuldvorderingen en aangesteld zijn door de bevoegde overheden worden gemachtigd om in het kader van een minnelijke aanzuiveringsregeling een volledige of gedeeltelijke kwijtschelding in hoofdsom en toebehoren van fiscale schulden te aanvaarden. De wet voorziet in tegenstelling tot de kwijtschelding van sociale zekerheidschulden in geen voorwaarden.[50]

De minnelijke aanzuivering is aan te merken als een overeenkomst (akkoord) tussen schuldenaar en schuldeiser, in casu de belastingschuldige en de fiscus. Indien over deze minnelijke aanzuiveringsregeling geen akkoord wordt bereikt, kan de rechter een gerechtelijke

[48] Cass., 16 maart 2000, *R.W.*, 1999-2000, 1297.

[49] Memorie van toelichting, *Parl. St.*, Kamer, 1996-97, nr. 1073/1-1074/1, p. 47; Amendement nr. 15, *Parl. St.*, Kamer, 1996-97, nr. 1073/3, p. 2; Verslag, *Parl. St.*, Kamer, 1996-97, nr. 1073/11, p. 47.

[50] Voor een kwijtschelding van socialezekerheidschulden moet voldaan zijn aan de voorwaarden die bedoeld worden in artikel 31*bis* van de wet van 29 juni 1981 houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers. Ingevolge deze bepaling dient de Koning, na advies van de Nationale Arbeidsraad, en uiterlijk tegen 1 januari 2007 deze voorwaarden te bepalen. Dit koninklijk besluit werd nog steeds niet genomen.

5.3. Possibilité d'introduire une requête visant à obtenir un règlement collectif de dettes

Toute personne physique qui, depuis au moins six mois, n'a plus la qualité de commerçant peut, si elle n'est pas en état, de manière durable, de payer ses dettes exigibles ou encore à échoir et dans la mesure où elle n'a pas manifestement organisé son insolvabilité, introduire devant le juge une requête visant à obtenir un règlement collectif de dettes (art. 1675/1 – art. 1675/16 du Code judiciaire).

La présence d'un seul créancier peut déjà donner lieu à une situation de surendettement, de sorte que la procédure de règlement collectif de dettes peut être appliquée.[48] Étant donné que les dettes fiscales relèvent du règlement collectif de dettes[49], un contribuable peut donc introduire une requête visant à obtenir un règlement collectif de dettes, y compris lorsque le fisc est l'unique créancier.

Par le biais d'un règlement collectif de dettes, on applique un plan de règlement visant à rétablir la situation financière du débiteur, c'est-à-dire à lui permettre de rembourser ses dettes dans la mesure du possible et, en même temps, à garantir une vie conforme à la dignité humaine pour sa famille et lui-même.

Le débiteur propose, par l'intermédiaire d'un médiateur de dettes et sous le contrôle du juge, un plan de règlement amiable à ses créanciers. Les fonctionnaires chargés de la perception des créances fiscales et désignés par les autorités compétentes sont habilités à accepter, dans le cadre d'un plan de règlement amiable, une remise totale ou partielle d'impôts en principal et accessoire. Contrairement à la remise des montants dus à la sécurité sociale, la loi ne prévoit pas de conditions.[50]

Le règlement amiable est considéré comme un accord entre le débiteur et le créancier, *in casu* le contribuable et le fisc. Si aucun accord n'est dégagé à propos de ce plan de règlement amiable, le juge peut imposer un plan de règlement judiciaire, qui n'est pas

[48] Cass., 16 mars 2000, *R.W.*, 1999-2000, 1297.

[49] Exposé des motifs, Doc. parl., Chambre, 1996-97, n^{os}1073/1-1074/1, p. 47 ; Amendement n°15, Doc. parl., Chambre, 1996-97, n°1073/3, p. 2 ; Rapport, Doc. parl., Chambre, 1996-97, n°1073/11, p. 47.

[50] Pour obtenir une remise des montants dus à la sécurité sociale, les conditions visées à l'article 31*bis* de la loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés, doivent être remplies. Conformément à cette disposition, le Roi doit déterminer lesdites conditions, après avis du Conseil national du travail, et au plus tard pour le 1er janvier 2007. Cet arrêté royal n'a toujours pas été pris.

aanzuiveringsregeling opleggen. Dit laatste is geen akkoord, maar kan ook tot kwijtschelding van fiscale schulden leiden.

Indien een uitstel of herschikking van de schulden, een vermindering van de rentevoet of de gehele of gedeeltelijke kwijtschelding van de moratoire interesten, vergoedingen en kosten niet volstaan om de schulden terug te betalen en een menswaardig leven te leiden, kan de rechter, op vraag van de schuldenaar, besluiten tot (gedeeltelijke) kwijtschelding van de schulden.

De gerechtelijke aanzuivering vindt plaats onder de voorwaarden dat:
- alle goederen die voor beslag in aanmerking komen, worden uitgewonnen;
- het saldo, nog verschuldigd door de schuldenaar na de tegeldemaking van de voor beslag vatbare goederen, het voorwerp uitmaakt van een aanzuiveringsregeling.

De kwijtschelding van schulden kan maar verkregen worden als de schuldenaar de door de rechter opgelegde aanzuiveringsregeling heeft nageleefd, en behoudens terugkeer van de schuldenaar tot beter fortuin vóór het einde van de gerechtelijke aanzuiveringsregeling.

Als blijkt dat geen enkele minnelijke of gerechtelijke aanzuiveringsregeling mogelijk is omdat de verzoeker over onvoldoende middelen beschikt, kan de rechter in dergelijk geval de totale kwijtschelding van de schulden toestaan zonder aanzuiveringsregeling. Ook deze beslissing kan gepaard gaan met begeleidingsmaatregelen. De kwijtschelding van de schulden is verworven, behoudens terugkeer tot beter fortuin binnen vijf jaar die volgen op de beslissing.

5.4. De mogelijkheid om een akkoord te sluiten binnen de wet betreffende de continuïteit van de ondernemingen

De wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen die in beginsel van toepassing is op kooplieden (zowel natuurlijke personen als rechtspersonen), voorziet in de mogelijkheid van een buitengerechtelijk minnelijk akkoord of een gerechtelijke reorganisatie. Deze wet is in werking getreden op 1 april 2009.[51]

Een buitengerechtelijk minnelijk akkoord houdt in dat de schuldenaar met al zijn schuldeisers of met twee of meer onder hen, een akkoord onderhandelt “met het oog op de gezondmaking van zijn financiële toestand

[51] Koninklijk besluit van 27 maart 2009 tot vaststelling van de inwerkingtreding van de wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen, *Belgisch Staatsblad.* 31 maart 2009, tweede uitg.

un accord mais qui peut également déboucher sur une remise de dettes fiscales.

Si un délai de paiement ou un échelonnement des dettes, une réduction du taux d’intérêt ou la remise totale ou partielle des intérêts moratoires, indemnités et frais ne suffisent pas pour rembourser les dettes et mener une vie conforme à la dignité humaine, le juge peut, à la demande du débiteur, décider de procéder à une remise (partielle) des dettes.

Le règlement amiable se déroule aux conditions que:

- tous les biens saisissables soient réalisés;

- le solde restant dû par le débiteur après la réalisation des biens saisissables fasse l’objet d’un plan de règlement.

La remise de dettes ne peut être obtenue que si le débiteur a respecté le plan de règlement imposé par le juge et sauf retour à meilleure fortune du débiteur avant la fin du plan de règlement judiciaire.

Si aucun plan de règlement amiable ou judiciaire ne s’avère possible parce que le requérant ne dispose pas de moyens suffisants, le juge peut, dans ce cas, accorder la remise totale des dettes sans plan de règlement. Cette décision peut, elle aussi, être associée à des mesures d’accompagnement. La remise des dettes est acquise, sauf retour à meilleure fortune dans les cinq années qui suivent la décision.

5.4. La possibilité de conclure un accord dans le cadre de la loi relative à la continuité des entreprises

La loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises, qui s’applique en principe aux commerçants (tant les personnes physiques que les personnes morales), prévoit la possibilité d’un accord à l’amiable extrajudiciaire ou d’une réorganisation judiciaire. Cette loi est entrée en vigueur le 1er avril 2009.[51]

Un accord amiable extrajudiciaire implique que le débiteur négocie avec tous ses créanciers ou avec deux ou plusieurs d’entre eux un accord “en vue de l’assainissement de sa situation financière ou de la réorganisation

[51] Arrêté royal du 27 mars 2009 fixant l'entrée en vigueur de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises, *Moniteur belge* du 31 mars 2009, deuxième édition.

of de reorganisatie van zijn onderneming, en dit zonder tussenkomst van een rechter.

De procedure van gerechtelijke reorganisatie strekt tot het behouden, onder toezicht van de rechter, van de continuïteit van het geheel of een gedeelte van de onderneming in moeilijkheden of van haar activiteiten.

Zij laat toe aan de schuldenaar een opschorting van betaling toe te kennen met als doel:

– een minnelijk akkoord te sluiten met alle schuldeisers of met minstens twee schuldeisers, onder het toezicht van een rechter;
– een collectief akkoord te verkrijgen over een reorganisatieplan, dat moet worden goedgekeurd door de meerderheid van de schuldeisers, die de helft van alle in hoofdsom verschuldigde bedragen vertegenwoordigen;
– de overdracht onder gerechtelijk gezag toe te staan van het geheel of een gedeelte van de onderneming.

Het buitengerechtelijk minnelijk akkoord en de gerechtelijke reorganisatie door minnelijk akkoord zijn contractueel van aard. Partijen komen vrijwillig de inhoud overeen.[52] De wet legt geen beperkingen op inzake de inhoud van het akkoord (bijvoorbeeld soepele betalingstermijnen, kwijtschelding van schulden al dan niet onder voorbehoud van terugkeer naar betere toestand, omzetting van schuldvorderingen in aandelen, …). Beide minnelijke akkoorden zijn dan ook in beginsel aan te merken als mogelijkheden om een 'akkoord' met de fiscus af te sluiten. De ontvanger van de belastingen zal trouwens bij ondernemingen in financiële moeilijkheden meestal een belangrijke schuldeiser zijn.

Wanneer een ontvanger uitstel van betaling verleent, valt dit onder zijn persoonlijke verantwoordelijkheid (zie punt 5.1). Kwijtschelding van belastingschulden is omwille van het legaliteitsbeginsel onmogelijk. Immers er kan geen vrijstelling of vermindering van belasting worden ingevoerd dan door een wet (artikel 172, tweede lid, G.W.).[53] Het Grondwettelijk Hof lijkt evenwel toe te staan dat onder de bij wet bepaalde voorwaarden, fiscale schulden gedeeltelijk kunnen worden kwijtgescholden om te pogen minstens een gedeelte van de schuld terug te vorderen.[54]

Bij de wet van 13 december 2005 houdende bepalingen betreffende de termijnen, het verzoekschrift op

[52] Verantwoording amendement van de regering, *Parl. St.*, Kamer, 2007-08, nr. 160/2, 52 en 65.
[53] ALEN, A., *Handboek van het Belgisch Staatsrecht*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1995, p. 783, nr. 800.
[54] Grondwettelijk Hof 21 juni 2006, nr. 107/2006, r.o. B.3. Het Grondwettelijk Hof verwijst naar de regeling van het onbeperkt uitstel van de invordering.

de son entreprise", et ce, sans l'intervention d'un juge.

La procédure de réorganisation judiciaire a pour but de préserver, sous le contrôle du juge, la continuité de tout ou partie de l'entreprise en difficulté ou de ses activités.

Elle permet d'accorder un sursis de paiement au débiteur en vue :

– de permettre la conclusion d'un accord amiable avec tous les créanciers ou au moins deux d'entre eux sous le contrôle d'un juge;
– d'obtenir un accord collectif sur un plan de réorganisation, qui doit être approuvé par la majorité des créanciers qui représentent la moitié de toutes les sommes dues en principal;
– de permettre le transfert sous autorité de justice de tout ou partie de l'entreprise.

L'accord amiable extrajudiciaire et la réorganisation judiciaire par accord amiable sont de nature contractuelle. Les parties conviennent librement de la teneur.[52] La loi n'impose pas de restrictions quant à la teneur de l'accord (par exemple des délais de paiement souples, la remise de dettes sous réserve ou non d'un retour à meilleure fortune, la conversion de créances en actions, etc.). Les deux accords amiables doivent dès lors être considérés comme autant de possibilités de conclure un 'accord' avec le fisc. Le receveur des contributions représentera d'ailleurs généralement un créancier important pour les entreprises confrontées à des difficultés financières.

Lorsqu'un receveur accorde un report de paiement, ce report relève de sa responsabilité personnelle (voir le point 5.1). La remise de dettes fiscales est impossible en raison du principe de légalité. En effet, nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi (article 172, alinéa 2, de la Constitution)[53]. La Cour constitutionnelle semble toutefois admettre la possibilité d'une remise partielle des dettes fiscales, dans les conditions prévues par la loi, dans l'hypothèse où l'on essaie de récupérer ne fût-ce qu'une partie des sommes dues[54].

La loi du 13 décembre 2005 portant des dispositions diverses relatives aux délais, à la requête contradictoire

[52] Justification de l'amendement du gouvernement, *Doc. Parl.*, Chambre, 2007-08, n° 160/2, 52 et 65.
[53] ALEN, A., *Handboek van het Belgisch Staatsrecht*, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1995, p. 783, n° 800.
[54] Cour constitutionnelle, 21 juin 2006, n° 107/2006, considérant B.3. La Cour constitutionnelle renvoie au régime de la surséance indéfinie au recouvrement des impôts directs.

tegenspraak en de procedure van collectieve schuldregeling[55] werd een wettelijke basis gegeven aan de ontvangers om, in het kader van een minnelijke aanzuivering, fiscale schulden kwijt te kunnen schelden. Vóór deze wet weigerden immers nagenoeg alle fiscale ontvangers systematisch om in een procedure van collectieve schuldenregeling in te stemmen met een minnelijke aanzuiveringsregeling waarbij een gedeeltelijke kwijtschelding van de belastingsschulden in hoofdsom wordt voorgesteld. Ontvangers, als rekenplichtigen van de Staat, wensten niet het risico te lopen om persoonlijk aansprakelijk te worden gesteld ingeval zij wel zouden instemmen met dergelijke minnelijke aanzuiveringsregelingen. Deze principiële houding verhinderde het tot stand komen van vele minnelijke aanzuiveringsregelingen.[56]

Aangezien in de wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen niet in een wettelijk basis werd voorzien, zullen wellicht ontvangers even weigerachtig staan tegenover het afsluiten van minnelijke akkoorden waarbij schulden worden kwijtgescholden. In praktijk zullen wellicht dezelfde problemen worden vastgesteld zoals deze zich hebben voorgedaan in het kader van een minnelijke aanzuivering in een procedure van collectieve schuldenregeling.

55 *BelgischStaatsblad*, 21 december 2005.
56 Ontwerp, *Parl. St.*, Kamer, 2003-04, nr. 51-1309/1, 16.

et à la procédure en règlement collectif de dettes[55] a conféré aux receveurs une base légale qui leur permet d'accorder une remise de dettes fiscales dans le cadre d'un règlement amiable. En effet, avant que cette loi existe, presque tous les receveurs du fisc refusaient systématiquement de donner leur accord, dans les procédures en règlement collectif de dettes, à des plans de règlement amiables proposant une remise partielle de dettes fiscales en principal. Les receveurs, en qualité de comptables de l'État, ne souhaitaient pas courir le risque de voir leur responsabilité personnelle engagée au cas où ils accepteraient de tels plans de règlement amiables. Cette position de principe a empêché la conclusion de nombreux plans de règlement amiables[56].

Étant donné qu'aucune base légale n'a été prévue dans la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises, les receveurs seront sans doute aussi récalcitrants face à la conclusion d'accords amiables de remise de dettes. En pratique, on constatera sans doute les mêmes problèmes que pour les plans de règlement amiables dans les procédures en règlement collectif de dettes.

55 *Moniteur belge* du 21 décembre 2005.
56 Projet, *Doc. parl*, Chambre, 2003-04, DOC 51 1309/001, p. 16.

4) RECHTSVERGELIJKEND OVERZICHT VAN HET FISCAAL BANKGEHEIM

A. VOORAFGAAND

Tijdens de werkzaamheden van de commissie werd de vraag gesteld naar de draagwijdte van het fiscaal bankgeheim in een internationaal perspectief, m.a.w. of het fiscaal bankgeheim ook wijd verspreid is in de fiscale wetgeving van andere landen en zo ja wat de draagwijdte is van deze fiscale onderzoeksbeperking. Alvorens in te gaan op de fiscale situatie van andere landen worden vooreerst de basisprincipes van het Belgische fiscaal bankgeheim nogmaals geschetst.

B. HET FISCAAL BANKGEHEIM IN BELGIE

1. Wetgevende evolutie

Het is algemeen bekend dat de Belgische fiscale wetgeving heeft voorzien in een «*fiscaal bankgeheim*». Deze beperking van de fiscale onderzoeksmachten bestaat echter enkel in het kader van de inkomstenbelastingen. Voor wat de andere belastingen aangaat bestaat deze beperking niet en kan de fiscale administratie derhalve financiële instellingen aan een fiscaal derdenonderzoek onderwerpen.

Het fiscaal bankgeheim in het kader van de Inkomstenbelastingen werd destijds ingevoerd door artikel 34 van de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980.[1] Voor deze wet was de fiscale administratie bij een fiscaal onderzoek ten aanzien van de financiële instellingen door geen enkele specifieke beperking gebonden. Dit betekent dat de financiële instellingen in beginsel bij een fiscaal onderzoek in de inkomstenbelastingen aan dezelfde meewerkverplichtingen waren onderworpen als elke andere natuurlijke of rechtspersoon. Nochtans genoten bankinstellingen ook voor de wet van 8 augustus 1980 van een feitelijk bankgeheim, zij het niet op basis van enige wettelijke bepaling, maar wel op grond van een traditioneel gebruik.

In de parlementaire voorbereiding van de wet van 20 november 1962 stelde de minister van Financiën dat de uitbreiding van de onderzoeksbevoegdheden die met deze wet gepaard gingen niet tot gevolg zou hebben dat de fiscus in het stadium van de taxatie een aanslag zou kunnen plegen op het bankgeheim, dit om de normale

[1] *Belgisch Staatsblad*, 15 augustus 1980.

4) APERCU DE DROIT COMPARÉ SUR LE SECRET BANCAIRE FISCAL

A. PRÉAMBULE

La Commission s'est enquise de la portée du secret bancaire fiscal dans une perspective internationale. Elle a plus particulièrement d'examiné si le secret bancaire fiscal est également largement répandu dans la législation fiscale d'autres pays et dans l'affirmative, quelle est la portée de cette limitation de l'investigation fiscale. Avant d'examiner la situation fiscale d'autres pays, nous rappellerons d'abord brièvement les principes de base du secret bancaire fiscal belge.

B. LE SECRET BANCAIRE EN BELGIQUE

1. Évolution législative

Nul n'ignore que la législation fiscale belge a prévu un «secret bancaire fiscal». Cette limitation des pouvoirs d'investigation fiscale n'existe toutefois que dans le cadre de l'impôt sur les revenus. Pour ce qui concerne les autres impôts, cette limitation n'existe pas et l'administration fiscale peut par conséquent enquêter auprès de tiers, comme des institutions financières.

À l'époque, le secret bancaire fiscal dans le cadre de l'impôt sur les revenus avait été instauré par l'article 34 de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980[1]. Avant cette loi, l'administration fiscale n'était tenue par aucune restriction spécifique vis-à-vis des institutions financières lors d'une enquête fiscale. Cela signifie qu'en principe, les institutions financières étaient soumises, lors d'une enquête fiscale en matière d'impôts sur les revenus, aux mêmes obligations de collaboration que toute autre personne physique ou morale. Avant la loi du 8 août 1980, les institutions bancaires jouissaient toutefois aussi d'un secret bancaire de fait, même si celui-ci ne reposait sur aucun fondement légal, mais sur l'usage.

Dans le cadre des travaux parlementaires préparatoires de la loi du 20 novembre 1962, le ministre des Finances a fait observer que l'extension des pouvoirs d'investigation découlant de cette loi n'auraient pas pour conséquence qu'au stade de la taxation, le fisc puisse porter atteinte au secret bancaire, et ce, afin

[1] *Moniteur belge*, 15 août 1980.

werking van de kredietinstellingen niet te belemmeren door een toevloed van vragen om inlichtingen.[2] Verder stelde de minister dat de fiscale administratie onder het stelsel van de wet van 20 november 1962, '*zoals onder de (toenmalige) bestaande wetgeving*', van de kredietinstellingen geen enkele inlichting mocht vorderen in verband met de verrichtingen die normaal in het raam van de activiteit van deze instellingen vallen.[3] Enkel indien er ernstige vermoedens van onjuistheid zouden bestaan zou de administratie een onderzoek naar de kredietinstellingen kunnen voeren. Dit toont aan dat ook voor de wet van 8 augustus 1980 het nodige voorbehoud werd gemaakt ten aanzien van fiscale bankonderzoeken. Het weze evenwel herhaald dat dit gebruik, in tegenstelling tot hetgeen de minister van Financiën beweerde[4], op geen enkele wettelijke basis was gestoeld.

Aan die onzekere situatie kwam aldus een einde met de wet van 8 augustus 1980. Door deze wet werd in eerste instantie gesteld dat de administratie niet gemachtigd was om in de rekeningen, boeken en documenten van financiële instellingen gegevens in te zamelen met het oog op het belasten van de klanten van deze instellingen. Op dit verbod werd enkel uitzondering gemaakt indien een fiscaal onderzoek concrete gegevens aan het licht had gebracht van het bestaan van een mechanisme om fiscale inbreuken te plegen en waarbij er sprake was van medeplichtigheid tussen de financiële instellingen en haar klanten. Met het oog op de bestrijding van de fiscale fraude werd de regel van het fiscaal bankgeheim enigszins versoepeld door artikel 41 van het koninklijk besluit van 20 december 1996 houdende diverse fiscale maatregelen, met toepassing van de artikelen 2, § 1 en 3, § 1, 2° en 3° van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie.[5] Met het K.B. van 20 december 1996 werd vanaf aanslagjaar 1997 afgestapt van de vereiste dat er sprake moet is van medeplichtigheid van de financiële instelling om het fiscaal bankgeheim te kunnen doorbreken. Tevens werd bepaald dat ook het ontdekken van gegevens die duiden op de voorbereiding van een mechanisme van fiscale fraude reeds voldoende is om tot een fiscaal onderzoek bij de financiële instelling te kunnen overgaan.

Het fiscaal bankgeheim wordt thans omschreven in artikel 318 W.I.B.92. Deze bepaling stelt:

«*In afwijking van de bepalingen van artikel 317, en onverminderd de toepassing van de artikelen 315,*

2 Parl.St., Kamer, 1961-1962, 264/1, 37.
3 Parl.St., Kamer, 1961-1962, 264/1, 110.
4 Parl.St., Kamer, 1961-1962, 264/1, 110.
5 B.S., 31 december 1996. Dit K.B. werd bekrachtigd bij wet van 13 juni 1997, B.S., 19 juni 1997.

que le fonctionnement normal des établissements de crédit ne soit pas entravé par un afflux de demandes de renseignements[2]. Par ailleurs, le ministre a indiqué que, sous le régime de la loi du 20 novembre 1962, 'comme (à l'époque)', l'administration fiscale ne peut requérir des établissements de crédit aucun renseignement concernant les opérations rentrant normalement dans le cadre de l'activité de ces établissements[3]. Ce n'est que s'il existait des présomptions sérieuses d'inexactitude que l'administration pourrait enquêter sur les établissements de crédit. Il en ressort que les réserves nécessaires étaient également d'usage à l'égard des enquêtes bancaires fiscales avant l'entrée en vigueur de la loi du 8 août 1980. Il importe toutefois de rappeler qu'en dépit de ce que déclarait[4] le ministre des Finances, cette pratique ne reposait sur aucun fondement légal.

La loi du 8 août 1980 a donc mis un terme à cette incertitude. Dans un premier temps, cette loi disposait que l'administration n'était pas autorisée à recueillir, dans les comptes, livres et documents d'établissements financiers, des renseignements en vue de l'imposition des clients de ceux-ci. Cette interdiction ne souffrait d'exception que lorsqu'une enquête fiscale avait fait apparaître des éléments concrets concernant l'existence d'un mécanisme de fraude fiscale et qui impliquait une complicité des établissements financiers et de leurs clients. La règle du secret bancaire fiscal a été quelque peu assouplie, dans le souci de lutter contre la fraude fiscale, par l'article 41 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 portant des mesures fiscales diverses en application des articles 2, § 1er, et 3, § 1er, 2° et 3°, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne[5]. L'arrêté royal du 20 décembre 1996 a supprimé, à partir de l'exercice d'imposition 1997, l'exigence de complicité de l'établissement financier pour pouvoir lever le secret bancaire. Il a également été précisé que la découverte d'éléments faisant apparaître la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale suffit pour pouvoir procéder à une enquête fiscale dans l'établissement financier.

Le secret bancaire fiscal est actuellement défini à l'article 318 du CIR 92. Cette disposition est rédigée comme suit:

«*Par dérogation aux dispositions de l'article 317, et sans préjudice de l'application des articles 315, 315*bis

2 Doc. Chambre, 1961-1962, 264/1, 37
3 Doc. Chambre, 1961-1962, 264/1, 110
4 Doc. Chambre, 1961-1962, 264/1, 110
5 M.B., 31 décembre 1996. Cet A.R. a été confirmé par la loi du 13 juin 1997, M.B., 19 juin 1997.

*315*bis *en 316, is de administratie niet gemachtigd om in de rekeningen, boeken en documenten van de bank-, wissel-, krediet– en spaarinstellingen inlichtingen in te zamelen met het oog op het belasten van hun cliënten.*

*Indien evenwel, het op basis van de artikelen 315, 315*bis *en 316 uitgevoerd onderzoek concrete elementen aan het licht brengt die het bestaan of de voorbereiding van een mechanisme van belastingontduiking kunnen doen vermoeden, kan de ambtenaar die hiertoe wordt aangesteld door de Minister van Financiën, een ambtenaar met de graad van ten minste inspecteur ermee belasten uit de rekeningen boeken en documenten van de instelling inlichtingen te putten die het mogelijk maken het onderzoek te voltooien en de door deze cliënt verschuldigde belastingen te bepalen.*»

Het fiscaal bankgeheim is in se een absoluut beginsel in het kader van de fiscale controle in de inkomstenbelastingen. Dit impliceert dat de administratie de personen die tot het fiscaal bankgeheim zijn gehouden niet kan dwingen geheime informatie prijs te geven. Doet zij dit toch dan leidt dit noodgedwongen tot de nietigheid van het bewijsmateriaal. Bovendien lopen de financiële instellingen die het bankgeheim hebben geschonden het risico burgerlijke aansprakelijk te worden gesteld door de klanten wiens geheimen men heeft prijsgegeven. Zo veroordeelde het Luxemburgse Hof van Beroep reeds in twee arresten van 2 april 2003 een financiële instelling tot het betalen van een morele schadevergoeding aan hun klanten wegens schending van het fiscaal bankgeheim.[6] Indien het fiscaal bankgeheim werd geschonden onder druk van de fiscus stelt zich de vraag in hoeverre de fiscus niet mede aansprakelijk moet worden gesteld voor het betalen van de schadevergoeding.

2. Personen die tot het fiscaal bankgeheim zijn gehouden

Artikel 318 W.I.B.92 bepaalt dat het fiscaal bankgeheim van toepassing is op de «*bank, wissel, krediet en spaarinstellingen*». De fiscale wetgeving bevat geen uitdrukkelijke definitie van dit begrip. Volgens de minister van Financiën is artikel 318 W.I.B.92 van toepassing op alle instellingen die openbaar geldmiddelen aantrekken.[7] Als dusdanig is het fiscaal bankgeheim van toepassing zowel op de privé als op de publieke financiële instellingen. In wezen kan dan ook worden gesteld dat het fiscaal bankgeheim van toepassing is op alle instellingen bedoeld in de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen.[8] Ondertussen

[6] H.v.B. Groothertogdom Luxemburg, 2 april 2003, Fiskoloog, 2003, 886/4.
[7] Parl.St., Senaat, 1979-1980, 483/9, 27.
[8] *Belgisch Staatsblad*., 19 april 1993.

et 316, l'administration n'est pas autorisée à recueillir, dans les comptes, livres et documents des établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne, des renseignements en vue de l'imposition de leurs clients.

*Si cependant, l'enquête effectuée sur base des articles 315, 315*bis *et 316 a fait apparaître des éléments concrets permettant de présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale, le fonctionnaire désigné à cette fin par le Ministre des Finances peut prescrire à un fonctionnaire du grade d'inspecteur au moins, de relever dans les comptes, livres et documents de l'établissement, les renseignements permettant de compléter l'enquête et de déterminer les impôts dus par ce client.*»

Le secret bancaire fiscal est un principe absolu en soi dans le cadre du contrôle fiscal relatif aux impôts sur les revenus. Il en résulte que l'administration ne peut contraindre les personnes tenues au secret bancaire fiscal à communiquer des informations secrètes. Si elle enfreint ce principe, elle provoque irrémédiablement la nullité des éléments de preuve. Qui plus est, les institutions financières qui ont violé le secret bancaire risquent de voir leur responsabilité civile mise en cause par les clients dont les secrets ont été révélés. Ainsi, la cour d'appel du Luxembourg a déjà condamné dans deux arrêts du 2 avril 2003 une institution financière au paiement d'un dédommagement moral à ses clients pour avoir violé le secret bancaire fiscal.[6] Si le secret bancaire fiscal a été violé sous la pression du fisc, on peut se demander dans quelle mesure l'administration fiscale ne doit pas aussi répondre du paiement de l'indemnisation.

2. Personnes qui sont tenues au secret bancaire fiscal

L'article 318 du C.I.R. 92 dispose que le secret bancaire fiscal s'applique aux «établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne». La législation fiscale ne contient pas de définition explicite de cette notion. Selon le ministre des Finances, l'article 318 du C.I.R. 92 s'applique à tous les établissements qui attirent publiquement des moyens financiers[7]. En tant que tel, le secret bancaire fiscal s'applique aux établissements financiers tant publics que privés. On peut donc dire pour l'essentiel que le secret bancaire fiscal s'applique à tous les établissements visés par la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements

[6] Cour d'appel Grand-Duché du Luxembourg, 2 avril 2003, Fiskoloog, 2003, 886/4.
[7] Doc. Parl., Sénat, 1979-1980, 483/9, 27.

werd het personeel toepassingsgebied van de wet van 22 maart 1993 tevens uitgebreid tot de ondernemingen waarvan de werkzaamheden bestaan in het uitgeven van betaalinstrumenten in de vorm van elektronisch geld.[9] Hiermee wordt onder meer bedoeld de uitgifte van de Proton-kaarten.[10] Ook werd thans reeds erkend dat artikel 318 W.I.B.92 van toepassing is op krediet-kaartmaatschappijen[11] en op leasingmaatschappijen.[12] Daarnaast kunnen ook de verzekeringsmaatschappijen onder het bankgeheim vallen, althans in zoverre zij zich inlaten met financiële activiteiten.[13]

In bepaalde rechtsleer werd ook gesuggereerd dat het bankgeheim van toepassing zou zijn op de ondernemingen die systemen van elektronisch betalingsverkeer beheren.[14] In een arrest van 23 oktober 2001 stelde het hof van beroep van Antwerpen inderdaad dat de fiscale administratie niet gerechtigd was om bij de NV Banksys, zijnde de vennootschap die bankterminals verhuurt en het betalingsverkeer regelt dat via deze terminals verloopt, gegevens op te vragen met betrekking tot de verkopen die via een bepaalde bankterminals werden uitgevoerd.[15] De motivering die ter ondersteuning van het arrest door het Hof werd aangehaald, was dat de NV Banksys als systeembeheerder van het elektronisch betalingsverkeer geen eigenaar is van de gegevens die via haar installatie worden verwerkt zodat het haar verboden is deze inlichtingen aan derden door te geven. Het Hof voegde hier nog aan toe dat de administratie het bankgeheim niet mag omzeilen door gegevens op te vragen, niet bij de bank zelf, maar wel bij systeembeheerder van het elektronische betalingsverkeer van de bank. Uit deze uitspraak mag men evenwel niet afleiden dat personen zoals de N.V. Banksys tevens tot het fiscaal bankgeheim zouden gehouden zijn. Uit de motivering van het voormelde arrest blijkt duidelijk dat de vernietiging van de aanslag niet het gevolg is van de schending van het fiscaal bankgeheim maar wel van het feit dat de aangezochte persoon informatie kenbaar had gemaakt waarvan hij geen eigenaar is.

9 Zie artikel 3 van de wet van 25 februari 2003 tot wijziging van de Wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen, B.S., 7 maart 2003.
10 Parl. St., Kamer, 2002-2003, 2122/1, 5.
11 Parl.Vr., Volksv. Colen, 24 april 1996, Bull.Bel., 1996, nr. 765, 2344.
12 Cass., 16 maart 2007, TFR, 2007, 793.
13 GLINEUR P., Le secret professionel de l'assureur à l'égard du fisc, Rev. Dr. U.L.B., 2000, 159.
14 X, 'Banksys': gegevens ook beschermd door het bankgeheim, Fiskoloog, 2001, 821/1.
15 Antwerpen, 23 oktober 2001, Fisc. Koer. 2001, 437; T.F.R. 2002, 33.

de crédit[8]. Dans l'intervalle, le champ d'application personnel de la loi précitée a également été étendu aux entreprises dont l'activité consiste à émettre des instruments de paiement sous la forme de monnaie électronique[9]. Cette activité comprend notamment l'émission des cartes Proton[10]. De même, on admet aujourd'hui que l'article 318 du C.I.R.92 s'applique aux sociétés de crédit[11] et aux sociétés de leasing[12]. En outre, les compagnies d'assurances peuvent également être soumises au secret bancaire, du moins pour autant qu'elles exercent des activités financières[13].

Une certaine doctrine a également suggéré que le secret bancaire s'appliquerait aux entreprises qui gèrent des systèmes de paiements électroniques[14]. Dans son arrêt du 23 octobre 2001, la cour d'appel d'Anvers a effectivement considéré que l'administration fiscale n'avait pas le droit de demander à la S.A. Banksys, c.-à-d. la société qui loue les terminaux bancaires et règle les paiements qui transitent par ces terminaux, des données relatives aux ventes qui s'effectuent par un terminal bancaire particulier[15]. L'argument invoqué par la cour pour motiver son arrêt était que la S.A. Banksys qui gère le système de paiements électroniques n'est pas propriétaire des données qui sont traitées par son installation, si bien qu'il lui est interdit de divulguer ces informations à des tiers. La cour ajoute que l'Administration ne peut contourner le secret bancaire en demandant ces données non pas auprès de la banque elle-même mais auprès d'un gestionnaire de système de paiements électroniques de la banque. Il ne faudrait cependant pas inférer de cette décision que des personnes morales telles que la S.A. Banksys seraient tenues au secret bancaire fiscal. La motivation de l'arrêt précité montre clairement que l'annulation de l'imposition ne résulte pas de la violation du secret bancaire fiscal, mais du fait que la personne requise a communiqué des informations dont elle n'était pas propriétaire.

8 *Moniteur belge*, 19 avril 1993.
9 Voir article 3 de la loi du 25 février 2003 modifiant la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit, *Moniteur belge*, 7 mars 2003.
10 Doc. Parl., Chambre, 2002-2003, 2122/1, 5.
11 Quest. Parl., députée Colen du 24 avril 1996, Bull. Contr., 1996, n°765, 2344.
12 Cass., 16 mars 2007, TFR, 2007, 793.
13 GLINEUR P., Le secret professionnel de l'assureur à l'égard du fisc, Rev. Dr. U.L.B., 2000, 159.
14 X, '*Banksys': gegevens ook beschermd door het bankgeheim*, Fiskoloog, 2001, 821/1.
15 Anvers, 23 octobre 2001, Fisc. Koer. 2001, 437; T.F.R. 2002, 33.

3. Draagwijdte van het fiscaal bankgeheim

3.1. Personen ten aanzien van wie het fiscaal bankgeheim kan worden ingeroepen

Het fiscaal bankgeheim verhindert de administratie bij financiële instellingen inlichtingen in te zamelen betreffende het cliënteel van deze instellingen. Artikel 318 W.I.B.92 bepaalt dat het fiscaal bankgeheim als dusdanig enkel kan worden ingeroepen ten aanzien van het eigenlijke cliënteel van de financiële instelling. Met de term '*cliënteel*' wordt bedoeld alle natuurlijke personen of alle rechtspersonen aan wie de instellingen bedoeld in artikel 318 W.I.B.92, ten bezwarende titel of om niet, overeenkomstig hun maatschappelijk doel, financiële diensten of financiële producten leveren. Het fiscaal bankgeheim geldt dan ook niet ten aanzien van andere derden met wie de financiële instellingen al dan niet commerciële relaties heeft aangegaan, zoals de leveranciers van goederen en diensten en het personeel.

3.2. Activiteiten waarvoor het fiscaal bankgeheim kan worden ingeroepen

Niet alleen kan het fiscaal bankgeheim slechts worden ingeroepen voor het cliënteel van de financiële instellingen, bovendien is het fiscaal bankgeheim enkel aan de fiscale administratie tegenstelbaar voor wat de eigenlijke financiële activiteiten van de voornoemde instellingen betreft. Indien de financiële instelling ook andere activiteiten verricht dan haar specifieke financiële activiteiten, geldt het verbod van 318 WIB 92, vanzelfsprekend niet.

3.3. Het fiscaal bankgeheim in het kader van het onderzoek naar de eigen belastingplicht van de financiële instellingen

Het fiscaal bankgeheim verhindert uiteraard de administratie niet om een fiscaal onderzoek in te stellen naar de belastingplicht van de financiële instelling zelf. Zoals reeds opgemerkt dient het fiscaal bankgeheim enkel om de belangen te vrijwaren van de cliënten van de financiële instellingen. Dit is dan ook de reden waarom in artikel 318, 1ste lid W.I.B.92 werd bepaald dat het fiscaal bankgeheim geldt '*in afwijking van artikel 317 WI.B.92'*, doch '*onverminderd de toepassing van de artikelen 315, 315*bis *en 316 W.I.B.92*'. Dit betekent met andere woorden dat er ten aanzien van de financiële instellingen zelf geen enkele beperking bestaat wat betreft het fiscaal onderzoek naar de eigen belastingplicht. De fiscale administratie is dan ook gerechtigd om de financiële instellingen, net zoals elke andere belastingplichtige, aan een fiscaal boekenonderzoek in de zin van de artikelen 315 en 315*bis* W.I.B.92 te onderwerpen, dan wel

3. Portée du secret bancaire fiscal

3.1. Personnes vis-à-vis desquelles le secret bancaire fiscal peut être invoqué

Le secret bancaire fiscal empêche l'administration de recueillir auprès des établissements financiers des renseignements relatifs à la clientèle de ceux-ci. L'article 318 du C.I.R.92 dispose que le secret bancaire fiscal ne peut, en tant que tel, être invoqué qu'à l'égard de la clientèle proprement dite de l'établissement financier. Par «clientèle», il y a lieu d'entendre toutes les personnes physiques ou morales auxquelles les établissements visés à l'article 318 du C.I.R. 92 fournissent, à titre onéreux ou à titre gratuit, des services ou des produits financiers conformément à leur objet social. Le secret bancaire fiscal ne s'applique dès lors pas vis-à-vis d'autres tiers avec lesquels les établissements financiers ont entretenu des relations commerciales ou non, comme les fournisseurs de biens et services et le personnel.

3.2. Activités pour lesquelles le secret bancaire fiscal peut être invoqué

Non seulement le secret bancaire fiscal ne peut être invoqué que pour la clientèle des établissements financiers, mais il n'est en outre opposable à l'administration fiscale qu'en ce qui concerne les activités financières proprement dites des établissements précités. Si l'établissement financier exerce aussi des activités autres que ses activités financières spécifiques, il va sans dire que l'interdiction de l'article 318 du C.I.R. 92 ne s'applique pas.

3.3. Le secret bancaire fiscal dans le cadre de l'enquête concernant les obligations fiscales des établissements financiers

Le secret bancaire fiscal n'empêche naturellement pas l'administration d'ouvrir une enquête fiscale sur les obligations fiscales de l'établissement financier proprement dit. Comme nous l'avons déjà souligné, le secret bancaire fiscal sert uniquement à préserver les intérêts des clients des institutions financières. C'est la raison pour laquelle il a été prévu à l'article 318, alinéa 1er, du CIR 92 que le secret bancaire fiscal s'applique '*par dérogation aux dispositions de l'article 317 du CIR 92'*, mais '*sans préjudice de l'application des articles 315, 315*bis *et 316 du CIR 92'.* Cela signifie, en d'autres termes, qu'à l'égard des institutions financières elles-mêmes, il n'existe aucune limitation en ce qui concerne l'enquête fiscale sur leur propre obligation fiscale. L'administration fiscale est dès lors autorisée à soumettre les institutions financières, comme tout autre contribuable, à une enquête fiscale sur les livres comptables au sens

om aan deze instellingen vragen om inlichtingen in de zin van artikel 316 W.I.B.92 te stellen. Enkel sluit artikel 318 W.I.B.92 de toepassing van artikel 317 W.I.B.92 uit bij een fiscaal onderzoek ten aanzien van de financiële instelling zelf. Artikel 318 W.I.B.92 verbiedt als dusdanig dat de fiscale administratie inlichtingen bekomen naar aanleiding van een fiscaal onderzoek bij een financiële instelling zou gaan aanwenden ten nadele van derden, d.w.z. van het cliënteel van de financiële instelling. Daarnaast verbiedt artikel 318 W.I.B.92 de administratie daarenboven om in de rekeningen, boeken en documenten van de financiële instellingen inlichtingen in te zamelen met het oog op het belasten van hun cliënten.

3.4. Het fiscaal bankgeheim in het kader van een fiscaal derdenonderzoek bij een financiële instelling.

Het fiscaal bankgeheim komt uiteraard ten volle tot uiting bij een fiscaal derdenonderzoek in de zin van de artikelen 322 en 323 W.I.B.92. Hoewel dit niet expliciet uit de tekst van artikel 318 W.I.B.92 blijkt, is het duidelijk dat het uitgesloten is dat de fiscale administratie de financiële instellingen zou onderwerpen aan een fiscaal derdenonderzoek met het oog het belasten van het klantenbestand van deze instellingen. In de administratieve commentaren staat dienaangaande te lezen dat de bepalingen van artikel 318, 1ste lid W.I.B. 92 niet mogen worden omzeild door zich te beroepen op de bepalingen van de artikelen 322 en 323 W.I.B 92.[16] Artikel 318 W.I.B.92 verbiedt immers aan de administratie uitdrukkelijk '*om in de rekeningen, boeken en documenten van de bank-, wissel-, krediet– en spaarinstellingen inlichtingen in te zamelen met het oog op het belasten van hun cliënten'* Het miskennen van deze regel leidt tot de nietigheid het bewijsmateriaal. Hierbij moet worden opgemerkt dat artikel 318 W.I.B.92 uitdrukkelijk het '*inzamelen*' van inlichtingen bij financiële instellingen verbiedt. Het feit of de fiscus al dan niet zinnens deze gegevens effectief te '*gebruiken*' is in dit opzicht irrelevant.

4. Uitzonderingen op het fiscaal bankgeheim

Het fiscaal bankgeheim in de Inkomstenbelastingen is niet absoluut. De fiscale wet laat met andere woorden toe dat het fiscaal bankgeheim onder bepaalde voorwaarden ter zijde wordt geschoven. Hierbij kan een onderscheid worden gemaakt al naargelang het fiscaal onderzoek plaatsvindt in het kader van de taxatieprocedure, in het kader van de fiscale geschillenprocedure en in het kader van de fiscale invordering.

[16] Com.I.B.92, 322/7.

des articles 315 et 315*bis* du CIR 92, ou à demander à ces institutions de fournir des renseignements au sens de l'article 316 du CIR 92. L'article 318 du CIR 92 exclut uniquement l'application de l'article 317 du CIR 92 en cas d'enquête fiscale à l'égard de l'institution financière elle-même. L'article 318 du CIR92 interdit en tant que tel que l'administration fiscale utilise des informations obtenues à l'occasion d'une enquête fiscale auprès d'une institution financière au détriment de tiers, à savoir la clientèle de l'institution financière. En outre, l'article 318 du CIR92 interdit à l'administration de recueillir des renseignements dans les comptes, les livres et les documents des institutions financières en vue de l'imposition de leurs clients.

3.4. Le secret bancaire fiscal dans le cadre d'une enquête fiscale auprès de tiers effectuée dans une institution financière.

Le secret bancaire fiscal se manifeste bien sûr pleinement lors d'une enquête fiscale auprès de tiers au sens des articles 322 et 323 du CIR 92. Bien que cela ne ressorte pas explicitement du texte de l'article 318 du CIR 92, il est clair qu'il est exclu que l'administration fiscale soumette les institutions financières à une enquête fiscale auprès de tiers en vue d'imposer les clients de ces institutions. Dans les commentaires administratifs, on peut lire à ce propos que les dispositions de l'article 318, alinéa 1er du CIR 92 ne peuvent être contournées par un recours aux dispositions des articles 322 et 323 du CIR 92.[16] L'article 318 du CIR 92 interdit en effet expressément à l'administration de '*recueillir, dans les comptes, livres et documents des établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne, des renseignements en vue de l'imposition de leurs clients'.* La méconnaissance de cette règle entraîne la nullité des éléments de preuve. Il convient de faire remarquer, à cet égard, que l'article 318 du CIR 92 interdit explicitement de '*recueillir'* des renseignements auprès d'institutions financières. Le fait que le fisc a l'intention ou non d''*utiliser'* ces données n'est pas pertinent à cet égard.

4. Exceptions au secret bancaire fiscal

Le secret bancaire fiscal en matière d'impôt sur les revenus n'est pas absolu. Autrement dit, la loi fiscale autorise la levée du secret bancaire fiscal sous certaines conditions. À cet égard, on distinguera selon que l'enquête fiscale a lieu dans le cadre de la procédure de taxation, dans le cadre du contentieux fiscal ou dans le cadre du recouvrement fiscal.

[16] Com.IR.92, 322/7.

4.1. Uitzonderingen op het fiscaal bankgeheim in het kader van de taxatieprocedure

4.1.1. Uitzonderingen op het fiscaal bankgeheim in het kader van de Belgische belastingssfeer

De eerste uitzondering op het fiscaal bankgeheim is terug te vinden in artikel 318, 2de lid W.I.B.92. Deze bepaling geeft aan in welke omstandigheden en onder welke voorwaarden van het in artikel 318, 1ste lid W.I.B.92 ingeschreven verbod mag worden afgeweken.[17] De afwijking ingevoerd door artikel 318, 2de lid W.I.B.92, heeft tot doel te voorkomen dat het financieel systeem ingevolge het fiscaal bankgeheim op grote schaal zou kunnen worden gebruikt om fiscale fraude te plegen. Artikel 318, 2de lid W.I.B.92 bepaalt thans: '*Indien evenwel, het op basis van de artikelen 315, 315*bis *en 316 uitgevoerd onderzoek concrete elementen aan het licht brengt die het bestaan of de voorbereiding van een mechanisme van belastingontduiking kunnen doen vermoeden, kan de ambtenaar die hiertoe wordt aangesteld door de minister van Financiën,, een ambtenaar met de graad van ten minste inspecteur ermee belasten uit de rekeningen boeken en documenten van de instelling inlichtingen te putten die het mogelijk maken het onderzoek te voltooien en de door deze cliënt verschuldigde belastingen te bepalen*.'

De toepassing van artikel 318, 2de lid W.I.B.92 veronderstelt allereerst een voorafgaande controle op grond van de artikelen 315, 315*bis* en 316 W.I.B.92. Volgens het merendeel van de rechtsleer wordt hiermee een onderzoek naar de eigen belastingplicht van de financiële instelling zelf bedoeld. Ook de administratie treedt deze zienswijze bij.[18]

Vervolgens stelt artikel 318, 2de lid W.I.B.92 in zijn tweede voorwaarde dat het voormelde onderzoek «*concrete elementen aan het licht moet brengen die het bestaan of de voorbereiding van een mechanisme van belastingontduiking kunnen doen vermoeden'*. Onder '*concrete elementen'* moet worden verstaan vaststaande gekende feiten. Bedoeld worden bijvoorbeeld het openen van een rekening, geldtransferten, betalingen in het buitenland, het stellen van een borg etc.[19] Wel is vereist dat deze elementen concreet, d.w.z. zeker zijn. Zij moeten immers dienen als basis van het vermoeden van het bestaan of de voorbereiding van een mechanisme van belastingontduiking. Het moet dan ook m.a.w. gaan om gekende feiten waarvan ongekende feiten – in deze het bestaan of de voorbereiding van een *mechanisme van belastingontduiking* – kunnen worden

[17] Parl.Vr., Senatoren Lahaye, Gillet en Decoster, 19 oktober 1983, Bull.Bel., 1984, nr. 626, 765; Parl.Vr., Senator Vermeiren, 18 november 1982, Bull.Bel., 1983, nr. 615, 719.

[18] Com.I.B.92, 318/14.

[19] Com.I.B.92, 318/15.

4.1. Exceptions au secret bancaire fiscal dans le cadre de la procédure de taxation

4.1.1. Exceptions au secret bancaire fiscal dans la fiscalité belge

La première exception au secret bancaire fiscal se retrouve à l'article 318, alinéa 2 du CIR 92. Cette disposition prévoit dans quelles circonstances et sous quelles conditions il peut être dérogé à l'interdiction contenue à l'article 318, alinéa 1er, du CIR 92.[17] La dérogation introduite par l'article 318, alinéa 2, du CIR 92 a pour but d'empêcher que le système financier puisse, grâce au secret bancaire fiscal, être utilisé à grande échelle pour commettre une fraude fiscale. Actuellement, l'article 318, alinéa 2 du CIR 92 stipule: *'Si cependant, l'enquête effectuée sur base des articles 315, 315*bis *et 316 a fait apparaître des éléments concrets permettant de présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale, le fonctionnaire désigné à cette fin par le ministre des Finances peut prescrire à un fonctionnaire du grade d'inspecteur au moins, de relever dans les comptes, livres et documents de l'établissement, les renseignements permettant de compléter l'enquête et de déterminer les impôts dus par ce client*.'

L'application de l'article 318, alinéa 2, du CIR 92 suppose en premier lieu un contrôle préalable en vertu des articles 315, 315*bis* et 316 du CIR 92. La majeure partie de la doctrine entend par là une enquête sur la propre obligation fiscale de l'établissement financier. L'administration souscrit également à cette interprétation. [18]

L'article 318, alinéa 2, du CIR 92, pose ensuite pour deuxième condition que l'enquête susvisée doit «*faire apparaître des éléments concrets permettant de présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale».* Par «*éléments concrets*», il faut entendre des faits connus et établis, comme par exemple l'ouverture d'un compte, un transfert de fonds, un paiement à l'étranger, la constitution d'une caution, etc. [19] Il est néanmoins exigé que ces éléments soient concrets, c'est-à-dire sûrs. Ils doivent en effet être à la base de la présomption de l'existence ou de la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale. En d'autres termes, il doit donc s'agir de faits connus dont peuvent être inférés des fais inconnus – en l'occurrence, l'existence ou la préparation d'un *mécanisme de fraude fiscale*. Le rapport au Roi de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 énonce une

[17] Quest. parl., Sénateurs Lahaye, Gillet et Decoster, 19 octobre 1983, Bull. Cont., 1984, n° 626, 765; Quest. parl., Sénateur Vermeiren, 18 novembre 1982, Bull. Cont., 1983, n° 615, 719.

[18] Com.I.R.92, 318/14.

[19] Com.I.R.92, 318/15.

afgeleid. In het verslag aan de Koning bij het K.B. van 20 december 1996 werd een definitie weergegeven van het begrip «*mechanisme van belastingontduiking*». In dit verslag werd gesteld «*Onder mechanisme verstaat men eender welk systeem of geheel van operaties, zonder onderscheid te maken of dat systeem of dat geheel al dan niet past in de normale praktijk van de bank– en dito operaties. Een systeem kan als een mechanisme worden aangemerkt vanaf het ogenblik af dat het wordt gebruikt, zelfs al gebeurt dat slechts één enkele keer. Het volstaat dat het gaat om een frauduleus opzet met het oog op het verbergen van de werkelijke fiscale toestand voor de fiscus.*»

4.1.2. Uitzonderingen op het fiscaal bankgeheim in het kader van de internationale belastingssfeer

a) Europeesrechtelijke uitzonderingen

a.1. Uitzonderingen op het fiscaal bankgeheim in het kader van de Europese Spaarrichtlijn

In navolging van het ECOFIN-akkoord van 21 januari 2003 heeft de Raad van de Europese Unie op 3 juni 2003 de Richtlijn 2003/48/EG betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling uitgevaardigd. Deze richtlijn beoogt een harmonisatie van de wetgeving van de Lidstaten om intrestbetalingen die een inwoner van een Lidstaat in een andere Lidstaat ontvangt effectief te kunnen belasten. Om dit doel te verwezenlijken werd geopteerd voor een systeem van automatische informatie-uitwisseling.

De Richtlijn 2003/48/EG werd in het Belgisch recht geïmplementeerd door de wet van 17 mei 2004 tot omzetting in het Belgisch recht van de Richtlijn 2003/48/EG van 3 juni 2003 van de Raad van de Europese Unie betreffende de belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling en tot wijziging van het Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992 inzake de roerende voorheffing.[20] Ingevolge artikel 13 van deze wet werd een nieuw artikel 338bis in het Wetboek Inkomstenbelastingen ingevoegd. Artikel 338*bis*, § 2 en § 3 WIB92 voorzien in dit verband in een expliciete uitzondering op het fiscaal bankgeheim door enerzijds te bepalen dat artikel 318 niet van toepassing is op de uitwisseling van inlichtingen van andere Europese Lidstaten en door anderzijds te stellen dat de inlichtingen die van de van andere Europese Lidstaten werden verkregen, door de administratie mogen worden gebruikt voor de juiste vaststelling van de inkomstenbelastingen.

Deze uitzondering op het fiscaal bankgeheim is ingevolge de bepalingen van het K.B. van 12 november 2008 houdende inwerkingtreding van artikel 13 van de wet van 17 mei 2004 tot omzetting in het Belgisch recht

[20] *Belgisch Staatsblad*, 27 mei 2004.

définition de la notion de «*mécanisme de fraude fiscale*». Aux termes de ce rapport, «*par mécanisme, on entend tout système ou ensemble d'opérations sans distinguer selon que ce système ou cet ensemble s'inscrivent ou non dans une pratique normale des opérations bancaires ou apparentées. Un système peut être regardé comme un «mécanisme» du moment qu'il est utilisé, ne fût-ce qu'une seule fois. Il suffit qu'il s'agisse d'une manœuvre frauduleuse visant à dissimuler sa situation fiscale véritable aux yeux du fisc.*»

4.1.2. Exceptions au secret bancaire fiscal dans le cadre de la fiscalité internationale

a) Exceptions dans le droit européen

a.1. Exceptions au secret bancaire fiscal dans le cadre de la directive européenne relative à l'épargne

Dans la foulée du conseil ECOFIN du 21 janvier 2003, le Conseil de l'Union européenne a arrêté, le 3 juin 2003, la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts. Cette directive vise à harmoniser la législation des États membres afin de pouvoir imposer effectivement les paiements d'intérêts qu'un résident d'un État membre perçoit dans un autre État membre. Pour réaliser cet objectif, il a été opté pour un système d'échange automatique d'informations.

La directive 2003/48/CE a été transposée en droit belge par la loi du 17 mai 2004 transposant en droit belge la directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 du Conseil de l'Union européenne en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts et modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en matière de précompte mobilier.[20] L'article 13 de cette loi insère un article 338*bis* dans le Code des impôts sur les revenus. Les paragraphes 2 et 3 de cet article 338*bis* du C.I.R. 92 prévoient à cet égard une exception explicite au secret bancaire fiscal en disposant, d'une part, que l'article 318 ne s'applique pas à l'échange de renseignements d'autres États membres européens et, d'autre part, que les renseignements obtenus auprès des autres États membres peuvent être utilisés par l'administration pour l'établissement correct des impôts sur les revenus.

Cette exception au secret bancaire fiscal est en vigueur depuis le 20 novembre 2008 conformément aux dispositions de l'arrêté royal du 12 novembre 2008 fixant l'entrée en vigueur de l'article 13 de la loi du 17 mai 2004

[20] *Moniteur belge*, 27 mai 2004.

van de Richtlijn 2003/48/EG van 3 juni 2003 van de Raad van de Europese Unie betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling en tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 inzake de roerende voorheffing[21] sinds 20 november 2008 van kracht.

a.2. Uitzonderingen in het kader van het voorstel van richtlijn COM/2009/28 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen en in het kader van het voorstel van richtlijn COM/2009/29 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen

Op 2 februari 2009 heeft de Europese Commissie twee richtlijnvoorstellen aanvaard met het oog op het bestrijden van belastingontwijking en belastingontduiking. Meer bepaald gaat het om het voorstel van richtlijn COM/2009/28 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen en het voorstel van richtlijn COM/2009/29 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen. Deze richtlijnvoorstellen hebben tot doel de onderlinge samenwerking tussen de Lidstaten te verbeteren met het oog op de inning en invordering van belastingen.

Een van de sleutelvoorstellen in dit verband is de maatregel dat de Lidstaten in het kader van hun onderlinge fiscale bijstand niet langer gerechtigd zullen zijn om het bankgeheim in te roepen om Europese grensoverschrijdende samenwerking te weigeren. Volgens de Commissie is het in een geglobaliseerde wereld niet langer aanvaardbaar dat het bankgeheim in één Lidstaat een obstakel vormt voor de fiscale inning en invordering in een andere Lidstaat. Indien de richtlijnvoorstellen door de EU-Lidstaten worden aanvaard zal dit enkel gevolgen hebben voor de internationale Europese samenwerking tussen de Lidstaten onderling. De richtlijnvoorstellen hebben geen gevolgen voor de internrechtelijke fiscale controle zodat eigen onderdanen zich verder zullen kunnen blijven beroepen op het bankgeheim in hun contacten met de fiscus van hun eigen land.

[21] *Belgisch Staatsblad.*, 20 november 2008.

transposant en droit belge la directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 du Conseil de l'Union européenne en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts et modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en matière de précompte mobilier[21].

a.2. Exceptions dans le cadre de la proposition de directive COM/2009/28 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures et dans le cadre de la proposition de directive COM/2009/29 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal

Le 2 février 2009, la Commission européenne a adopté deux propositions de directive en vue de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale. Il s'agit plus précisément de la proposition de directive COM/2009/28 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures et de la proposition de directive COM/2009/29 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal. Ces propositions de directive ont pour objectif d'améliorer la coopération entre les États membres dans le cadre de la perception et du recouvrement des impôts.

L'une des propositions clés à cet égard est la mesure en vertu de laquelle les États membres ne seront plus autorisés, dans le cadre de leur assistance mutuelle en matière de fiscalité, à invoquer le secret bancaire pour refuser une coopération transfrontalière européenne. Selon la Commission, on ne peut plus tolérer, dans un contexte de mondialisation, que le secret bancaire en vigueur dans un État membre constitue un obstacle à la perception et au recouvrement des créances fiscales dans un autre État membre. Si les propositions de directive sont adoptées par les États membres de l'UE, elles auront uniquement une incidence sur la coopération européenne internationale entre les États membres. Elles n'auront aucune incidence sur le contrôle fiscal national, de sorte que les ressortissants d'un pays pourront continuer à invoquer le secret bancaire dans leurs contacts avec le fisc de ce pays.

[21] *Moniteur belge*, 20 novembre 2008.

b) De OESO-aanbevelingen van het *Global Forum on Transparency and Exchange of Information*

Het *Global Forum on Transparency and Exchange of Information* van de OESO heeft een aantal internationaal erkende maatstaven ontwikkeld voor het optimaliseren van de internationale fiscale gegevensuitwisseling. Deze maatstaven werden in 2004 goedgekeurd door de ministers van Financiën op de G20-top in Berlijn en werden in 2008 aanvaard door het UNO-comité van experts inzake internationale samenwerking in belastingzaken. De OESO-maatstaven vereisen dat Staten met elkaar op verzoek fiscaal relevante informatie wisselen, dat de fiscale gegevensuitwisseling niet kan worden beperkt door een bankgeheim, dat betrouwbare informatie beschikbaar is en dat onderzoeksbevoegdheden voorhanden zijn om deze informatie in te winnen, dat de rechten van de belastingplichtigen worden gerespecteerd en dat de uitgewisselde informatie confidentieel wordt behandeld. Sinds 2006 worden jaarlijks rapporten gepubliceerd waarin land per land de progressie wordt besproken van de implementering van deze OESO-maatstaven.

Ingevolge de wereldwijde financiële crisis werd beslist om het probleem van de internationale belastingontduiking hoog op de politieke agenda te plaatsen op de recente G20-top in Londen. In het kader van deze top werd een overzicht gegeven van de progressie inzake de implementering van de OESO-maatstaven in de 84 landen die bij het Forum betrokken zijn. In het bijzonder werd hierbij aandacht besteed aan de problematiek van de toegang tot bancaire informatie voor belastingdoeleinden.

In het OESO-rapport dat op de G20-top in Londen werd voorgesteld, werden de Forumlanden onderverdeeld in drie lijsten. In een eerste lijst, de zogenaamde «witte» lijst, werden de landen opgesomd die de OESO-maatstaven ondertussen substantieel hebben ingevoerd. Het gaat om de landen die reeds minstens 12 internationale samenwerkingsakkoorden met verdragsstaten hebben afgesloten volgens de OESO-normen. In een tweede lijst, de zogenaamde “grijze” lijst, werden de landen opgesomd die de OESO-maatstaven hebben aanvaard, maar onvoldoende hebben uitgevoerd in hun verdragsbeleid.(minder dan 12 samenwerkingsakkoorden volgens de OESO-normen hebben afgesloten) België werd in deze tweede lijst opgenomen, maar heeft ondertussen kenbaar gemaakt dat het de dubbelbelastingverdragen met 48 landen zal herzien om tegemoet te komen aan de kritieken van de OESO. In een derde lijst, de zogenaamde “zwarte” lijst, werden de landen opgenomen die de OESO-maatstaven nog niet hebben aanvaard. In deze lijst waren aanvankelijk Costa Rica, Maleisië, de Filippijnen en Uruguay opgenomen, maar ondertussen hebben ook deze landen zich geschikt naar de OESO-normen en zijn aldus op de grijze lijst terecht gekomen.

b) Recommandations du *Global Forum on Transparency and Exchange of Information* de l’OCDE

Le *Global Forum on Transparency and Exchange of Information* de l’OCDE a mis au point plusieurs critères reconnus à l’échelle internationale pour l’optimalisation de l’échange des données fiscales au niveau international. Ces critères ont été approuvés par les ministres des Finances au sommet du G20 de Berlin en 2004 et acceptés par le comité d’experts de l’ONU chargé de la coopération internationale en matière fiscale en 2008. Les critères de l’OCDE exigent que les États échangent des données fiscales pertinentes sur simple demande, que l’échange de données fiscales ne puisse pas être limité par le secret bancaire, que des informations fiables soient disponibles et que des capacités d’investigation soient prévues pour récolter ces informations, que les droits des contribuables soient respectés et que les informations échangées soient traitées de manière confidentielle. Depuis 2006, des rapports publiés annuellement examinent, pays par pays, les progrès réalisés dans la mise en œuvre de ces critères édictés par l’OCDE.

À la suite de la crise financière mondiale, il a été décidé d’inscrire le problème de la fraude fiscale parmi les points principaux de l’ordre du jour du récent sommet du G20 à Londres. Au cours de ce sommet, les progrès réalisés dans la mise en œuvre des critères de l’OCDE dans les 84 pays membres du forum ont été passés en revue. À cet égard, l’attention a été attirée, en particulier, sur la problématique de l’accès aux informations bancaires à des fins fiscales.

Dans le rapport de l’OCDE présenté au sommet du G20 à Londres, les pays membres du forum ont été divisés et inscrits sur trois listes distinctes. La première liste, dite « blanche », énumère les pays où les critères de l’OCDE sont appliqués d’une manière substantielle à l’heure actuelle. Il s’agit de pays qui ont déjà conclu au moins douze accords de coopération internationale conformes aux critères de l’OCDE avec des États signataires de la convention. Une deuxième liste, dite « grise », énumère les pays qui ont accepté les critères de l’OCDE mais qui ne les ont pas appliqués de manière suffisante dans leur politique conventionnelle (moins de douze accords de coopération conformes aux critères de l’OCDE y ayant été conclus). Inscrite sur cette deuxième liste, la Belgique a depuis lors indiqué qu’elle entendait revoir ses conventions préventives de la double imposition avec 48 pays afin de répondre aux critiques de l’OCDE. Une troisième liste, dite «noire», énumérait les pays n’ayant pas encore accepté les critères de l’OCDE. Le Costa Rica, la Malaisie, les Philippines et l’Uruguay figuraient initialement sur cette liste mais ces pays s’étant, depuis lors, également ralliés aux normes de l’OCDE, ils figurent désormais sur la liste grise.

In de conclusies van de G20-top in Londen werd tevens aangekondigd dat maatregelen in het vooruitzicht zullen worden gesteld ten aanzien van de landen die zich niet schikken naar de OESO-maatsteven inzake de internationale fiscale samenwerking. In het bijzonder werd hierbij verwezen naar de herziening van het verdragsbeleid inzake fiscaliteit, het verwerpen van de fiscale aftrek van betalingen aan residenten van een non-coöperatieve staat, het herzien van het internationale investeringsbeleid van internationale organisaties en internationale ontwikkelingshulp mede laten bepalen door de bereidheid tot internationale fiscale samenwerking.

c) Internationale bilaterale uitzonderingen: het dubbelbelastings-verdrag tussen België en de USA

De Overeenkomst van 27 november 2006 tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen[22] voorziet in het kader van de fiscale samenwerking eveneens in een expliciete uitzondering op het bankgeheim. In het kader van artikel 25, paragrafen 5 en 6 van de Overeenkomst, kan de Amerikaanse bevoegde autoriteit bankinformatie vragen aan de Belgische bevoegde autoriteit. In overeenstemming met artikel 25, paragrafen 5 en 6 van de Overeenkomst, kan de Belgische fiscale administratie inlichtingen opvragen die in het bezit zijn van een financiële instelling en kan ze die inlichtingen doorgeven aan de Amerikaanse Internal Revenue Service (IRS) wanneer die daarom verzoekt. Het stelsel waarin de Overeenkomst voorziet, wijkt enkel af van artikel 318 WIB92 om de fiscus in de mogelijkheid te stellen om van de in België gevestigde banken en andere financiële instellingen inlichtingen te verkrijgen die bestemd zijn om door de IRS gebruikt te worden. De Belgische fiscus mag de informatie die ze in dit kader ten behoeve van de IRS heeft verkregen niet zelf gebruiken, m.a.w. de informatie mag door de Belgische fiscus dus niet worden gebruikt om een belasting te vestigen. Ze mag evenmin worden medegedeeld aan een andere buitenlandse belastingadministratie dan de IRS.

[22] *Belgisch Staatsblad*, 9 januari 2008.

Les conclusions du G20 de Londres annoncent également que des mesures seront envisagées à l'égard des pays qui ne se conforment pas aux critères de l'OCDE concernant la coopération internationale en matière fiscale. Il a été fait allusion, en particulier, à cet égard, à la révision de la politique conventionnelle en matière de fiscalité, au rejet de la déduction fiscale des paiements aux résidents d'un État non coopératif, à la révision de la politique d'investissement internationale des organisations internationales et au projet de faire notamment dépendre l'aide internationale au développement de la disposition à coopérer au niveau international en matière fiscale.

c) Exceptions bilatérales internationales: convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et les États-Unis

La Convention du 27 novembre 2006 entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu[22] prévoit également une exception explicite au secret bancaire dans le cadre de la coopération fiscale. En vertu de l'article 25, paragraphes 5 et 6, de la Convention, l'autorité compétente américaine a le pouvoir de demander la communication d'informations bancaires à l'autorité compétente belge. Conformément à ces dispositions, l'administration fiscale belge peut demander la communication de renseignements détenus par un établissement financier et transmettre ceux-ci à *l'Internal Revenue Service (IRS),* l'administration fiscale américaine, lorsque celle-ci en fait la demande. Le système prévu par la Convention déroge uniquement à l'article 318 du CIR92 pour permettre au fisc d'obtenir, auprès des banques et autres institutions financières établies en Belgique, des renseignements qui sont destinés à être utilisés par l'*IRS*. Le fisc belge ne peut utiliser, pour son propre compte, les renseignements obtenus dans ce cadre au profit de l'*IRS*; en d'autres termes, le fisc belge ne peut utiliser ces informations pour établir une imposition. Celles-ci ne peuvent pas davantage être communiquées à une administration fiscale étrangère autre que l'*IRS*.

[22] *Moniteur belge*, 9 janvier 2008.

4.2. Uitzonderingen op het fiscaal bankgeheim in het kader van de administratieve fiscale geschillenprocedure

De tweede uitzondering op het fiscaal bankgeheim van artikel 318, 1ste lid WIB92 is terug te vinden in artikel 374, 2de lid WIB92. Dit artikel bepaalt dat de fiscale administratie, in het kader van het onderzoek van een bezwaarschrift, van «de kredietinstellingen die zijn onderworpen aan de wet van 22 maart 1993 op het statuut en het toezicht op de kredietinstellingen» alle inlichtingen kan vorderen waarvan zij kennis hebben en welke nuttig kunnen zijn.

De eerste voorwaarde die door artikel 374, 2de lid WIB92 wordt gesteld is dat het bankgeheim slechts kan worden opgeheven in het kader van «een onderzoek naar een bezwaarschrift». Bedoeld wordt een bezwaarschrift ingediend door een klant van de financiële instelling. Deze beperking heeft als consequentie dat de administratie enkel om inlichtingen kan verzoeken met betrekking tot de grieven die door de belastingplichtige in het bezwaarschrift werden opgeworpen. De bepalingen van artikel 374, 2de lid WIB92 verlenen aldus geenszins aan de administratie het recht om de volledige financiële situatie van de bezwaarindiener door te lichten. Enkel verleent artikel 374, 2de lid WIB92 aan de administratie het recht om binnen het kader van het bezwaarschrift aan financiële instellingen om specifieke inlichtingen te verzoeken. De gevraagde inlichtingen moeten voldoende precies worden omschreven en zij moeten redelijk zijn zodat de bedoelde instellingen met gemak een duidelijk antwoord kunnen geven op precies gestelde vragen.[23]

Bovendien stelt artikel 347, 2de lid W.I.B.92 dat enkel inlichtingen kunnen worden gevorderd die «nuttig» zijn. Binnen het kader van artikel 374, 2de lid W.I.B.92 dient de beoordeling van het dienstig karakter van de gevraagde inlichtingen uiteraard te worden gekoppeld aan de evaluatie van de gegrondheid van het ingediende bezwaar. Aangezien een bezwaar noodzakelijkerwijs is gericht tegen het bedrag van de te betalen belastingen kan de administratie van de financiële instellingen alle inlichtingen vorderen die dienstig kunnen zijn voor het bepalen van de belastingschuld van de reclamerende belastingplichtige. Deze inlichtingen kunnen echter enkel voor het onderzoek van het bezwaarschrift worden aangewend en niet mogen worden gebruikt voor het vestigen van een aanvullende aanslag.[24]

[23] Com.I.B.92, 347/11.
[24] arl.Vr., Senator De Clippele, 10 juli 1991, Bull.Bel., 1992, nr. 714, 927.

4.2. Exceptions au secret bancaire fiscal dans le cadre d'un contentieux administratif fiscal

La deuxième exception au secret bancaire fiscal prévue à l'article, 318, alinéa 1er, du CIR 92 figure à l'article 374, alinéa 2, du même Code. Cet article prévoit que, dans le cadre de l'instruction d'une réclamation, l'administration fiscale peut exiger «des établissements de crédit soumis à la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit» tous renseignements à leur connaissance qui peuvent être utiles.

La première condition imposée par l'article 374, alinéa 2, du CIR 92 est que le secret bancaire ne peut être levé que dans le cadre d'«une instruction d'une réclamation». Est visée ici une réclamation introduite par un client de l'établissement financier. Cette restriction a pour conséquence que l'administration ne peut exiger que des renseignements relatifs aux griefs soulevés par le contribuable dans la réclamation. Les dispositions de l'article 374, alinéa 2, du CIR 92 n'habilitent donc pas l'administration à examiner toute la situation financière du réclamant. L'article 374, alinéa 2, du CIR n'accorde à l'administration que le droit d'exiger des établissements financiers des renseignements spécifiques dans le cadre de la réclamation. Les renseignements demandés devront être suffisamment précisés et contenus dans des limites raisonnables de sorte que les établissements visés puissent répondre aisément et clairement à des demandes formulées avec précision.[23]

En outre, l'article 374, alinéa 2, du CIR 92 prévoit que seuls des renseignements «utiles» peuvent être exigés. Il est clair que, dans le cadre de l'article 374, alinéa 2, du CIR 92, l'évaluation du caractère utile des renseignements demandés doit être liée à l'évaluation du bien-fondé de la réclamation introduite. Dès lors qu'une réclamation porte nécessairement sur le montant de l'impôt dû, l'administration peut exiger des établissements financiers tous renseignements pouvant être utiles pour déterminer la dette fiscale du contribuable réclamant. Ces renseignements ne peuvent toutefois être utilisés que pour l'instruction de la réclamation et ne peuvent servir à établir un supplément d'imposition.[24]

[23] Com.I.R. 92, 374/11.
[24] Question parlementaire, Sénateur De Clippele, 10 juillet 1991, Bull. Contr., 1992, n° 714, 927.

4.3. Uitzonderingen op het fiscaal bankgeheim in het kader van de fiscale invordering

De programmawet van 27 december 2006[25] heeft met ingang van 7 januari 2007 bepaald dat het fiscaal bankgeheim van artikel 318 WIB92 niet tegenstelbaar is aan de fiscale invorderingsambtenaren. Dit werd uitdrukkelijk ingeschreven in artikel 319*bis* WIB92. In de memorie van toelichting wordt benadrukt dat de fiscus de aldus ingewonnen inlichtingen in geen geval mag gebruiken met het oog op het vestigen van de belasting.[26] De Raad van State heeft gesuggereerd dit laatste verbod uitdrukkelijk op te nemen in de tekst van art. 319*bis* WIB92.[27] Maar de wetgever is daar niet op ingegaan. Volgens hem volgt het verbod zonder meer uit de bestaande tekst van artikel 319*bis* WIB92.

C. RECHTSVERGELIJKEND ONDERZOEK NAAR HET FISCAAL BANKGEHEIM

In het hierna volgende résumé wordt ingegaan op de vraag in hoeverre een buitenlandse belastingadministratie in het kader van de inkomstenbelastingen over de mogelijkheid beschikt om informatie te verkrijgen van financiële instellingen.

1. Het fiscaal bankgeheim in andere Europese landen

1.1. Het fiscaal bankgeheim in Denemarken

De Deense fiscale administratie kan zonder veel problemen informatie opvragen bij banken en financiële instellingen. Zo zijn banken en financiële instellingen verplicht aan de fiscus inzage te verlenen in de contracten die de belastingplichtige met banken en soortgelijke instellingen heeft gesloten en in de rekeningoverzichten per klant. (zie *Skattekontrollov*, artikelen 8 en 11, *Momslov*, artikel 75.3). Wel zal de fiscus deze informatie pas aan de banken kunnen vragen als de belastingplichtige verzuimt de informatie, na daarom verzocht te zijn, zelf te verschaffen.

Banken hebben daarnaast ook algemene informatieverplichtingen. Artikel 8p van de *Skattekontrollov* verplicht ondernemingen waaronder ook financiële instellingen om jaarlijks automatisch informatie te geven over uitgeleend geld. De bank stelt de belastingplichtige op de hoogte over de informatie die zij aan de belastingdienst doorgeeft. Ook moeten de financiële instellingen de fiscus jaarlijks informeren over rentebetalingen of -ontvangsten. (Skattekontrollov, artikel 8h)

[25] *Belgisch Staatsblad*, 31 december 2006.
[26] Parl. St. Kamer 2006-2007, nr. 51-2773/001, 18.
[27] Parl. St. Kamer 2006-2007, nr. 51-2773/002, 389.

4.3. Exceptions au secret bancaire fiscal dans le cadre du recouvrement fiscal

La loi-programme du 27 décembre 2006[25] prévoit que, depuis le 7 janvier 2007, le secret bancaire fiscal visé à l'article 318 du CIR 92 n'est pas opposable aux agents chargés du recouvrement fiscal. Ce principe a été inscrit explicitement à l'article 319*bis* du CIR 92. L'exposé des motifs précise que le fisc ne peut en aucun cas utiliser les éléments ainsi recueillis en vue d'établir l'imposition.[26] Le Conseil d'État a suggéré d'inclure explicitement cette dernière interdiction dans le texte de l'article 319*bis* du CIR 92.[27] Le législateur n'y a toutefois pas donné suite, estimant que l'interdiction découle simplement du texte existant de l'article 319*bis* du CIR 92.

C. LE SECRET BANCAIRE FISCAL VU SOUS L'ANGLE DU DROIT COMPARÉ

Le résumé qui suit répond à la question de savoir dans quelle mesure une administration fiscale étrangère est habilitée, dans le cadre de l'impôt sur les revenus, à obtenir des renseignements auprès d'institutions financières.

1. Le secret bancaire fiscal dans d'autres pays européens

1.1. Le secret bancaire fiscal au Danemark

L'administration fiscale danoise peut réclamer sans trop de problèmes des informations auprès des banques et des institutions financières. Les banques et les institutions financières sont ainsi obligées de laisser le fisc accéder aux contrats conclus entre les contribuables et les banques et institutions apparentées, ainsi qu'aux relevés de compte des clients (voir *Skattekontrollov*, articles 8 et 11, *Momslov*, article 75.3). Le fisc ne pourra toutefois demander cette information aux banques que si le contribuable néglige de communiquer l'information lui-même, après avoir été invité à le faire.

Les banques sont par ailleurs soumises à une obligation générale d'information. L'article 8p de la *Skattekontrollov* oblige les entreprises, parmi lesquelles les institutions financières, à communiquer automatiquement, chaque année, des informations relatives aux fonds prêtés. La banque informe le contribuable des informations qu'elle transmet aux services fiscaux. Les institutions financières doivent également informer annuellement le fisc au sujet des paiements ou des

[25] *Moniteur belge* du 31 décembre 2006.
[26] Doc. Chambre n° 51-2773/1, p. 18, 2006-2007.
[27] Doc. Chambre n° 51-2773/2, p. 389, 2006-2007.

en over uitstaande levensverzekeringen en eventuele poliswijzigingen. (*Skattekontrollov*, artikel 8f.)

Een bijzonder artikel in de *Skattekontrollov* is artikel 11a. In dit artikel zijn speciale regels opgenomen voor rekeningen van particulieren bij buitenlandse banken. Als een particulier een rekening opent bij een buitenlandse bank, is hij verplicht de Deense belastingdienst via een standaardformulier hiervan in te lichten en het ministerie van Financiën toestemming verlenen om informatie bij de buitenlandse bank in te winnen. In artikel 11c van de *Skattekontrollov* is eenzelfde bepaling opgenomen voor levensverzekeringen die zijn afgesloten bij een buitenlandse verzekeringsmaatschappij.

1.2. Het fiscaal bankgeheim in Duitsland

De mogelijkheid tot fiscale controle van banken is in Duitsland geregeld in paragraaf 30a van de *Abgabenordnung*. Deze paragraaf regelt de privacybescherming van bankcliënten. Een belastingambtenaar is verplicht de vertrouwensrelatie tussen een bank en haar cliënteel te respecteren. Weet de belastingdienst dat een belastingplichtige een rekening heeft bij een bank en is het rekeningnummer bekend, dan mag hij van deze rekening de gegevens pas opvragen, nadat hij eerst deze gegevens bij de belastingplichtige zelf heeft trachten te achterhalen. Hij mag echter geen reeksen cliëntengegevens opvragen.

1.3. Het fiscaal bankgeheim in het Groot Hertogdom Luxemburg

In Luxemburg bestaat zoals algemeen bekend een fiscaal bankgeheim. Het bankgeheim is geregeld in artikel § 178*bis* van de Algemene Wet. Financiële instellingen behoeven geen inlichtingen te verstrekken over hun cliënten, tenzij in de strijd tegen het witwassen van gelden verkregen uit strafbare feiten. Oorspronkelijk vielen enkel de inkomsten uit de handel in verdovende middelen hieronder. Thans gaat de meldingsplicht inzake witwassen na Europese regelgeving verder en vallen ook inkomsten verkregen uit een criminele organisatie, uit oplichting, uit prostitutie, uit corruptie en uit overtredingen van de wapenwet onder deze verplichting.

1.4. Het fiscaal bankgeheim in Frankrijk

Banken vallen in Frankrijk onder de categorie van (rechts) personen die beroepsmatig commerciële activiteiten verrichten. Volgens de algemene bepalingen van de *Livre des Procédures Fiscales* dienen zij op

recettes d'intérêts (*Skattekontrollov*, article 8h) et des assurances-vie en cours, ainsi que des éventuelles modifications de police (*Skattekontrollov*, article 8f).

La *Skattekontrollov* contient un article particulier, l'article 11a, qui prévoit des règles spéciales pour les comptes détenus par des particuliers dans des banques étrangères. Si un particulier ouvre un compte dans une banque étrangère, il est tenu d'en informer les services fiscaux danois au moyen d'un formulaire-type et d'autoriser le ministère des Finances à collecter des informations auprès de la banque étrangère. L'article 11c de la *Skattekontrollov* contient une disposition similaire pour les assurances-vie contractées auprès d'une compagnie d'assurance étrangère.

1.2. Le secret bancaire fiscal en Allemagne

La possibilité d'un contrôle fiscal des banques est réglée, en Allemagne, au paragraphe 30a du *Abgabenordnung*. Ce paragraphe règle la protection de la vie privée des clients des banques. Un fonctionnaire des contributions est obligé de respecter la relation de confiance entre une banque et sa clientèle. Si le service des contributions sait qu'un contribuable possède un compte auprès d'une banque et que le numéro de compte est connu, il ne peut demander les données de ce compte qu'après avoir préalablement essayé d'obtenir ces données auprès du contribuable lui-même. Il ne peut toutefois pas demander des séries de données sur des clients.

1.3. Le secret bancaire fiscal au Grand Duché de Luxembourg

Au Luxembourg, il existe, comme chacun sait, un secret bancaire fiscal. Le secret bancaire est réglé par l'article § 178*bis* de la Loi générale. Les institutions financières ne sont pas obligées de fournir des renseignements sur leurs clients, sauf dans le cadre de la lutte contre le blanchiment de fonds obtenus par le biais de faits punissables. Originellement, seuls les revenus du trafic de stupéfiants étaient concernés. Actuellement, à la suite d'une réglementation européenne, le devoir de communication relatif au blanchiment va plus loin et cette obligation concerne également les revenus obtenus par le biais d'une organisation criminelle, de l'escroquerie, de la prostitution, de la corruption et d'infractions à la loi sur les armes.

1.4. Le secret bancaire fiscal en France

En France, les banques appartiennent à la catégorie des personnes (morales) qui exercent des activités commerciales à titre professionnel. Selon les dispositions générales du Livre des Procédures Fiscales,

verzoek van de *Direction Générale des Impôts*, hun gehele administratie voor inzage beschikbaar te stellen. Omdat de gegevens van banken voor de Franse belastingadministratie van groot belang zijn, is er een speciale regeling getroffen. Deze regeling voorkomt dat de banken op grote schaal geconfronteerd worden met verzoeken om inzage. Essentieel is dat de banken jaarlijks, in de vorm van gegevensbestanden in digitale vorm, gegevens over rekeningen, rekeninghouders en rente aan de Franse belastingadministratie beschikbaar stellen. Voor de verwerking van al deze gegevens beschikt de Franse belastingadministratie over een geautomatiseerd systeem: FICOBA. Met dit systeem kunnen per belastingplichtige de gegevens over banken, rekeningnummers en genoten rente worden geraadpleegd. Deze gegevens worden gebruikt bij de selectie van controles. Indien de *Direction Générael des Impôts* behoefte heeft aan verdergaande gegevens (kredietdossiers en dergelijke), dienen de banken deze op verzoek te verstrekken. Op verzoek van de *Direction Générale des Impôts* moeten banken verder nog opgave doen van bepaalde gevallen van geweigerde cheques en van specifiek omschreven overschrijvingen naar het buitenland. (*Livre des Procédures Fiscales*, art. L. 96 en L. 96 A.)

1.5. Het fiscaal bankgeheim in Griekenland

In Griekenland zijn banken verplicht informatie te verstrekken omtrent transacties die geregistreerde ondernemers met creditcards verrichten. Elk jaar leveren de bancaire instellingen een lijst van alle transacties in bij het automatiseringscentrum van het ministerie van Financiën. Ook verschaffen bancaire instellingen de belastingdienst een overzicht van de genoten rente op spaartegoeden en van alle betaalde rente op verstrekte leningen. Indien het vermoeden van belastingontduiking bestaat, heeft de belastingdienst de bevoegdheid alle rekeningen van de betrokkene(n) op te vragen.

1.6. Het fiscaal bankgeheim in Ierland

In Ierland bestaat er een beperkt fiscaal bankgeheim, in die zin dat de normale controlebevoegdheden in het kader van een derdenonderzoek niet van toepassing zijn op banken. (*Finance Act 1983, Section 18; Section 908 Taxes Consolidation Act 1997*) Alleen in bijzondere omstandigheden kan, een Officer van de Revenue Commissioners met een bevel van de Appeal Commissioners een bank of andere financiële instantie verzoeken informatie te verschaffen over een bepaalde belastingplichtige. Dit is het geval als de belastingplichtige geen aangifte heeft gedaan of als vermoed wordt dat hij niet alle inkomsten heeft opgegeven, dan wel als

elles doivent, à la demande de la Direction Générale des Impôts, lui donner accès à l'ensemble de leur administration. Comme les données des banques sont d'une grande importance pour l'administration fiscale française, une réglementation spéciale a été édictée. Cette réglementation empêche que les banques soient confrontées à des demandes de consultation à grande échelle. Un élément essentiel est que, chaque année, les banques mettent à la disposition de l'administration fiscale française, sous la forme d'un fichier numérique de données, des données concernant les comptes, les teneurs de comptes et les intérêts. Pour le traitement de toutes ces données, l'administration fiscale française dispose d'un système automatisé: FICOBA. Ce système permet de consulter, par contribuable, les données sur les banques, les numéros de compte et les intérêts perçus. Ces données sont utilisées lors de la sélection des contrôles. Si la Direction Générale des Impôts a besoin de données supplémentaires (dossiers de crédit, etc.), les banques doivent les fournir à sa demande. À la demande de la Direction Générale des Impôts, les banques doivent également mentionner certains cas de chèques refusés et de virements vers l'étranger spécifiquement décrits (Livre des Procédures Fiscales, art. L. 96 et L. 96 A.).

1.5. Le secret bancaire fiscal en Grèce

En Grèce, les banques sont tenues de fournir des informations sur les transactions que les entrepreneurs enregistrés effectuent au moyen de cartes de crédit. Chaque année, les établissements bancaires déposent une liste de toutes les transactions au centre d'automatisation du ministère des Finances. Les établissements bancaires fournissent aussi un relevé des intérêts générés par l'épargne et de tous les intérêts payés sur les crédits accordés. S'il existe une présomption d'évasion fiscale, le fisc est habilité à demander tous les comptes de l'intéressé (ou des intéressés).

1.6. Le secret bancaire fiscal en Irlande

L'Irlande connaît un secret bancaire limité, en ce sens que les compétences de contrôle normales dans le cadre d'une enquête sur des tiers ne s'appliquent pas aux banques. (*Finance Act 1983*, Section 18; Section 908 *Taxes Consolidation Act* 1997). Ce n'est que dans des circonstances particulières qu'un *Officer of Revenue Commissioners* peut, au moyen d'un ordre délivré par les *Appeal Commissioners*, demander à une banque ou un autre organisme financier de fournir des informations concernant un contribuable donné. C'est le cas si le contribuable n'a pas déposé de déclaration ou s'il est soupçonné de ne pas avoir déclaré tous ses

blijkt dat informatie die kan aantonen dat de aangifte materiële onjuistheden bevat, in de boeken van de bank of instelling kan worden gevonden. De bank is in dit geval verplicht volledig inzicht te geven in alle rekeningen die daar worden of werden gehouden, en in alle transacties van de belastingplichtige die in de administratie van de bank zijn geregistreerd.

1.7. Het fiscaal bankgeheim in Italië

De mogelijkheid voor de fiscus om informatie betreffende belastingplichtigen op vragen bij banken en bij de Italiaanse Postcheque– en Girodienst zijn expliciet in de fiscale wetgeving opgenomen. (Artikel 32, lid 1 nummers 6*bis* en 7 *Decreto del Presidente della Repubblica DPR* 600/73)Daarnaast bestaat voor de fiscus ook de mogelijkheid een onderzoek bij de bank zelf uit te voeren. (Art. 33 lid 6 *Decreto del Presidente della Repubblica* DPR 600/73) Bij bankonderzoeken moeten de belastingambtenaren van de *Guardia di Finanza* zich houden aan de voorgeschreven procedures. (*Memento Pratico Fiscale* 2001, paragraaf 8071, p. 1011) Zo bijvoorbeeld kunnen de belastingambtenaren slechts bij de bankinstellingen en de Postcheque– en Girodienst om een kopie van de rekeningen van de belastingplichtige vragen mits machtiging van de districtsinspecteur of de commandant van het gewest. In voorkomend geval moet de bank de belanghebbende ook onmiddellijk van het verzoek in kennis stellen. Ook mag het onderzoek bij de bank en de Postcheque- en Girodienst niet worden uitgevoerd door belastingambtenaren die niet de rang van *funzionario tributario* of kapitein hebben. Verder zijn er ook richtlijnen betreffende het maximaal aantal ambtenaren dat voor elk onderzoek mag worden ingeschakeld, de inhoud van de machtiging, de legitimatie en de redactie van het proces-verbaal. Voor wat het tijdstip van het onderzoek betreft, is bepaald dat dit niet mag samenvallen met de openingstijden van de loketten.

1.8. Het fiscaal bankgeheim in Nederland

Ook in Nederland bestaat geen echt fiscaal bankgeheim. De Algemene Wet Rijksbelastingen (AWR) laat de fiscus dan ook toe een derdenonderzoek bij banken in te stellen in het kader van het fiscaal onderzoek van het bankcliënteel. (zie artikel 53 AWR) De AWR laat de fiscus toe om zowel individuele vragen te stellen over één belastingplichtige, dan wel serievragen (o.m. over rentebetalingen en dividendenuitkeringen) waar meerdere al dan niet geïndividualiseerde belastingplichtigen bij betrokken zijn. Op die manier kan de fiscus inzage verkrijgen van rekeningen en kredietdossiers. Teneinde

revenus, ou encore lorsque les informations permettant de démontrer que la déclaration contient des erreurs matérielles peuvent être trouvées dans les livres de la banque ou de l'organisme. Dans ce cas, la banque doit permettre la consultation intégrale de tous les comptes du contribuable qui sont ou ont été tenus chez elle et de toutes les transactions du contribuable qui ont été enregistrées dans ses livres.

1.7. Le secret bancaire fiscal en Italie

La possibilité pour le fisc de demander des informations concernant des contribuables aux banques et à l'office des comptes chèques postaux italien est inscrite explicitement dans la législation fiscale (article 32, alinéa 1er, numéros 6*bis* et 7 du *Decreto del Presidente della Repubblica* DPR 600/73). Le fisc a par ailleurs la possibilité d'effectuer une enquête auprès de la banque elle-même (article 33, alinéa 6, du *Decreto del Presidente della Repubblica* DPR 600/73). Dans le cadre des enquêtes bancaires, les agents de la *Guardia di Finanza* doivent respecter les procédures prescrites (*Memento Pratico Fiscale* 2001, paragraphe 8071, p. 1011). C'est ainsi que les agents du fisc ne peuvent demander une copie des comptes du contribuable aux établissements bancaires et à l'office des comptes chèques postaux que moyennant l'autorisation de l'inspecteur de district ou du commandant de la région. Dans ce cas, la banque est également tenue d'informer immédiatement l'intéressé de la demande. L'enquête auprès de la banque ou de l'office des comptes chèques postaux ne peut par ailleurs pas être effectuée par des agents du fisc qui n'ont pas le rang de *funzionario tributario* ou de capitaine. Il existe également des directives concernant le nombre maximum d'agents pouvant être affectés à chaque enquête, le contenu de l'autorisation, la légitimation et la rédaction du procès-verbal. En ce qui concerne le moment où est effectuée l'enquête, il est prévu que celui-ci ne peut pas coïncider avec les heures d'ouverture des guichets.

1.8. Le secret bancaire fiscal aux Pays-Bas

Aux Pays-Bas non plus, il n'existe pas de véritable secret bancaire fiscal. La *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen* (AWR en abrégé) permet dès lors au fisc de mener une enquête sur des tiers auprès des banques dans le cadre de l'enquête fiscale sur la clientèle bancaire (voir article 53 de l'AWR). En vertu de l'AWR, le fisc peut poser des questions tant individuelles concernant un contribuable en particulier, que sérielles (notamment sur des paiements d'intérêts et des distributions de dividendes) concernant plusieurs contribuables de manière individuelle ou non. Le fisc peut ainsi avoir

het bijzonder karakter van de samenwerking tussen banken en de fiscus te onderstrepen werd in Nederland op 16 april 1998 echter voorzien in een gedragscode Voorschrift Fiscus/Banken. Zo werd ondermeer voorzien in een drietrapsprocedure waarbij de fiscus in de regel eerst aan de belastingplichtige de nodige informatie moet opvragen en pas wanneer dit niet lukt de bank kan interpelleren. In bijzondere omstandigheden kan de fiscus zich echter rechtstreeks tot de bank wenden.

1.9. Het fiscaal bankgeheim in Oostenrijk

In Oostenrijk voorziet de wetgeving expliciet in een fiscale geheimhoudingsplicht voor banken. Het bankgeheim is vastgelegd in de Wet op het Bankwezen (*Bankwesengesetz*). Deze wet verbiedt de banken uitdrukkelijk gegevens die voortkomen uit de klantrelatie kenbaar te maken aan derden, inclusief de fiscus. Alleen in een gelimiteerd aantal gevallen geldt het bankgeheim niet, zoals wanneer er sprake is van een strafrechtelijk onderzoek. Ook vervalt het bankgeheim indien de client schriftelijk afziet van zijn recht op bankgeheim. Net zoals in België kent men in het Oostenrijk het systeem van liberatoire voorheffingen op uitgekeerde rente en dividenden zodat het verstrekken van informatie op dit punt aan de belastingdienst overbodig is.

1.10. Het fiscaal bankgeheim in Portugal

Ook in Portugal hebben banken hebben een fiscaal bankgeheim. Alleen als de officier van justitie toestemming geeft, kan de bank worden gevraagd informatie te geven over bepaalde rekeningen. Anderzijds kan ook de belastingplichtige een belastingcontrole voor zijn eigen bedrijf aanvragen. Daar staat tegenover dat hij moet meewerken en de bank moet ontslaan van het bankgeheim.

1.11. Het fiscaal bankgeheim in Spanje

De Spaanse banken kunnen zich op geen enkel geheimhoudingsrecht beroepen tegen de belastingdienst. Dit is met zoveel woorden geregeld in lid 3 van artikel 111 van de *Ley Genreal Tributaria* (LGT). Banken worden dan ook veelvuldig verzocht informatie te verstrekken aan de fiscus. Het gebeurt in Spanje veelvuldig dat een controleur met behulp van de bankgegevens de personen identificeert die bij een transactie betrokken zijn. Voor dit soort individuele verzoeken die gericht zijn op het achterhalen van de identiteit, dient

accès aux comptes et aux dossiers de crédit. En vue de souligner le caractère particulier de la coopération entre les banques et le fisc, les Pays-Bas ont toutefois rédigé un code de conduite le 16 avril 1998, intitulé «V*oorschrift Fiscus/Banken*». Celui-ci prévoit notamment une procédure en trois étapes dans le cadre de laquelle le fisc doit, en règle générale, d'abord demander les informations requises au contribuable et ne peut s'adresser à la banque que si la première étape a échoué. Dans des circonstances particulières, le fisc peut cependant s'adresser directement à la banque.

1.9. Le secret bancaire fiscal en Autriche

La législation autrichienne prévoit explicitement une obligation de secret fiscal pour les banques. Le secret bancaire est inscrit dans la loi sur les banques (*Bankwesengesetz*). Cette loi interdit expressément aux banques de divulguer à des tiers, y compris au fisc, des données recueillies dans le cadre de leur relation avec leur clientèle. Ce n'est que dans un nombre limité de cas que le secret bancaire n'est pas d'application, comme par exemple dans le cas d'une instruction pénale. Le secret bancaire n'est pas non plus d'application lorsque le client renonce par écrit à son droit au secret bancaire. À l'instar de la Belgique, l'Autriche applique le régime des précomptes libératoires sur dividendes et intérêts versés, rendant superflue la fourniture d'informations en la matière au service des impôts.

1.10 Le secret bancaire fiscal au Portugal

Au Portugal, le secret bancaire fiscal existe également. L'autorisation de l'officier de justice est requise pour pouvoir demander à une banque des informations sur certains comptes. D'autre part, le contribuable peut également demander un contrôle fiscal pour sa propre entreprise. Dans ce cas, cependant, il doit collaborer et libérer la banque du secret bancaire.

1.11. Le secret bancaire fiscal en Espagne

Les banques espagnoles ne peuvent faire valoir aucun droit de secret contre le fisc. C'est ce qui est réglé expressément à l'alinéa 3 de l'article 111 de la *Ley Genreal Tributaria* (LGT). Le fisc demande donc souvent aux banques de lui fournir des informations. Il arrive régulièrement en Espagne qu'un contrôleur identifie les personnes impliquées dans une transaction à l'aide des données bancaires. Pour ce type de demandes individuelles qui visent à retrouver une identité, le contrôleur doit avoir reçu l'autorisation du chef

de controlemedewerker toestemming te hebben van het hoofd van zijn belastingkantoor. (artikel 111 van de *Ley Genreal Tributaria*) Als de controleur de bank zelf wil bezoeken om onderzoek uit te voeren, dient er een periode van 15 dagen tussen de sommering en het bezoek te verstrijken. In bepaalde gevallen is het voor de controlemedewerker de aangewezen weg om eerst de belastingplichtige te vragen de benodigde gegevens aan te leveren en pas bij onvoldoende medewerking een verzoek tot de bank te richten (artikel 38 van de *Reglamento general de la Inspección de los tributos*) De fiscale administratie mag uiteraard de opgevraagde gegevens gebruiken voor het opleggen van een aanslag zij het dat één kleine formele beperking geldt. Als een bankrekening op naam van meerdere personen staat, dient de bank desgevraagd weliswaar alle gegevens van de rekening te verstrekken, maar de gegevens mogen in eerste instantie slechts worden gebruikt in het onderzoek betreffende de belastingplichtige die in het verzoek om informatie genoemd is. Ten aanzien van de andere gerechtigden zal de belastingdienst een hernieuwd verzoek moeten doen om de(zelfde) gegevens te mogen gebruiken.

1.12. Het fiscaal bankgeheim in het Verenigd Koninkrijk

In het Verenigd Koninkrijk zijn financiële instellingen verplicht om op verzoek van de belastingdienst namen en adressen te geven van personen aan wie rente is betaald dan wel van wie rente is ontvangen. Ook zijn ze verplicht te melden om hoeveel het gaat. Het *Taxes Information Distribution Office* verspreidt deze gegevens aan de eenheden van de *Inland Revenue*. Hierbij wordt een ondergrens gehanteerd om te voorkomen dat er een renseignementenstroom naar de eenheden op gang komt, waarvan de bruikbaarheid nihil is. Tevens levert het *Taxes Information Distribution Office* op verzoek van de controleambtenaren specifieke gegevens op. Deze kunnen echter ook zelf de gewenste informatie opvragen bij de banken. Hiervoor moeten zij van de belastingplichtige een *'bank mandate'* ontvangen. Dit mandaat is vastgelegd in een standaardformulier waarmee de belastingplichtige de belastingdienst toestemming verleent bij de bank informatie op te vragen over zijn rekeningen. Vervolgens verzoekt de controleambtenaar de bank om de benodigde informatie. Meestal zal de bank deze gegevens naar de Inland Revenue sturen. Als er ernstige verdenkingen tegen de belastingplichtige bestaan en als die niet bereid is een '*bank mandate*' te tekenen kan de administratie de informatie ook rechtstreeks bij de bank opvragen. (zie *Section 20 van de Taxes Management Act* 1970).

de son bureau des contributions (article 111 de la *Ley Genreal Tributaria*). Si le contrôleur souhaite se rendre en personne à la banque pour mener une enquête, une période de 15 jours doit s'écouler entre la sommation et la visite à la banque. Dans certains cas, il s'indique, pour le contrôleur, de demander d'abord au contribuable de lui communiquer les données nécessaires, et de n'adresser une demande à la banque qu'en cas de collaboration insuffisante de la part du contribuable (article 38 du *Reglamento general de la Inspección de los tributos*). L'administration fiscale peut bien sûr utiliser les données demandées pour imposer une taxation, moyennant une seule petite restriction formelle. Si un compte en banque a plusieurs titulaires, la banque doit certes communiquer toutes les données du compte si on le lui demande, mais, en première instance, les données peuvent uniquement être utilisées dans l'enquête concernant le contribuable cité dans la demande d'information. Pour ce qui est des autres titulaires, le service des contributions devra faire une nouvelle demande pour pouvoir utiliser les (mêmes) données.

1.12. Le secret bancaire fiscal au Royaume-Uni

Au Royaume-Uni, les établissements financiers sont obligés de communiquer, à la demande du service des contributions, les noms et adresses de personnes auxquelles ont été payés des intérêts ou desquelles des intérêts ont été reçus. Ils sont également tenus de communiquer les montants concernés. Le *Taxes Information Distribution Office* transmet ces données aux unités de l'*Inland Revenue*. Un seuil minimum est retenu en la matière afin d'éviter de créer, à destination des unités, un flux de renseignements dont l'utilité serait nulle. De même, le *Taxes Information Distribution Office* fournit, à la demande des contrôleurs, des données spécifiques. Ceux-ci peuvent néanmoins aussi demander eux-mêmes les informations souhaitées auprès des banques. Ils doivent, à cet effet, obtenir un bank mandate de la part du contribuable. Ce mandat est établi dans un formulaire-type par lequel le contribuable autorise le service des contributions à demander à la banque des informations concernant ses comptes. Dans la plupart des cas, la banque enverra ces données à l'*Inland Revenue*. S'il existe des présomptions sérieuses à l'égard du contribuable et que celui-ci n'est pas disposé à signer un bank mandate, l'administration peut également demander l'information directement auprès de la banque (voir Section 20 du *Taxes Management* Act 1970).

1.13. Het fiscaal bankgeheim in Zweden

In Zweden moeten banken jaarlijks automatisch informatie verschaffen over de uitbetaalde of bijgeschreven rente en over door hen ontvangen rente. (*3 kapitel 22 § Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter*) Per natuurlijke persoon moet worden aangegeven hoeveel rente de bank gedurende het jaar van hem ontvangen heeft. Voor rechtspersonen wordt de laatstgenoemde informatie niet automatisch verstrekt. De belastingdienst kan de bank wel opdracht geven deze informatie te verstrekken.(*3 kapitel 26 § Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter)*

1.14. Het fiscaal bankgeheim in Zwitserland

In Zwitserland is in alle belastingwetten impliciet of expliciet opgenomen dat het bankgeheim moet worden gerespecteerd. Artikel 47 van het *Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen* voorziet in strafsancties wanneer het bankgeheim wordt geschonden. De geheimhoudingsplicht strekt zich uit over alle data die de relatie tussen een cliënt en de bank betreffen. Hieronder zijn aanvragen begrepen voor informatie en offertes die door de bank zijn verstrekt. De geheimhouding van banken geldt ook tegenover de fiscus. De bank mag, conform artikel 47 van de *Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen*, geen enkele informatie over klanten aan de fiscus verstrekken. Vaststaat dat een bank, als gevolg van de werking van het bankgeheim, nooit rechtstreeks informatie mag verschaffen aan de fiscale autoriteiten. Vaststaat ook dat controleurs nooit op eigen initiatief bij de bank – al dan niet via een derdenonderzoek – informatie kunnen vergaren wanneer de belastingplichtige weigert die informatie te verstrekken. Wanneer een ambtenaar kennis heeft van het feit dat een belastingplichtige meer banksaldi heeft dan hij in zijn aangifte heeft verantwoord, kan hij de ontbrekende informatie alleen via een bevestiging verkrijgen, die de bank aan de belastingplichtige heeft gestuurd. Wanneer de belastingplichtige deze bevestiging vervolgens weigert ter inzage te verstrekken of vernietigt, heeft de controleur geen middelen meer om de feiten inzake de onbekende banksaldi vast te stellen.

2. Het bankgeheim in niet -Europese landen

2.1. Het fiscaal bankgeheim in Australië

In Australië zijn de banken verplicht gegevens over uitgekeerde rente en dividenden aan het *Australian Taxation Office (ATO*) te verstrekken, evenals gegevens betreffende de betalingen inzake royalty's met

1.13. Le secret bancaire fiscal en Suède

En Suède, les banques doivent automatiquement, chaque année, fournir des informations sur les intérêts payés ou inscrits en plus et sur les intérêts qu'elles perçoivent (*3 kapitel 22 § Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter*). La banque doit communiquer le montant des intérêts qu'elle reçoit chaque année de chaque personne physique. Pour les personnes morales, les informations précitées ne sont pas fournies automatiquement. Le service des contributions peut cependant demander à la banque de fournir ces informations (*3 kapitel 26 § Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter*).

1.14. Le secret bancaire fiscal en Suisse

En Suisse, toutes les lois fiscales disposent implicitement ou explicitement que le secret bancaire doit être respecté. L'article 47 du *Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen* prévoit des sanctions pénales en cas de violation du secret bancaire. L'obligation de secret s'étend à toutes les données relatives à la relation entre un client et la banque, en ce compris les demandes d'information et les offres fournies par la banque. Le secret des banques s'applique également à l'égard du fisc. Conformément à l'article 47 du *Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen*, la banque ne peut fournir au fisc aucune information relative à des clients. Il est établi que par suite de l'effet du secret bancaire, une banque ne peut jamais fournir directement des informations aux autorités fiscales. Il est également établi que les contrôleurs ne peuvent jamais, de leur propre initiative, récolter des informations auprès de la banque – par le biais ou non d'une enquête auprès de tiers – lorsque le contribuable refuse de les fournir. Lorsqu'un fonctionnaire a connaissance du fait qu'un contribuable possède plus de soldes bancaires que ce dont il a justifié dans sa déclaration, il ne peut obtenir l'information manquante que par le biais d'une confirmation que la banque a envoyée au contribuable. Lorsque le contribuable refuse ensuite de présenter cette confirmation ou la détruit, le contrôleur n'a plus aucun moyen d'établir les faits relatifs aux soldes bancaires inconnus.

2. Le secret bancaire dans les pays non européens

2.1. Le secret bancaire fiscal en Australie

En Australie, les banques sont tenues de communiquer à *l'Australian Taxation Office* (*ATO*) les données relatives aux intérêts et aux dividendes versés, ainsi que les données relatives aux paiements de redevances

betrekking tot niet-ingezetenen. Op grond van een *Memorandum of Understanding* tussen het ATO en het *Australian Transaction Reports and Analysis Centre (AUSTRAC*) krijgt het ATO de beschikking over informatie die nuttig kan zijn in het kader van bestrijding van criminele activiteiten en belastingontduiking. Deze informatie wordt door het AUSTRAC bij financiële instellingen verzameld op grond van de *Financial Transaction Reports Act 1988*.

concernant des non-résidents. Sur la base d'un *Memorandum of Understanding* conclu entre l'*ATO* et l'*Australian Transaction Reports and Analysis Centre* (*AUSTRAC*), les informations susceptibles d'être utiles dans le cadre de la lutte contre les activités criminelles et la fraude fiscale sont transmises à l'*ATO*. Ces informations sont collectées par l'*AUSTRAC* auprès des institutions financières sur la base du *Financial Transaction Reports Act 1988*.

2.2. Het fiscaal bankgeheim in Canada

Alle banken zijn in Canada verplicht mee te werken aan het verstrekken van informatie indien het *Canada Customs and Revenue Agency (CCRA*) daarom vraagt. De enige voorwaarde die uit de jurisprudentie naar voren komt, is dat er geen sprake mag zijn van een '*fishing expedition*'. Banken dienen volledig inzicht te geven in de rekeningen van hun cliënten, bijvoorbeeld met betrekking tot rente- en dividendontvangsten. In de praktijk wordt de informatie betreffende rente- en dividendbetalingen eenmaal per jaar elektronisch aangeleverd. Wil het CCRA inzage in de bankrekeningen van een belastingplichtige, dan vraagt men in eerste instantie altijd diens medewerking. Die fase slaat men alleen over indien al is gebleken dat de belastingplichtige geen of weinig medewerking verleent.

2.2. Le secret bancaire fiscal au Canada

Au Canada, toutes les banques sont tenues de coopérer à la fourniture d'informations si l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) adresse une demande en ce sens. La seule condition qui se dégage de la jurisprudence est qu'il ne peut être question de recherche indéterminée de preuves (*fishing expedition)*. Les banques doivent permettre une consultation complète des comptes de leurs clients, en ce qui concerne la perception d'intérêts et de dividendes, par exemple. En pratique, les informations relatives aux versements d'intérêts et de dividendes sont communiquées électroniquement une fois par an. Si l'ADRC veut consulter les comptes bancaires d'un contribuable, elle sollicitera toujours d'abord le concours de ce dernier. Elle ne saute cette phase que s'il est déjà apparu que le contribuable n'avait pas (ou guère) coopéré.

2.3. Het fiscaal bankgeheim in Oekraïne

In artikel 52 van de «Wet op de Banken en Banktransacties» is geregeld dat de bank een geheimhoudingsverplichting heeft ten aanzien van transacties, bankrekeningen en stortingen van natuurlijke personen. Voor de belastingdienst geldt echter een uitzondering. De controleur kan informatie opvragen van banktransacties alsmede informatie betreffende een belastingplichtige/bankrekeninghouder zelf. Het gaat hier onder meer de informatie die bij het openen van een bankrekening wordt verstrekt en om informatie over transacties, saldi en alle mogelijke informatie die van belang kan zijn om de belastingschuld vast te stellen. Deze fiscale controlebevoegdheid geldt echter alleen ten aanzien van ondernemers. Van particulieren kunnen de gegevens over bankrekeningen alleen worden opgevraagd als er een vermoeden van belastingfraude bestaat.

2.3. Le secret bancaire fiscal en Ukraine

L'article 52 de la loi ukrainienne sur les banques et les transactions bancaires impose une obligation de secret dans le chef des banques concernant les transactions, les comptes bancaires et les versements de personnes physiques. Une exception est toutefois prévue pour le fisc: le contrôleur peut demander la communication d'informations portant sur des transactions bancaires et sur un contribuable/le titulaire d'un compte bancaire. En l'espèce, il s'agit, notamment, des informations fournies dans le cadre de l'ouverture d'un compte bancaire, de celles portant sur les transactions et les soldes et de toutes les informations pouvant être utiles pour établir la dette fiscale. Cette compétence de contrôle fiscal s'applique toutefois uniquement aux entrepreneurs. En ce qui concerne les particuliers, le fisc ne peut demander d'informations sur les comptes bancaires que s'il existe une présomption de fraude fiscale.

2.4. Het fiscaal bankgeheim in de USA

De financiële instellingen zijn in de USA onderworpen aan de *Right to Financial Privacy Act* (RFPA). Deze wet

2.4. Le secret bancaire fiscal aux États-Unis

Aux États-Unis, les institutions financières sont soumises au *Right tot Financial Privacy Act (RFPA).* Cette

verbiedt financiële instellingen gegevens over cliënten te verstrekken aan derden. Daar rekent de wet ook de *Internal Revenu Service* (IRS) toe. Dit bankgeheim is echter niet absoluut. Als de IRS de belastingplichtige verzoekt om gegevens over diens bankrekening en deze geeft de bank opdracht voor de afwikkeling van het verzoek, dan moet de bank de gegevens kenbaar maken. Ook in het kader van strafrechtelijke onderzoeken naar fiscale fraude kan het bankgeheim worden doorbroken. Daarnaast hebben banken ook een fiscale meldingsplicht en moeten zij de IRS inlichten over '*suspicious transactions*' van meer dan $10.000.

loi interdit aux institutions financières de communiquer des données concernant leurs clients à des tiers. La loi range également l'*Internal Revenue Service (IRS)* dans cette catégorie. Ce secret bancaire n'est toutefois pas absolu. Si l'*IRS* demande au contribuable de lui communiquer des renseignements sur son compte bancaire et que le contribuable charge la banque de répondre à cette demande, la banque doit communiquer ces données. De même, le secret bancaire peut être levé dans le cadre d'instructions pénales sur des cas de fraude fiscale. En outre, les banques ont une obligation de signalement en matière fiscale et doivent informer l'*IRS de* transactions suspectes supérieures à $ 10 000.

5) DE FISCAAL ADMINISTRATIEVE SANCTIONERING EN DE RECHTSBESCHERMING

1. Inleiding

De draagwijdte van de rechtsbescherming bij de fiscale sanctionering wordt voornamelijk gedetermineerd door de vraag in hoeverre de bepalingen van artikel 6 EVRM (en *ipso facto* van artikel 14 B.U.P.O.-verdrag) toepasbaar zijn in fiscale strafzaken. Voor wat de eigenlijke fiscale strafsancties aangaat lijkt dit geen probleem te zijn. Artikel 6 EVRM bepaalt uitdrukkelijk dat de rechtsonderhorigen zich in geschillen betreffende de gegrondheid van *«een ingestelde strafvordering»* op de rechtsbescherming van artikel 6 EVRM kunnen beroepen.

Voor wat de fiscaal administratieve sanctionering aangaat is dit niet zo evident. De vraag of belastingplichtigen in geschillen met de fiscus de rechtsbescherming van artikel 6 EVRM kunnen inroepen heeft jarenlang het voorwerp uitgemaakt van geanimeerde discussies in

5) LES SANCTIONS ADMINISTRATIVES FISCALES ET LA PROTECTION JURIDIQUE

1. Introduction

La portée de la protection juridique dans le cadre des sanctions fiscales est déterminée principalement par la question de savoir dans quelle mesure les dispositions de l'article 6 de la CEDH (et *ipso facto* de l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques) sont applicables dans les causes pénales fiscales. En ce qui concerne les sanctions pénales fiscales proprement dites, cela ne semble pas poser de problème. L'article 6 de la CEDH dispose expressément que les justiciables peuvent invoquer la protection juridique de l'article 6 de la CEDH dans les litiges relatifs au bien-fondé de toute «accusation en matière pénale».

En ce qui concerne les sanctions administratives fiscales, ce n'est pas aussi évident. La question de savoir si les contribuables peuvent invoquer la protection juridique de l'article 6 de la CEDH dans le cadre de litiges avec le fisc a fait, pendant de nombreuses années,

de rechtspraak en de rechtsleer.[1] Van oudsher bestaat in de rechtspraak de overwegende overtuiging dat fiscale geschillen geen betwistingen zijn die verband houden met de vaststelling van burgerlijke rechten of verplichtingen enerzijds en de bepaling van de gegrondheid van een ingestelde strafvordering anderzijds. De rechtspraak verwerpt dan ook traditioneel de toepas-

[1] Zie o.m. AFSCHRIFT T., *Taxation d'office, sanctions et droits de l'homme*, noot onder Luik, 7 oktober 1993, J.L.M.B., 1994, 531; AFSCHRIFT T. en ROMBOUTS A., *Le contribuable et les droits de l''homme, in La mise en oeuvre interne de la Convention européenne des droits de l'homme, Editions du Jeune Barreau de Bruxelles*, 1994, 274; ALEN A, o.c., in Liber Amicorum Prof.dr. G. BAETEMAN, Antwerpen, Kluwer, 1997, 369 e.v.; ALEN A., Naar een betere rechtsbescherming inzake administratieve geldboeten na de koerswijziging van het Hof van Cassatie in zijn arresten van 5 februari 1999, R.W., 1999, 630 e.v.; COOPMAN B., EVRM en B.U.P.O -verdrag: Charters van de belastingplichtige?, T.F.R., 1995, 272 e.v.; COOPMAN B. en STESSENS G., Mensenrechtelijke waarborgen toepasselijk op de administratieve fiscale boete: reflecties bij de recente rechtspraak van het Hof van Cassatie en het Grondwettelijk Hof, T.F.R., 1999, 388 e.v.; DASSESSE M., L'application des droits de l'homme au droit fiscal par la voie du droit européen: le cas des amendes TVA, Rev.DR. ULB, 1999, 53 e.v.; DAUGINET V., Het zwijgrecht tijdens de administratieve fiscale procedure, refreraat van de studiedag EVRM, B.U.P.O.-verdrag , fundamentele rechten en fiscale procedure, Antwerpen, 20 november 1997, 13; DEMOULIN A., Amendes fiscales, Cour d'Arbitrage et Cour de Cassation: à quand la paix judiciaire?, J.L.M.B., 1999, 544; DERUYCK F., Over de fiscale geldboeten inzake B.T.W. en artikel 6, 1e lid van het EVRM, noot onder Cass., 27 september 1991, N.F.M., 1992.10, 250; DERUYCK F., De fiscaal-administratieve sancties in het licht van artikel 6 EVRM, in Fiscaal Straf– en Strafprocesrecht, Gent, Mys & Breesch, 1996, 23 – 41; DERUYCK F., Nogmaals over de fiscale boeten inzake B.T.W., noot onder Cass., 15 november 1996, N.F.M., 1998.3, 79; GREGOIR D., De la déductibilité comme frais professionels des amendes infligées en matière de TVA et en général de la nature des amendes fiscales et européennes, noot onder Cass., 15 november 1996, J.D.F., 1997, 287; LYBEER B., Het *König-arrest*: Recht op eerlijke berechting in administratieve en fiscale zaken, R.W., 1979, 210 e.v.; MAUS M., Kanttekeningen rond de fiscaal administratieve sancties en de fiscale geschillenprocedure in het licht van artikel 6 EVRM, T.F.R., 1999, 332-362; MAUS M., Kritische bemerkingen bij de arresten van het Hof van Cassatie van 5 februari 1999 inzake de fiscaal administratieve sancties, A.J.T., 1999, 982 e.v.; SPAGNOLI K., Zijn de administratieve boeten toch «straf»-sancties?, Fiskoloog, 1997/642, 6; TIBERGHIEN A., Handboek voor Fiscaal Recht 1997, Kluwer, Antwerpen, 1997, nr. 49; VALENTIN P., Fiscale Geldboetes inzake BTW, A.F.T., 1989, 151 e.v.; VANDENBERGHE L., *Les amendes fiscales dans le régime de la TVA*, R.G.F., 1983, 6; VANDENBERGHE L., Rechterlijke bevoegdheid inzake administratieve B.T.W.-boeten, T.F.R., 1996, 85-87; VAN ORSHOVEN P., Fiscaal administratieve sancties en het recht op een behoorlijke rechtbedeling na het arrest Öztürk van het E.H.R.M., T.F.R., 1984, 82-89; VAN ORSHOVEN P., Behoorlijke rechtsbedeling bij geschillen over directe rijksbelastingen, Antwerpen, Kluwer, 1987, 119 e.v.; WILLEMART E., *Les amendes fiscales et les droits du contribuable,* J.T., 1999, 757 e.v.; YERNAULT D., *Le fisc, ses amendes et la matière pénale*, Rev.Trim.Dr.H., 1995, 427 e.v.

l'objet de discussions animées dans la jurisprudence et la doctrine.[1] Depuis toujours, la jurisprudence est majoritairement convaincue que les litiges fiscaux ne sont pas des contestations sur des droits et obligations de caractère civil, d'une part, et le bien-fondé d'une accusation en matière pénale, d'autre part. La jurisprudence rejette dès lors traditionnellement l'applicabilité

[1] Voir e.a. AFSCHRIFT T., Taxation d'office, sanctions et droits de l'homme, note sous Liège, 7 octobre 1993, J.L.M.B., 1994, 531; AFSCHRIFT T. et ROMBOUTS A., Le contribuable et les droits de l'homme, in La mise en oeuvre interne de la Convention européenne des droits de l'homme, Editions du Jeune Barreau de Bruxelles, 1994, 274; ALEN A, o.c., in Liber Amicorum Prof. dr. G. BAETEMAN, Anvers, Kluwer, 1997, 369 et suiv.; ALEN A., *Naar een betere rechtsbescherming inzake administratieve geldboeten na de koerswijziging van het Hof van Cassatie in zijn arresten van 5 februari 1999*, R.W., 1999, 630 er suiv.; COOPMAN B., EVRM en B.U.P.O -verdrag: Charters van de belastingplichtige?, T.F.R., 1995, 272 et suiv.; COOPMAN B. et STESSENS G., *Mensenrechtelijke waarborgen toepasselijk op de administratieve fiscale boete: reflecties bij de recente rechtspraak van het Hof van Cassatie en het Grondwettelijk Hof*, T.F.R., 1999, 388 et suiv.; DASSESSE M., L'application des droits de l'homme au droit fiscal par la voie du droit européen: le cas des amendes TVA, Rev.DR. ULB, 1999, 53 et suiv.; DAUGINET V., *Het zwijgrecht tijdens de administratieve fiscale procedure, refreraat van de studiedag EVRM*, B.U.P.O.-verdrag , fundamentele rechten en fiscale procedure, Anvers, 20 novembre 1997, 13; DEMOULIN A., Amendes fiscales, Cour d'Arbitrage et Cour de Cassation: à quand la paix judiciaire?, J.L.M.B., 1999, 544; DERUYCK F., Over de fiscale geldboeten inzake B.T.W. en artikel 6, 1e lid van het EVRM, note sous Cass., 27 septembre 1991, N.F.M., 1992.10, 250; DERUYCK F., *De fiscaal-administratieve sancties in het licht van artikel 6 EVRM, in Fiscaal Straf– en Strafprocesrecht*, Gand, Mys & Breesch, 1996, 23 – 41; DERUYCK F., Nogmaals over de fiscale boeten inzake B.T.W., note sous Cass., 15 novembre 1996, N.F.M., 1998.3, 79; GREGOIR D., De la déductibilité comme frais professionnels des amendes infligées en matière de TVA et en général de la nature des amendes fiscales et européennes, note sous Cass., 15 novembre 1996, J.D.F., 1997, 287; LYBEER B., *Het König-arrest: Recht op eerlijke berechting in administratieve en fiscale zaken*, R.W., 1979, 210 et suiv.; MAUS M., *Kanttekeningen rond de fiscaal administratieve sancties en de fiscale geschillenprocedure in het licht van artikel 6 EVRM*, T.F.R., 1999, 332-362; MAUS M., *Kritische bemerkingen bij de arresten van het Hof van Cassatie van 5 februari 1999 inzake de fiscaal administratieve sancties*, A.J.T., 1999, 982 et suiv.; SPAGNOLI K., *Zijn de administratieve boeten toch 'straf'-sancties?, Fiskoloog,* 1997/642, 6; TIBERGHIEN A., Handboek voor Fiscaal Recht 1997, Kluwer, Anvers, 1997, n° 49; VALENTIN P., Fiscale Geldboetes inzake BTW, A.F.T., 1989, 151 et suiv.; VANDENBERGHE L., Les amendes fiscales dans le régime de la TVA, R.G.F., 1983, 6; VANDENBERGHE L., Rechterlijke bevoegdheid inzake administratieve B.T.W.-boeten, T.F.R., 1996, 85-87; VAN ORSHOVEN P., *Fiscaal administratieve sancties en het recht op een behoorlijke rechtbedeling na het arrest Öztürk van het E.H.R.M.*, T.F.R., 1984, 82-89; VAN ORSHOVEN P., *Behoorlijke rechtsbedeling bij geschillen over directe rijksbelastingen*, Anvers, Kluwer, 1987, 119 et suiv.; WILLEMART E., Les amendes fiscales et les droits du contribuable, J.T., 1999, 757 et suiv.; YERNAULT D., Le fisc, ses amendes et la matière pénale, Rev.Trim.Dr.H., 1995, 427 et suiv.

selijkheid van artikel 6 EVRM in fiscale procedures.[2] In de fiscale rechtspraktijk werd echter meer en meer de vraag gesteld in hoeverre deze traditionele redenering met betrekking tot de draagwijdte van artikel 6 EVRM kon worden aangehouden ten aanzien van de fiscaal administratieve sancties. In het bijzonder werd hierbij de vraag gesteld in hoeverre de fiscaal administratieve sancties geen strafrechtelijk karakter hebben in de zin van artikel 6 EVRM Het antwoord op deze vraag is uiteraard van groot belang voor wat de omvang van de rechtsbescherming betreft.

2. De aard van de fiscaal administratieve sancties in het licht van artikel 6 EVRM

A. Draagwijdte van de strafrechtelijke aanknopingsfactor van artikel 6 EVRM

Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (E.H.R.M.) heeft in de arresten Engel, Öztürk en Lutz de criteria van de strafrechtelijke aanknopingsfactor van artikel 6 EVRM vastgelegd en nader omschreven.[3] Volgens het E.H.R.M. dient men bij de beoordeling van de strafrechtelijke aanknopingsfactor van artikel 6 EVRM een drietal criteria voor ogen te houden – m.n. de interne kwalificatie van de sanctie, de aard van de overtreden norm en de aard en de zwaarte van de sanctie – die autonoom moeten worden geïnterpreteerd.

Om te bepalen of een rechtsonderhorige al dan niet het voorwerp uitmaakt van een «*criminal charge*» in de zin van artikel 6 EVRM dient men in eerste instantie terug te vallen op «*de internrechtelijke kwalificatie van*

[2] E.H.R.M., 9 december 1994, (Schouten en Medrum), Publ. E.C.H.R., Series A, A 304; E.C.R.M., 1 oktober 1965, J.D.F., 1970, 191; Cass., 23 januari 1992, Bull.Bel., 1992, 453; F.J.F., 92/131; Cass., 20 april 1990, Arr.Cass., 1989-1990, 1080; Cass., 12 mei 1989, R.W., 1989-1990, 329; Bull.Bel., 1990, 769; Cass., 15 april 1983, R.W., 1983-1984, 798; Cass., 20 september 1979, Arr.Cass., 1979-1980, 77; Cass., 5 september 1979, Pas., 1980, I, 7; Cass., 28 juni 1979, J.D.F., 1980, 309; Cass., 8 april 1976, Arr.Cass., 1976, 913; Pas., 1976, I, 872; Cass., 8 september 1972, Arr.Cass., 1973, 28; Cass., 29 oktober 1971, J.D.F., 1971, 271; Arr.Cass., 1972, 227; Luik, 7 oktober 1993, J.L.M.B., 1994, 529; Antwerpen, 15 juni 1992, Bull.Bel., 738, 1065; Antwerpen, 28 november 1991, Rec.Gen.Enr.Not., 1993, 89; Rb. Kortrijk, 20 december 1990, F.J.F., 91/95; Luik, 23 november 1988, Bull.Bel., 690/121; Antwerpen, 2 februari 1988, B.T.W. Rev., 1989, 303, Rec.Gen.Enr.Not., 1990, 23.

[3] E.H.R.M., 6 juni 1976 (ENGEL e.a.), Publ. E.C.H.R., Series A, nr. 22; E.H.R.M., 21 februari 1984 (ÖZTÜRK), Publ. E.C.H.R., Series A, nr. 73; E.H.R.M., 25 augustus 1987 (LUTZ), Publ. E.C.H.R., Series A, nr. 123. Deze rechtspraak kan sindsdien als vaststaand worden beschouwd, zie o.m.: E.H.R.M., 23 november 2006, (JUSSILA), J.L.M.B. 2008, afl. 16, 688; E.H.R.M., 23 oktober 1995 (SCHMAUTZER), Publ. E.C.H.R., Series A, Vol. 328A; E.H.R.M., 23 oktober 1995 (UMLAUFT), Publ. E.C.H.R., Series A, Vol. 328 B; E.H.R.M., 23 maart 1994 (LUTZ), Publ. E.C.H.R., Series A, Vol. 283B.

de l'article 6 de la CEDH dans les procédures fiscales.[2] Dans la pratique du droit fiscal, s'est cependant posée de plus en plus la question de savoir dans quelle mesure ce raisonnement traditionnel concernant la portée de l'article 6 de la CEDH pouvait être tenu à l'égard des sanctions administratives fiscales. À cet égard, d'aucuns se sont demandé en particulier dans quelle mesure les sanctions administrative fiscales n'ont pas un caractère pénal au sens de l'article 6 de la CEDH. La réponse à cette question revêt naturellement une grande importance pour ce qui est de l'ampleur de la protection juridique.

2. La nature des sanctions administratives fiscales au regard de l'article 6 de la CEDH

A. Portée du facteur d'applicabilité du volet pénal de l'article 6 de la CEDH

La Cour européenne des droits de l'homme (Cour) a, dans les arrêts Engel, Oztürk et Lutz, fixé et précisé les critères de l'applicabilité du volet pénal de l'article 6 de la CEDH.[3] Selon la Cour, pour apprécier l'applicabilité du volet pénal de l'article 6 de la CEDH il faut prendre en compte trois critères, en l'occurrence la qualification interne de la sanction, la nature de la norme enfreinte et la nature et la sévérité de la sanction – qui doivent être interprétés de façon autonome.

Afin de déterminer si un justiciable fait ou non l'objet d'une «*accusation en matière pénale*» au sens de l'article 6 de la CEDH, il faut en tout premier lieu revenir à la qualification de la sanction en droit interne. Si une

[2] C.E.D.H., 9 décembre 1994, (Schouten et Medrum), Publ. C.E.D.H., Series A, A 304; C.E.D.H., 1er octobre 1965, J.D.F., 1970, 191; Cass., 23 janvier 1992, Bull.Bel., 1992, 453; F.J.F., 92/131; Cass., 20 avril 1990, Arr.Cass., 1989-1990, 1080; Cass., 12 mai 1989, R.W., 1989-1990, 329; Bull.Bel., 1990, 769; Cass., 15 avril 1983, R.W., 1983-1984, 798; Cass., 20 septembre 1979, Arr.Cass., 1979-1980, 77; Cass., 5 septembre 1979, Pas., 1980, I, 7; Cass., 28 juin 1979, J.D.F., 1980, 309; Cass., 8 avril 1976, Arr. Cass., 1976, 913; Pas., 1976, I, 872; Cass., 8 septembre 1972, Arr.Cass., 1973, 28; Cass., 29 octobre 1971, J.D.F., 1971, 271; Arr.Cass., 1972, 227; Liège, 7 octobre 1993, J.L.M.B., 1994, 529; Anvers, 15 juin 1992, Bull.Bel., 738, 1065; Anvers, 28 novembre 1991, Rec.Gen.Enr.Not., 1993, 89; Tr. Courtrai, 20 décembre 1990, F.J.F., 91/95; Liège, 23 novembre 1988, Bull.Bel., 690/121; Anvers, 2 février 1988, B.T.W. Rev., 1989, 303, Rec.Gen.Enr.Not., 1990, 23.

[3] C.E.D.H., 6 juin 1976 (ENGEL e.a.), Publ. C.E.D.H., Série A, n° 22; C.E.D.H., 21 février 1984 (ÖZTÜRK), Publ. C.E.D.H., Série A, n° 73; CEDH, 25 août 1987 (LUTZ), Publ. C.E.D.H., Série A, n° 123. Cette jurisprudence peut depuis lors être considérée comme constante, voir notamment: C.E.D.H., 23 novembre 2006, (JUSSILA), J.L.M.B. 2008, 16, 688; CEDH, 23 octobre 1995 (SCHMAUTZER), Publ. C.E.D.H., Série A, Vol. 328A; CEDH., 23 octobre 1995 (UMLAUFT), Publ. C.E.D.H., Série A, Vol. 328 B; C.E.D.H., 23 mars 1994 (LUTZ), Publ. C.E.D.H., Série A, Vol. 283B.

de sanctie». Wordt een sanctie in het interne recht als strafrechtelijk omschreven dan dienen de vereisten van artikel 6 EVRM zonder meer te worden eerbiedigd. Dit is uiteraard het geval voor wat de eigenlijke fiscale strafsancties aangaat. Wordt een sanctie in het intern recht niet als strafrechtelijk omschreven, hetgeen het geval is voor de fiscaal administratieve sancties, dan is verder onderzoek naar het tweede en het derde criterium noodzakelijk. De interne classificatie van een sanctie kan aldus volgens het E.H.R.M. nooit doorslaggevend om te bepalen of er al dan niet sprake is van een criminal charge in de zin van artikel 6 EVRM.

Het criterium met betrekking tot *«de aard van de overtreden norm»* omvat twee aspecten. Met de aard van de overtreden norm wordt in eerste instantie verwezen naar de subjectieve reikwijdte van de geschonden rechtsregel. Heeft een norm een algemene draagwijdte en richt zij zich tot alle rechtsonderhorigen, dan kan worden besloten dat de overtreden rechtsregel in de richting van een strafsanctie wijst.[4] Daarenboven moet de sanctie om strafrechtelijk te zijn eveneens zowel een preventieve als een repressieve werking hebben.[5] Een sanctie is preventief als zij zowel voor de dader als voor anderen een afschrikwekkend effect teweegbrengt. Als de sanctie daarenboven erop gericht is een zeker leed aan de overtreder toe te brengen en er niet louter toe strekt de aan de staat toegebrachte schade te herstellen, dan is zij repressief en heeft zij een criminele geaardheid.[6]

Bij de beoordeling van het al dan niet repressief karakter van de sanctie is het derde criterium, nml. dat van «*de aard en de zwaarte van de sanctie»* een uiterst geschikt hulpmiddel. Indien blijkt dat de wetgever met het opleggen van de sanctie het oogmerk heeft gehad een zeker leed aan de betrokkene toe te brengen, dan moet tot het bestaan van een strafsanctie worden besloten. Uit de rechtspraak van het E.H.R.M. vloeit daarenboven voort dat bij de beoordeling van de aard en de zwaarte van de sanctie steeds rekening moet worden gehouden met de maximumsanctie die aan de rechtsonderhorige kan worden opgelegd.[7] De eigenlijke sanctie die in een concrete individuele zaak werd opgelegd moet dan ook buiten beschouwing gelaten.

4 Zie o.m. E.H.R.M., 22 mei 1990 (WEBER), N.J., 1992/454; E.H.R.M., 21 februari 1984. (ÖZTÜRK), Publ. E.C.H.R., Series A, nr. 7

5 Het arrest ÖZTÜRK spreekt van « le *but, à la fois préventif et répressif, de la sanction»*

6 ROORDING J., Administratieve sancties en artikel 6 EVRM: naar een andere invulling van de «criminal charge»?, N.J.B., 1992, 453.

7 E.H.R.M., 24 september 1997 (GARYFALLOU AEBE), Recueil 1997-V, 1830; E.H.R.M., 27 augustus 1991 (DEMICOLI), Publ. E.C.H.R., Series A, Vol. 210, § 31; E.H.R.M., 22 mei 1990 (WEBER), Publ. E.C.H.R., Series A, Vol. 177, § 30.

sanction est qualifiée de pénale en droit interne, les critères de l'article 6 de la CEDH doivent être sans plus respectés. C'est bien entendu le cas pour ce qui concerne les sanctions pénales fiscales proprement dites. Si une sanction n'est pas qualifiée de pénale en droit interne, ce qui est le cas des sanctions administratives fiscales, il faut alors analyser le deuxième et le troisième critères. La classification interne d'une sanction ne peut donc, selon la Cour, jamais être décisive pour déterminer s'il est ou non question d'accusation en matière pénale au sens de l'article 6 de la CEDH.

Le critère portant sur la «*nature de la norme enfreinte»* comporte deux aspects. Par «nature de la norme enfreinte» on renvoie en tout premier lieu à la portée subjective de la règle de droit violée. Si une norme a une portée générale et s'adresse à l'ensemble des justiciables, il peut être décidé que la règle de droit violée va dans le sens d'une sanction pénale. [4] En outre, pour être pénale la sanction doit également avoir un effet aussi bien préventif que répressif.[5] Une sanction est préventive lorsqu'elle suscite un effet dissuasif tant chez l'auteur que chez les autres personnes. Si la sanction vise en outre à occasionner une certaine souffrance à l'auteur et ne se borne pas à réparer le dommage causé à l'État, elle est alors répressive et a une nature criminelle.[6]

Lors de l'appréciation du caractère répressif ou non de la sanction, le troisième critère, à savoir «*la nature et la gravité de la sanction»* constitue un outil particulièrement adéquat. S'il s'avère que l'objectif du législateur, en infligeant la sanction, ait été de causer un certain dommage à l'intéressé, il faut conclure à l'existence d'une sanction pénale. Qui plus est, il découle de la jurisprudence de la C.E.D.H. que lors de l'appréciation de la nature et de la gravité de la sanction, il faut toujours tenir compte de la sanction maximum qui peut être infligée au justiciable.[7] Il convient dès lors de ne pas prendre en considération la sanction proprement dite infligée dans le cadre d'une affaire individuelle concrète.

4 Voir notamment C.E.D.H., 22 mai 1990 (WEBER), N.J., 1992/454; C.E.D.H., 21 février 1984. (ÖZTÜRK), Publ. ECHR, Série A, n° 73

5 L'arrêt ÖZTÜRK mentionne «le but, à la fois préventif et répressif, de la sanction».

6 ROORDING J., Administratieve sancties en artikel 6 EVRM: naar een andere invulling van de «criminal charge»?, N.J.B., 1992, 453.

7 C.E.D.H., 24 septembre 1997 (GARYFALLOU AEBE), Recueil 1997-V, 1830; C.E.D.H., 27 août 1991 (DEMICOLI), Publ. E.C.H.R., Series A, Vol. 210, § 31; C.E.D.H., 22 mai 1990 (WEBER), Publ. E.C.H.R., Series A, Vol. 177, § 30.

Belangrijk is ook dat het E.H.R.M. tevens uitdrukkelijk heeft gesteld dat de criteria van de Oztürk-jurisprudentie alternatief en niet cumulatief werken. In het arrest Garyfallou van 24 september 1997[8] stelde het E.H.R.M. dat de aanwezigheid van een van de voormelde criteria tot het penaal karakter van de opgelegde sanctie kan doen besluiten en dat daarenboven de drie criteria ook cumulatief tot het penaal karakter kunnen doen besluiten indien elk van de criteria afzonderlijk op zich niet doorslaggevend is.

B. Het strafrechtelijk karakter van de fiscaal administratieve sancties in de zin van artikel 6 EVRM

De toetsing van voornamelijk de proportionele fiscaal administratieve sancties aan de criteria ontwikkeld in de rechtspraak van het E.H.R.M. heeft lange tijd voor felle discussie gezorgd in zowel de rechtspraak als de rechtsleer. Het Hof van Cassatie weigerde lange tijd de proportionele fiscaal administratieve sancties als strafsancties in de zin van artikel 6 EVRM te beschouwen.[9] In zijn rechtspraak stelde het Hof van Cassatie aanvankelijk dat de fiscaal administratieve sancties krachtens de uitdrukkelijke wil van de wetgever niet als strafsancties kunnen worden bestempeld zodat de fiscus bij het opleggen van een administratieve sanctie geen uitspraak doet over de gegrondheid van ingestelde strafvordering en als dusdanig ook geen veroordeling lastens de belastingplichtige uitspreekt.[10]

Gelet op de stellingname van het E.H.R.M. in dit verband werd deze rechtspraak van het Hof van Cassatie dan ook fel bekritiseerd door de rechtsleer[11] en door de afdeling wetgeving van de Raad van State.[12] Ook het Grondwettelijk Hof deelde de mening van het Hof van Cassatie niet. In een arrest van 24 februari 1999 erkende het Grondwettelijk Hof uitdrukkelijk het strafrechtelijk karakter van de B.T.W.-boeten uit artikel 70 W.B.T.W.[13] Het Grondwettelijk Hof stelde in dit arrest onomwonden dat de in artikel 70, § 2 W.B.T.W bedoelde fiscale geldboeten tot doel hebben de inbreuken begaan

8 E.H.R.M., 24 september 1997 (GARYFALLOU AEBE), *Recueil* 1997-V, 1830.

9 Cass., 15 november 1996, N.F.M., 1998.3, 79 met noot F. DERUYCK; J.D.F., 1997, 287 , met noot GREGOIR D.; Cass., 12 januari 1995, Pas., 1995, I, nr. 22, 37; Cass., 27 september 1991, N.F.M., 1992.10, 250 met noot F. DERUYCK; R.W., 1991-1992, 70; F.J.F., 92/40; Cass., 15 januari 1991, Arr.Cass., 1990-1991, 504; Cass., 8 september 1972, Arr.Cass., 1973, 28; Cass., 27 oktober 1971, Arr.Cass., 1972, 227; Cass., 8 november 1949, Pas., 1950, I, 131.

10 Zie o.m. Cass., 15 januari 1991, Arr.Cass., 1990-1991, 504.

11 Zie de hierboven geciteerde rechtsleer.

12 Parl. St., Kamer, 1997-1998, 1342/1, 66; Parl.St., Vl.R., 1993-1994, 415/1, 135; Parl.St., Senaat, 1992-1993, 762/1, 85; Parl. St., Senaat, 1990-1991, 1417/1, 40.

13 Grondwettelijk Hof, 24 februari 1999, nog niet gepubliceerd.

Autre élément important: la C.E.D.H. relève, en outre, de manière explicite que les critères de la jurisprudence Oztürk sont alternatifs et non cumulatifs. Dans l'arrêt Garyfallou du 24 septembre 1997[8], la C.E.D.H. a considéré que la présence de l'un des critères précités permet de conclure au caractère pénal de la sanction infligée et qu'en outre, les trois critères permettent également de conclure au caractère pénal de manière cumulative, si aucun des critères pris isolément n'est décisif.

B. Le caractère pénal des sanctions administratives fiscales au sens de l'article 6 de la CEDH

Pendant longtemps, le contrôle des sanctions administratives fiscales proportionnelles, surtout, à l'aune des critères développés dans la jurisprudence de la C.E.D.H. a donné lieu à de vives discussions, tant dans la jurisprudence que dans la doctrine. La Cour de cassation a longtemps refusé de considérer les sanctions administratives fiscales proportionnelles comme des sanctions pénales au sens de l'article 6 de la CEDH. [9] Dans sa jurisprudence, la Cour de cassation considérait initialement que les sanctions administratives fiscales ne pouvaient, en vertu de la volonté explicite du législateur, être considérées comme des sanctions pénales, de sorte que le fisc, en infligeant une sanction administrative, ne se prononce pas sur le caractère fondé de l'action publique intentée, et partant, ne prononce pas non plus de condamnation à charge du contribuable.[10]

Eu égard à la position de la C.E.D.H. en la matière, cette jurisprudence de la Cour de cassation a dès lors été vivement critiquée par la doctrine[11] et par la section de législation du Conseil d'État.[12] La Cour constitutionnelle, non plus, n'a pas partagé l'avis de la Cour de cassation. Dans un arrêt du 24 février 1999, la Cour constitutionnelle a reconnu expressément le caractère répressif des amendes en matière de TVA, prévues à l'article 70 du Code de la TVA.[13] Dans cet arrêt, la Cour constitutionnelle a déclaré très clairement que les amendes fiscales prévues à l'article 70, § 2, du Code

8 C.E.D.H., 24 septembre 1997 (GARYFALLOU AEBE), Recueil 1997-V, 1830.

9 Cass., 15 novembre 1996, N.F.M., 1998.3, 79 avec note F. DERUYCK; J.D.F., 1997, 287, avec note GREGOIR D.; Cass., 12 janvier 1995, Pas., 1995, I, n° 22, 37; Cass., 27 septembre 1991, N.F.M., 1992.10, 250 avec note F. DERUYCK; R.W., 1991-1992, 70; F.J.F., 92/40; Cass., 15 janvier 1991, Arr.Cass., 1990-1991, 504; Cass., 8 septembre 1972, Arr.Cass., 1973, 28; Cass., 27 octobre 1971, Arr.Cass., 1972, 227; Cass., 8 novembre 1949, Pas., 1950, I, 131.

10 Voir notamment Cass., 15 janvier 1991, Arr.Cass., 1990-1991, 504.

11 Voyez la doctrine citée ci-dessus.

12 Doc. parl. Chambre, 1997-1998, 1342/1, 66; Doc. parl. fl., 1993-1994, 415/1, 135; Doc. parl., Sénat, 1992-1993, 762/1, 85; Doc. parl. Sénat, 1990-1991, 1417/1, 40.

13 Cour constitutionnelle, 24 février 1999, inédit.

door alle belastingplichtigen zonder enig onderscheid, die bij de bij het W.B.T.W. opgelegde verplichtingen niet naleven, te voorkomen en te bestraffen zodat de belastingplichtige die vooraf de sanctie kent die hij riskeert op te lopen, ertoe zal worden aangezet zijn verplichtingen na te komen. Volgens het Grondwettelijk Hof overheerst het repressief karakter van de btw-boeten overduidelijk zodat zij als strafsancties moeten worden beschouwd.

Het Hof van Cassatie kon dit arrest van het Grondwettelijk Hof uiteraard niet naast zich neerleggen en in een arrest van 25 mei 1999 erkende het Hof van Cassatie uiteindelijk uitdrukkelijk dat de sancties vervat in artikel 70 BWTW onder bepaalde voorwaarden een penaal karakter kunnen hebben.[14] Het Hof van Cassatie stelde dat een administratieve sanctie een strafrechtelijk karakter heeft indien zij zonder onderscheid elke belastingplichtige treft, en niet slechts een bepaalde groep met een particulier statuut, een bepaald gedrag voorschrijft en op de naleving ervan een sanctie stelt, niet alleen maar een vergoeding in geld van schade betreft, maar essentieel ertoe strekt te straffen om de herhaling van gelijkaardige handelingen te voorkomen, stoelt op een norm met een algemeen karakter, waarvan het oogmerk tegelijk preventief en repressief is en zeer zwaar is, gelet op het bedrag ervan. Niettegenstaande het Hof van Cassatie met het arrest van 25 mei 1999 uitdrukkelijk de criteria heeft omschreven om het strafrechtelijk karakter van een administratieve sanctie te beoordelen, blijkt niettemin dat het Hof van Cassatie nog steeds zeer terughoudend was in zijn beoordeling. Zo stelde Hof van Cassatie in het arrest van 25 mei 1999 dat een administratieve boete inzake BTW van maar liefst 15 000 000,00 BEF niet dermate ernstig was om tot het strafrechtelijk karakter van de sanctie te besluiten.

De discussie over de aard van de fiscaal administratieve sancties bleef dan ook na het arrest van 25 mei 1999 nog steeds voortduren. Deze discussie werd pas definitief beslecht met het arrest Silvesters Horeca Service van het E.H.R.M. van 4 maart 2004.[15] In deze zaak werd de Belgische Staat door het E.H.R.M. veroordeeld wegens het miskennen van de bepalingen van artikel 6 EVRM bij het opleggen van een administratieve sanctie conform artikel 70 W.B.T.W. Meer specifiek werd de Belgische Staat in deze zaak, nadat het E.H.R.M. de strafrechtelijke aard van de sancties in artikel 70 WBTW had vastgesteld, veroordeeld omwille van het feit dat de belastingplichtige geen toegang heeft gehad tot een rechter met volle rechtsmacht. Opmerkelijk is wel dat de Belgische Staat in zijn conclusies voor het

[14] Cass., 25 mei 1999, A.F.T. Fisc.Act., 1999, 22/3.

[15] E.H.R.M., 4 maart 2004, (SILVESTERS HORECA SERVICE), F.J.F., 2004, 157.

de la TVA ont pour objet de prévenir et de sanctionner les infractions commises par tous les redevables, sans distinction aucune, qui ne respectent pas les obligations imposées par le Code de la TVA, de sorte que le redevable, connaissant à l'avance la sanction qu'il risque d'encourir, sera incité à respecter ses obligations. Selon la Cour constitutionnelle, le caractère répressif des amendes en matière de TVA prédomine manifestement, de sorte qu'elles doivent être considérées comme des sanctions pénales.

La Cour de cassation n'a évidemment pas pu ignorer cet arrêt de la Cour constitutionnelle et a finalement reconnu explicitement, dans un arrêt du 25 mai 1999, que les sanctions contenues à l'article 70 du Code de la TVA peuvent, sous certaines conditions, revêtir un caractère répressif.[14] La Cour de cassation a déclaré qu'une sanction administrative revêt un caractère répressif si elle concerne sans distinction tous les contribuables et non uniquement un groupe déterminé doté d'un statut particulier, si elle prescrit un comportement déterminé et prévoit une sanction en vue de son respect, si elle ne concerne pas seulement une réparation pécuniaire d'un préjudice mais tend essentiellement à sanctionner afin d'éviter la réitération d'agissements similaires, si elle se fonde sur une norme à caractère général dont le but est à la fois préventif et répressif et si elle est très sévère eu égard à son montant. Bien qu'ayant explicitement défini dans son arrêt du 25 mai 1999 les critères permettant d'apprécier le caractère répressif d'une sanction administrative, la Cour de cassation s'avère néanmoins toujours très réservée dans son appréciation. Ainsi, la Cour de cassation a déclaré dans son arrêt du 25 mai 1999 qu'une amende administrative en matière de TVA de pas moins de 15 000 000,00 BEF n'était pas importante au point de conclure à la nature répressive de la sanction.

L'arrêt du 25 mai 1999 n'a donc pas mis fin à la discussion portant sur la nature des sanctions administratives fiscales. Cette discussion n'a été réglée de façon définitive qu'avec l'arrêt Silvesters Horeca Service rendu par la C.E.D.H. le 4 mars 2004.[15] Dans cette affaire, l'État belge a été condamné pour avoir ignoré les dispositions de l'article 6 de la CEDH en infligeant une sanction administrative conformément à l'article 70 du Code TVA. En l'occurrence, après que la Cour a constaté la nature pénale des sanctions prévues à l'article 70 du Code TVA, l'État belge a été condamné en particulier parce que le contribuable n'avait pas pu accéder à un juge ayant pleine juridiction. Il est cependant étonnant que, dans les conclusions qu'il a déposées à la Cour, l'État belge ait établi lui-même que les sanctions ad-

[14] Cass., 25 mai 1999, A.F.T. Fisc.Act., 1999, 22/3.

[15] C.E.D.H., 4 mars 2004, (SILVESTERS HORECA SERVICE), F.J.F., 2004, 157.

E.H.R.M. zelf heeft gesteld dat de proportionele fiscaal administratieve sancties strafrechtelijk zijn in de zin van artikel 6 EVRM[16] Dit betekent aldus dat sinds het arrest Silvesters Horeca Service het strafrechtelijk karakter van de proportionele fiscaal administratieve sancties een vaststaand gegeven is. Sindsdien hebben de hoven en rechtbanken het strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM van verschillende fiscaal administratieve sancties erkend.

Op het vlak van de federale belastingen heeft de rechtspraak het standpunt van het E.H.R.M. met betrekking tot de sancties vervat in artikel 70 WBTW verschillende malen bevestigd[17] en tevens ondertussen het strafrechtelijk karakter van verschillende andere fiscaal administratieve sancties erkend.

In het kader van de inkomstenbelastingen heeft de rechtspraak tevens erkend dat de belastingverhogingen uit artikel 444 WIB92[18] en de vaste administratieve boeten uit artikel 445 WIB92[19] als straffen in de zin van artikel 6 EVRM moeten worden beschouwd. Opmerkelijk is dat de rechtspraak dit ondertussen ook heeft gesteld voor wat betreft de aanslag in de geheime commissielonen van artikel 219 WIB92. De Rechtbank van Eerste Aanleg van Namen stelde in een vonnis van 7 februari 2007[20] dat de aanslag geheime commissielonen als een *«straf»* is te beschouwen die zij kan verminderen vanwege verzachtende omstandigheden. Deze rechtspraak valt enigszins te begrijpen. Niettegenstaande de aanslag op de geheime commissielonen in de wetgeving als een *«belasting»* wordt omschreven, kan niettemin niet worden ontkend dat zij een sanctionerend karakter heeft. De autonome interpretatie van de criteria van de strafrechtelijke aanknoping van artikel 6 EVRM maken vervolgens dat de rechter ook kan oordelen dat een «*belasting*» een straf kan zijn in de zin dit artikel. Deze

[16] Zie overweging 23 van het arrest van 4 maart 2004 waar de Belgische Staat stelde: «Le Gouvernement reconnaît que «les amendes administratives proportionnelles prévues par [les] codes fiscaux [belges] constituent des sanctions pénales au sens des instruments internationaux de protection des droits de l'homme.»

[17] Zie o.m. E.H.R.M., 25 september 2007,(LONCKE), R.G.C.F. 2007, afl. 6, 456; Grondwettelijk Hof, 157/2008, 6 november 2008, *BS* 23 januari 2009; Grondwettelijk Hof, 79/2008, 15 mei 2008, B.S. 26 juni 2008; Cass., 16 februari 2007, T.F.R. 2007, 934; Brussel 3 april 2008, Fisc. Koer. 2008, afl. 10, 521; Gent 22 april 2008, T.F.R. 2008, afl. 351, 1013; Brussel 6 september 2007, Fisc. Koer. 2007, 615; Gent 30 januari 2007, Fisc. Koer. 2007, 412; Rb. Namen, 16 maart 2005, F.J.F. 2005, 960; Rb. Bergen, 15 oktober 2003, F.J.F. 2004, 797; Rb. Leuven 12 april 2002, Fisc. Koer., 2002, 335.

[18] Rb. Luik, 23 maart 2006, F.J.F. 2007, 581; Gent, 15 november 2005, T.G.R. – T.W.V.R. 2007, afl. 1, 63; Antwerpen 23 april 2002, F.J.F. 2002, afl. 7, 619; Rb. Bergen 12 maart 2003, F.J.F. 2003, 553.

[19] Grondwettelijk Hof, 91/2008, 18 juni 2008, B.S., 10 september 2008.

[20] Rb. Namen, 7 februari 2007, Fiscoloog, 2007, nr. 1072, 12.

ministratives fiscales proportionnelles constituent des sanctions pénales au sens de l'article 6 de la CEDH.[16] Cela signifie donc que, depuis l'arrêt Silvesters Horeca Service, le caractère pénal des sanctions administratives fiscales proportionnelles est établi. Depuis, les cours et tribunaux ont reconnu le caractère pénal, au sens de l'article 6 de la CEDH, de différentes sanctions fiscales administratives.

En matière d'impôts fédéraux, la jurisprudence a défendu à plusieurs reprises, la position de la C.E.D.H. en ce qui concerne les sanctions prévues à l'article 70 du Code TVA[17] tout en reconnaissance le caractère pénal de différentes autres sanctions administratives fiscales.

Dans le cadre des impôts sur les revenus, la jurisprudence a également reconnu que les accroissements d'impôts prévus par l'article 444 du CIR92[18] et les amendes administratives fixes prévues à l'article 445 du CIR92[19] doivent être considérés comme des sanctions au sens de l'article 6 de la CEDH. Il est étonnant que, dans l'intervalle, la jurisprudence ait fait de même en ce qui concerne la cotisation frappant les commissions secrètes prévue à l'article 219 du CIR92. Dans un jugement du 7 février 2007[20], le tribunal de première instance de Namur a estimé que la cotisation frappant les commissions secrètes doit être considérée comme une *'sanction',* qu'il peut réduire compte tenu de circonstances atténuantes. Cette jurisprudence peut en quelque sorte se comprendre. Bien que la législation définisse la cotisation frappant les commissions secrètes comme un *'impôt'*, on ne peut nier son caractère de sanction. Ensuite, compte tenu de l'interprétation autonome des critères de l'applicabilité du volet pénal de l'article 6 de la CEDH, le juge peut également estimer qu'un *'impôt'*

[16] Voir le considérant 23 de l'arrêt du 4 mars 2004 dans lequel l'État belge établissait que: ' Le Gouvernement reconnaît que «les amendes administratives proportionnelles prévues par [les] codes fiscaux [belges] constituent des sanctions pénales au sens des instruments internationaux de protection des droits de l'homme.'».

[17] Voir notamment C.E.D.H., 25 septembre 2007,(LONCKE), R.G.C.F. 2007, n° 6, 456; Cour constitutionnelle, 157/2008, 6 novembre 2008, *Moniteur belge* du 23 janvier 2009; Cour constitutionnelle, 79/2008, 15 mai 2008, *Moniteur belge* du 26 juin 2008; Cass., 16 février 2007, T.F.R. 2007, 934; Bruxelles 3 avril 2008, Fisc. Koer. 2008, n° 10, 521; Gand 22 avril 2008, T.F.R. 2008, n° 351, 1013; Bruxelles 6 septembre 2007, Fisc. Koer. 2007, 615; Gand 30 janvier 2007, Fisc. Koer. 2007, 412; Trib. Namur, 16 mars 2005, F.J.F. 2005, 960; Trib. Mons, 15 octobre 2003, F.J.F. 2004, 797; Trib. Louvain 12 avril 2002, Fisc. Koer., 2002, 335.

[18] Trib. Liège, 23 mars 2006, F.J.F. 2007, 581; Gand, 15 novembre 2005, T.G.R. – T.W.V.R. 2007, n° 1, 63; Anvers 23 avril 2002, F.J.F. 2002, n° 7, 619; Trib. Mons 12 mars 2003, F.J.F. 2003, 553.

[19] Cour constitutionnelle, 91/2008, 18 juin 2008, *Moniteur belge* du 10 septembre 2008.

[20] Rb. Namen, 7 februari 2007, Fiscoloog, 2007, nr. 1072, 12.

visie wordt niet gedeeld door het hof van beroep van Brussel[21] en het hof van beroep van Gent.

Ook wat de proportionele fiscale administratieve sancties betreft die zijn voorzien in de registratierechten[22] en in de successierechten[23] stelde de rechtspraak reeds het strafrechtelijk karakter vast.

In het kader van de met de Inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen tot slot werd reeds beslist dat de proportionele administratieve sancties die zijn voorzien met betrekking tot de belasting op automatische ontspanningstoestellen[24] en met betrekking tot het eurovignet[25] strafrechtelijk zijn in de zin van artikel 6 EVRM.

Het betreft bovendien niet enkel de administratieve sancties met betrekking tot de federale belastingen. Ook in het kader van de regionale en de lokale belastingsfeer heeft de rechtspraak ondertussen beslist dat de proportionele administratieve sancties strafrechtelijk zijn in de zin van artikel 6 EVRM Dit is ondermeer het geval voor wat betreft de sancties die zijn voorzien in het kader van de Vlaamse oppervlaktewaterheffing[26], de Brussels gewestbelasting ten laste van bezetters van bebouwde eigendommen en houders van een zakelijk recht op sommige onroerende goederen[27] en voor de sancties die zijn voorzien in het kader van de «*Algemene Provinciebelasting Bedrijven*» van de provincie Oost-Vlaanderen.[28]

3. Juridische gevolgen van de toepasbaarheid van artikel 6 EVRM op de fiscale sancties

Het feit dat fiscaal administratieve sancties onder bepaalde voorwaarden als strafsancties kunnen worden beschouwd in de zin van artikel 6 EVRM betekent niet dat het bestaan zelf van deze sancties in het gedrang zou komen.[29] De fiscale administratieve sancties met penaal karakter blijven geoorloofd, zij het evenwel op voorwaarde dat aan de belastingplichtige de rechtsbe-

[21] Brussel, 20 september 2007, R.G.C.F. 2008, afl. 3, 231.
[22] Brussel 7 november 2000, T.F.R. 2001, 87.
[23] Rb. Antwerpen 15 mei 2008, Droits de succession 2008, afl. 11, 1; Rb. Namen 27 februari 2008, Fisc. Koer. 2008, 418; Rb. Gent 18 december 2007, Rec. gén. enr. not. 2008, afl. 4, 149; Rb. Namen, 30 mei 2007, R.G.C.F. 2008, afl. 1, 110; Rb. Brussel 21 maart 2001, F.J.F. 2002, 254.
[24] Gent, 7 november 2006, 2005/AR/1531.
[25] Gent 27 maart 2007, F.J.F. 2007, afl. 10, 905; Rb. Brussel, 7 februari 2003, R.G.C.F. 2003, 21; Gent, 26 juni 2002, T.G.R. 2003, 130.
[26] Gent , 21 oktober 2003, TFRnet, 9 juni 2004.
[27] Rb. Brussel, 19 december 2007, R.G.C.F. 2008, afl. 2, 180.
[28] Gent, 12 juni 2007, T.G.R. – T.W.V.R. 2008, afl. 2, 158; Rb. Gent 14 juni 2006, Fiscoloog 2006, nr. 1044, 12; Rb. Gent, 6 februari 2003, Fiscoloog, 2003, nr. 893, 11.
[29] DERUYCK F., o.c., in Fiscaal Straf– en Strafprocesrecht, Gent, Mys & Breesch, 1996, 36.

constitue une sanction au sens de cet article. La cour d'appel de Bruxelles[21] et la cour d'appel de Gand ne partagent pas cette vision.

En ce qui concerne les sanctions administratives proportionnelles en matière fiscale relatives aux droits d'enregistrement[22] et aux droits de succession[23] également, la jurisprudence a déjà établi leur caractère pénal.

Dans le cadre des impôts assimilés aux impôts sur les revenus, il a enfin déjà été décidé que les sanctions administratives proportionnelles prévues en ce qui concerne la taxe sur les appareils automatiques de divertissement[24] et en ce qui concerne l'eurovignette[25] sont pénales au sens de l'article 6 de la CEDH.

Les sanctions administratives relatives aux impôts fédéraux ne sont par ailleurs pas les seules concernées: dans le cadre de la fiscalité régionale et locale également, la jurisprudence a entre-temps décidé que les sanctions administratives proportionnelles sont pénales au sens de l'article 6 de la CEDH. C'est notamment le cas des sanctions prévues dans le cadre de la redevance flamande sur les eaux de surface[26], de la taxe régionale bruxelloise à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles[27] et des sanctions prévues dans le cadre de l' «*Algemene Provinciebelasting Bedrijven*» de la province de Flandre orientale. [28]

3. Conséquences juridiques de l'applicabilité de l'article 6 de la CEDH aux sanctions fiscales

Le fait que des sanctions administratives en matière fiscale puissent, dans certaines circonstances, être considérées comme des sanctions pénales au sens de l'article 6 de la CEDH, ne remet pas en cause l'existence même de ces sanctions.[29] Les sanctions administratives en matière fiscale à caractère pénal restent autorisées, à condition toutefois que le contribuable se voie accorder

[21] Bruxelles, 20 septembre 2007, R.G.C.F. 2008, n° 3, 231.
[22] Bruxelles, 7 novembre 2000, T.F.R. 2001, 87.
[23] Trib. Anvers 15 mai 2008, Droits de succession 2008, n° 11, 1; Trib. Namur 27 février 2008, Fisc. Koer. 2008, 418; Trib. Gand 18 décembre 2007, Rec. gén. enr. not. 2008, n° 4, 149; Trib. Namur, 30 mai 2007, RGCF 2008, n° 1, 110; Trib. Bruxelles, 21 mars 2001, F.J.F. 2002, 254.
[24] Gand, 7 novembre 2006, 2005/AR/1531.
[25] Gand 27 mars 2007, F.J.F. 2007, n° 10, 905; Trib. Bruxelles, 7 février 2003, R.G.C.F. 2003, 21; Gand, 26 juin 2002, T.G.R. 2003, 130.
[26] Gand , 21 octobre 2003, TFRnet, 9 juin 2004.
[27] Trib. Bruxelles, 19 décembre 2007, R.G.C.F. 2008, n° 2, 180.
[28] Gand, 12 juin 2007, T.G.R. – T.W.V.R. 2008, n° 2, 158; Trib. Gand 14 juin 2006, Fiscoloog 2006, n° 1044, 12; Trib. Gand, 6 février 2003, Fiscoloog, 2003, n° 893, 11
[29] DERUYCK F., o.c., *in Fiscaal Straf– en Strafprocesrecht*, Gand, Mys & Breesch, 1996, 36.

scherming wordt toegekend die is voorzien in artikel 6 EVRM. In het bijzonder is de belastingplichtige dan gerechtigd op:

A. het recht op toegang tot een rechterlijke instantie die met volle rechtsmacht kan oordelen;

B. het recht op een eerlijke behandeling;

C. het recht op een behandeling binnen een redelijke termijn;

D. het recht op het vermoeden van onschuld;

E. het recht geen twee keer voor dezelfde feiten te worden veroordeeld.

A. Het recht op toegang tot een rechterlijke instantie met volle rechtsmacht

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 6 EVRM moet een rechtsonderhorige aan wie een strafsanctie in de zin van het verdrag werd opgelegd vooreerst de mogelijkheid krijgen deze sanctie door een rechter met volle rechtsmacht te laten beoordelen. Volgens de rechtspraak van het E.H.R.M.[30] staat volle rechtsmacht gelijk met een algemene rechtmatigheidscontrole, hetgeen inhoudt dat de rechter de sanctie ten gronde moet kunnen beoordelen zowel op juridisch als op feitelijk vlak.[31] Bij het onderzoek naar de volle rechtsmacht van de fiscale rechtscolleges moet ook worden stilgestaan bij de vraag of de rechterlijke instanties conform de vereisten van artikel 6 EVRM de bevoegdheid moeten hebben om naast de wettelijkheid ook de opportuniteit te beoordelen van de administratieve beslissingen waarbij fiscale sancties worden opgelegd.

[30] E.H.R.M. , 23 oktober 1995 (Schmautzer), Publ. E.C.H.R., Series A, Vol. 328A, § 27; E.H.R.M. , 23 oktober 1995 (Umlauft), Publ. E.C.H.R., Series A, Vol. 328B, § 30; E.H.R.M. , 23 oktober 1995 (Gradinger), Publ. E.C.H.R., Series A, Vol. 328C, § 35; E.H.R.M., 23 oktober 1995 (Pramstaller), Publ. E.C.H.R., Series A, Vol. 329A, § 32; E.H.R.M., 23 oktober 1995 (Palaoro), Publ. E.C.H.R., Series A, Vol. 329B, § 34; E.H.R.M., 23 oktober 1995 (Pfarrmeier), Publ. E.C.H.R., Series A, Vol. 329C, § 31.

[31] VELU J. en ERGEC R., o.c., Brussel, Bruylant, 1990, 402.

la protection juridique prévue à l'article 6 de la CEDH. Le contribuable bénéficie alors plus particulièrement:

A. du droit à l'accès à une instance judiciaire capable de statuer avec compétence de pleine juridiction;

B. du droit à un traitement équitable;

C. du droit à un traitement dans un délai raisonnable;

D. du droit à la présomption d'innocence;

E. du droit de ne pas être condamné deux fois pour les mêmes faits.

A. Droit d'accès à une instance judiciaire de pleine juridiction

Conformément à l'article 6 de la CEDH, le justiciable à qui une sanction pénale au sens de la convention est imposée doit d'abord pouvoir faire contrôler cette sanction par un juge disposant d'une pleine juridiction. Aux termes de la jurisprudence de la Cour[30], la pleine juridiction est synonyme de contrôle général de régularité, ce qui signifie que le juge doit pouvoir examiner la sanction sur le fond sur le plan juridique et en ce qui concerne les faits[31]. Lors de l'examen de la pleine juridiction des juridictions fiscales, il convient également de s'arrêter sur la question de savoir si, conformément aux exigences de l'article 6 de la CEDH, les instances judiciaires doivent être compétentes pour contrôler, outre la légalité, l'opportunité des décisions administratives imposant des sanctions fiscales.

[30] C.E.D.H., 23 octobre 1995 (Schmautzer), Publ. C.E.D.H., Série A, Vol. 328A, § 27; C.E.D.H., 23 octobre 1995 (Umlauft), Publ. C.E.D.H., Série A, Vol. 328B, § 30; CEDH, 23 octobre 1995 (Gradinger), Publ. CEDH, Série A, Vol. 328C, § 35; CEDH, 23 octobre 1995 (Pramstaller), Publ. C.E.D.H., Série A, Vol. 329A, § 32; CEDH, 23 octobre 1995 (Palaoro), Publ. CEDH, Série A, Vol. 329B, § 34; C.E.D.H., 23 octobre 1995 (Pfarrmeier), Publ. CEDH, Série A, Vol. 329C, § 31

[31] VELU J. et ERGEC R., o.c., Bruxelles, Bruylant, 1990, 402.

Vóór de jurisprudentiële erkenning van het strafrechtelijk karakter van de fiscaal-administratieve sancties werd algemeen aangenomen dat een opportuniteitsbeoordeling van de fiscale sancties was uitgesloten.[32] Volgens de toen heersende rechtspraak kon de rechter enkel oordelen over de wettelijkheid van de sanctie en over de kwalificatie van de inbreuk, doch niet over de omvang van de sanctie.

Sinds de erkenning van het strafrechtelijk karakter stelde zich de vraag of de hoven en rechtbanken zich thans, gelet op het feit dat zij ingevolge de bepalingen van artikel 6 EVRM met volle rechtsmacht over de sanctie dienen te oordelen, nu wel over de opportuniteit van de opgelegde sanctie kunnen uitspreken.

In het hiervoor besproken arrest van 24 februari 1999 stelde het Grondwettelijk Hof dat het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel wordt geschonden wanneer men aan belastingplichtigen aan wie eenbtw–boete wordt opgelegd niet de mogelijkheid geeft een beroep in te stellen dat hem ertoe in staat stelt een rechter te laten toetsen of een sanctie met een repressief karakter in rechte en in feite verantwoord is en of bij het nemen van deze administratieve beslissing de wettelijke bepalingen en de algemene beginselen waaronder het evenredigheidsbeginsel werden nageleefd. De opportuniteit heeft immers de redelijkheid als grens, zodat een kennelijk onredelijk beleidsoordeel een illegaliteit oplevert die wel door de rechter kan worden gecensureerd.[33]

[32] – Zie inzake B.T.W.: Cass., 22 januari 1998, F.J.F., 98/270; Cass., 12 januari 1995, R. Cass., 1995, 188; Cass., 27 september 1991, F.J.F., 92/40; Cass., 15 januari 1991, Arr.Cass., 1990-1991, 504; Brussel, 5 maart 1998, Fisk., 1998, 656/6; Rb. Kortrijk, 20 december 1990, F.J.F., 91/95 contra: Rb. Antwerpen, 29 september 1997, Fisk.koer., 98/144; Rb. Ieper, 19 september 1997, Fisk. Koer., 97/564; Rb. Leuven, 21 juni 1996, Fisk.Koer., 96/504; Rb. Mechelen, 16 maart 1995, Fisk.Koer., 95/499
– Zie inzake inkomstenbelastingen: Cass., 20 november 1997, F.J.F., 98/23 (impliciet). Cass., 29 september 1997, F.J.F., 97/268 Hier moet worden opgemerkt dat de rechtspraak tot aan het arrest van het Hof van Cassatie van 29 september 1997 quasi unaniem stelde dat een opportuniteitsbeoordeling van de belastingverhogingen inzake inkomstenbelastingen mogelijk was.
Contra: Cass., 21 april 1988, F.J.F., 88/221; Cass., 18 november 1969, Pas., 1970, I, 253; Antwerpen, 14 oktober 1997, F.J.F., 98/26; Antwerpen, 30 september 1997, F.J.F., 98/28; Antwerpen, 15 april 1997, F.J.F., 97/210; Mons, 15 november 1991, F.J.F., 92/191; Gent, 24 april 1990, F.J.F., 90/144; Gent, 12 september 1989, Fisk.Koer., 89/462; Gent, 11 mei 1984, F.J.F., 85/71.

[33] MAUS M., o.c., T.F.R., 1999, 345.

Avant la reconnaissance par la jurisprudence du caractère pénal des sanctions administratives fiscales, il était généralement admis que le contrôle de l'opportunité des sanctions fiscales était exclu.[32] Selon la jurisprudence dominante à cette date, le juge ne pouvait statuer que sur la légalité de la sanction et sur la qualification de l'infraction, et non sur l'importance de la sanction.

Depuis la reconnaissance du caractère pénal, la question s'est posée de savoir si les cours et les tribunaux pouvaient aujourd'hui se prononcer sur l'opportunité des sanctions imposées, étant entendu qu'en application de l'article 6 de la CEDH, ils doivent statuer en pleine juridiction sur ces sanctions.

Dans l'arrêt précité du 24 février 1999, la Cour constitutionnelle indiquait que le principe constitutionnel d'égalité est violé si l'on ne donne pas la possibilité aux contribuables frappés d'une amende en matière de TVA d'introduire un recours leur permettant de faire contrôler par un juge si une sanction à caractère répressif est justifiée en fait et en droit et si les dispositions législatives et les principes généraux, parmi lesquels le principe de proportionnalité, ont été respectés lorsque cette décision administrative a été prise. En effet, l'opportunité a la raison pour limite, de telle sorte qu'un jugement manifestement déraisonnable donne lieu à une illégalité qui peut être censurée par le juge.[33]

[32] – Voir, en matière de TVA: Cass., 22 janvier 1998, F.J.F., 98/270; Cass., 12 janvier 1995, R. Cass., 1995, 188; Cass., 27 septembre 1991, F.J.F., 92/40; Cass., 15 janvier 1991, Arr. Cass., 1990-1991, 504; Bruxelles, 5 mars 1998, Fisk., 1998, 656/6; Trib. Courtrai, 20 décembre 1990, F.J.F., 91/95 contra: Trib. Anvers, 29 septembre 1997, Fisk. koer., 98/144; Trib. Ypres, 19 septembre 1997, Fisk. Koer., 97/564; Trib. Louvain, 21 juin 1996, Fisk. Koer., 96/504; Trib. Malines, 16 mars 1995, Fisk. Koer., 95/499
– Voir, en matière d'impôts sur les revenus: Cass., 20 novembre 1997, F.J.F., 98/23 (implicitement). Cass., 29 septembre 1997, F.J.F., 97/268. On observera à ce propos que la jurisprudence indiquait de manière quasi unanime, avant l'arrêt de la Cour de Cassation du 29 septembre 1997, que le contrôle de l'opportunité des majorations d'impôts était possible en matière d'impôts sur les revenus. Contre: Cass., 21 avril 1988, F.J.F., 88/221; Cass., 18 novembre 1969, Pas., 1970, I, 253; Anvers, 14 octobre 1997, F.J.F., 98/26; Anvers, 30 septembre 1997, F.J.F., 98/28; Anvers, 15 avril 1997, F.J.F., 97/210; Mons, 15 novembre 1991, F.J.F., 92/191; Gand, 24 avril 1990, F.J.F., 90/144; Gand, 12 septembre 1989, Fisk. Koer., 89/462; Gand, 11 mai 1984, F.J.F., 85/71.

[33] MAUS M., o.c., T.F.R., 1999, 345.

Een rechter met volle rechtsmacht moet aldus kunnen nagaan in hoeverre de sanctie evenredig is met de ten laste gelegde feiten.[34] [35]

Niettegenstaande dit duidelijk arrest van het Grondwettelijk Hof worstelde men in de rechtspraak met de vraag of een kennelijk onredelijke fiscaal-administratieve sanctie in het kader van de opportuniteitsbeoordeling moet worden vernietigd, dan wel kan worden gematigd door de rechter.

Volgens het hof van beroep van Antwerpen in een arrest van 14 maart 2000 is een opportuniteitsbeoordeling van de sanctie door de rechter toegestaan maar kan hij niet tot matiging overgaan.[36] Volgens het hof van beroep houdt de rechterlijke beoordeling van de opportuniteit van de fiscaal-administratieve sanctie als straf in dat de rechter de boete ongedaan kan maken indien hij meent dat het evenredigheidsbeginsel wordt geschonden, doch niet dat hij de sanctie kan wijzigen door de boete te matigen. Opmerkelijk is ook het vonnis van de Rechtbank van Eerste Aanleg van Leuven van 4 januari 2000[37] waarbij door de rechtbank werd gesteld dat een fiscale boete opgelegd volgens de bepalingen van artikel 70 § 1 W.B.T.W. nietig was en niet kon worden opgelegd omwille van het feit dat het Grondwettelijk Hof in zijn arrest van 24 februari 1999 artikel 70 § 1 W.B.T.W. buiten de wet heeft gesteld wegens strijdigheid met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel.[38]

Andere rechtspraak stelde dan weer dat de rechter de onredelijke fiscaal-administratieve sanctie op grond van zijn volle rechtsmacht kan herleiden tot een aanvaardbaar en redelijk niveau. Zo beslisten de Rechtbank van Eerste Aanleg van Mechelen in een vonnis van 16 maart 2000[39], de Rechtbank van Eerste Aanleg van Hasselt in een vonnis van 5 april 2000[40] en het hof van beroep van Gent in een arrest van 21 december 2000[41] dat de sanctie indien zij onredelijk is niet teniet kan worden gedaan, doch wel moet worden gematigd. Deze strek-

[34] ALEN A., o.c., in Liber Amicorum Prof.dr. G. BAETEMAN, Antwerpen, Kluwer, 1997, 400.

[35] Dit is ook de mening van het Franse Hof van Cassatie. zie Cass. (comm.) (Fr.) 29 april 1997, Rev. trim. D.H. 1998, 169, noot LOUIS, J. Het Hof besliste dat het niet bestaan van een beroep met volle rechtsmacht tegen de beslissing van de administratie, waardoor de rechtbank uitspraak kan doen over het beginsel en het bedrag van de bij art. 1840 N quater van het Code général des impôts (Fr.) bepaalde boete die een straf uitmaakt, in strijd is met art. 6 EVRM.

[36] Antwerpen, 14 maart 2000, T.F.R., 2000, 523, met noot SCHOORS M., Rechterlijke controle inzake administratieve geldboeten.

[37] Rb. Leuven, 4 januari 2000, nog niet gepubliceerd.

[38] Zie ook noot bij Cass., 26 juni 2000, in T.F.R., 2000, 981

[39] Rb. Mechelen, 16 maart 2000, T.F.R., 2000, 525, , met noot SCHOORS M., Rechterlijke controle inzake administratieve geldboeten.

[40] Rb. Hasselt, 5 april 2000, nog niet gepubliceerd.

[41] Gent, 21 december 2000, nog niet gepubliceerd.

Un juge de pleine juridiction doit donc pouvoir vérifier dans quelle mesure la sanction est proportionnelle aux faits reprochés.[34] [35]

Malgré cet arrêt clair de la Cour constitutionnelle, la jurisprudence a débattu de la question de savoir si une sanction administrative fiscale manifestement déraisonnable devait être annulée dans le cadre de l'appréciation de l'opportunité, ou si elle pouvait être modérée par le juge.

Selon l'arrêt du 14 mars 2000 de la Cour d'appel d'Anvers, le juge peut apprécier l'opportunité de la sanction, mais il ne peut la modérer.[36] Selon la Cour d'appel, l'appréciation par le juge de l'opportunité d'infliger comme peine la sanction administrative fiscale implique que le juge peut annuler l'amende s'il estime que le principe de proportionnalité est violé, mais pas qu'il puisse modifier la sanction en modérant l'amende. Le jugement du Tribunal de première instance de Louvain du 4 janvier 2000[37] est également singulier en ce que le Tribunal a indiqué qu'une amende fiscale infligée en vertu des dispositions de l'article 70, § 1er, du Code de la TVA était nulle et ne pouvait être infligée du fait que la Cour constitutionnelle avait, dans son arrêt du 24 février 1999, déclaré illégal l'article 70, § 1er du Code de la TVA pour cause de violation du principe constitutionnel d'égalité.[38]

Une autre jurisprudence considère, quant à elle, que le juge peut, sur la base de sa compétence de pleine juridiction, ramener la sanction administrative fiscale déraisonnable à un niveau raisonnable et acceptable. Ainsi, le tribunal de première instance de Malines dans un jugement du 16 mars 2000[39], le tribunal de première instance d'Hasselt dans un jugement du 5 avril 2000[40] et la cour d'appel de Gand dans un arrêt du 21 décembre 2000[41] ont décidé que si elle est déraisonnable, la sanction ne peut pas être annulée, mais doit effectivement

[34] ALEN A., o.c., dans Liber Amicorum Prof.dr. G. BAETEMAN, Anvers, Kluwer, 1997, 400.

[35] C'est également l'avis de la Cour de cassation française: voir Cass. (comm.) (Fr.) 29 avril 1997, Rev. trim. D.H. 1998, 169, note LOUIS, J. La Cour a déclaré que la non-existence d'un recours de pleine juridiction contre la décision de l'administration permettant au tribunal de se prononcer sur le principe et le montant de l'amende fixée en guise de sanction en vertu de l'article 1840 N quater du Code général des impôts (Fr.), est contraire à l'article 6 de la CEDH.

[36] Anvers, 14 mars 2000, T.F.R., 2000, 523, avec note SCHOORS M., Rechterlijke controle inzake administratieve geldboeten.

[37] Tribunal de Louvain, 4 janvier 2000, non encore publié.

[38] Voir aussi note sous Cass., 26 juin 2000, dans T.F.R., 2000, 981.

[39] Trib. Malines, 16 mars 2000, T.F.R., 2000, 525, , avec note SCHOORS M., Rechterlijke controle inzake administratieve geldboeten.

[40] Trib. Hasselt, 5 avril 2000, pas encore publié.

[41] Gand, 21 décembre 2000, pas encore publié.

king in de rechtspraak heeft sindsdien quasi unaniem navolging gekregen.[42]

Ook het Hof van Cassatie heeft zich in dit debat gemoeid. In een eerste arrest van 24 januari 2002[43] stelde het Hof dat de rechter aan wie gevraagd wordt een administratieve sanctie te toetsen die een repressief karakter heeft in de zin van art. 6 EVRM, de wettelijkheid van die sanctie mag onderzoeken en in het bijzonder nagaan of die sanctie verzoenbaar is met de dwingende eisen van internationale verdragen en van het interne recht, met inbegrip van de algemene rechtsbeginselen. Dit toetsingsrecht moet in het bijzonder aan de rechter toelaten na te gaan of de straf niet onevenredig is met de inbreuk, zodat het aan de rechter staat te onderzoeken of het bestuur naar redelijkheid kon overgaan tot het opleggen van administratieve geldboete van zodanige omvang. De rechter mag hierbij inzonderheid acht slaan op de zwaarte van de inbreuk, de hoogte van reeds opgelegde sancties en de wijze waarop in gelijkaardige gevallen werd geoordeeld.

In een tweede arrest van 21 januari 2005 herhaalde het Hof van Cassatie deze rechtspraak maar het Hof voegde daar uitdrukkelijk aan toe, dat «*dit toetsingsrecht niet inhoudt dat de rechter op grond van een subjectieve appreciatie van verzachtende omstandigheden eigen aan de persoon van de belastingschuldige om loutere redenen van opportuniteit en tegen wettelijke regels in, boeten kan kwijtschelden of verminderen*».

Wat de redenen voor matiging aangaat werd in de rechtspraak reeds gesteld dat fiscaal-administratieve sancties kunnen worden verminderd gelet op het feit:

– dat de belastingplichtige reeds werd getroffen door een strafrechtelijke veroordeling van haar afgevaardigde bestuurders die eenzelfde economische entiteit vormen[44]

– dat de belastingplichtige reeds door de strafrechter voor dezelfde feiten was veroordeeld[45]

[42] Zie o.m.:
– inzake BTW: Rb. Namen, 16 maart 2005, F.J.F. 2005, afl. 10, 960; Rb. Bergen, 15 oktober 2003, F.J.F. 2004, afl. 8, 797
– inzake inkomstenbelastingen: Antwerpen 23 april 2002, F.J.F. 2002, afl. 7, 619
– inzake successierechten: Rb. Antwerpen 15 mei 2008, Droits de succession 2008, afl. 11, 1
– inzake registratierechten: Brussel 7 november 2000, , T.F.R. 2001, 87
– inzake de oppervlaktewaterheffing: Gent 21 oktober 2003, TFRnet, 9 juni 2004
– inzake de Algemene Provinciebelasting Bedrijven: Rb. Gent 14 juni 2006, Fiscoloog 2006, afl. 1044, 12.

[43] Cass., 24 januari 2002, T.F.R. 2002, afl. 226, 765.

[44] Antwerpen, 7 maart 2006, F.J.F. 2006, afl. 9, 846

[45] Antwerpen 10 januari 2000, T.F.R. 2000, 705.

être allégée. Depuis, cette tendance dans la jurisprudence a fait école de manière quasiment unanime.[42]

La Cour de cassation s'est, elle aussi, mêlée au débat. Dans un premier arrêt du 24 janvier 2002[43], la Cour a considéré que le juge à qui l'on demande de contrôler une sanction administrative qui revêt un caractère répressif au sens de l'art. 6 de la CEDH peut examiner la légalité de cette sanction et vérifier en particulier si celle-ci est conciliable avec les conditions impératives des conventions internationales et du droit interne, en ce compris les principes généraux du droit. Ce droit de contrôle doit permettre spécialement au juge d'examiner si la peine n'est pas disproportionnée à l'infraction, de sorte qu'il appartient au juge d'examiner si l'administration peut raisonnablement imposer une sanction administrative d'une telle importance. À cet égard, le juge pourra notamment s'intéresser à la gravité de l'infraction, l'ampleur des sanctions qui ont déjà été infligées et à la manière dont il a été statué dans des cas similaires.

Dans un deuxième arrêt du 21 janvier 2005, la Cour de cassation a réitéré cette jurisprudence, tout en ajoutant explicitement que '*ce droit de contrôle n'implique toutefois pas que le juge peut liquider ou réduire des amendes sur la base d'une appréciation subjective des circonstances atténuantes propres à la personne du contribuable pour de simples motifs d'opportunité et à l'encontre de règles légales'.*

En ce qui concerne les motifs de réduction, il a déjà été relevé, dans la jurisprudence, que les sanctions administratives fiscales pouvaient être réduites, considérant:

– que le contribuable a déjà été touché par une condamnation pénale de ses administrateurs délégués formant une même entité économique[44]

– que le contribuable a déjà été condamné par le juge pénal pour les mêmes faits[45]

[42] Voir notamment.:
– en matière de TVA: Trib. Namur, 16 mars 2005, F.J.F. 2005, 10, 960; Trib. Mons, 15 octobre 2003, F.J.F. 2004, 8, 797
– en matière d'impôts sur les revenus: Anvers 23 avril 2002, F.J.F. 2002, 7, 619
– en matière de droits de succession: Trib. Anvers, 15 mai 2008, Droits de succession 2008, 11, 1
– en matière de droits d'enregistrement: Bruxelles 7 novembre 2000, , T.F.R. 2001, 87
– en matière de redevance sur les eaux de surface: Gand 21 octobre 2003, TFRnet, 9 juin 2004
– en matière d'impôt provincial général Entreprises: Trib. Gand 14 juin 2006, Fiscoloog 2006, 1044, 12.

[43] Cass., 24 janvier 2002, T.F.R. 2002, 226, 765.

[44] Anvers, 7 mars 2006, F.J.F. 2006, 9, 846

[45] Anvers 10 janvier 2000, T.F.R. 2000, 705.

– dat de belastingplichtige reeds was overgegaan tot de regularisatie van de verschuldigde belastingen en boeten[46]

– dat van een belastingplichtige meer wordt gevorderd dan wat hij heeft ontvangen.[47]

Ondertussen heeft het Grondwettelijk Hof in een belangrijk arrest van 6 november 2008[48] tevens gesteld dat de rechter tevens in staat moet zijn om een fiscaal administratieve sanctie met «*uitstel*» op te leggen. Het Grondwettelijk Hof stelde in het arrest van 6 november 2008 vast dat een persoon die voor de rechtbank van eerste aanleg opkomt tegen de beslissing waarbij hem een fiscale geldboete wordt opgelegd, in tegenstelling tot een persoon die gedagvaard wordt om voor de correctionele rechtbank te verschijnen, niet kan genieten van het voordeel van het «*uitstel*» van de sanctie. Het Grondwettelijk Hof besloot in dit arrest dan ook dat de regeling inzake de proportionele btw-boeten van artikel 70 § 1 eerste lid WBTW strijdig is met het grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel «*in zoverre het de rechtbank van eerste aanleg niet mogelijk maakt de [...] geldboete gepaard te laten gaan met uitstel*». Het spreekt voor zich dat deze rechtspraak eveneens van toepassing is ten aanzien van de andere fiscaal-administratieve geldboetes met strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM.

B. Het recht op een eerlijke behandeling van het geschil

B. 1. Algemeen

Artikel 6 EVRM voorziet eveneens in het recht op een eerlijke procesvoering. Wat specifiek met dit recht wordt bedoeld wordt niet in het EVRM geregeld. Uit de rechtspraak van de commissie en van het E.H.R.M. kan worden geconcludeerd dat met het recht op een eerlijke proces voornamelijk wordt verwezen naar het «*paritas armorum-beginsel*»[49] en naar het recht op een eerlijke bewijsvoering.[50] Het recht op een eerlijk proces vereist aldus dat elke procespartij een redelijke mogelijkheid moet krijgen om zijn zaak voor de rechter uiteen te zetten op een manier die hem geenszins benadeelt ten overstaan van de andere procespartij(en).

[46] Rb. Bergen 12 februari 2002, TFRnet http://tfrnet.larcier.be (6 november 2002).

[47] Rb. Namen 27 februari 2008, Fisc. Koer. 2008, afl. 6, 418. Opmerkelijk in deze zaak is ook dat de rechtbank heeft gesteld dat het opleggen van een sanctie die meer bedraagt dan wat de belastingplichtige heeft ontvangen, strijdig is met artikel 1, lid 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het EVRM

[48] Grondwettelijk Hof, 6 november 2008, nr. 57/2008, www.arbitrage.be.

[49] Zie o.m. E.H.R.M., 28 augustus 1991 (BRANDSTETTER), Publ. E.C.H.R., Series A, vol. 211.

[50] Zie o.m. E.H.R.M., 12 juli 1988 (BARBERA, MESSEGUE & JABARDO), Publ. E.C.H.R., Series A, vol. 146.

– que le contribuable avait déjà procédé à la régularisation des impôts et amendes dus[46]

– que la somme réclamée au contribuable excède la somme perçue.[47]

Dans l'intervalle, la Cour constitutionnelle a également considéré dans un important arrêt du 6 novembre 2008[48] que le juge doit être en mesure d'infliger une sanction administrative fiscale avec «*sursis».* Dans un arrêt du 6 novembre 2008, la Cour constitutionnelle a constaté que, contrairement à la personne citée à comparaître devant le tribunal correctionnel, la personne qui exerce, devant le tribunal de première instance, un recours contre la décision lui infligeant une amende fiscale ne peut bénéficier du «sursis» de la sanction. Dans cet arrêt, la Cour constitutionnelle a dès lors décidé que le régime relatif aux amendes TVA proportionnelles de l'article 70, § 1er, alinéa 1er, du Code de la TVA violait le principe constitutionnel d'égalité, «*en ce qu'il ne permet pas au tribunal de première instance d'assortir d'un sursis l'amende prévue par cette disposition*» Il va de soi que cette jurisprudence s'applique également aux autres amendes administratives fiscales qui revêtent un caractère pénal au sens de l'article 6 de la CEDH.

B. Le droit à l'examen équitable de la cause

B. 1. Généralités

L'article 6 de la CEDH prévoit également le droit à un procès équitable. La CEDH ne précise pas la teneur spécifique de ce droit. On peut conclure de la jurisprudence de la commission et de la Cour européenne des droits de l'homme que le droit à un procès équitable renvoie essentiellement au «principe de l'égalité des armes»[49] et au droit à l'administration loyale de la preuve.[50] En vertu du droit à un procès équitable, chaque partie au procès doit donc avoir la possibilité raisonnable d'exposer son cas devant un juge d'une manière qui ne le désavantage pas par rapport aux autres parties au procès.

[46] Trib. Mons 12 février 2002, TFRnet http://tfrnet.larcier.be (6 novembre 2002).

[47] Trib. Namur 27 février 2008, Courrier fiscal 2008, 6, 418. Il est également à remarquer que dans cette affaire, le Tribunal a considéré qu'infliger une sanction plus élevée que le montant que le contribuable a perçu était contraire à l'article 1er, alinéa 1er du Premier protocole additionnel à la CEDH

[48] Cour constitutionnelle, 6 novembre 2008, n° 57/2008, www.arbitrage.be.

[49] Voir notamment C.E.D.H., 28 août 1991 (BRANDSTETTER), Publ. E.C.H.R., Series A, vol. 211.

[50] Voir notamment C.E.D.H., 12 juillet 1988 (BARBERA, MESSEGUE & JABARDO), Publ. ECHR, Series A, vol. 146.

Er moet m.a.w. een processuele gelijkheid tussen de in het geding zijnde partijen bestaan.[51] Daarnaast voorziet het recht op een eerlijk proces ook dat de bewijzen lastens een procespartij op een rechtmatige wijze moeten zijn verkregen en daarenboven ook voor tegenspraak vatbaar moeten zijn.[52]

B.2. Het recht op een eerlijk proces en de inzage van het fiscaal administratief dossier

Het recht op een eerlijk proces veronderstelt dat de rechtsonderhorige in de mogelijkheid wordt gesteld kennis te nemen van alle stukken en alle elementen die tegen hem worden ingeroepen, zodat hij zich met kennis van zaken kan verweren.[53] In fiscale zaken houdt dit in dat de belastingplichtige, indien hem door de administratie bepaalde fiscale tekortkomingen worden verweten, inzage moet kunnen krijgen van zijn volledig fiscaal dossier, zelfs indien dit betekent hij hierdoor kennis kan nemen van de inhoud van stukken van een nog niet afgesloten en geheim strafrechtelijk vooronderzoek.[54] Eenzelfde verplichting wordt overigens aan de fiscale administratie opgelegd door de wet van 11 april 1994[55] inzake de openbaarheid van bestuur.[56] Dit impliceert dat de belastingplichtige het recht moet hebben zijn dossier te raadplegen van zodra er moeilijkheden ontstaan met de fiscus, dit wil dus zeggen nog voor er een aanslag met een fiscale sanctie wordt opgelegd.[57]

De administratie is meer genuanceerd in haar standpunt. In een antwoord op een parlementaire vraag met betrekking tot de verplichting van de fiscus om de wet openbaarheid van bestuur na te leven stelde de minister van Financiën dat de belastingplichtige slechts recht heeft op inzage van zijn stukken van zodra hij wordt geconfronteerd met een voorstel tot regularisatie van zijn fiscale toestand.[58] In de praktijk komt dit erop neer dat een fiscaal dossier slechts raadpleegbaar is

[51] VELU J. en ERGEC R., o.c., Brussel, Bruylant, 1990, 411 met verwijzingen.

[52] Cass., 23 september 1987, J.L.M.B., 1988, 77; Cass., 6 januari 1982, Pas., 1982, I, 566; Cass., 10 juni 1974, Pas., 1974, I, 1040; Cass., 18 januari 1971, Pas., 1971, I, 459.

[53] E.H.R.M., 24 februari 1995 (MC. MICHAEL), Publ. E.C.H.R., Series A, vol. 307 B; E.H.R.M., 24 februari 1994 (BENDENOUN), Publ. E.C.H.R., Series A, nr. 284; E.H.R.M., 16 december 1992 (EDWARDS), Publ. E.C.H.R., Series A, vol. 247 B.

[54] Antwerpen 21 april 1998, A.F.T. Fisc.Act., 1998, 33/7.

[55] Wet van 11 april 1994, B.S., 30 juni 1994. Zie ook de wet van 12 november 1997, B.S., 29 december 1997 die de verplichting tot bestuurlijke openbaarheid ook van toepassing verklaart op de provinciale en gemeentelijke administratieve overheden.

[56] Zie over de toepasselijkheid in fiscale zaken: Circ. Nr. Ci.RH..835/502.739, Circulaire van de administratie van Fiscale Zaken over de wet van 11.04.1994 betreffende de openbaarheid van bestuur, Bull.Bell., 1998, nr.779, 251, e.v.

[57] COOPMAN B., o.c., T.F.R., 1995, 280.

[58] Parl.Vr., Senator HATRY, 10 oktober 1997, Vr. & Antw., Senaat, 1997-1998, 503.

En d'autres termes, il doit exister une égalité procédurale entre les parties litigantes.[51] Le droit à un procès équitable prévoit en outre que les preuves à charge d'une des parties au procès doivent être obtenues de manière licite et, de surcroît, être susceptibles d'être contredites. [52]

B.2. Le droit à un procès équitable et l'accès au dossier administratif en matière fiscale

Le droit à un procès équitable suppose que le justiciable a la possibilité de prendre connaissance de toutes les pièces et de tous les éléments invoqués contre lui, de manière à pouvoir se défendre en connaissance de cause.[53] En matière fiscale, cela signifie que le contribuable qui se voit reprocher par l'administration certains manquements en matière fiscale peut avoir accès à l'intégralité de son dossier fiscal, même si cela implique qu'il peut ainsi prendre connaissance du contenu de pièces d'une information pénale secrète en cours. [54] La loi du 11 avril 1994[55] relative à la publicité de l'administration impose d'ailleurs une même obligation à l'administration fiscale. [56] Il en résulte que le contribuable doit avoir le droit de consulter son dossier dès que des difficultés se posent avec le fisc, c'est-à-dire avant même qu'une imposition avec sanction fiscale soit infligée. [57]

L'administration est plus nuancée dans sa position. Dans une réponse à une question parlementaire portant sur l'obligation du fisc de respecter la loi relative à la publicité de l'administration, le ministre des Finances a déclaré que le contribuable n'a le droit de consulter ses pièces qu'à partir du moment où il est confronté à une proposition de régularisation de sa situation fiscale.[58] Dans la pratique, cela signifie qu'un dossier fiscal ne peut être consulté qu'à partir du moment où un avis de

[51] VELU J. et ERGEC R., o.c., Bruxelles, Bruylant, 1990, 411 et renvois.

[52] Cass., 23 septembre 1987, J.L.M.B., 1988, 77; Cass., 6 janvier 1982, Pas., 1982, I, 566; Cass., 10 juin 1974, Pas., 1974, I, 1040; Cass., 18 janvier 1971, Pas., 1971, I, 459.

[53] CEDH, 24 février 1995 (MC. MICHAEL), Publ. ECHR, Series A, vol. 307 B; CEDH, 24 février 1994 (BENDENOUN), Publ. ECHR, Series A, nr. 284; CEDH, 16 décembre 1992 (EDWARDS), Publ. E.C.H.R., Series A, vol. 247 B.

[54] Anvers 21 avril 1998, A.F.T. Fisc.Act., 1998, 33/7.

[55] Loi du 11 avril 1994, *Moniteur belge* du 30 juin 1994. Voir aussi la loi du 12 novembre 1997, *Moniteur belge* du 29 décembre 1997, qui rend l'obligation de publicité de l'adminsitration également applciable aux autorités administratives provinciales et communales.

[56] Concernant l'applicabilité en matière fiscale, voir: circulaire n° Ci.RH.835/502.739, Circulaire de l'administration des Affaires fiscales relative à la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, Bull. Cont., 1998, n° 779, 251, et suiv.

[57] COOPMAN B., o.c., T.F.R., 1995, 280.

[58] Quest. Parl., Sénateur HATRY, 10 octobre 1997, Quest. & Rép., Sénat, 1997-1998, 503.

vanaf het ogenblik waarop een bericht van wijziging van aangifte, een regularisatieopgave of een bericht van kennisgeving van aanslag van ambtswege aan de belastingplichtige wordt verzonden. De achterliggende reden hiervan is volgens de minister van Financiën dat de belastingplichtigen verdere controles onmogelijk zouden kunnen maken mocht de fiscus er vooraf reeds toe worden verplicht gegevens mee te delen die een vermoeden van belastingfraude inhouden.

Een dergelijke situatie is onaanvaardbaar in het licht van het recht op een eerlijke procesvoering. Dit recht wordt miskend door de belastingplichtige het recht op inzage van zijn dossier te weigeren.[59]

De rechtsonderhorige kan zich immers beroepen op de rechtsbescherming van artikel 6 EVRM van zodra hij het voorwerp uitmaakt van een criminele vervolging, anders gezegd van zodra hij ervan wordt verdacht feiten of onregelmatigheden te hebben gepleegd die aanleiding kunnen geven tot een strafrechtelijke sanctie.[60]

Volgens het Hof van Cassatie is dit het geval vanaf het ogenblik waarop de verdachte onder de dreiging van een strafvervolging leeft en ertoe wordt gedwongen maatregelen te nemen ter zijner verdediging.[61] Op fiscaal vlak kan er aldus worden gesproken van een «*criminal charge*» lastens de belastingplichtige van zodra de administratie bepaalde onderzoeks– en controlehandelingen gaat stellen waardoor de belastingplichtige redelijkerwijs kan gaan verwachten dat hem een sanctie zoals bedoeld in de artikel 70 W.B.T.W. en 444 WIB92 zou kunnen worden opgelegd.[62] Het is duidelijk dat het tijdstip waarop deze strafrechtelijke dwang door de belastingplichtige wordt ervaren zich reeds lange tijd voor de effectieve aanslag of het voorstel tot regularisatie van de fiscale toestand kan manifesteren. De dreigende houding van de administratie kan al blijken tijdens een fiscale visitatie of bij een vraag tot inlichtingen.

59 E.C.R.M., 10 december 1992, F.J.F., 93/233.

60 E.H.R.M., 17 december 1996 (SAUNDERS), arrest nr. 43/1994/490/572; E.H.R.M., 21 september 1994 (FAYED), Publ. E.C.H.R., Series A, nr. 294 B; E.H.R.M., 10 december 1982 (FOTI & CORIGLIANO), Publ. E.C.H.R., Series A, vol. 56; E.H.R.M., 27 juni 1968 (NEUMEISTER), Publ. E.C.H.R., Series A, p. 41.

61 Cass., 19 september 1986, Arr.Cass., 1989-1990, nr.41.

62 Vergeten we hierbij niet dat de Wetgever in 1962 de onderzoeksmachten van de fiscus heeft verruimd met het oog op een efficiënte bestrijding van de fiscale fraude. Zie VANDEPUTTE P., De vraag om inlichtingen. Een onderzoek naar enkele geselecteerde bepalingen uit het WIB, T.F.R., 1986, 227.

rectification de la déclaration, un relevé de régularisation ou un avis de notification d'imposition d'office est envoyé au contribuable. La raison sous-jacente en est, selon le ministre des Finances, que les contribuables rendraient tout contrôle ultérieur impossible si le fisc était obligé de communiquer déjà au préalable des données constituant une présomption de fraude fiscale.

Une telle situation est inadmissible à la lumière du droit à un procès équitable. Ce droit est méconnu par le fait que l'on refuse au contribuable le droit de consulter son dossier.[59]

Le justiciable peut en effet se prévaloir de la protection juridique de l'article 6 CEDH dès qu'il fait l'objet de poursuites pénales, autrement dit dès qu'il est suspecté d'avoir commis des faits ou des irrégularités pouvant entraîner une sanction pénale.[60]

Selon la Cour de cassation, c'est le cas à partir du moment où le prévenu est menacé de poursuites pénales et est contraint de prendre des mesures en vue de sa défense.[61] Sur le plan fiscal, il peut donc être question d' «accusation en matière pénale» à l'encontre du contribuable dès que l'administration pose certains actes d'investigation et de contrôle à la suite desquels le contribuable peut raisonnablement s'attendre à se voir infliger une sanction visée aux articles 70 du Code de la TVA et 444 du CIR 92.[62] Il est évident que le moment où le contribuable ressent cette contrainte pénale peut se situer bien avant l'imposition effective ou la proposition de régularisation de la situation fiscale. L'attitude menaçante de l'administration peut déjà se manifester à l'occasion d'une visite fiscale ou d'une demande d'informations.

59 Comm. eur. D.H., 10 décembre 1992, F.J.F., 93/233.

60 CEDH, 17 décembre 1996 (SAUNDERS), arrêt n° 43/1994/490/572; C.E.D.H., 21 septembre 1994 (FAYED), Publ. C.E.D.H., Séries A, n° 294 B; C.E.D.H., 10 décembre 1982 (FOTI & CORIGLIANO), Publ. C.E.D.H., Séries A, vol. 56; CEDH, 27 juni 1968 (NEUMEISTER), Publ. C.E.D.H., Séries A, p. 41.

61 Cass., 19 septembre 1986, Arr.Cass., 1989-1990, n°41.

62 N'oublions pas à ce propos qu'en 1962, le législateur a étendu les pouvoirs d'investigation du fisc en vue d'augmenter l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale. Voyez VANDEPUTTE P., De vraag om inlichtingen. Een onderzoek naar enkele geselecteerde bepalingen uit het WIB, T.F.R., 1986, 227.

Alleszins zal het bericht conform artikel 333 WIB92 en conform het nieuwe artikel 84*ter* W.B.T.W. respectievelijk tot kennisgeving van de toepassing van de buitengewone onderzoekstermijn ingeval fraude enerzijds en tot kennisgeving van de toepassing van de verlengde verjaringstermijn ingeval van fraude anderzijds reeds een voldoende argument zijn om het verzoek tot inzage van het fiscaal dossier te verrechtvaardigen.[63]

Daarenboven moet de aandacht worden gevestigd op het feit dat het administratief standpunt zoals verwoord door de minister van Financiën reeds meerdere malen door de Raad van State werd veroordeeld omdat het strijdig is met de wetgeving inzake de openbaarheid van bestuur.[64] Volgens de Raad van State hebben belastingplichtigen die tijdens de controle- en onderzoeksfase geconfronteerd worden met bepaalde aantijgingen vanwege de fiscus steeds het recht om bij toepassing van de wetgeving inzake openbaarheid van bestuur inzage te vragen van de documenten waarop de administratie haar standpunt steunt. Het recht om ieder bestuursdocument te raadplegen en zich een afschrift ervan te laten afleveren is, behoudens uitzonderingen, een fundamenteel recht dat wordt gewaarborgd door art. 32 G.W. en elke burger heeft er een actueel belang bij dat recht uit te oefenen, ongeacht het gebruik dat hij achteraf denkt te maken van de documenten waarvan hij kennis nam.

Eén van de doelstellingen van de Wet Openbaarheid Bestuur bestaat er precies in, de personen die het instellen van een rechtsvordering overwegen, toe te laten om, vooraleer zij een procedure inleiden, inzage te verlenen in hun dossier zodat zij met kennis van zaken een eventueel geschil kunnen aanvatten.

De Raad van State stelt dat deze doelstelling niet wordt bereikt wanneer men slechts na het instellen van een eventuele rechtsprocedure kennis zouden krijgen van zijn dossier. Vandaar dan ook dat het recht op inzage van het fiscaal dossier reeds moet bestaan tijdens de fiscale controle– en onderzoeksfase.

[63] De aanslagtermijn inzake Inkomstenbelastingen en de verjaringstermijn inzake B.T.W. kunnen worden verlengd indien de inbreuk werd gepleegd met bedrieglijk inzicht of met het oogmerk te schaden. De frauduleuze intentie heeft hier een strafrechtelijk notie. Zie inzake I.B.: Cass., 12 september 1991, Bull.Bel., nr. 742, 2715; Antwerpen 9 juni 1992, F.J.F., 93/65; Luik, 17 juni 1987, F.J.F., 88/58; Brussel, 31 maart 1987, J.D.F., 1987, 359; Luik, 23 mei 1984, Bull.Bel., nr. 638, 64. Zie inzake B.T.W. Parl.St., Kamer, 1997-1998, 1342/1, 1342/1, 16 waar naar de rechtspraak inzake I.B. wordt verwezen.

[64] R.v.St. nr. 66.860, 18 juni 1997, Fisc. Koer. 97/478, noot DEFOOR, W.; Fisc. Act. 1997, 25/1; F.J.F. 1997, 412; J.D.F. 1997, 238, noot; T. Gem. 1998, 77, noot; R.v.St. nr. 62.547, 14 oktober 1996, Fisc. Koer. 1996, 612, noot DEFOOR, W.; Act. fisc. 1997, 9/7; T.B.P. 1997, 211.

En tout état de cause, l'avis conforme à l'article 333 CIR92 et l'avis conforme au nouvel article 84*ter* du Code de la TVA, visant respectivement, d'une part, la notification de l'application du délai d'investigation supplémentaire en cas de fraude et, d'autre part, la notification de l'application du délai de prescription prolongé en cas de fraude, constitueront déjà un argument suffisant pour justifier la demande de consultation du dossier fiscal.[63]

En outre, il convient de souligner que le point de vue de l'administration, tel qu'il a été formulé par le ministre des Finances, a déjà été condamné à plusieurs reprises par le Conseil d'État comme étant contraire à la législation relative à la publicité de l'administration.[64] Selon le Conseil d'État, les contribuables qui sont confrontés à certaines accusations du fisc pendant la phase de contrôle et d'investigation ont toujours le droit de demander, en application de la loi relative à la publicité de l'administration, de pouvoir consulter les documents sur lesquels l'administration fonde son point de vue. Le droit de consulter chaque document administratif et de s'en faire remettre une copie, sauf exceptions, est un droit fondamental qui est garanti par l'article 32 de la Constitution et tout citoyen a un intérêt actuel à exercer ce droit, quel que soit l'usage qu'il songe faire ultérieurement des documents dont il a pris connaissance.

Un des objectifs de la loi relative à la publicité de l'administration consiste précisément à permettre aux personnes qui envisagent d'intenter une action en justice de consulter leur dossier avant l'introduction d'une procédure, de manière à ce qu'elles puissent entamer un éventuel litige en connaissance de cause.

Le Conseil d'État estime que cet objectif n'est pas atteint si l'intéressé ne peut avoir connaissance de son dossier qu'après avoir introduit une éventuelle procédure judiciaire. C'est dès lors la raison pour laquelle le droit de consulter le dossier fiscal doit déjà exister pendant la phase de contrôle et d'investigation par le fisc.

[63] Le délai d'imposition en matière d'impôt sur les revenus et le délai de prescription en matière de TVA peuvent être prolongés si l'infraction a été commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire. L'intention frauduleuse s'entend ici au sens pénal. Voyez à propos d'impôt sur les revenus: Cass., 12 septembre 1991, Bull. Contr., n° 742, 2715; Anvers, 9 juin 1992, F.J.F., 93/65; Liège, 17 juin 1987, F.J.F., 88/58; Bruxelles, 31 mars 1987, J.D.F., 1987, 359; Liège, 23 mai 1984, Bull. Contr., n° 638, 64. Voyez à propos de TVA: Doc. parl. Chambre, 1997-1998, 1342/1, 1342/1, 16 qui font référence à la jurisprudence en matière d'impôts sur les revenus.

[64] C.E. n° 66.860, 18 juin 1997, Fisc. Koer. 97/478, note de DEFOOR, W.; Fisc. Act. 1997, 25/1; F.J.F. 1997, 412; J.D.F. 1997, 238, note de T. Gem. 1998, 77, note; C.E. n° 62.547, 14 octobre 1996, Fisc. Koer. 1996, 612, note de DEFOOR, W.; Act. fisc. 1997, 9/7; T.B.P. 1997, 211.

B.3. Het recht op een eerlijk proces en het strafrechtelijk zwijgrecht.

B.3.a) Algemeen

Hoewel het strafrechtelijk zwijgrecht niet uitdrukkelijk in artikel 6 EVRM wordt erkend, wordt in de rechtspraak van het E.H.R.M. algemeen aanvaard dat het *nemo tenetur*-beginsel deel uitmaakt van de rechtsbescherming van artikel 6 EVRM[65]. In de rechtsleer[66] en de rechtspraak[67] wordt dan ook aangenomen dat het nemo tenetur-beginsel een onderdeel uitmaakt van het recht op een eerlijk proces en van het vermoeden van onschuld die beiden wel uitdrukkelijk door artikel 6 EVRM worden erkend.

In fiscale zaken komt het strafrechtelijk zwijgrecht echter in conflict met de fiscale meewerkverplichting.[68] Van de belastingplichtigen wordt in beginsel verwacht dat zij loyaal meewerken aan de fiscale controle. De belastingplichtigen moeten als dusdanig aangiftes indienen, antwoorden op vragen om inlichtingen, boeken en stukken voorleggen, de administratie toegang verlenen tot al dan niet professionele gebouwen etc. Het spreekt dan ook voor zich dat de fiscale meewerkverplichting diametraal tegenover het strafrechtelijk zwijgrecht staat.

[65] COOPMAN B. en LAMMENS K., o.c., T.F.R., 2002, 751; DAUGINET V. en SPAGNOLI K., o.c., in Fundamentele rechten van de belastingplichtige, Diegem, CED SAMSOM, 1998, 110-111; DE CAMPS N., De interferentie van het fiscaal controleonderzoek met het strafonderzoek in het licht van de raming van het wederrechtelijk verkregen vermogensvoordeel, R.W., 2000-2001, 291; GEKIERE W., o.c., T.S.R., 2002, 289; SPAGNOLI K., De ongewenste getuige en het zwijgrecht, T.F.R., 1999, 64; THYS D., o.c., in Onderneming en Parket. Naar een samenwerking ter bestrijding van de economische criminaliteit, Antwerpen, Maklu, 1999, 101; VANDENWIJNGAERT Ch., Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen, Antwerpen, Maklu, 1998, 661.

[66] Zie o.m.Cass., 13 januari 1999, Arr.Cass., 1999, 28; Cass., 6 mei 1993, 1993-1994, 382; Cass., 13 mei 1986, R.D.P., 1986, 905

[67] ANTHONISSEN K, COOPMAN B., FRANCIS E., Naar een proportionele beteugeling van financiële en fiscale fraude: denkpistes voor een betere inning, A.F.T., 2004, 4; BOURS J.P., Le secret professionel et le respect de la vie privée, R.G.C.F., 2003/5, 99; CARDYN Ch., o.c., in En hommage à Victor Gothot, Luik, 1962, 90; CLAEYS-BOUUAERT I., o.c., Brussel, Larcier, 1963, 268; COOPMAN B. en LAMMENS K., Zwijgrecht, mildering van boetes, redelijke termijn: naar een concrete invulling van de «mensenrechten van belastingplichtigen», T.F.R., 2002, 751; DAUGINET V. en SPAGNOLI K., Het zwijgrecht van de belastingplichtige, in Fundamentele rechten van de belastingplichtige, Diegem, CED SAMSOM, 1998, 117; DENYS L.,o.c., Parl.St., Senaat, 1993-1994, 872, 31; GEINGER H., o.c., in Actuele problemen van Fiscaal Recht, Kluwer, Antwerpen, 1989, 179; SPRUYT A., o.c., in Actuele problemen van Fiscaal Recht, Kluwer, Antwerpen, 1989, 161; TIBERGHIEN A., o.c., Kluwer, Antwerpen, 1986, 271

[68] THYS D., Mogelijkheden tot samenwerking tussen de gerechtelijke overheden en ambtenaren van de belastingadministraties, in Onderneming en Parket. Naar een samenwerking ter bestrijding van de economische criminaliteit, Antwerpen, Maklu, 1999, 100.

B.3. Droit à un procès équitable et droit au silence en matière pénale

B.3.a) Généralités

Bien que le droit au silence en matière pénale ne soit pas explicitement reconnu à l'article 6 de la CEDH, il est généralement admis, dans la jurisprudence de la Cour européenne des Droits de l'Homme, que le principe *«nemo tenetur»* (Nul n'est tenu de s'accuser) fait partie de la protection juridique offerte par l'article 6 de la CEDH[65]. La doctrine[66] et la jurisprudence[67] admettent dès lors que le principe «nemo tenetur» est l'un des éléments du droit à un procès équitable et de la présomption d'innocence qui sont eux explicitement reconnus par l'article 6 de la CEDH.

Le droit au silence reconnu en matière pénale est cependant en conflit avec l'obligation de coopérer en matière fiscale.[68] En principe, il est attendu des contribuables qu'ils coopèrent loyalement au contrôle fiscal. C'est pourquoi les contribuables doivent introduire des déclarations, répondre aux demandes de renseignements qui leur sont adressées, soumettre les pièces et les livres qui leur sont demandés, permettre à l'administration d'accéder à des bâtiments professionnels ou non, etc. Dès lors, il va sans dire que l'obligation de

[65] COOPMAN B. et LAMMENS K., o.c., T.F.R., 2002, 751; DAUGINET V. et SPAGNOLI K., o.c., *in Fundamentele rechten van de belastingplichtige*, Diegem, CED SAMSOM, 1998, 110-111; DE CAMPS N., *De interferentie van het fiscaal controleonderzoek met het strafonderzoek in het licht van de raming van het wederrechtelijk verkregen vermogensvoordeel,* R.W., 2000-2001, 291; GEKIERE W., o.c., T.S.R., 2002, 289; SPAGNOLI K., *De ongewenste getuige en het zwijgrecht*, T.F.R., 1999, 64; THYS D., o.c., *in Onderneming en Parket. Naar een samenwerking ter bestrijding van de economische criminaliteit,* Anvers, Maklu, 1999, 101; VANDENWIJNGAERT Ch., *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, Anvers, Maklu, 1998, 661.

[66] Voir notamment: Cass., 13 janvier 1999, Arr. Cass., 1999, 28; Cass., 6 mai 1993, 1993-1994, 382; Cass., 13 mai 1986, R.D.P., 1986, 905.

[67] ANTHONISSEN K, COOPMAN B., FRANCIS E., *Naar een proportionele beteugeling van financiële en fiscale fraude: denkpistes voor een betere inning,* A.F.T., 2004, 4; BOURS J.P., Le secret professionel et le respect de la vie privée, R.G.C.F., 2003/5, 99; CARDYN Ch., o.c., in En hommage à Victor Gothot, Liège, 1962, 90; CLAEYS-BOUUAERT I., o.c., Bruxelles, Larcier, 1963, 268; COOPMAN B. en LAMMENS K., *Zwijgrecht, mildering van boetes, redelijke termijn: naar een concrete invulling van de 'mensenrechten van belastingplichtigen'*, T.F.R., 2002, 751; DAUGINET V. et SPAGNOLI K., *Het zwijgrecht van de belastingplichtige, in Fundamentele rechten van de belastingplichtige*, Diegem, CED SAMSOM, 1998, 117; DENYS L.,o.c., Doc. Parl. Sénat, 1993-1994, 872, 31; GEINGER H., o.c., *in Actuele problemen van Fiscaal Recht*, Kluwer, Anvers, 1989, 179; SPRUYT A., o.c., *in Actuele problemen van Fiscaal Recht*, Kluwer, Anvers, 1989, 161; TIBERGHIEN A., o.c., Kluwer, Anvers, 1986, 271.

[68] THYS D., *Mogelijkheden tot samenwerking tussen de gerechtelijke overheden en ambtenaren van de belastingadministraties, in Onderneming en Parket. Naar een samenwerking ter bestrijding van de economische criminaliteit,* Anvers, Maklu, 1999, 100.

Deze tegenstrijdige rechtspositie stelt in het bijzonder problemen in gevallen waar de belastingplichtige zowel strafrechtelijk als fiscaal wordt vervolgd. Een belastingplichtige die iets op zijn fiscale kerfstok heeft, zal in bepaalde gevallen voor een ernstig dillemma worden geplaatst: ofwel weigert hij mee te werken aan de fiscale controle en loopt hij het risico hiervoor administratief te worden bestraft, ofwel werkt hij mee aan de fiscale controle en moet hij aldus informatie naar buiten brengen waaruit zijn betrokkenheid bij een fiscaal misdrijf blijkt.[69]

B.3.b) De rechtspraak van het E.H.R.M. met betrekking tot het zwijgrecht uit artikel 6 EVRM

Het E.H.R.M. heeft voor het eerst een uitspraak gedaan over de draagwijdte van het zwijgrecht in het arrest Funke van 25 februari 1993.[70] In deze zaak had de Franse douane de heer Funke in het kader van de Franse wetgeving inzake wissels verzocht bankuittreksels voor te leggen, waarvan de douane een vermoeden had dat ze bestonden. Dit werd geweigerd door de heer Funke die daaropvolgend door de rechtbank werd veroordeeld om de bankuitreksels aan de overheid te overhandigen op straffe van een dwangsom. Volgens het E.H.R.M. werd hiermee het zwijgrecht van de heer Funke geschonden. Deze zaak is uitermate belangrijk omdat het E.H.R.M. in deze zaak voor het eerst duidelijk heeft gesteld dat elke beschuldigde in een strafzaak het recht heeft om te zwijgen en niet bij te dragen tot zijn eigen veroordeling. Daarnaast heeft het E.H.R.M. in deze zaak tevens duidelijk gemaakt dat een verdachte zijn *«zwijgrecht»* ook kan aanwenden om te weigeren incriminerende documenten aan de overheid te overhandigen.

Met het arrest Murray van 8 februari 1996[71] werd door het E.H.R.M. duidelijk gemaakt dat het *nemo tenetur*-beginsel geen algemene en absolute draagwijdte kent. In deze zaak had een vermeend IRA-lid gedurende het strafrechtelijk onderzoek het stilzwijgen bewaard bij alle verhoren door de politiediensten. Hoewel er geen onmiddellijke sancties waren verbonden aan de weigering van de heer Murray om mee te werken aan het onderzoek had de rechtbank hem wel mede daarom schuldig bevonden aan de hem ten laste gelegde feiten. Het E.H.R.M. erkende in deze zaak nogmaals duidelijk het bestaan van het strafrechtelijk zwijgrecht, doch meende dat artikel 6 EVRM in deze zaak niet was geschonden omdat de negatieve gevolgen die door de rechter aan

[69] E.H.R.M., Funke, 25 februari 1993, F.J.F., 1993, 490..
[70] E.H.R.M., Murray, 8 februari 1996, E.H.R.R., 1996, 61..
[71] E.H.R.M., Saunders, 17 december 1996, J.D.F., 1997, 98.

coopérer en matière fiscale est diamétralement opposée au droit au silence reconnu en matière pénale. Cette contradiction juridique est particulièrement problématique lorsque le contribuable est poursuivi sur les plans pénal et fiscal. Les contribuables qui ont quelque chose à se reprocher sont parfois face à un sérieux dilemme: ou bien ils refusent de coopérer au contrôle fiscal dont ils font l'objet et ils risquent alors d'être sanctionnés sur le plan administratif pour leur non-coopération, ou bien ils coopèrent à leur contrôle fiscal et ils doivent, dans ce cas, révéler des informations faisant apparaître qu'il ont commis des infractions fiscales. [69]

B.3.b) La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme en ce qui concerne le droit au silence prévu par l'article 6 de la CEDH

La Cour européenne des droits de l'homme s'est prononcée pour la première fois sur la portée du droit au silence dans l'arrêt Funke du 25 février 1993.[70] Dans cette affaire, la douane française avait demandé à M. Funke, dans le cadre de la législation française sur les lettre de change, de présenter des extraits de compte dont la douane soupçonnait l'existence. M. Funke a refusé de le faire et a ensuite été condamné par le tribunal à remettre les extraits de compte aux autorités sous peine d'astreinte. La Cour européenne a jugé que le droit au silence de M. Funke avait ainsi été violé. Cette affaire est d'une importance capitale, car la Cour européenne des droits de l'homme a déclaré clairement pour la première fois, à l'occasion de cette affaire, que tout accusé dans le cadre d'une affaire pénale a le droit de se taire et ne pas contribuer à sa propre condamnation. Par ailleurs, la Cour a aussi indiqué clairement, dans cette affaire, qu'un suspect peut également se servir de son *'droit au silence'* pour refuser de remettre des documents incriminants aux autorités.

Avec l'arrêt Murray du 8 février 1996[71], la Cour européenne des droits de l'homme a montré clairement que le principe *nemo tenetur* n'avait pas de portée générale et absolue. Dans cette affaire, un membre présumé de l'IRA avait, au cours de l'instruction, gardé le silence pendant tous les interrogatoires des services de police. Bien qu'aucune sanction immédiate n'ait été liée au refus de M. Murray de collaborer à l'enquête, le tribunal l'avait jugé coupable, notamment pour cette raison, des faits qui lui étaient reprochés. La Cour a de nouveau reconnu clairement, dans cette affaire, l'existence du droit au silence en matière pénale, mais a estimé que l'article 6 de la CEDH n'avait pas été violé en l'espèce, car les conséquences négatives qui avaient été liées

[69] C.E.DH., Funke, 25 février 1993, F.J.F., 1993, 490.
[70] C.E.D.H., Murray, 8 février 1996, E.H.R.R., 1996, 61.
[71] C..E.D.H., Saunders, 17 décembre 1996, J.D.F., 1997, 98.

het stilzwijgen waren verbonden werden gestaafd door voldoende andere bewijzen die de schuld van de heer Murray aantoonden.

In het arrest Saunders van 17 december 1996[72] ging het E.H.R.M. een stap verder. In deze zaak werd de heer Saunders, directeur van Guinness, door twee inspecteurs van de *Department of Trade and Industry* (DTI) herhaaldelijk ondervraagd i.v.m. onregelmatigheden begaan bij de overname van de vennootschap *Distillers Company*. Na het onderzoek door het D.T.I. werd de *Crown Prosecution Service* (C.P.S.) over de zaak ingelicht en werden strafrechtelijke vervolgingen lastens de heer Saunders opgestart. De C.P.S. steunde haar bewijsvoering voor de strafrechtbanken in belangrijke mate op de verslagen van de verhoren van de heer Saunders door de inspecteurs van het D.T.I. De heer Saunders werd voor de begane onregelmatigheden strafrechtelijk veroordeeld en stapte uiteindelijk naar het E.H.R.M. Hoewel het E.H.R.M. erkende dat de waarborgen van art. 6, § 1, EVRM niet van toepassing waren op het onderzoek door de DTI-inspecteurs aangezien de *criminal charge* nog niet was ingetreden, besloot het E.H.R.M. in zijn arrest van 17 december 1996 niettemin dat het zwijgrecht van de heer Saunders in casu toch was geschonden. Het E.H.R.M. specifieerde in dit arrest evenwel dat het zwijgrecht, wat de overlegging van documenten betreft, niet kan worden ingeroepen voor documenten die «*onafhankelijk van de wil van de verdachte bestaan*», zoals documenten die verkregen zijn op basis van een bevel van de rechter, adem-, bloed- en urinemonsters en lichamelijke weefsels voor DNA-onderzoek. Daarnaast stelde het E.H.R.M. tevens dat het strafrechtelijke zwijgrecht eveneens kan doorwerken tot informatie die onder dwang werd bekomen tijdens een administratieve procedure voorafgaand aan het strafproces. Uit het arrest Saunders vloeit derhalve onmiskenbaar voort dat rechtmatig verkregen administratief bewijs, onrechtmatig verkregen strafrechtelijk bewijs kan uitmaken.[73]

In de zaak J.B. t. Zwitserland van 3 mei 2001[74] diende het E.H.R.M. zich opnieuw uit te spreken over de weigering documenten voor te leggen.[75] In deze zaak had een financieel directeur, J.B., belangrijke investeringen verricht, doch de inkomsten ervan had hij niet aangegeven. J.B. werd door de Zwitserse belastingadministratie aan een fiscaal onderzoek wegens belastingontduiking onderworpen. In de loop van dit onderzoek werd aan J.B. gevraagd om alle documenten die hij bezat met

[72] COOPMAN B. en LAMMENS K., o.c., T.F.R., 2002, 753..
[73] E.H.R.M., J.B., 3 mei 2001, T.F.R., 2002, 776.
[74] Zie i.v.m. dit arrest SPAGNOLI K., Zwijgrecht haalt het soms van fiscale spreekplicht, Fiskoloog, 2001, nr. 804, 2-6.
[75] E.H.R.M., 5 november 2002, Allan, T.Strafr., 2003, 22.

par le juge au silence de M. Murray étaient étayées par suffisamment d'autres preuves de sa culpabilité.

Dans l'arrêt Saunders du 17 décembre 1996[72], la Cour européenne des droits de l'homme est allée un pas plus loin. Dans cette affaire, M. Saunders, directeur de Guinness, a été interrogé à plusieurs reprises par deux inspecteurs du *Department of Trade and Industry* (DTI) concernant des irrégularités commises dans le cadre de l'acquisition de la société Distillers Company. Après l'enquête menée par le D.T.I., le Crown Prosecution Service (C.P.S.) a été informé du dossier et des poursuites pénales ont été intentées à charge de M. Saunders. Le C.P.S. a fondé dans une large mesure son administration de la preuve devant les tribunaux pénaux sur les rapports des interrogatoires de M. Saunders menés par les inspecteurs du D.T.I. M. Saunders a été condamné pénalement pour les irrégularités commises et s'est finalement adressé à la Cour européenne des Droits de l'Homme Même si cette dernière a reconnu que les garanties de l'article 6, § 1er , de la CEDH ne s'appliquaient pas à l'enquête menée par les inspecteurs du DTI, étant donné que la *criminal charge* n'avait pas encore pris cours, elle n'en a pas moins conclu, dans son arrêt du 17 décembre 1996, que le droit de M. Saunders de se taire avait été violé en l'espèce. Dans son arrêt, la Cour a cependant spécifié que le droit de se taire, en ce qui concerne la production de documents, ne peut pas être invoqué pour les documents qui '*existent indépendamment de la volonté de l'inculpé'*, comme les documents qui ont été obtenus sur la base d'un ordre du juge, les échantillons d'haleine, de sang et d'ADN et les tissus corporels pour l'examen ADN. Par ailleurs, la Cour considère aussi que le droit pénal de se taire peut être étendu aux informations qui ont été obtenues sous la contrainte au cours d'une procédure administrative préalable au procès pénal. Il résulte par conséquent indéniablement de l'arrêt que la preuve administrative obtenue régulièrement peut constituer une preuve pénale obtenue irrégulièrement.[73]

Dans l'affaire J.B. c. la Suisse du 3 mai 2001[74], la Cour européenne des droits de l'homme a dû une nouvelle fois se prononcer sur le refus de produire des documents.[75] Dans cette affaire, un directeur financier, J.B., avait effectué d'importants investissements mais n'avait pas déclaré les revenus de ceux-ci. J.B. a fait l'objet d'une enquête fiscale pour évasion fiscale de la part de l'administration fiscale suisse. Au cours de cette enquête, il a été demandé à J.B. de produire au

[72] COOPMAN B. et LAMMENS K., o.c., T.F.R., 2002, 753.
[73] C.E.D.H., J.B., 3 mai 2001, T.F.R., 2002, 776.
[74] Voir concernant cet arrêt SPAGNOLI K., *Zwijgrecht haalt het soms van fiscale spreekplicht, Fiskoloog*, 2001, n° 804, 2-6.
[75] C.E.D.H., 5 novembre 2002, Allan, T.Strafr., 2003, 22.

betrekking tot deze investeringen aan de fiscus voor te leggen. J.B. gaf daarop toe dat hij inderdaad investeringen had gedaan in zijn vennootschappen en dat hij daarvan de inkomsten niet had aangegeven, doch hij weigerde de gevraagde documenten voor te leggen. Omwille van het feit dat J.B. niet meewerkte aan het onderzoek ging de Zwitserse belastingadministratie over tot het opleggen van verschillende administratieve boeten wegens het weigeren te antwoorden op een vraag om inlichtingen. Ook in deze zaak besliste het E.H.R.M. dat artikel 6 EVRM was geschonden. Volgens het Hof had de Zwitserse belastingadministratie in deze zaak gehandeld in strijd met artikel 6, § 1 EVRM door J.B., onder dreiging van sancties met strafrechtelijke aard in de zin van het Verdrag, te verplichten «*wilsafhankelijke*» documenten voor te leggen.

In het arrest Allan van 5 november 2002[76] heeft het E.H.R.M. zich opnieuw uitgesproken over de vraag in welke omstandigheden men kan stellen dat een overheid «*onder dwang*» probeert informatie van een verdachte te bekomen. In deze zaak had de politie aan een celgenoot van de heer Allan gevraagd om informatie van deze laatste los te weken. De «*bekentenissen*» die aldus werden bekomen werden nadien in het strafproces tegen de heer Allan gebruikt. Hoewel de politie hier geen rechtstreekse dwang op de heer Allan had uitgeoefend, oordeelde het E.H.R.M. niettemin toch dat artikel 6 EVRM in deze zaak was geschonden. Het E.H.R.M. stelde dat de overheid in deze zaak slechts informatie van de heer Allan had kunnen bekomen dan door het uitoefenen van psychologische druk op deze laatste. De bekentenissen van de heer Allan konden derhalve volgens het E.H.R.M. geenszins als «*vrijwillig*» worden bestempeld.

B.3.c) Toepassing van het *nemo tenetur*-beginsel in belastingzaken

B.3.c.1.) Algemeen

Over de toepassing van het *nemo tenetur*-beginsel in fiscale zaken blijkt nogal wat discussie te bestaan. Volgens bepaalde auteurs blijft in fiscale zaken hoe dan ook een meewerkverplichting voor de belastingplichtige gelden, zelfs wanneer er lastens hem een strafrechtelijk onderzoek loopt voor feiten die ook het

[76] ROZIE M., Het gebruik van de resultaten van een fiscaal controleonderzoek in een fiscaal strafrechtelijk onderzoek, in Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht, Gent, Mys & Breesch, 1996, 7; THYS D., o.c., in Onderneming en Parket. Naar een samenwerking ter bestrijding van de economische criminaliteit, Antwerpen, Maklu, 1999, 102.

fisc tous les documents qu'il détenait concernant ces investissements. Sur ce, J.B. a reconnu qu'il avait effectivement réalisé des investissements dans ses sociétés et qu'il avait omis de déclarer les revenus de ceux-ci, mais il a refusé de produire les documents demandés. Comme J.B. ne collaborait pas à l'enquête, l'administration fiscale suisse lui a infligé plusieurs amendes administratives pour refus de répondre à une demande de renseignements. Dans cette affaire aussi, la Cour européenne a considéré que l'article 6 de la CEDH avait été violé. Selon la Cour, l'administration fiscale suisse avait agi dans cette affaire en violation de l'article 6, § 1er, de la CEDH en obligeant J.B. à produire des documents «*dépendant de sa volonté*» sous la menace de sanctions de nature pénale au sens de la Convention.

Dans l'arrêt Allan du 5 novembre 2002[76], la Cour européenne des droits de l'homme s'est une nouvelle fois prononcée sur la question de savoir dans quelles circonstances on peut considérer qu'une autorité essaie d'obtenir des informations «*sous la contrainte*» de la part d'un inculpé. Dans cette affaire, la police avait demandé à un compagnon de cellule de M. Allan de tirer des informations de ce dernier. Les '*aveux*' obtenus de cette manière ont été utilisés ultérieurement contre M. Allan durant le procès pénal. Bien qu'en l'espèce, la police n'ait pas exercé une contrainte directe sur M. Allan, la Cour a néanmoins estimé que l'article 6 de la CEDH avait été violé dans cette affaire. La Cour a considéré que, dans cette affaire, l'autorité n'avait pu obtenir des informations de M. Allan qu'en exerçant une pression psychologique sur ce dernier. Selon la Cour les aveux de M. Allan ne pouvaient par conséquent aucunement être qualifiés de «*volontaires*».

B.3.c) Application du principe *nemo tenetur* dans les affaires fiscales

B.3.c.1.) Généralités

L'application du principe *nemo tenetur* dans les affaires fiscales suscite de nombreuses discussions. Selon certains auteurs, les contribuables continuent de toute façon à avoir l'obligation de collaborer dans les affaires fiscales, même lorsqu'une enquête pénale à leur charge est en cours concernant des faits qui

[76] ROZIE M., *Het gebruik van de resultaten van een fiscaal controleonderzoek in een fiscaal strafrechtelijk onderzoek, in Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gand, Mys & Breesch, 1996, 7; THYS D., o.c., *in Onderneming en Parket. Naar een samenwerking ter bestrijding van de economische criminaliteit*, Anvers, Maklu, 1999, 102.

voorwerp uitmaken van het fiscaal onderzoek.[77] Andere auteurs stellen echter dat de belastingplichtige ook in louter fiscale zaken alle medewerking kan staken indien blijkt dat hij het voorwerp uitmaakt van een «*criminal charge*».[78] Nog andere auteurs zijn wat meer genuanceerd. Zo wordt ook de stelling verdedigd dat het zwijgrecht enkel kan worden ingeroepen indien het fiscaal onderzoek er precies op is gericht het bewijs van een bepaalde overtreding te leveren.[79] Nog andere auteurs stellen tot slot dat er in fiscale zaken een spreekplicht geldt, ook als er een strafrechtelijke vervolging dreigt, tenzij er al een strafvervolging zou zijn ingesteld.[80]

B.3.c.2.) De gevolgen van de toepassing van het *nemo tenetur* beginsel voor de fiscale controle en de belastingheffing

De principiële toepassing van het zwijgrecht moet ook in fiscale zaken in zijn juiste context worden geplaatst. Het is duidelijk dat het n*emo tenetur*-beginsel enkel een strafrechtelijke bescherming biedt. In principe kan het *nemo tenetur*-beginsel dan ook geen obstructie vormen voor de fiscale controle en voor de belastingheffing. Het zwijgrecht verhindert de administratie geenszins om over te gaan tot een fiscale controle en om de belastingplichtige te taxeren. Tijdens de fiscaal administratieve controlefase blijft de belastingplichtige met het oog op de belastingheffing in de regel gebonden door een spreekplicht, zelfs indien hij ondertussen het voorwerp zou uitmaken van een criminal charge. Het feit dat de belastingplichtige zich reeds in de administratieve fase van de fiscale procedure op het zwijgrecht zou kunnen beroepen betekent o.i. echter niet dat de belastingplichtige elke medewerking aan de fiscale controle zou kunnen staken. In beginsel blijft de belastingplichtige ertoe gehouden om de fiscale aangifteverplichting na te komen en om mee te werken aan de fiscale controle. Alle vragen uitgaande van de fiscus die louter betrekking hebben op de belastingheffing moeten door de belastingplichtige worden beantwoord[81], zelfs indien dit tot gevolg zou hebben dat een misdrijf kenbaar wordt gemaakt.

[77] FORESTINI R. en BLONDEEL S., o.c., R.G.C.F., 2003/5, 27-28; VANDERKERKEN C., Zwijgrecht in een fiscaal onderzoek?, Fiskoloog, 1997, nr. 642, 4; VAN STEENWINCKEL J., Belastingplichtige hoeft niet altijd te antwoorden op een vraag om inlichtingen, A.F.T. Fisc. Act., 1999, 35/3.

[78] SELPUCHRE V., o.c., Brussel, Larcier, 2005, 311.

[79] DAUGINET V. en SPAGNOLI K., o.c., in Fundamentele rechten van de belastingplichtige, Diegem, CED SAMSOM, 1998, 169; DESTERBECK F., Fiscaal strafrecht: geen zwijgrecht maar spreekplicht, A.F.T. Fisc. Act., 1996, 7/5.

[80] COOPMAN B., o.c., T.F.R., 1995, 285; THYS D., o.c., in Onderneming en Parket. Naar een samenwerking ter bestrijding van de economische criminaliteit, Antwerpen, Maklu, 1999, 103

[81] Rb. Bergen 12 januari 2005, F.J.F. 2005, afl. 10, 965.

font également l'objet de l'enquête fiscale.[77] D'autres auteurs considèrent cependant que le contribuable peut également cesser toute collaboration dans les affaires purement fiscales, s'il s'avère qu'il fait l'objet d'une «*criminal charge*».[78] D'autres encore se montrent un peu plus nuancés sur la question et défendent ainsi le point de vue selon lequel le droit de se taire ne peut être invoqué que si l'enquête fiscale vise précisément à apporter la preuve d'une infraction déterminée.[79] Enfin, d'autres auteurs considèrent qu'une obligation de parler est d'application dans les causes fiscales, même en cas de menace de poursuites pénales, sauf si des poursuites pénales ont déjà été intentées.[80]

B.3.c.2) Les conséquences de l'application du principe *nemo tenetur* pour le contrôle fiscale et l'imposition

En matière fiscale également, l'application de principe du droit au silence doit être placée dans son contexte exact. Il est clair que le principe *nemo tenetur* offre uniquement une protection pénale. Le principe *nemo tenetur* ne peut dès lors en principe former obstruction au contrôle fiscal et à l'imposition. Le droit au silence n'empêche nullement l'administration de procéder à un contrôle fiscal et d'imposer le contribuable. Tout au long de la phase de contrôle administratif fiscal, d'une manière générale, le contribuable est soumis à une obligation d'information en vue de l'imposition, même si, dans l'intervalle, il devait faire l'objet d'une incrimination. Selon nous, le fait que le contribuable pourrait invoquer le droit au silence dès la phase administrative de la procédure fiscale n'implique toutefois pas qu'il puisse cesser d'apporter toute collaboration au contrôle fiscal. En principe, le contribuable est toujours tenu au respect de l'obligation d'introduire une déclaration fiscale et de collaborer au contrôle fiscal. Le contribuable est tenu de répondre à toutes les questions posées par l'administration fiscale et qui se rapportent uniquement à l'imposition[81], même si cela devait avoir pour conséquence de divulguer une infraction.

[77] FORESTINI R. et BLONDEEL S., o.c., R.G.C.F., 2003/5, 27-28; VANDERKERKEN C., *Zwijgrecht in een fiscaal onderzoek?, Fiskoloog,* 1997, n° 642, 4; VAN STEENWINCKEL J., *Belastingplichtige hoeft niet altijd te antwoorden op een vraag om inlichtingen,* A.F.T. Fisc. Act., 1999, 35/3.

[78] SELPUCHRE V., o.c., Bruxelles, Larcier, 2005, 311.

[79] DAUGINET V. et SPAGNOLI K., o.c., *in Fundamentele rechten van de belastingplichtige*, Diegem, CED SAMSOM, 1998, 169; DESTERBECK F., *Fiscaal strafrecht: geen zwijgrecht maar spreekplicht*, A.F.T. Fisc. Act., 1996, 7/5.

[80] COOPMAN B., o.c., T.F.R., 1995, 285; THYS D., o.c*., in Onderneming en Parket. Naar een samenwerking ter bestrijding van de economische criminaliteit*, Anvers, Maklu, 1999, 103.

[81] Trib. Mons 12 janvier 2005, F.J.F. 2005, n° 10, 965.

De belastingplichtige mag zich niet verschuilen achter het zwijgrecht om zich te onthouden de gevraagde inlichtingen mee te delen.[82]

Alleen indien de onderzoekshandelingen van de fiscus uitsluitend van belang zijn voor de sanctionering kan het zwijgrecht worden ingeroepen en kan de belastingplichtige alle verdere medewerking weigeren.[83] De belastingplichtige zou in die optiek bijvoorbeeld kunnen weigeren te antwoorden op de vragen van de administratie indien deze uitsluitend tot doel hebben te achterhalen of fiscale overtredingen al dan niet met bedrieglijk opzet werden begaan. Wel moet men zich rekenschap geven van het feit dat de informatie die door de fiscus onder dwang van de belastingplichtige werd bekomen naderhand niet kan worden gebruikt in het kader van de fiscale sanctionering. Voorwaarde is wel dat de door de belastingplichtige verstrekte informatie dan waarheidsgetrouw is. Artikel 6 EVRM verleent aan verdachte in een strafzaak slechts het recht te zwijgen, en niet om onjuiste of onvolledige inlichtingen te verstrekken. Onjuiste verklaringen zijn niet onder dwang afgelegd en kunnen steeds als bewijs dienen.

Dit betekent met andere woorden dat een belastingplichtige in louter fiscale zaken slechts in uitzonderlijke omstandigheden gerechtigd is om niet mee te werken aan het fiscaal onderzoek. Dit neemt weliswaar niet weg dat belastingplichtigen die principieel gebonden zijn door een meewerkverplichting, in veel gevallen hoewel zij daar juridisch niet toe gerechtigd zijn, toch het zwijgrecht zullen inroepen wanneer zij naar aanleiding van een fiscaal onderzoek door de administratie worden gedwongen om zelf-incriminerende informatie kenbaar te maken. In wezen kunnen er zich dan ook verschillende situaties voordoen.

Allereerst bestaat de mogelijkheid dat een belastingplichtige bij een fiscaal controle-onderzoek weigert informatie aan de fiscale administratie te verstrekken omdat hij anders moet toegeven fiscale onregelmatigheden te hebben begaan. In dit geval belet niets dat de administratie de belastingplichtige, desnoods ambtshalve, zou aanslaan op basis van bewijsmateriaal dat zij zelf, eventueel na een derdenonderzoek, heeft bekomen. Ook kan de administratie in dit geval de belastingplichtige sanctioneren voor de begane fiscale overtredingen.

[82] COOPMAN B., o.c., T.F.R., 1995, 285; VANDERKERKEN C., Zwijgrecht: doorbraak in het sociaal strafrecht?, Fiskoloog, 2000, nr. 746, 7-8.

[83] LENOS E., o.c., N.J.B., 1997, 799.

Le contribuable ne peut invoquer le droit au silence pour s'abstenir de communiquer les informations demandées.[82]

Ce n'est que si les actes d'instruction de l'administration fiscale sont importants au regard de la sanction que le droit au silence peut être invoqué et que le contribuable peut refuser toute collaboration.[83] Dans cette optique, le contribuable pourrait, par exemple, refuser de répondre aux questions de l'administration si celles-ci avaient pour seul objectif de découvrir si les infractions en matière fiscale ont été ou non commises dans une intention frauduleuse. Il ne faut cependant pas perdre de vue que l'information obtenue par l'administration fiscale sous la contrainte ne peut être utilisée ultérieurement dans le cadre de la sanction fiscale. À la condition toutefois que l'information fournie par le contribuable soit conforme à la vérité. L'article 6 de la CEDH n'accorde au suspect que le droit de se taire, mais non celui de fournir des informations inexactes ou incomplètes. Les déclarations inexactes ne sont pas faites sous la contraintes et peuvent toujours servir de preuve.

En d'autres termes, cela signifie que, dans des dossiers purement fiscaux, un contribuable n'est autorisé que dans des circonstances exceptionnelles à ne pas coopérer à l'enquête fiscale. Cela n'empêche certes pas les contribuables, par principe tenus de coopérer, d'invoquer malgré tout, dans de nombreux cas, le droit de se taire, alors qu'ils n'y sont pas autorisés juridiquement, lorsque, dans le cadre d'une enquête fiscale, ils sont contraints par l'administration de divulguer des informations les incriminant eux-mêmes. En principe, plusieurs situations peuvent dès lors se présenter.

Tout d'abord, il y a la possibilité qu'un contribuable refuse, lors d'un contrôle fiscal, de transmettre des informations à l'administration fiscale parce que, dans le cas contraire, il doit admettre avoir commis des irrégularités fiscales. Dans ce cas, rien n'empêche que l'administration taxe le contribuable, le cas échéant d'office, sur la base des preuves qu'elle a recueillies elle-même, éventuellement au terme d'une enquête réalisée par des tiers. Dans ce cas, l'administration peut également sanctionner le contribuable pour les infractions fiscales commises.

[82] *COOPMAN B., o.c., T.F.R., 1995, 285; VANDERKERKEN C., Zwijgrecht: doorbraak in het sociaal strafrecht?, Fiskoloog, 2000, n° 746, 7-8.*

[83] LENOS E., o.c., N.J.B., 1997, 799.

De belastingplichtige heeft zich immers beroepen op het zwijgrecht en geen verklaringen onder dwang afgelegd. De informatie die de fiscus zelf of van andere personen dan de belastingplichtige heeft bekomen kan als dusdanig zonder probleem worden aangewend ter staving van de fiscaal (strafrechtelijke) sanctionering.

Daarnaast bestaat de mogelijkheid dat de belastingplichtige zijn volledige medewerking verleent aan het fiscaal controle-onderzoek en zo zelf-incriminerende informatie aan de fiscale administratie verstrekt. In dit geval kan de administratie de belastingplichtige steeds aanslaan, aangezien het zwijgrecht niet kan worden ingeroepen in het kader van de loutere belastingheffing. De fiscale administratie kan de belastingplichtige in dit geval evenwel, zonder het zwijgrecht te schenden, niet sanctioneren voor de begane fiscale overtredingen met een sanctie die een strafrechtelijk karakter vertoont in de zin van artikel 6 EVRM. Deze bepaling verbiedt immers dat men wordt gesanctioneerd op basis van informatie die men voorafgaand aan een criminal charge onder dwang aan de overheid heeft meegedeeld.

Deze principes worden echter niet steeds gevolgd in de rechtspraak. Dit blijkt vooreerst uit een opmerkelijk vonnis van de Rechtbank van Eerste Aanleg van Luik van 23 maart 2006[84] waar de rechtbank besluit tot een zeer ruime toepassing van het zwijgrecht in fiscale zaken. In deze zaak had de administratie haar onderzoekstermijn met toepassing van artikel 333 WIB92 lastens de belastingplichtige uitgebreid wegens het bestaan van aanwijzingen van fraude, waardoor de rechtbank stelde dat er sprake was van een strafrechtelijke vervolging in de zin van artikel 6 EVRM en de belastingplichtige gerechtigd was zijn zwijgrecht in te roepen. Volgens de rechtbank was de belastingplichtige gerechtigd om niet in te gaan op het verzoek van de administratie om bepaalde stukken voor te leggen en om te antwoorden op vragen om inlichtingen en kon de administratie de belastingplichtige vervolgens ook niet sanctioneren door het vestigen van een aanslag van ambtswege en door het opleggen van een administratieve boete. Deze rechtspraak kan bezwaarlijk worden aanvaard nu de administratie ondanks het zwijgrecht niettemin toch fiscale overtredingen had kunnen aantonen.

De rechtbank van eerste aanleg van Bergen daarentegen hanteert dan weer een zeer enge toepassing van het zwijgrecht. Dit blijkt althans uit twee opmerkelijke vonnissen van respectievelijk 8 en 15 januari 2008[85] waar de rechtbank stelde dat het zwijgrecht slechts kan worden ingeroepen tijdens de administratieve fase van de procedure wanneer duidelijk wordt dat de fiscale

[84] Rb. Luik, 23 maart 2006, Fiscoloog, 2006, nr. 1027, 4.

[85] Zie voor een bespreking MAUS M., De paradox van de meewerkverplichting en het zwijgrecht, Fiscoloog 2008, afl. 1128, 4-6.

Le contribuable a en effet invoqué le principe *nemo tenetur* et n'a pas fait de déclarations sous la contrainte. Les informations que le fisc a recueillies lui-même ou par des personnes autres que le contribuable peuvent donc être utilisées sans problèmes pour étayer la sanction (pénale) fiscale.

Il existe par ailleurs la possibilité que le contribuable collabore sans réserve au contrôle fiscal et transmette ainsi à l'administration fiscale des informations qui l'incriminent. Dans ce cas, l'administration peut toujours taxer le contribuable, dès lors que le principe *nemo tenetur* ne peut être invoque dans le cadre de la simple imposition. Dans ce cas toutefois, l'administration fiscale ne peut, sans violer le principe *nemo tenetur,* sanctionner le contribuable pour les infractions fiscales commises par une sanction présentant un caractère pénal au sens de l'article 6 de la CEDH. Cette disposition interdit en effet que l'on soit sanctionné sur la base d'informations que l'on a communiquées sous la contrainte aux autorités préalablement à une accusation en matière pénale.

Ces principes ne sont cependant pas toujours suivis dans la jurisprudence, comme il ressort tout d'abord d'un jugement étonnant du Tribunal de première instance de Liège du 23 mars 2006[84], où le Tribunal conclut à une très large application du principe *nemo tenetur* dans les affaires fiscales. Dans cette affaire, l'administration avait prolongé son délai d'enquête en application de l'article 333 du Code des impôts sur les revenus 1992 à charge du contribuable en raison de l'existence d'indices de fraude, ce qui a amené le tribunal à statuer qu'il s'agissait de poursuites pénales au sens de l'article 6 de la CEDH et à autoriser le contribuable à invoquer le principe *nemo tenetur*. Selon le Tribunal, le contribuable était autorisé à ne pas donner suite à la demande de l'administration de présenter certains documents et de répondre aux demandes de renseignements et l'administration ne pouvait pas non plus sanctionner le contribuable en lui imposant une taxation d'office et une amende administrative. Cette jurisprudence peut difficilement être admise dès lors que l'administration aurait pu, malgré le principe *nemo tenetur*, démontrer l'existence d'infractions fiscales.

Le Tribunal de première instance de Mons par contre retient une application très étroite du principe *nemo tenetur*. Cela ressort du moins de deux jugements remarqués des 8 et 15 janvier 2008[85] dans lesquels le Tribunal estime que le principe *nemo tenetur* ne peut être invoqué que pendant la phase administrative de la procédure lorsqu'il devient évident que l'administration

[84] Trib. Liège, 23 mars 2006, Fiscoloog, 2006, n° 1027, 4.

[85] Voir MAUS M., *De paradox van de meewerkverplichting en het zwijgrecht, Fiscoloog* 2008, 1128, 4-6.

administratie gegevens aan het inzamelen is met het oog op het neerleggen van een strafklacht. De Rechtbank van Bergen gaat hierbij dan ook volledig voorbij aan het feit dat men ook in loutere fiscale zaken het voorwerp kan uitmaken van een «*criminal charge*» in de zin van artikel 6 EVRM, met name wanneer de belastingheffing gepaard gaat met een proportionele fiscaal administratieve sanctie.[86]

B.3.c.3.) De gevolgen van de toepassing van het nemo tenetur beginsel voor de fiscale sanctionering

Ingeval de taxatieprocedure ertoe leidt of kan leiden dat een administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter wordt opgelegd, kan de belastingplichtige de bescherming van het nemo tenetur-beginsel inroepen. Wat het tijdstip betreft waarop het zwijgrecht kan worden ingeroepen, geldt de regel dat de belastingplichtige eerst het voorwerp moet uitmaken van een «*criminal charge»* in de zin van artikel 6 EVRM Volgens het E.H.R.M. is dit het geval vanaf het ogenblik waarop de verdachte onder de dreiging van een strafvervolging leeft en ertoe wordt gedwongen maatregelen te nemen ter zijner verdediging.[87] Dit moet voor elk geval afzonderlijk blijken uit de feitelijke omstandigheden van de zaak.[88] Op fiscaal vlak kan er aldus worden gesproken van een *«criminal charge»* lastens de belastingplichtige van zodra de administratie bepaalde onderzoeks– en controlehandelingen gaat stellen waardoor de belastingplichtige redelijkerwijs kan gaan verwachten, dat hem bijvoorbeeld een sanctie in de zin van de artikelen 70 W.B.T.W. en 444 WIB92 zou kunnen worden opgelegd. Het is evenwel duidelijk dat het tijdstip, waarop deze strafrechtelijke dwang door de belastingplichtige wordt ervaren, zich reeds lange tijd kan manifesteren voor de effectieve aanslag met sanctionering of het voorstel tot regularisatie van de fiscale toestand met sanctionering.[89] Dit werd uitdrukkelijk bevestigd in het arrest Hozee van 22 mei 1998[90] waar het E.H.R.M. heeft laten uitschijnen dat zelfs in een fiscale strafzaak de *«criminal charge»* reeds kan aanvangen ten tijde van het fiscaal controleonderzoek dat voorafgaand aan het strafonderzoek werd gevoerd. De dreigende houding van de administratie kan als dusdanig al blijken tijdens het fiscaal onderzoek bijvoorbeeld bij uitlatingen van de controle-ambtenaren bij een fiscale visitatie of in de vraagstelling bij een vraag

86 Zie ook Rb. Bergen 12 januari 2005, F.J.F. 2005, afl. 10, 965.

87 E.H.R.M., 21 september 1994, Fayed, Publ. E.C.H.R., Series A, nr. 294 B; E.H.R.M., 10 december 1982, Foti & Corigliano, Publ. E.C.H.R., Series A, vol. 56; E.H.R.M., 27 juni 1968, Neumeister, Publ. E.C.H.R., Series A, p. 41.

88 DE NAUW A., o.c., T.Strafr., 2001, 226; VANDERKERKEN C., Zwijgrecht: doorbraak in het sociaal strafrecht, Fiskoloog, 2000, nr. 746, 5.

89 DAUGINET V. en SPAGNOLI K., o.c., in Fundamentele rechten van de belastingplichtige, Diegem, CED SAMSOM, 164.

90 Zie i.v.m. deze zaak VAN DIJK J., Hoe lang mag een fiscale strafvervolging duren?, Fisk., 1998, 664/1.

fiscale est occupée à rassembler des informations en vue de déposer une plainte au pénal. Le Tribunal de Mons ignore dès lors complètement le fait que, dans des dossiers purement fiscaux aussi, on peut faire l'objet d'une «*accusation en matière pénale*» au sens de l'article 6 de la CEDH, en l'occurrence lorsque l'imposition s'accompagne d'une sanction administrative fiscale proportionnelle.[86]

B.3.c.3.) Les effets de l'application du principe nemo tenetur sur la sanction fiscale

Dans le cas où la procédure de taxation conduit ou peut conduire à infliger une sanction administrative à caractère pénal, le contribuable peut invoquer la protection du principe *nemo tenetur*. En ce qui concerne le moment où peut être invoqué ce principe, la règle qui prévaut est que le contribuable doit tout d'abord faire l'objet d'une «accusation en matière pénale» au sens de l'article 6 de la CEDH. Selon la Cour européenne des Droits de l'Homme, c'est le cas dès l'instant où l'inculpé vit sous la menace de poursuites judiciaires et qu'il se voit obligé de prendre certaines mesures afin de se défendre.[87] Cela doit, pour chaque cas séparément, ressortir des circonstances concrètes de l'affaire. [88] Au niveau fiscal on peut donc parler «d'accusation en matière pénale» à charge du contribuable dès que l'administration pose certains actes d'enquête et de contrôle, qui peuvent raisonnablement pousser le contribuable à s'attendre à ce que par exemple une sanction au sens des articles 70 du CTVA et 444 CIR92 puisse lui être infligée. Il est toutefois évident que le moment où cette contrainte pénale est ressentie par le contribuable, peut se manifester longtemps avant la taxation effective assortie d'une sanction ou la proposition de régularisation de la situation fiscale assortie d'une sanction.[89] Cela a été expressément confirmé dans l'arrêt Hozee du 22 mai 1998[90] dans lequel la Cour européenne des Droits de l'Homme a laissé entendre que, même dans une affaire pénale fiscale, l'incrimination peut déjà prendre cours au moment du contrôle fiscal qui précède l'enquête pénale. L'attitude menaçante de l'administration peut en tant que telle déjà se manifester durant le contrôle fiscal, par exemple au travers de propos des agents contrôleurs lors d'une visite fiscale ou dans le questionnaire soumis lors d'une demande de renseignements. En tout

86 Voir également Trib. Mons 12 janvier 2005, F.J.F. 2005, 10, 965.

87 C.E.D.H., 21 septembre 1994, Fayed, Publ. C.E.D.H., Série A, n° 294 B; C.E.D.H., 10 décembre 1982, Foti & Corigliano, Publ. C.E.D.H., Série A, vol. 56; C.E.D.H., 27 juin 1968, Neumeister, Publ. E.C.H.R., Série A, p. 41.

88 DE NAUW A., o.c., T.Strafr., 2001, 226; VANDERKERKEN C., *Zwijgrecht: doorbraak in het sociaal strafrecht, Fiskoloog*, 2000, n° 746, 5.

89 DAUGINET V. et SPAGNOLI K., o.c., *in Fundamentele rechten van de belastingplichtige*, Diegem, CED SAMSOM, 164.

90 Voir à propos de cette affaire VAN DIJK J., *Hoe lang mag een fiscale strafvervolging duren?*, Fisk., 1998, 664/1.

tot inlichtingen. Alleszins zal het bericht conform artikel 333, derde lid WIB92 en conform artikel 84ter W.B.T.W. tot kennisgeving van de toepassing van de buitengewone aanslag- en verjaringstermijn wegens fraude reeds een voldoende argument zijn om te stellen dat men leeft onder de dwang van een *«criminal charge»*. In voorkomend geval geeft de administratie immers reeds duidelijk te kennen dat zij de belastingplichtige van fiscale misdrijven verdenkt.

Uit het arrest Saunders volgt daarenboven dat bewijzen die door de overheid onder dwang, doch vóór de «*criminal charge»*, werden ingezameld tijdens een administratieve onderzoeksprocedure waar een meewerkverplichting geldt, nadien zonder dat het zwijgrecht wordt geschonden, niet meer kunnen worden aangewend in een strafprocedure. Dit is uiteraard niet anders op fiscaal vlak. Voorwaarde hierbij is wel dat de fiscale overheid de belastingplichtige tijdens de fiscale controle onder «*dwang»* ertoe verplicht om informatie kenbaar te maken. Uit de arresten Funke en Saunders van het E.H.R.M. blijkt dat er sprake is van dwang indien de overheid de rechtsonderhorige onder de dreiging van een geldboete of een dwangsom dwingt gegevens kenbaar te maken. Bij deze moet worden opgemerkt dat de fiscale meewerkverplichting steeds wordt gewaarborgd door administratieve sancties.[91] Bovendien blijkt ondertussen uit de rechtspraak dat de administratie er niet voor terugdeinst om de rechter te vatten om onwillige belastingplichtigen op straffe van een dwangsom ertoe te verplichten informatie kenbaar te maken.[92] Het kan dan ook niet worden ontkend dat de rechtspraak van het arrest Saunders ook een fiscale doorwerking kent. Dit betekent met andere woorden dat informatie die door de fiscus tijdens een fiscaal onderzoek van de belastingplichtige werd bekomen naderhand niet kan worden gebruikt om de belastingplichtige te sanctioneren met een strafrechtelijke sanctie in de zin van artikel 6 EVRM

De doorwerking van het strafrechtelijk nemo teneturbeginsel in fiscale zaken moet evenwel worden genuanceerd. Het is evident dat men niet kan stellen dat het *nemo tenetur*-beginsel wordt geschonden door het loutere feit dat de wetgever heeft voorzien in een fiscale meewerkverplichting die door sancties wordt gewaarborgd. In die optiek zou het volledige fiscale sanctiesysteem dode letter blijven. De verdragsrechtelijke kwalificatie van bepaalde fiscaal administratieve sancties als straf heeft niet *ipso facto* tot gevolg dat al wie het voorwerp uitmaakt van een fiscaal administra-

[91] Zie o.m. de artikelen 444 en 445 WIB92, de artikelen 38, 68, 89, 95 en 119 W.I.G.B., artikel 70 W.B.T.W., de artikelen 182, 182bis en 183 W.Reg., de artikelen 127 en 130 W.Succ., de artikelen 64 en 65 W.Zeg. en artikel 205 W.Zeg.T.

[92] Rb. Gent, 26 november 2003, N.J.W., 2004, 20.

cas, conformément à l'article 333, alinéa 3 du CIR92 et conformément à l'article 84*ter* du CTVA, la lettre de notification de l'application du délai de prescription et d'imposition extraordinaire pour raison de fraude est déjà un argument suffisant pour affirmer que l'on vit sous la pression d'une «accusation en matière pénale». Dans le cas présent, l'administration indique en effet déjà clairement qu'elle suspecte le contribuable d'avoir commis des infractions fiscales.

Il résulte en outre de l'arrêt Saunders que les preuves rassemblées sous la contrainte par les autorités, avant la «*criminal charge»*, lors d'une procédure d'enquête administrative où s'applique une obligation de collaborer, ne peuvent ensuite plus être utilisées dans le cadre d'une procédure pénale sans violer le droit au silence. Il en va bien sûr de même sur le plan fiscal. La condition est à cet égard néanmoins que les autorités fiscales obligent le contribuable à révéler des informations sous la *'contrainte'*. Il ressort des arrêts Funke et Saunders de la C.E.D.H. qu'il est question de contrainte si les autorités obligent le justiciable à communiquer des données sous la menace d'une amende ou d'une astreinte. Il convient de faire remarquer, à cet égard, que l'obligation de collaboration en matière fiscale est toujours garantie par des sanctions administratives.[91] En outre, il ressort, dans l'intervalle, de la jurisprudence que l'administration n'hésite pas à saisir le juge pour obliger des contribuables récalcitrants à communiquer des informations sous peine d'astreinte.[92] On ne peut dès lors nier que la jurisprudence de l'arrêt Saunders a également une répercussion fiscale. Autrement dit, cela signifie que les informations que le fisc a obtenues du contribuable au cours d'une enquête fiscale ne peuvent ensuite être utilisées pour infliger au contribuable une sanction pénale au sens de l'article 6 de la CEDH.

Il convient toutefois de nuancer la répercussion du principe pénal *nemo tenetur* dans les affaires fiscales. Il va de soi que l'on ne peut déclarer que le le principe *nemo tenetur* a été violé simplement du fait que le législateur a prévu une obligation de collaboration fiscale garantie par des sanctions. Dans cette optique, l'ensemble du système de sanctions fiscales resterait lettre morte. La qualification de peine par la Convention de certaines sanctions administratives fiscales n'a pas *ipso facto* pour conséquence que toutes les personnes faisant l'objet d'une procédure de sanction administra-

[91] Voir notamment les articles 444 et 445 du CIR92, les articles 38, 68, 89, 95 et 119 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, l'article 70 du Code de la TVA, les articles 182, 182bis et 183 du Code des droits d'enregistrement, les articles 127 et 130 du Code des droits de succession, les articles 64 et 65 du Code des droits de timbre et l'article 205 du Code des taxes assimilées au timbre.

[92] Tribunal de Gand, 26 novembre 2003, N.J.W., 2004, 20.

tieve sanctieprocedure een beroep kan doen op het nemo tenetur-beginsel. De bescherming van artikel 6 EVRM heeft op dat vlak immers slechts een beperkte dimensie. Artikel 6 EVRM kan pas worden ingeroepen als de opgelegde sanctie een strafrechtelijk karakter heeft in de zin van het verdrag. Is dit niet het geval, zoals bijvoorbeeld voor de ambtshalve aanslag en de vaste fiscale geldboeten, dan staat niets een sanctionering in de weg. Bovendien is het pas als de belastingplichtige tijdens het fiscaal onderzoek door de administratie onder druk van sancties werd gedwongen om zelf verklaringen af te leggen of om «*wilsafhankelijke documenten*» voor te leggen dat het zwijgrecht een rol kan spelen bij de beoordeling van de sanctie. Voorwaarde is dan nog dat de sanctie (en de onderliggende aanslag) volledig wordt gerechtvaardigd door de informatie die de administratie met miskenning van het zwijgrecht heeft bekomen. De werking van het nemo tenetur-beginsel is immers niet absoluut.[93] Bestraffing is dus altijd mogelijk indien de sanctie wordt gestaafd door andere bewijzen die bijvoorbeeld van derden werden ontvangen.[94] Wat dit aspect betreft moet evenwel worden opgemerkt dat het zwijgrecht volgens bepaalde rechtspraak ook doorwerkt tot derden.

In een merkwaardig arrest van 31 maart 1998[95] diende het hof van beroep van Antwerpen zich uit te spreken over een vordering van een btw-plichtige waarbij deze laatste zich verzette tegen een getuigenverhoor om reden dat hiermee het zwijgrecht van de derde-getuige zou worden geschonden. Hoewel de vordering van de belastingplichtige niet werd aanvaard, stelde het Hof in het arrest dat een rechtbank geen onderzoeksmaatregelen kan of mag bevelen die het zwijgrecht van een verdachte zouden miskennen en hiermee de regelmatigheid van de daaropvolgende strafvervolging zou aantasten. Deze rechtspraak kan bezwaarlijk worden bijgetreden al was het maar omdat hiermee een regelrechte inbreuk wordt gepleegd op het persoonlijk karakter van het zwijgrecht.[96] Het komt ons voor dat een belastingplichtige de schending van het zwijgrecht slechts met succes zal kunnen inroepen voor zover de aanslag en de sanctie is gebaseerd op een fiscale onderzoeksmaatregel die door de administratie rechtstreeks aan de belastingplichtige zelf is gericht. Indien de aanslag en de sanctie is gesteund op de resultaten van een fiscaal derdenonderzoek kan de belastingplichtige zich niet beroepen op de bescherming van het zwijgrecht om zich tegen de opgelegde sanctie te verzetten.

93 E.H.R.M., Murray, 8 februari 1996, E.H.R.M., 1996, 61.
94 Cass., 5 april 2000, J.T., 2000, 806.
95 Antwerpen, 31 maart 1998, T.F.R., 1999, 63.
96 Zie evenwel contra SPAGNOLI K., o.c , T.F.R., 1999, 64 die deze uitspraak als een correcte toepassing van het zwijgrecht aanziet .

tive fiscale peuvent faire appel au principe *nemo tenetur*. La protection de l'article 6 de la CEDH n'a en effet qu'une dimension limitée sur ce plan. L'article 6 de la CEDH ne peut être invoqué que si la sanction infligée a un caractère pénal au sens de la Convention. Si ce n'est pas le cas, comme par exemple pour la taxation d'office et les amendes fiscales fixes, rien n'empêche une sanction. De plus, c'est uniquement dans le cas où le contribuable a été forcé au cours de l'enquête fiscale par l'administration, sous peine de sanctions, à faire lui-même des déclarations ou à présenter des 'documents qui dépendent de sa volonté', que le droit au silence peut jouer un rôle dans l'appréciation de la sanction. La condition supplémentaire est que la sanction (et l'imposition sous-jacente) soit entièrement justifiée par les informations que l'administration a obtenues en violant le droit au silence. En effet, le principe *nemo tenetur* ne s'applique pas de manière absolue.[93] La répression est donc toujours possible si la sanction est étayée par d'autres preuves fournies par exemple par des tiers.[94] En ce qui concerne cet aspect, il convient cependant de faire remarquer que, selon une certaine jurisprudence, le droit au silence s'applique également aux tiers.

Dans un arrêt étrange du 31 mars 1998[95], la Cour d'appel d'Anvers a dû statuer sur une requête introduite par un assujetti à la TVA qui s'opposait à l'audition d'un témoin au motif que cette audition enfreindrait le droit au silence du tiers témoin. Si la Cour n'a pas admis cette requête, elle a indiqué dans son arrêt qu'aucun tribunal ne peut ordonner des mesures d'instruction qui méconnaissent le droit au silence du suspect et qui entachent dès lors la régularité de la procédure pénale subséquente. On peut difficilement se rallier à cette jurisprudence, ne fût-ce que parce qu'elle enfreint purement et simplement le caractère personnel du droit au silence[96]. Il nous semble que le contribuable ne pourra invoquer la violation du droit au silence avec fruit que si l'imposition et la sanction s'appuient sur une mesure d'instruction fiscale directement adressée au contribuable par l'administration. Si l'imposition et la sanction s'appuient sur les résultats d'une enquête fiscale concernant un tiers, le contribuable ne peut pas invoquer la protection du droit au silence pour s'opposer à la sanction qui lui est imposée.

93 C.E.D.H., Murray, 8 février 1996, C.E.D.H., 1996, 61.
94 Cass., 5 avril 2000, J.T., 2000, 806.
95 Anvers, 31 mars 1998, T.F.R., 1999, 63.
96 Voir toutefois à l'inverse: SPAGNOLI K., o.c , T.F.R., 1999, 64 qui considère que cette décision applique correctement le droit au silence.

Wat het gedwongen overleggen van boeken en stukken betreft, zal de belastingplichtige in fiscale zaken slechts uitzonderlijk het *nemo tenetur*-beginsel kunnen inroepen. Uit de arresten Funke, Saunders en J.B. volgt dat het zwijgrecht niet kan worden ingeroepen voor documenten die aan de overheid bekend zijn en die bestaan onafhankelijk van de wil van de verdachte. Bij een fiscale controle zal de belastingplichtige in hoofdzaak documenten moeten voorleggen die door of krachtens de fiscale of boekhoudkundige wetgeving moeten worden opgemaakt en bijgehouden.[97] Wat deze boeken en stukken betreft kan de belastingplichtige moeilijk gaan voorhouden dat het gaat om documenten waarvan het bestaan onzeker is of nog dat het niet zou gaan om documenten die bestaan onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige.[98] [99] Nochtans moet worden opgemerkt dat de fiscale wetgeving dikwijls ook toelaat dat de administratie de voorlegging vraagt van andere documenten dan de wettelijk verplicht bij te houden boeken en stukken.[100]

C. Het recht op de behandeling van zijn zaak binnen een redelijke termijn

De rechtsonderhorige heeft tevens het recht op de behandeling van zijn zaak binnen een redelijke termijn. Hiermee wil men vermijden dat de rechtsonderhorige al te lang in de onzekerheid zou zijn omtrent de gegrondheid van de tegen hem ingestelde strafvordering.[101] Bij de beoordeling van de eerbiediging van de redelijke termijn stelt zich het fundamentele probleem te weten wanneer de redelijke termijn aanvangt. Het vertrekpunt van de redelijke termijn is te situeren op het ogenblik waarop de betrokkene zich in kwestie verdacht voelt. Wat van belang is dat de verdachtmakingen in hoofde van de betrokkene een dusdanige invloed moeten hebben op zijn persoonlijke situatie derwijze dat hij zich verplicht ziet zich tegen de verdenkingen, die aan zijn adres worden gemaakt, te verweren.[102] De rechtspraak geeft evenwel geen enkele verdere indicatie omtrent de concrete invulling van deze regel, behalve dan dat de

[97] Ook in het sociaal recht is dit zo. Zie GEKIERE W., o.c., T.S.R., 2002, 294.

[98] DE CAMPS N., o.c., R.W., 2000-2001, 292; DE NAUW A., o.c., T.Strafr., 2001, 225.

[99] Zie in dit verband Antwerpen, 11 oktober 2001, R.W., 2002-2003, 464 voor een toepassing in sociale zaken.

[100] Zie bijvoorbeeld artikel 62bis W.B.T.W.

[101] E.H.R.M., 27 juni 1968 (WEMHOFF), Publ. E.C.H.R., Series A, vol. 7; Cass., 22 oktober 1986, Pas., 1987, I, 117; Cass., 4 oktober 1978, Pas., 1979, I, 160 met concl. Proc.Gen. E. KRINGS.

[102] E.H.R.M., 17 december 1996 (SAUNDERS),; E.H.R.M., 21 september 1994 (FAYED), Publ. E.C.H.R., Series A, nr. 294 B; E.H.R.M., 10 december 1982 (FOTI & CORIGLIANO), Publ. E.C.H.R., Series A, vol. 56; E.H.R.M., 27 juni 1968 (NEUMEISTER), Publ. E.C.H.R., Series A, p. 41; Cass., 19 september 1986, Arr.Cass., 1989-1990, nr.41.

Le contribuable ne pourra invoquer le principe «*nemo tenetur*» qu'à titre exceptionnel en matière fiscale en ce qui concerne l'obligation qu'il a de soumettre ses livres et documents. Il ressort des arrêts Funke, Saunders et J.B. que le droit au silence ne peut pas être invoqué pour les documents connus des pouvoirs publics et qui existent indépendamment de la volonté du suspect. Lors d'un contrôle fiscal, le contribuable devra principalement soumettre des documents devant être établis et tenus à jour en application ou en vertu des législations fiscale ou comptable.[97] Concernant ces livres et documents, le contribuable peut difficilement soutenir qu'il s'agit de pièces dont l'existence est incertaine ou qu'il ne s'agit pas de documents qui existent indépendamment de la volonté du contribuable. [98] [99] On observera cependant que, dans de nombreux cas, la législation fiscale permet également à l'administration de demander que lui soient soumis des documents autres que les livres et les documents dont la tenue est prescrite par la loi. [100]

C. Le droit au traitement de sa cause dans un délai raisonnable

Le justiciable a également droit au traitement de sa cause dans un délai raisonnable. L'on entend ainsi éviter que le justiciable reste trop longtemps dans l'incertitude concernant le bien-fondé de l'action pénale intentée contre lui. [101] Le problème fondamental qui se pose lorsqu'il s'agit d'apprécier le respect du délai raisonnable est de savoir quand débute celui-ci. Le point de départ du délai raisonnable doit être situé au moment où l'intéressé se sent suspecté. Il importe de noter que, dans le chef de l'intéressé, les insinuations doivent avoir une telle influence sur sa situation personnelle qu'il se voit contraint de se défendre contre les accusations dont il fait l'objet. [102] La jurisprudence ne fournit cependant aucune autre indication en ce qui concerne la mise en œuvre concrète de cette règle, si ce n'est que le délai raisonnable continue à courir aussi longtemps que le litige n'a pas été tranché de manière

[97] Il en va de même en matière de droit social. Voir: GEKIERE W., o.c., T.S.R., 2002, 294.

[98] DE CAMPS N., o.c., R.W., 2000-2001, 292; DE NAUW A., o.c., T. Strafr., 2001, 225.

[99] Voir à cet égard: Anvers, 11 octobre 2001, R.W., 2002-2003, 464 pour une application en matière d'affaires sociales.

[100] Voir, par exemple, l'article 62bis du Code TVA.

[101] Cour eur. D.H., 27 juin 1968 (WEMHOFF), Publ. E.C.H.R., Series A, vol. 7; Cass., 22 octobre 1986, Pas., 1987, I, 117; Cass., 4 octobre 1978, Pas., 1979, I, 160 avec concl. Proc. Gén. E. KRINGS.

[102] Cour eur. D.H., 17 décembre 1996 (SAUNDERS),; Cour eur. D.H., 21 septembre 1994 (FAYED), Publ. E.C.H.R., Series A, nr. 294 B; Cour eur. D.H., 10 décembre 1982 (FOTI & CORIGLIANO), Publ. E.C.H.R., Series A, vol. 56; Cour eur. D.H., 27 juin 1968 (NEUMEISTER), Publ. E.C.H.R., Series A, p. 41; Cass., 19 septembre 1986, Arr. Cass., 1989-1990, n° 41.

redelijke termijn blijft lopen zolang het geschil niet op een definitieve wijze werd beslecht.[103] Er kan nochtans geen twijfel bestaan over het feit dat de redelijke termijn ruime tijd voor de formele inverdenkingstelling kan beginnen lopen. De redelijke termijn kan reeds ingaan van zodra de betrokkene ingevolge de handelswijze van de overheid ervaart dat hij van een misdrijf wordt verdacht.[104] Op fiscaal vlak kan er al worden gesproken van een «*criminal charge*» lastens de belastingplichtige van zodra de administratie bepaalde onderzoeks– en controlehandelingen gaat stellen waardoor de belastingplichtige redelijkerwijs kan gaan verwachten dat hem een proportionele fiscaal administratieve sanctie zoals zou kunnen worden opgelegd.[105] Het hoeft geen betoog dat het ogenblik waarop de belastingplichtige effectief de druk een strafrechtelijke aanklacht voelt zich al reeds lange tijd voor de effectieve aanslag, bijv. naar aanleiding van een bezoek bij de belastingplichtige of naar aanleiding van een vraag tot inlichtingen, kan openbaren.

Ondertussen erkent de rechtspraak dat de fiscale rechter bevoegd is om de fiscaal administratieve sancties aan te passen, ook wanneer de betreffende belastingplichtige heeft gehandeld met de intentie om belastingen te ontduiken, wanneer er sprake is van een overschrijding van «*de redelijke termijn*» waarop elke rechtsonderhorige recht heeft.[106] Bij de beoordeling van de redelijke termijn dient tevens rekening te worden gehouden met de administratieve bezwaarfase. In een vonnis van 12 maart 2003[107] stelde de Rechtbank van Bergen in dit verband dat artikel 6 EVRM ook van toepassing is op de administratieve autoriteiten die ermee belast zijn de wettelijkheid van de administratieve sancties, boeten en belastingverhogingen, opgelegd voor overtredingen van de fiscale wetgeving, te onderzoeken.

D. Het recht op het vermoeden van onschuld

Krachtens artikel 6.2 EVRM wordt eenieder geacht onschuldig te zijn totdat het bewijs van zijn schuld wordt bewezen. Een persoon mag niet schuldig worden verklaard indien zijn schuld niet is vastgesteld geworden tijdens een gerechtelijke procedure die aan alle vereis-

[103] VELU J. en ERGEC R., o.c., Brussel, Bruylant, 1990, 439.
[104] E.H.R.M., 10 december 1982 (FOTI & CORIGLIANO), Publ. E.C.H.R., Series A, vol. 56.
[105] Vergeten we hierbij niet dat de wetgever in 1962 de onderzoeksmachten van de fiscus heeft verruimd met het oog op een efficiënte bestrijding van de fiscale fraude. Zie VANDEPUTTE P., De vraag om inlichtingen. Een onderzoek naar enkele geselecteerde bepalingen uit het WIB, T.F.R., 1986, 227.
[106] Gent, 7 november 2006, 2005/AR/1531, niet gepubliceerd; Rb. Namen, 16 maart 2005, F.J.F. 2005, afl. 10, 960; Corr. Gent 27 oktober 2000, T.F.R. 2001, 442.
[107] Rb. Bergen 12 maart 2003, F.J.F. 2003, afl. 6, 553.

définitive. [103] Il est néanmoins indubitable que le délai raisonnable peut commencer à courir longtemps avant l'inculpation formelle. Le délai raisonnable peut prendre cours dès que l'intéressé se rend compte, en raison du comportement des autorités, qu'il est suspecté d'avoir commis une infraction. [104] Sur le plan fiscal, on peut déjà parler d'une «*criminal charge*» envers le contribuable dès que l'administration pose certains actes d'instruction et de contrôle au regard desquels le contribuable peut raisonnablement s'attendre à ce qu'une sanction administrative proportionnelle sur le plan fiscal puisse lui être infligée. [105] Il est clair que le moment auquel le contribuable ressent effectivement la pression d'une inculpation pénale peut intervenir bien avant l'imposition effective, par exemple, à la suite d'une visite auprès du contribuable ou à la suite d'une demande de renseignements.

Dans l'intervalle, la jurisprudence reconnaît la compétence du juge fiscal pour adapter les sanctions administratives fiscales, y compris lorsque le contribuable concerné a agi dans l'intention d'éluder les impôts ou lorsqu'il y a dépassement du '*délai raisonnable'* auquel tout justiciable a droit.[106] Pour l'appréciation du délai raisonnable, il convient, en outre, de tenir compte de la phase de réclamation administrative. Dans un jugement du 12 mars 2003[107], le Tribunal de Mons a considéré, à cet égard, que l'article 6 de la CEDH s'appliquait également aux autorités administratives chargées d'examiner la légalité des sanctions administratives, amendes et majorations d'impôts infligées en cas d'infractions aux lois fiscales.

D. Le droit à la présomption d'innocence

Conformément à l'article 6.2 de la CEDH, toute personne est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie. Une personne ne peut être déclarée coupable si sa culpabilité n'a pas été établie au cours d'une procédure judiciaire répondant

[103] VELU J. et ERGEC R., o.c., Bruxelles, Bruylant, 1990, 439.
[104] Cour eur. D.H., 10 décembre 1982 (FOTI & CORIGLIANO), Publ. E.C.H.R., Series A, vol. 56.
[105] N'oublions pas, à cet égard, que le législateur a élargi, en 1962, les pouvoirs d'instruction du fisc dans la perspective d'une lutte efficace contre la fraude fiscale. Voir VANDEPUTTE P., *De vraag om inlichtingen. Een onderzoek naar enkele geselecteerde bepalingen uit het WIB*, T.F.R., 1986, 227.
[106] Gand, 7 novembre 2006, 2005/AR/1531, non publié; Trib. Namur, 16 mars 2005, F.J.F. 2005, n°10, 960; Corr. Gand 27 octobre 2000, T.F.R. 2001, 442.
[107] Trib. Mons 12 mars 2003, *F.J.F.* 2003, 6, 553.

ten van artikel 6 EVRM voldoet. [108] Het vermoeden van onschuld heeft voornamelijk betrekking op de bewijslast. De rechtsonderhorige hoeft zijn onschuld niet te bewijzen, het is de vervolgende overheid die het bewijs van de strafbare feiten zal moeten aantonen.

Het vermoeden van onschuld stelt in het bijzonder problemen in de gevallen waarbij de fiscus de mogelijkheid heeft om de belasting en de opgelegde sancties te innen bij een andere persoon dan de belastingplichtige. Men denke hierbij aan de erfgenamen en aan de feitelijk gescheiden echtgenoot van de belastingplichtige. Het invorderen van een fiscale sanctie bij een derde roept inderdaad vragen op in verband met de eerbiediging van artikel 6.2 EVRM

Het EHRM heeft dienaangaande dan ook duidelijk standpunt ingenomen in twee arresten. In de zaken A.P., M.P. en T.P. en E.L., R.L. en J.O.-L. van 29 augustus 1997 diende het EHRM zich uit te spreken over de vraag of artikel 6.2 EVRM wordt geschonden indien de erfgenamen van de belastingplichtige door de fiscus worden aangesproken tot het betalen van een fiscale sanctie die aan de erflater werd opgelegd wegens het plegen van fiscale fraude.[109] De feitelijke omstandigheden waren in beide zaken dezelfde. Een Zwitsers rijksinwoner had een deel van zijn inkomen gedurende een aantal jaar niet aangegeven aan de fiscus. Pas na het overlijden van de belastingplichtige kwam de fiscus de fraude op het spoor. De ontdoken belasting werd lastens de erfgenamen ingevorderd. Naast de ontdoken belasting werd een fiscale boete aan de erfgenamen opgelegd. In zijn arresten stelde het EHRM dat het vermoeden van onschuld in het voordeel van de erfgenamen speelt zodat zij niet kunnen worden gestraft voor fiscale onregelmatigheden gepleegd door de erflater. Het EHRM erkent hiermee uitdrukkelijk het principe van de individualiteit van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid.[110]

De relevantie voor het Belgisch fiscaal recht is pertinent. In tal van fiscale codificaties is voorzien dat de erfgenamen aansprakelijk blijven voor de fiscale schulden van de erflater. Principieel zijn zij ook gehouden tot het betalen van de fiscale sancties die aan de erflater werden opgelegd zodat artikel 6.2 EVRM zonder meer wordt geschonden. Dit moet enigszins worden gerelativeerd voor wat de belastingverhogingen in de Inkomstenbelastingen betreft. Overeenkomstig artikel 398 WIB92 zijn de erfgenamen gehouden ten belope van hun erfelijk aandeel de ontdoken rechten van de

[108] VAN DEN WIJNGAERT C., Strafrecht en Strafprocesrecht, Kluwer, Antwerpen, 1994, 560.

[109] E.H.R.M., 29 augustus 1997, (A.P., M.P. en T.P. en E.L., R.L. en J.O.-L.), Fisk.Koer., 97/577; F.J.F., 97/245.

[110] Cass., 4 mei 1880, Pas., 1880, I, 157; Corr. Brussel, 14 januari 1986, Pas., 1986, III, 22.

à toutes les conditions de l'article 6 de la CEDH.[108] La présomption d'innocence porte principalement sur la charge de la preuve. Le justiciable n'a pas à prouver son innocence puisqu'il incombe à l'autorité poursuivante d'apporter la preuve des faits punissables.

La présomption d'innocence pose en particulier problème lorsque le fisc a la possibilité de recouvrer l'impôt et les sanctions infligées auprès de personnes autres que le contribuable. On songe, à cet égard, aux héritiers et au conjoint séparé de fait du contribuable. Le recouvrement d'une sanction fiscale auprès d'un tiers soulève effectivement des questions quant au respect de l'article 6.2. de la CEDH.

La CEDH a dès lors adopté un point de vue clair sur cette question dans deux arrêts. Dans les affaires A.P., M.P. et T.P. et E.L., R.L. et J.O.-L. du 29 août 1997, la CEDH a dû se prononcer sur la question de savoir si l'article 6.2 de la CEDH est violé, si le fisc demande aux héritiers du contribuable de payer une sanction fiscale infligée au *de cujus* du fait d'une fraude fiscale.[109] Les circonstances de fait étaient identiques dans les deux affaires. Un résident suisse avait omis, pendant plusieurs années, de déclarer une partie de ses revenus au fisc. Ce n'est qu'après le décès du contribuable que le fisc a découvert la fraude. L'impôt éludé a dès lors été réclamé à charge des héritiers. Outre l'impôt éludé, une amende fiscale a également été infligée aux héritiers. Dans ses arrêts, la CEDH a considéré que la présomption d'innocence joue en faveur des héritiers, de sorte qu'ils ne peuvent pas être sanctionnés pour des irrégularités fiscales commises par le *de cujus*. La C.E.D.H. reconnaît ainsi expressément le principe de l'individualité de la responsabilité pénale.[110]

Ces arrêts ont une pertinence pour le droit fiscal belge. Nombre de codifications fiscales prévoient en effet que les héritiers restent responsables des dettes fiscales du *de cujus*. Par principe, ils sont aussi tenus des sanctions fiscales qui ont été infligées au *de cujus*, de sorte que l'article 6.2 de la CEDH est purement et simplement violé. Ce raisonnement doit être quelque peu relativisé en ce qui concerne les majorations d'impôt à l'impôt sur les revenus. Conformément à l'article 398 du C.I.R. 92, les héritiers sont tenus, à concurrence de leur part héréditaire, des droits éludés par le *de cujus*.

[108] VAN DEN WIJNGAERT C., *Strafrecht en Strafprocesrecht,* Kluwer, Anvers, 1994, 560.

[109] C.E.D.H., 29 août 1997, (A.P., M.P. et T.P. et E.L., R.L. et J.O.-L.), Fisk.Koer., 97/577; F.J.F., 97/245.

[110] Cass., 4 mai 1880, Pas., 1880, I, 157; Corr. Bruxelles, 14 janvier 1986, Pas., 1986, III, 22.

erflater te vereffenen. Volgens de administratieve commentaar zou onder het begrip ontdoken rechten enkel de belastingen *stricto sensu*, dus zonder belastingverhogingen, moeten worden verstaan ten minste voor zover de aangifteverplichting op de erflater rustte en de belasting na diens overlijden werd gevestigd.[111] In de andere gevallen, nml. wanneer de belasting reeds voor de dood van de erflater werd gevestigd maar op datum van zijn overlijden nog niet was betaald en wanneer de erfgenamen zelf de plicht hadden op naam van de nalatenschap een aangifte in te dienen, behoren de erfgenamen, in weerwil van bepaalde rechtspraak,[112] ook in te staan voor de voldoening van de administratieve sanctie.[113]

Op het vlak van de Inkomstenbelastingen moet deze lijn tevens worden doorgetrokken tot de feitelijk gescheiden echtgenote. Belastingschulden uit de inkomstenbelastingen zijn immers gemeenschappelijke schulden, zodanig dat echtgenoten, zelfs bij een afzonderlijke aanslag na een feitelijke scheiding, voor elkaars belastingschulden aansprakelijk blijven.[114] De hoofdelijke gehoudenheid van de echtgenoten op fiscaal vlak heeft tot gevolg dat een feitelijk gescheiden echtgenoot zonder meer door de fiscus kan worden aangesproken om een aan de andere echtgenoot opgelegde belastingverhoging te voldoen. De feitelijk gescheiden echtgenoot die onwetend is omtrent het doen en laten van de partner wordt in die zin dan ook mede-aansprakelijk gesteld voor diens fiscale ongeregeldheden. De conformiteit van deze invorderingsregel met artikel 6.2 EVRM komt hier zeker in het gedrang. Bepaalde rechtspraak gaat reeds deze richting uit.[115]

[111] Zie Com.I.B. 389 en 444/6 en VERSTAPPEN J., Implicaties op het vlak van directe belastingen en successierechten van het aanvaarden of verwerpen van de nalatenschap, T.F.R., 1997, 212.

[112] Brussel, 20 maart 1997, Fisk.Koer., 97/363.

[113] Zie contra BEHAEGHE I., noot onder E.H.R.M., 29 augustus 1997, Fisk.Koer., 97/583 die de mening is toegedaan dat de erfgenamen nooit voor de administratieve sanctie dienen in te staan indien de aangifteverplichting op de erflater rustte. De commentaren beperken de draagwijdte van het begrip «ontdoken rechten» echter enkel tot de belastingschuld sensu stricto ingeval de belasting na het overlijden van de erflater wordt gevestigd.

[114] Gent, 7 september 1995, Bull.Bel., 1997, 443; Brussel, 27 januari 1995, Fisk.Koer., 95/382; Beslagr. Leuven, 18 oktober 1994, Bull. Bel., 1997, 1087; MAUS M. en MOEYKENS F., Echtscheiding en gezinsfiscaliteit: de echtscheiding fiscaal bekeken, in Het echtscheidingsrecht geactualiseerd, Brugge, Die Keure, 1995, 184; VAN HAEGENBORGH G., Het verhaalsrecht van de fiscus bij feitelijke scheiding, R.W., 1989-1990, 241.

[115] Antwerpen, 12 juni 1995, Fisk.koer., 95/441.

Selon le commentaire administratif, la notion de «droits éludés» ne couvrirait que les impôts au sens strict (donc, sans les majorations d'impôt), du moins si l'obligation de déclaration incombait au *de cujus* et que l'impôt a été établi après son décès.[111] Dans les autres cas, à savoir lorsque l'impôt a déjà été établi avant le décès du *de cujus*, mais n'a pas encore été payé à la date de son décès et lorsque les héritiers eux-mêmes ont l'obligation de déposer une déclaration au nom de la succession, ces derniers sont, nonobstant une certaine jurisprudence[112], tenus également au paiement de la sanction administrative.[113]

En matière d'impôts sur les revenus, il faut considérer de la même façon l'époux séparé de fait. Les dettes fiscales au regard des impôts sur les revenus sont en effet des dettes communes, si bien que, même en cas d'imposition distincte après une séparation de fait, les époux demeurent réciproquement responsables de leurs dettes fiscales.[114] Par suite de la responsabilité solidaire des époux en matière fiscale, un époux séparé de fait peut être purement et simplement prié par l'administration fiscale d'acquitter l'accroissement d'impôt imposé à l'autre époux. En ce sens, l'époux séparé de fait qui ignore les faits et gestes du partenaire peut également être tenu coresponsable des irrégularités fiscales de ce dernier. La conformité de cette règle de recouvrement à l'article 6.2 de la CEDH est certainement compromise en l'occurrence. Une certaine jurisprudence prend déjà cette direction.[115]

[111] Voir Com.I.R. 389 et 444/6 et VERSTAPPEN J., *Implicaties op het vlak van directe belastingen en successierechten van het aanvaarden of verwerpen van de nalatenschap*, T.F.R., 1997, 212.

[112] Bruxelles, 20 mars 1997, Fisk.Koer., 97/363.

[113] Voir en sens contraire BEHAEGHE I., note sous C.E.D.H., 29 août 1997, Fisk.Koer., 97/583 qui considère que les héritiers ne sont jamais redevables de la sanction administrative, si l'obligation de déclaration incombait au de cujus. Les commentaires limitent cependant la portée de la notion de «droits éludés» à la seule dette fiscale au sens strict lorsque l'impôt est établi après le décès du de cujus.

[114] Gand, 7 septembre 1995, Bull.Bel., 1997, 443; Bruxelles, 27 janvier 1995, Fisk.Koer., 95/382; Juge des saisies Louvain, 18 octobre 1994, Bull.Bel., 1997, 1087; MAUS M. et MOEYKENS F., *Echtscheiding en gezinsfiscaliteit: de echtscheiding fiscaal bekeken, in Het echtscheidingsrecht geactualiseerd*, Bruges, *Die Keure*, 1995, 184; VAN HAEGENBORGH G., *Het verhaalsrecht van de fiscus bij feitelijke scheiding*, R.W., 1989-1990, 241.

[115] Anvers, 12 juin 1995, Fisk.koer., 95/441.

E. Het recht geen twee keer voor dezelfde feiten te worden bestraft

Niettegenstaande het recht om geen twee keer voor dezelfde strafrechtelijke feiten te worden vervolgd niet uitdrukkelijk in artikel 6 EVRM is geregeld, menen verschillende auteurs niettemin dat dit principe impliciet een onderdeel uitmaakt van het recht op een fair trial.[116] De vraag stelt zich in hoeverre het «*non bis in idem*'– beginsel een rol speelt in het fiscaal recht ingevolge de strafrechtelijke aard van de fiscale sancties.

In het bijzonder stelt zich vooreerst de vraag in hoeverre fiscaal administratieve sancties cumuleerbaar zijn met eigenlijke strafsancties, hetgeen volgens verschillende fiscale codicaties uitdrukkelijk wordt toegelaten. [117] Indien men het «*non bis in idem*»-beginsel ruim zou gaan interpreteren, dan zou dit betekenen dat deze wettelijke bepalingen buiten spel worden gezet. Dit zou dan beletten dat eenzelfde belastingplichtige nog strafrechtelijk zou worden vervolgd indien het fiscaal bestuur hem reeds voor dezelfde feiten een onherroepelijke administratieve sanctie heeft opgelegd. In dit geval moet de strafvordering als onontvankelijk worden beschouwd.[118] Omgekeerd is het dan vanzelfsprekend zo dat geen fiscaal administratieve sancties meer kunnen worden opgelegd indien dezelfde belastingplichtige voor dezelfde feiten reeds een strafrechtelijke veroordeling heeft opgelopen.[119] [120]

Volgens het Hof van Cassatie is de cumulatie van strafsancties met fiscale sancties geen probleem. In zijn arrest van 5 februari 1999 heeft het Hof uitdrukkelijk de toepasselijkheid van het strafrechtelijk «*non bis in idem*-beginsel» in fiscale zaken uitgesloten. Het Hof stelde dienaangaande dat de Belgische overheid zonder het «*non bis in idem*»-beginsel te schenden, voor eenzelfde inbreuk, sancties van uiteenlopende aard kan bepalen, waarvan de ene onderworpen is aan het nationale strafrechtstelsel en de andere onderworpen aan het stelsel van de administratieve sanctionering, zelfs als zou de

[116] VAN BREDERODE F., De rechten van de mens in het belastingrecht, W.F.R., 1987, 757

[117] Zie de artikelen 449 WIB92 en 73 WBTW

[118] Zie Rk. Ieper, 19 september 1997, Fisk.Koer., 97/564. Zie evenwel contra Cass., 11 oktober 1996, F.J.F., 96/242. De tegengestelde visie van het Hof van Cassatie is het gevolg van de weigering van het Hof de fiscaal administratieve sancties, in casu een belastingverhoging conform artikel 444 WIB92, als strafrechtelijk te bestempelen.

[119] Antwerpen, 4 mei 1998, Fisk.Koer., 98/330. Dit arrest werd bij arrest van het Hof van Cassatie van 5 februari 1999 evenwel verbroken. Zie ook CORSTENS G.J.M., Strafrechtelijk optreden naast boete-oplegging, het gezichtspunt van de strafrechtjurist, W.F.R., 1989, 1384-1385.

[120] Het E.H.R.M. heeft reeds in de zaak GRADINGER in gelijkaardige omstandigheden besloten tot een schending artikel 4 van het Zevende Protocol. E.H.R.M., 23 oktober 1995 (GRADINGER), Publ. E.C.H.R., Series A, nr. 328-C.

E. Le droit de ne pas être puni deux fois pour les mêmes faits

Bien que le droit de ne pas être poursuivi deux fois pour les mêmes faits pénaux ne soit pas explicitement réglé dans l'article 6 de la CEDH, différentes auteurs considèrent que ce principe relève implicitement du droit à un procès équitable.[116] Reste à savoir dans quelle mesure le principe *'non bis in idem'* joue un rôle en droit fiscal eu égard à la nature pénale des sanctions fiscales.

Il s'agit plus particulièrement de savoir d'abord dans quelle mesure des sanctions administratives fiscales et de véritables sanctions pénales peuvent être cumulées, ainsi que l'autorisent explicitement différentes codifications fiscales.[117] Si l'on interprétait le principe *'non bis in idem'* au sens large, cela signifierait que ces dispositions légales seraient écartées. Cela empêcherait un même contribuable d'être encore poursuivi au pénal si l'administration fiscale lui a déjà infligé une sanction administrative définitive pour les mêmes faits. En l'occurrence, l'action publique doit être considérée irrecevable.[118] Inversement, il va de soi qu'aucune sanction administrative fiscale ne peut plus être infligée lorsque le même contribuable a déjà encouru une condamnation pénale pour les mêmes faits.[119][120]

La Cour de cassation ne considère pas le cumul de sanctions pénales et de sanctions fiscales comme problématique. Dans son arrêt du 5 février 1999, la Cour a explicitement exclu l'applicabilité du principe de droit pénal *non bis in idem* dans en matière fiscale. La Cour a affirmé, à cet égard, que les autorités belges peuvent, sans enfreindre le principe *non bis in idem*, établir des sanctions de nature différente pour une même infraction, l'une soumise au régime du droit pénal national et l'autre soumise au régime des sanctions administratives, même si cette sanction administrative revêt un caractère pénal

[116] VAN BREDERODE F., *De rechten van de mens in het belastingrecht*, W.F.R., 1987, 757.

[117] Voir les articles 449 du CIR92 et 73 du Code TVA.

[118] Voir Chambre du conseil. Ypres, 19 septembre 1997, Fisk.Koer., 97/564. Voir cependant contra Cass., 11 octobre 1996, F.J.F., 96/242. La vision contraire de la Cour de cassation résulte du refus de la Cour de cassation de qualifier de pénales les sanctions administratives fiscales, en l'occurrence un accroissement d'impôt en application de l'article 444 du CIR92.

[119] Anvers, 4 mai 1998, Fisk.Koer., 98/330. Cet arrêt a toutefois été cassé par la Cour de cassation dans son arrêt du 5 février 1999. Voir également CORSTENS G.J.M., *Strafrechtelijk optreden naast boete-oplegging, het gezichtspunt van de strafrechtjurist*, W.F.R., 1989, 1384-1385.

[120] Dans l'affaire GRADINGER, la C.E.D.H. a déjà conclu, dans des circonstances similaires, à une violation de l'article 4 du septième protocole C.E.D.H., 23 octobre 1995 (GRADINGER), Publ. C.E.D.H., Séries A, n° 328-C.

administratieve sanctie een strafrechtelijke aard hebben in de zin van artikel 6 EVRM[121] Het Hof aanvaardt hiermee de stelling dat de wetgever voor één en hetzelfde feit meerdere simultane sanctiemethoden kan instellen. Het Hof van Cassatie herhaalde deze stelling in een arrest van 24 januari 2002 waar werd gesteld dat het non bis in idem beginsel zich niet verzet tegen een cumulatie tussen een strafsanctie en een fiscale administratieve sanctie die een strafrechtelijk karakter.[122]

Het Grondwettelijk Hof is echter meer genuanceerd in zijn rechtspraak en stelt dat een cumulatie van fiscale sancties onder bepaalde voorwaarden is uitgesloten. In een eerste arrest van 26 april 2007[123] heeft het Grondwettelijk Hof zich verzet tegen de cumulatie van administratieve sancties en strafsancties in het kader van het Vlaamse meststoffendecreet. In dit arrest stelde het Grondwettelijk Hof dat artikel 25, §§ 4 en 5 en artikel 37, § 3, 1° en 2°, van het meststoffendecreet strijdig zijn met de artikelen 10 en 11 G.W. in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem*, in zoverre deze bepalingen toelaten dat achtereenvolgens een administratieve geldboete met een strafrechtelijk karakter en een strafsanctie kunnen worden opgelegd.

In een tweede arrest van 18 juni 2008[124] diende het Grondwettelijk Hof zich uit te spreken over de grondwettelijkheid van de cumulatie van de vaste administratieve geldboeten voorzien in artikel 445 WIB92 met de strafrechtelijke sancties voorzien in artikel 449 WIB92. Het Grondwettelijk Hof kwam in dit arrest tot het besluit dat artikel 449 WIB92 niet strijdig is met de artikelen 10 en 11 G.W., gelezen in samenhang met het *non bis in idem*-beginsel, en derhalve cumuleerbaar is met artikel 445 WIB92. Het Grondwettelijk Hof stelt in zijn arrest dat het beginsel *non bis in idem* slechts wordt geschonden wanneer dezelfde persoon, na daarvoor reeds te zijn veroordeeld of vrijgesproken, opnieuw wegens hetzelfde gedrag wordt vervolgd voor inbreuken met dezelfde essentiële bestanddelen. Het Grondwettelijk Hof stelt dat het beginsel *non bis in idem* daarentegen niet wordt geschonden wanneer de essentiële bestanddelen van de beide strafbare feiten niet identiek zijn of wanneer het morele element van de beide strafbaarstellingen verschilt. Niettegenstaande het Grondwettelijk Hof uitdrukkelijk het strafrechtelijk karakter van de fiscale geldboeten voorzien in artikel 445 WIB92 heeft erkend, stelde het Hof dat de essentiële elementen van de overtredingen bedoeld in de artikelen 445 en 449 WIB92 niet gelijksoortig zijn, vermits enkel artikel 449 WIB92 een

[121] Cass., 5 februari 1999, FJF 2000, 4.
[122] Cass., 24 januari 2002, A.F.T. 2002, 201.
[123] Grondwettelijk Hof, nr. 67/2007, 26 april 2007, *Blegisch Staatsblad* 13 juni 2007.
[124] Grondwettelijk Hof, nr. 91/2008, 18 juni 2008, *Belgisch Staatsblad*, 10 september 2008.

au sens de l'article 6 de la CEDH. [121] La Cour accepte ainsi l'affirmation selon laquelle le législateur peut, pour un seul et même fait, instaurer plusieurs méthodes de sanction simultanées. La Cour de cassation a réaffirmé cette position dans un arrêt du 24 janvier 2002, dans lequel elle stipulait que le principe *non bis in idem* ne fait pas obstacle à un cumul entre une sanction pénale et une sanction administrative en matière fiscale ayant un caractère pénal. [122]

La Cour constitutionnelle est toutefois plus nuancée dans sa jurisprudence. Elle affirme que le cumul de sanctions fiscales est exclu dans certaines circonstances. Dans un premier arrêt datant du 26 avril 2007[123], la Cour constitutionnelle s'est opposée au cumul des sanctions administratives et pénales dans le cadre du décret flamand sur le lisier. Dans cet arrêt, la Cour constitutionnelle a indiqué que l'article 25, §§ 4 et 5, et l'article 37, § 3, 1° et 2°, du décret sur le lisier sont contraires aux articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe général de droit *non bis in idem*, dans la mesure où ces dispositions permettent l'infliction successive d'une amende administrative à caractère pénal et d'une sanction pénale.

Dans un deuxième arrêt du 18 juin 2008[124], la Cour constitutionnelle devait statuer sur la constitutionnalité du cumul des amendes administratives fixes prévues à l'article 445 du CIR 92 avec les sanctions pénales prévues à l'article 449 du CIR 92. La Cour constitutionnelle a conclu, dans cet arrêt, que l'article 449 du CIR 92 n'est pas contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe *non bis in idem*, et est par conséquent cumulable avec l'article 445 du CIR 92. La Cour constitutionnelle précise, dans son arrêt, que le principe *non bis in idem* n'est violé que lorsqu'une même personne, après avoir été déjà condamnée ou acquittée en raison d'un comportement, est à nouveau poursuivie, en raison du même comportement, pour des infractions dont les éléments essentiels sont identiques. La Cour constitutionnelle souligne en revanche que le principe *non bis in idem* n'est pas violé lorsque les éléments essentiels des deux infractions ne sont pas identiques ou lorsque l'élément moral des deux incriminations diffère. Bien que la Cour constitutionnelle ait explicitement reconnu le caractère pénal des amendes fiscales prévues à l'article 445 du CIR 92, elle a indiqué que les éléments essentiels des infractions visées aux articles 445 et 449 du CIR 92 ne sont pas similaires, étant donné que seul l'article 449 du CIR 92

[121] Cass., 5 février 1999, FJF 2000, 4.
[122] Cass., 24 janvier 2002, A.F.T. 2002, 201.
[123] Cour constitutionnelle, n° 67/2007, 26 avril 2007, *Moniteur belge*, 13 juin 2007.
[124] Cour constitutionnelle, n° 91/2008, 18 juin 2008, *Moniteur belge*, 10 septembre 2008.

bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden vereist. Het Grondwettelijk Hof besloot dan ook om deze reden dat het beginsel *non bis in idem* in deze zaak niet was geschonden.

Uit de vergelijking van beide arresten blijkt dan ook dat het Grondwettelijk Hof bij de beoordeling van het non bis in idem beginsel nagaat in hoeverre de administratieve sanctie en de strafrechtelijke sanctie in soortgelijke bewoordingen hetzelfde gedrag bestraffen en of de essentiële bestanddelen van beide inbreuken identiek zijn. Indien dit het geval is, dan is het Grondwettelijk Hof zeer streng in zijn beoordeling van het *non bis in idem* beginsel en stelt het in se dat de cumulatie van strafsancties en administratieve sancties die een strafkarakter hebben in de zin van artikel 6 EVRM ontoelaatbaar is in het licht van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel. Hiermee gaat het Grondwettelijk Hof uiteraard veel verder dan de rechtspraak van het Hof van Cassatie. De rechtspraak van het Grondwettelijk Hof kreeg ondertussen ook navolging in de lagere rechtspraak.[125]

Naast de vraag of een cumulatie van strafsancties en fiscale sancties is toegelaten, stelt zich tevens de vraag of ook een cumulatie van eigenlijke fiscale sancties verenigbaar is met het «*non bis in idem*»-beginsel. Het Hof van Cassatie laat in zijn rechtspraak trouwens uitschijnen dat de cumulatie van sancties is toegelaten voor zover de strafoplegging het gevolg is van het inwerking treden van twee parallel van elkaar werkende sanctioneringssystemen. Dit betekent met andere woorden dat volgens de bewoordingen van het Hof het «*non bis in idem*»-beginsel wel een rol kan spelen binnen hetzelfde strafstelsel. In die interpretatie laat het «*non bis in idem*»-principe zich ook gevoelen binnen het fiscale sanctiesysteem. Nochtans lijkt ook dat aspect niet te worden aanvaard in de rechtspraak. Volgens het Hof van Antwerpen in een arrest van 8 mei 2001[126] belet geen enkele wettelijke bepaling dat voor eenzelfde inbreuk of overtreding van fiscale voorschriften zowel een belastingverhoging als een administratieve boete wordt opgelegd.

De toepassing van beide administratieve sancties maakt dan ook geen inbreuk uit op het principe «*non bis in idem*».

[125] Brussel 3 april 2008, Fisc. Koer. 2008, afl. 10, 521
[126] Antwerpen 8 mei 2001, A.F.T. 2001, 438.

requiert une intention frauduleuse ou une intention de nuire. Pour ces motifs, la Cour constitutionnelle a donc décidé que le principe *non bis in idem* n'était pas violé dans cette affaire.

Il ressort dès lors de la comparaison des deux arrêts que la Cour constitutionnelle vérifie, lors de l'appréciation du principe *non bis in idem*, dans quelle mesure la sanction administrative et la sanction pénale punissent le même comportement dans des termes semblables et si les éléments essentiels des deux infractions sont identiques. Si c'est le cas, la Cour constitutionnelle est très sévère dans son appréciation du principe *non bis in idem* et elle déclare, *in se*, que le cumul de sanctions pénales et de sanctions administratives ayant un caractère pénal au sens de l'article 6 de la CEDH est inacceptable à la lumière du principe constitutionnel d'égalité. La Cour constitutionnelle va ainsi bien sûr beaucoup plus loin que la jurisprudence de la Cour de cassation. La jurisprudence de la Cour constitutionnelle a entre-temps aussi fait école dans les juridictions inférieures.[125]

Outre la question de savoir si un cumul de sanctions pénales et fiscales est autorisé, on peut également se poser la question de savoir si un cumul de sanctions fiscales proprement dites est compatible avec le principe «*non bis in idem*». La Cour de cassation laisse en effet entendre dans sa jurisprudence que le cumul de sanctions est autorisé pour autant que l'imposition de la peine résulte de l'entrée en vigueur de deux systèmes de sanctions fonctionnant en parallèle. Autrement dit, cela signifie que selon les termes de la Cour, le principe '*non bis in idem'* peut malgré tout jouer un rôle au sein du même système pénal. Selon cette interprétation, le principe 'non bis in idem' s'appliquerait également au sein du système de sanction fiscale. Néanmoins, cet aspect ne semble pas non plus être accepté dans la jurisprudence. Selon un arrêt de la cour d'Anvers du 8 mai 2001[126], aucune disposition légale n'empêche qu'une augmentation d'impôt ainsi qu'une amende administrative soient infligées pour une même infraction ou contravention à des prescriptions fiscales.

L'application des deux sanctions administratives ne porte donc pas atteinte au principe «*non bis in idem*».

[125] Bruxelles, 3 avril 2008, Fisc. Koer. 2008, n° 10, 521
[126] Anvers, 8 mai 2001, A.F.T. 2001, 438.

TWEEDE DEEL

ONDERZOEK VAN ADMINISTRATIEVE EN GERECHTELIJKE FISCALE DOSSIERS

1. Motivering van de selectie van de onderzochte dossiers

Luidens het voorstel tot oprichting (DOC 52 0034/001) was het de taak van de commissie om de grote financiële en fiscale dossiers van de afgelopen 15 jaar onderzoeken teneinde na te gaan wat de oorzaken zijn van het systematisch mislukken van die dossiers en ook remedies aan te geven voor deze problemen.

In de toelichting van het voorstel werd in dat verband verwezen naar de zaak KB-Lux en naar een dossier betreffende het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting.

Tijdens de eerste vergadering van de commissie (op 26 mei 2008) werd afgesproken dat de leden aan de commissievoorzitter hun voorkeur betreffende de te onderzoeken dossiers zouden mededelen alsook de volgorde waarin die dossiers volgens hen dienden te worden onderzocht. Een door het commissiesecretariaat op basis van die voorstellen opgestelde lijst van 3 juni 2008 omvatte dossiers betreffende het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting (voorgesteld door 6 politieke fracties), kasgeldvennootschappen (voorgesteld door 4 politieke fracties), KB Lux (voorgesteld door 3 politieke fracties) Beaulieu (voorgesteld door 2 politieke fracties) alsook Pineau-Valencienne, Liechtenstein, NMBS-ABX (*sale-and-lease-back-operaties*) en Anhyp (telkens voorgesteld door één politieke fractie). Tijdens de besloten vergadering van 23 juni 2008 gaf eerste advocaat-generaal Pierre Morlet, die de commissie als expert bijstond, toelichting bij zijn nota van 17 juni 2008 die een gedetailleerde stand van zaken bevatte betreffende die door de commissie voor onderzoek voorgestelde dossiers.

Tijdens haar werkvergadering van 7 juli 2008 besliste de commissie vervolgens om eerst dossiers betreffende het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting (FBB), vervolgens het dossier «Beaulieu» en daarna dossiers betreffende kasgeldvennootschappen te behandelen. Daarbij werd zoals gezegd (*cf. supra*) afgesproken dat de commissie voor de behandeling van elk dossier (telkens na een inleidende technische uiteenzetting door een of meerdere fiscale ambtenaren) het tijdpad zou volgen en dat bijgevolg per dossier of groep van dossiers bij voorkeur eerst de ambtenaren van de FOD Financiën, vervolgens de leden van de federale politie en tenslotte de betrokken magistraten (parketmagistraten en onderzoeksrechters) als getuigen zouden worden gehoord. Omdat uit de hoorzittingen

DEUXIÈME PARTIE

EXAMEN DE DOSSIERS FISCAUX ADMINISTRATIFS ET JUDICIAIRES

1. Motivation de la sélection des dossiers examinés

Conformément à la proposition d'institution (DOC 52 0034/001), la tâche de la commission consistait à examiner les grands dossiers financiers et fiscaux de ces quinze dernières années afin de trouver les causes de l'échec systématique de ces dossiers, ainsi que les remèdes à ces problèmes.

Dans ce sens, les développements de la proposition faisaient référence à l'affaire KB-Lux et au dossier relatif à quotité forfaitaire d'impôt étranger.

Pendant la première réunion de la commission (le 26 mai 2008), il a été convenu que les membres feraient connaître au président de la commission leur préférence concernant les dossiers à examiner et concernant l'ordre dans lequel ces dossiers devaient, à leur avis, être examinés. Une liste établie en date du 3 juin 2008 par le secrétariat de la commission sur la base de ces propositions comportait les dossiers relatifs à la quotité forfaitaire d'impôt étranger (proposés par 6 groupes politiques), aux sociétés de liquidités (proposés par 4 groupes politiques), les dossiers KB Lux (proposé par 3 groupes politiques), Beaulieu (proposé par 2 groupes politiques) ainsi que Pineau-Valencienne, Liechtenstein, SNCB-ABX (opérations de *sale and lease back*) et Anhyp (proposés chaque fois par un seul groupe politique). Au cours de la réunion du 23 juin 2008 qui s'est tenue à huis clos, le premier avocat général Pierre Morlet, qui assistait la commission en tant qu'expert, a commenté sa note du 17 juin 2008 qui contenait un état détaillé de la situation de ces dossiers proposés à la commission aux fins d'examen.

Pendant sa réunion de travail du 7 juillet 2008, la commission a ensuite décidé de traiter d'abord les dossiers relatifs à la quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE), ensuite le dossier «Beaulieu» et enfin les dossiers relatifs aux sociétés de liquidités. Comme il a été précisé par ailleurs (voir ci-dessus), il a été convenu que la commission suivrait le calendrier pour le traitement de chaque dossier (chaque fois après un exposé technique introductif par un ou plusieurs fonctionnaires du fisc) et que pour chaque dossier ou groupe de dossiers, on entendrait comme témoins de préférence d'abord les fonctionnaires du SPF Finances, ensuite les membres de la police fédérale et enfin les magistrats concernés (magistrats de parquet et juges d'instruction). Les auditions ayant fait apparaître que les paradis fiscaux étaient

is gebleken dat vaak constructies werden opgezet via belastingparadijzen heeft de commissie bij het einde van haar werkzaamheden (op 27 maart 2009) ook een hoorzitting gewijd aan die problematiek.

2. Stand van sommige fiscale dossiers

– Gerechtelijke dossiers

In het raam van haar opdracht en met de bedoeling die opdracht tot een goed einde te brengen, zag de commissie zich genoodzaakt verschillende magistraten en leden van de politiediensten te horen in verband met lopende strafrechtelijke procedures en, meer bepaald, de structurele en methodologische knelpunten die bij die procedures aan het licht zijn gekomen.

Teneinde elke inmenging in het verloop van die procedures te voorkomen en het vermoeden van onschuld in acht te nemen, werden de hoorzittingen in verband met individuele dossiers met gesloten deuren gehouden, wanneer bleek dat het onontbeerlijk was informatie te verkrijgen die – zelfs indirect – betrekking had op ten laste gelegde feiten of wanneer men kon aannemen dat bij die procedures betrokken natuurlijke personen of rechtspersonen bij naam zouden kunnen worden genoemd.

Hoe dan ook heeft de commissie de getuigen géén vragen gesteld die buiten haar onderzoeksopdracht vallen, zoals de aansprakelijkheid van bepaalde personen voor bepaalde feiten, de teneur van de verklaringen die de verdachten of de getuigen tijdens een gerechtelijk onderzoek hebben afgelegd, of nog de waarde van de middelen die de personen in het geding ter verdediging hebben aangevoerd.

Evenmin heeft de commissie ook maar één verdachte of beschuldigde gehoord tegen wie een strafprocedure loopt.

Dezelfde richtsnoeren werden gehanteerd voor het verzoek dat, met toepassing van artikel 4, § 5, van de wet van 3 mei 1880, schriftelijk tot de procureur-generaal bij het hof van beroep te Brussel werd gericht, om inlichtingen te verkrijgen betreffende de voortgang en de chronologie van bepaalde zaken.

– Fiscale dossiers

Tijdens de hoorzittingen met de ambtenaren van de FOD Financiën over de behandeling van dossiers met betrekking tot nog hangende fiscale-fraudezaken, werden de rechten van verdediging van de betrokken belastingplichtigen geëerbiedigd: nooit heeft de commissie

souvent utilisés pour les constructions juridiques, la commission a également consacré une audition à cette problématique à la fin de ses travaux (le 27 mars 2009).

2. État d'avancement de certains dossiers fiscaux

– Dossiers judiciaires

Dans le cadre de sa mission, et en vue de mener celle-ci à bonne fin, la Commission a été amenée à entendre plusieurs magistrats et membres des services de police concernant des procédures répressives en cours, en relation avec les problèmes structurels et méthodologiques que celles-ci ont révélé.

Afin d'éviter toute interférence avec le déroulement de ces procédures et de veiller au respect de la présomption d'innocence, les auditions relatives à des dossiers individuels ont été réalisées à huis-clos lorsqu'il apparaissait indispensable de recueillir des informations susceptibles de porter, même de manière indirecte, sur les faits incriminés ou lorsqu'il était permis de penser que des personnes physiques ou morales impliquées dans les procédures pourraient être cité nommément.

En toute hypothèse, la Commission s'est abstenue d'interroger les témoins sur des points extérieurs à sa mission, tels que l'imputabilité des faits à des personnes déterminées, la teneur des déclarations faites par des inculpés ou des témoins au cours d'une instruction judiciaire, ou la valeur des moyens de défense soulevés par les personnes en cause.

De même, la Commission n'a entendu aucune personne inculpée ou prévenue dans le cadre d'une procédure pénale.

Les demandes écrites de renseignements qui ont été adressées, par application de l'article 4, § 5 de la loi du 3 mai 1880, au procureur général près la cour d'appel de Bruxelles concernant l'état d'avancement et la chronologie de certaines affaires se sont inspirées des mêmes règles directrices.

– Dossiers fiscaux

L'audition des fonctionnaires du SPF Finances au sujet du traitement de dossiers relatifs à un contentieux fiscal en cours a été effectuée dans le respect des droits de défense des contribuables visés: en aucun cas la Commission n'a estimé devoir se prononcer sur le

zich menen te moeten uitspreken ten gronde over de respectieve standpunten van de partijen in het geding.

3. Dossiers betreffende het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting (FBB) en de taks op de beursverrichtingen (TOB)

3.1. Relaas van de feiten

3.1.0. Voorafgaande opmerking

De diensten van de bijzondere belastinginspectie (BBI) hebben sinds eind 1992 in het kader van hun opdracht in de bestrijding van de fiscale fraude en meer bepaald in verband met de zaken FBB/TOB aanzienlijke rechtzettingen van aangiften gedaan inzake inkomstenbelastingen ten laste van belastingbetalers die ten onrechte de aftrek van de FBB hadden geëist met betrekking tot inkomsten (interesten) van buitenlandse obligaties.

In dat opzicht is tijdens de verrichte verificaties gebleken dat de banken een echt mechanisme van belastingontduiking of –ontwijking hadden georganiseerd, uiteraard in hun voordeel en in dat van hun cliënten.

In vele gevallen hadden die bankinstellingen de TOB op de aankoop en de verkoop van de buitenlandse obligaties waarop het mechanisme sloeg noch aangegeven, noch betaald.

Zo heeft de Opsporings- en Documentatiedienst van de Registratie (ODD Reg) aanvankelijk gezorgd voor de controle inzake TOB en heeft hij, volgens een specifieke procedure en dito praktijk met de belastingschuldigen van de taks op de financiële transacties dadingen aangegaan die zowel op het bedrag van de TOB als op de pondspondsgewijze geldboete betrekking hadden.

Volgens de administratie hebben de ODD Reg en de BBI perfect samengewerkt.

Voorts heeft BBI voor sommige banken aanwijzingen gevonden dat die verrichtingen kennelijk niet strookten met de realiteit of dat, voor sommige andere banken, nog alles moest worden gedaan inzake TOB, en daarom heeft ze naderhand samen met de ODD Reg onderzoeken ingesteld die hebben geleid tot tal van rechtzettingen en die bij de betrokken banken aanleiding hebben gegeven tot moeilijkheden of reacties.

fondement des positions respectives des parties en litige.

3. Dossiers concernant la quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE) et la taxe sur les opérations en bourse (TOB)

3.1. Exposé des faits

3.1.0. Remarque liminaire

Dans le cadre de sa mission de lutte contre la fraude fiscale, et plus particulièrement en ce qui concerne les affaires QFIE/TOB, les services de l'inspection spéciale des impôts (ISI), ont, depuis fin 1992, effectué des importants redressements de déclarations fiscales en matière d'impôts sur les revenus à charge de contribuables ayant revendiqué abusivement la déduction de la QFIE relative à des revenus (intérêts) d'obligations étrangères.

À ce titre, lors des vérifications effectuées, il est apparu que des banques avaient organisé un véritable mécanisme de fraude ou d'évasion fiscale qui jouait évidemment à leur profit et à celui de leurs clients.

Dans beaucoup de cas, ces établissements bancaires n'avaient ni déclaré ni payé la TOB sur les opérations d'achat et de vente des obligations étrangères faisant l'objet du mécanisme.

Aussi, dans un premier temps, le service de recherche et de documentation de l'enregistrement (SRD Enr.) a assuré le contrôle en matière de TOB et, selon une procédure et une pratique spécifiques, a conclu avec les redevables de la taxe des transactions portant à la fois sur le montant de la TOB et sur l'amende proportionnelle.

L'administration estime que le SRD Enr. et l'ISI ont agi en parfaite collaboration.

Ayant pour le surplus recueilli, pour certaines banques, des éléments indiquant que ces transactions étaient manifestement en dessous de la réalité ou, pour d'autres, que tout restait à faire en matière de TOB, l'ISI a ultérieurement repris, en collaboration avec le SRD Enr., des investigations qui ont donné lieu à de nouveaux redressements et ont suscité des difficultés ou réactions de la part des banques concernées.

3.1.1. Algemene context:

A. Vaststelling van de belastingschuld:

Het dossier werd ingeleid door de administratie van de bijzondere belastingsinspectie (BBI), directie Brussel, en was georganiseerd rond drie controle– en onderzoeksassen, waarvoor in alle gevallen aangifte werd gedaan bij het gerecht:

1. Het dossier «TOB»:

De BBI heeft onder meer TOB-regularisaties doorgevoerd (taks op de beursverrichtingen) inzake het Italiaanse circuit, ten laste van de banken. Tegen die heffingen werd doorgaans geen bezwaar gemaakt en de meeste ervan werden betaald.

De geschillen VU TOB bestaan in het verwerpen van verworpen uitgaven van de taks op de beursverrichtingen die verschuldigd, rechtgezet en betaald is op de aankoop en de verkoop van Italiaanse effecten door bepaalde banken.

2. Het dossier FBB bank:

De BBI heeft ook IB geheven, ten laste van bepaalde banken:

– In verband met het Koreaanse circuit:

Niet betwiste en betaalde heffingen, die gerelateerd zijn aan het gebruik van het Koreaanse circuit door die banken in eigen voordeel;

– In verband met het Uruguayaanse circuit:

Heffingen op de geheime commissielonen die de organisatoren van de constructies hebben ontvangen.

3. Het dossier FBB cliënt:

Het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting (FBB) is een mechanisme waarbij het fiscaal recht een belastingsubject met roerende inkomsten van buitenlandse oorsprong en die wordt belast in het land van waar die inkomsten afkomstig zijn, toestaat van de belasting die hij in België op zijn belastbare inkomsten verschuldigd is een forfaitair gedeelte af te trekken dat wordt bepaald door de met het betrokken land van herkomst gesloten internationale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting of bij ontstentenis van wetgeving.

Bedoeling van de FBB is dubbele belasting te voorkomen, enerzijds in het land van herkomst van de inkomsten en anderzijds in het land waar de begunstigde verblijft.

3.1.1. Contexte général:

A. Établissement de l'impôt:

Le dossier a été initié par l'administration de l'inspection spéciale des impôts (ISI), Direction de Bruxelles, et s'est développé selon trois axes de contrôle et d'investigation, qui ont tous fait l'objet de dénonciations en justice:

1. Dossier «TOB»:

L'ISI, notamment, a effectué des régularisations TOB (taxe sur les opérations de bourse), en ce qui concerne le circuit Italie, à charge des banques. Ces impositions n'ont généralement pas fait l'objet de contestations et ont été en majorité payées.

Le contentieux DNA TOB consiste en un rejet en dépenses non admises de la taxe sur les opérations de bourse due et rectifiée et payée sur les opérations d'achat/vente de titres italiens par certaines banques.

2. Dossier QFIE banque:

L'ISI a également effectué des impositions ISR, à charge de certaines banques, soit:

– en ce qui concerne le circuit Corée:

Impositions non contestées et payées, liées à l'utilisation par ces banques à leur propre profit du circuit Corée;

– en ce qui concerne le circuit Uruguay:

Impositions des commissions secrètes touchées par les organisateurs des montages.

3. Dossier QFIE client:

La quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE) est un mécanisme par lequel le droit fiscal autorise un contribuable, qui reçoit des revenus mobiliers d'origine étrangère et qui est imposé dans le pays d'où proviennent ces revenus, à déduire de l'impôt dû en Belgique sur ses revenus imposables une quotité forfaitaire établie par la convention internationale préventive de la double imposition conclue avec le pays d'origine en question ou à défaut de législation.

Le but de la QFIE est d'éviter une double imposition, d'une part dans le pays d'où proviennent les revenus et d'autre part dans le pays de résidence du bénéficiaire.

Het door de banken opgezette mechanisme heeft zich voornamelijk rond drie FBB-circuits ontwikkeld, met name:

– het Italiaanse circuit voor het belastingjaar 1990 met betrekking tot verrichtingen op vastrentend Italiaans overheidspapier;

– het Koreaanse circuit voor het belastingjaar 1991 betreffende verrichtingen op door de banken verkochte deposito's en voor het belastingjaar 1992 aangaande verrichtingen op deposito's die werden samengesteld door de cliënten en werden gefinancierd door leningen bij de banken;

– het Uruguayaanse circuit voor de belastingjaren 1990 tot 1993 met betrekking tot verrichtingen op Uruguayaanse effecten verkocht door het filiaal van een in Gibraltar geregistreerde Uruguayaanse vennootschap.

De BBI Brussel heeft in oktober 1991 een rondzendbrief ontdekt waarin een fraudemechanisme wordt voorgesteld dat de naam «FBB-constructie Uruguay» zal krijgen. In dat document wordt duidelijk en ondubbelzinnig een techniek beschreven van «vernietiging van de belastinggrondslag» tegen betaling van een constructiecommissieloon aan een bankinstelling, die voor de cliënt een aanzienlijk boekhoudkundige verlies met zich brengt.

Terwijl het onderzoek naar de «FBB-constructies Uruguay» liep, heeft een andere afdeling van de BBI Brussel een document ontdekt in verband met een FBB-constructie op Italiaanse schatkistbons. Uit het onderzoek van dat document blijkt dat er geen fundamenteel verschil bestaat tussen de Uruguayaanse FBB-constructie en wat men voortaan de «FBB-constructie Italië» mag noemen.

In de loop van de maand oktober 1992 heeft de BBI dan ook een onderzoek ingesteld bij diverse banken en heeft ze honderden dossiers geanalyseerd van belastingplichtigen die FBB-verrichtingen hebben uitgevoerd. De administratie heeft dankzij die onderzoeken en analyses criteria kunnen bepalen voor het opsporen van FBB-fraudes op Italiaanse effecten.

Het onderzoek «FBB Korea» heeft plaatsgehad in 1993, gelijktijdig met het onderzoek «FBB Uruguay». Opgemerkt zij dat in het Koreaanse circuit ook rechtzettingen hebben plaatsgehad in verband met de berekeningswijze van de FBB, de zogenaamde bruteringsrechtzettingen. Het arrest van het Hof van Cassatie van 9 januari 2003 heeft de voorziening verworpen die

Le mécanisme mis en place par les banques s'est principalement développé sur trois circuits QFIE, à savoir:

– le circuit italien pour l'exercice fiscal 1990 relatif à des opérations sur titres publics italiens à revenus fixes;

– le circuit coréen pour l'exercice fiscal 1991 relatif à des opérations sur dépôts vendus par les banques et pour l'exercice fiscal 1992 relatif à des opérations sur dépôts constitués par les clients et financés par des emprunts auprès des banques;

– le circuit uruguayen pour les exercices fiscaux 1990 à 1993 relatif à des opérations sur titres uruguayens vendus par la succursale d'une société uruguayenne enregistrée à Gibraltar.

En octobre 1991, l'ISI Bruxelles, découvre une lettre circulaire de proposition d'un montage frauduleux, que l'on appellera «montage QFIE Uruguay». Ce document décrit de façon très claire, et sans équivoque, une technique de «destruction de base imposable» moyennant une commission montage à payer à un organisme bancaire, qui engendre une importante perte comptable pour le client.

Alors que l'enquête relative aux «montages QFIE Uruguay» se poursuivait, une autre division de l'ISI Bruxelles a trouvé un document de démarchage pour un montage QFIE sur bons du Trésor italien. L'analyse de ce nouveau document montrera qu'il n'y a pas de différence fondamentale entre le montage QFIE Uruguay et ce que l'on peut désormais appeler le «montage QFIE Italie».

Dans le courant du mois d'octobre 1992, l'administration de l'ISI a dès lors effectué une enquête auprès de plusieurs banques, et analysé plusieurs centaines de dossiers de redevables qui se sont livrés à des opérations QFIE. Suite à ces enquêtes et analyses, l'administration était à même de déterminer des critères de détection des fraudes QFIE sur titres italiens.

L'enquête «QFIE Corée» a été menée dans le courant de l'année 1993 en même temps que l'enquête «QFIE Uruguay». A noter que dans le circuit coréen, des rectifications ont également été opérées relativement au mode de calcul de la QFIE, rectifications dites de brutage. L'arrêt de la Cour de Cassation a rejeté le 9 janvier 2003 le pourvoi de l'administration en la matière

de administratie terzake had ingesteld, wat heeft geleid tot een volledige vrijstelling van de betrokken bijdragen «Koreaanse brutering».

De BBI heeft aan de klantvennootschappen (+/– 400) waarvan de verrichtingen aan de vastgestelde criteria voldeden, een bericht van rectificatie gezonden met als fundamentele motivering dat de betrokken verrichtingen een beroepsmatig karakter misten, omdat moedwillig verlies op de FBB-verrichtingen werd geleden met als enige doel de vennootschapsbelasting te ontduiken. Het ontbreken van een beroepsmatig karakter van de verrichtingen en de uniciteit ervan rechtvaardigen zowel het verwerpen van de aftrek van het verlies als de aanrekening van de FBB op de «inkomsten» die integraal deel uitmaken van dat verlies. Het geschil waarvan sprake is, is het gevolg van de bewuste heffingen (genaamd FBB, artikel 44, van het oude WIB).

4. Budgettaire schade:

Op 31 juli 2008 bedroeg de totale budgettaire schade 416,62 miljoen euro, alle belastingen samengenomen, waarvan tot dusver 172,26 miljoen werden gerecupereerd en 244,36 miljoen euro worden betwist. Dat komt neer op een totale inningsgraad van 41,35%.

Per categorie van belastingen zijn de recuperatiepercentages de volgende:

a) IB cliënten Italiaans circuit = 10,41%;
b) IB cliënten Uruguayaans circuit = 47,40%;
c) IB cliënten Koreaans circuit = 5,92%;
d) IB banken = 62,70%;
e) TOB banken = 86,15%.

ayant pour conséquence un dégrèvement complet des cotisations ‘brutage coréen’ en litige.

L’administration de l’ISI a adressé aux sociétés clientes (+/– 400) dont les opérations répondaient aux critères dégagés, un avis de rectification dont la motivation fondamentale est l’absence de caractère professionnel des opérations en cause, en raison du fait que la perte sur les opérations QFIE est délibérément subie avec pour but exclusif d’échapper à l’impôt des sociétés. L’absence de professionnalité des opérations et leur unicité parfaite justifient tant le rejet de la déduction de la perte que de l’imputation de la QFIE sur les «revenus» qui font partie intégrante de cette perte. Lesdites impositions (dénommées QFIE, article 44, CIR ancien) sont à l’origine du contentieux dont question.

4. Préjudice budgétaire:

Le préjudice budgétaire total connu au 31 juillet 2008 s’élève à 416,62 millions d’euros, tous impôts confondus, dont 172,26 millions récupérés à ce jour et 244,36 millions en contestation, soit un taux total de recouvrement de 41,35%.

Par catégorie d’impôts, le taux de récupération est le suivant:

a) ISR clients circuits Italie = 10,41%;
b) ISR clients circuits Uruguay = 47,40%;
c) ISR clients circuits Corée = 5,92%;
d) ISR banques = 62,70%;
e) TOB banques = 86,15%.

5. Huidige geschillen

Per 1 augustus 2008 zag de situatie inzake hangende geschillen er als volgt uit:

5. Contentieux actuel

Le contentieux pendant au 1er août 2008 est le suivant:

Cliënten art. 44, oud WIB **Clients art. 44, CIR ancien**	Ex_bel Ex_Imp	**ADM**	**REAI TPI**	**BEROEP APPEL**	**CASS**	**TOTAAL TOTAL**
ITALIË – ITALIE	1989	1	0	0	0	1
	1990	119	70	5	1	195
	1991	0	0	0	0	0
subtotaal / sous-total		120	70	5	1	196
KOREA – COREE	1991	56	11	0	0	67
	1992	12	16	0	0	28
	1993	0	2	0	0	2
subtotaal / sous-total		68	29	0	0	97
URUGUAY	1990	3	0	0	0	3
	1991	32	5	0	0	37
	1992	26	5	0	0	31
	1993	1	0	0	0	1
subtotaal / sous-total		62	10	0	0	72
Banken / Banques						
ITL	1990	1	1	0	0	2
	1994	4	2	2	0	8
	1996	1	0	1	0	2
subtotaal / sous-total		6	3	3	0	12
TOB	1991	0	1	0	0	1
subtotaal / sous-total		0	1	0	0	1
	Totalen / Totaux	**256**	**113**	**8**	**1**	**378**

B. Administratieve organisatie van de taken:

In 2000 werd tot een nieuwe taakverdeling tussen de BBI en de administratie van de ondernemings– en inkomstenfiscaliteit (AOIF) beslist.

De respectieve rollen en taken van de diverse administraties en van de ondersteuningsgroep FBB-geschillen (OG FBB) worden uitgewerkt in de onderrichtingen van 22 juni 2000 (CAF/27/97-0002) (Ci. RH.81/533366) (SB/5587) en in de bijlagen daarbij (zelfde referenties) van 3 december 2004 en 5 september 2005, alsmede in de onderrichtingen van 24 augustus 2005 (CAF 6/2005 – AFER 43/2005 – Rec. 15/2005) (CAF/27/97-0002) (Ci.RH.81/571.670) (IR/III-1/73.950)).

Zo is de BBI en meer bepaald de directie van de BBI-Brussel blijven zorgen voor de administratieve opvolging van de gerechtelijke onderzoeken inzake de TOB-aspecten, de fiscale situatie van de financiële instellingen en andere tussenpersonen, het overzicht van de vastgestelde feiten waarop belastingen zouden kunnen worden geheven en waarop geen belasting werd geheven, en de algemene analyse van de fraudemechanismen inzake FBB, meer bepaald van nieuwe mechanismen die men eventueel zou hebben ontdekt.

De AOIF en meer bepaald de gewestelijke directies der directe belastingen wat hun bevoegdheden inzake de behandeling van de administratieve geschillen betreft, hebben voortaan gezorgd voor de administratieve follow-up van de gerechtelijke onderzoeken, meer in het bijzonder op het stuk van de aspecten ervan die duidelijkheid kunnen scheppen omtrent de bestaande administratieve geschillen met belastingplichtigen die cliënt zijn van de voormelde circuits (Korea, Uruguay, Italië). Opgemerkt zij dat de procedure die bepaalt dat men in de geschilfases eerst het akkoord van de directeur van de BBI moet verkrijgen, wordt opgeschort voor het dossier FBB artikel 44, oud WIB.

De ondersteuningsgroep FBB-geschillen is samengesteld en zijn voornaamste taken zijn de volgende:

– Zorgen voor de *follow-up* van de FBB-geschillen artikel 44, oud WIB (artikel 49, WIB 1992);

– Zorgen voor ondersteuning van en juridische bijstand aan de diensten die belast zijn met de administratieve geschillen terzake, en onder meer toezien op de eenheid van rechtspraak in die behandeling. Met het oog daarop, zorgt de ondersteuningsgroep voor de voorbereiding van een administratieve kaderbeslissing door onder meer een typeschema uit te werken voor de behandeling van de betrokken dossiers;

B. Organisation administrative des tâches:

Courant de l'année 2000, une nouvelle répartition des tâches entre l'ISI et l'administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (AFER) a été décrétée.

Les rôles et tâches respectifs des diverses administrations et du groupe d'appui contentieux QFIE (GDA QFIE) sont développés dans l'instruction du 22 juin 2000 (CAF/27/97-0002) (Ci. RH.81/533366) (SB/5587) et ses addenda (mêmes références) des 3 décembre 2004 et 5 septembre 2005, ainsi que dans l'instruction dd. 24 août 2005 (CAF 6/2005 – AFER 43/2005 – Rec. 15/2005) (CAF/27/97-0002) (Ci.RH.81/571.670) (IR/III-1/73.950)).

Ainsi, l'administration de l'ISI, plus particulièrement la direction de l'ISI– Bruxelles, a continué à assurer le suivi administratif des instructions judiciaires pour ce qui concerne les aspects TOB, la situation fiscale des institutions financières et autres intermédiaires, l'inventaire des faits rencontrés susceptibles d'une imposition et n'ayant pas été imposés ainsi que l'analyse générale des mécanismes de fraude dans le domaine de la QFIE, notamment de nouveaux mécanismes éventuellement décelés.

L'administration de l'AFER quant à elle et plus particulièrement les directions régionales des contributions directes pour ce qui concerne leurs compétences en matière de traitement du contentieux administratif, ont dorénavant assuré le suivi administratif des instructions judiciaires, plus précisément en ce qui concerne les éléments de celles-ci susceptibles d'éclairer le traitement du contentieux administratif existant dans le chef des contribuables clients des filières susvisées (Corée, Uruguay, Italie). Il est à noter que la procédure qui prévoit l'obligation d'obtenir l'accord préalable du directeur de l'ISI dans les étapes du contentieux est suspendue en ce qui concerne ce dossier QFIE article 44, CIR ancien.

Le groupe d'appui contentieux QFIE est constitué, dont les missions essentielles sont les suivantes:

– assurer le suivi du contentieux QFIE– article 44, CIR ancien (article 49, CIR, 92);

– assurer un appui et une assistance juridique aux services chargés de traiter le contentieux administratif en cette matière, et notamment veiller à assurer une unité de jurisprudence dans ce traitement. Dans ce but, le groupe d'appui assure la préparation d'une décision administrative cadre en élaborant notamment un schéma type pour le traitement des dossiers concernés;

– Zorgen voor de materiële raadpleging van de stukken van de gerechtelijke onderzoeken zowel voor de AOIF als voor de BBI, en onder meer voor het bijeenbrengen van de elementen uit de gerechtelijke onderzoeken die eigen zijn aan elke belastingplichtige (cliënt) naargelang de piste waaraan hij gelinkt is, alsmede in de administratieve dossiers van de betrokken belastingplichtigen de stukken van gerechtelijke oorsprong opnemen die verband houden met belaste verrichtingen waarvoor die cliënten in een geschil verwikkeld zijn;

– Het administratief dossier van elk van de in een geschil verwikkelde belastingsubjecten samenstellen; in het beste geval bestaat dat dossier uit elementen die van drie bronnen afkomstig zijn:

het administratief dossier betreffende de verificatie van de situatie van de belastingplichtige door de directie van de BBI Brussel, voor de circuits Korea, Uruguay en Italië;

het administratief dossier betreffende de individuele onderzoeken inzake TOB verschuldigd voor de aankoop van Italiaanse effecten, alleen voor het Italiaanse circuit;

de elementen uit de gerechtelijke dossiers die duidelijkheid kunnen scheppen over de behandeling van de bestaande administratieve geschillen met belastingbetalers voor de circuits Korea, Uruguay en Italië.

De ondersteuningsgroep geschillen is ook belast met bepaalde «bruterings»-dossiers als die een band kunnen hebben met de lopende gerechtelijke onderzoeken.

3.1.2. Strafrechtelijk aspect FBB:

A. Algemeen overzicht van de gedane aangiften:

1. Ten laste van de banken:

a) Op initiatief van de BBI:

Datum aangifte	FBB-circuit
21/12/1994	Uruguay
28/03/1995	Italië
18/09/1995	Italië
05/10/1995	Italië
21/10/1999	Uruguay

– assurer la consultation matérielle des pièces des instructions judiciaires tant pour l'AFER que pour l'ISI, et notamment procéder au rassemblement des éléments, extraits des instructions judiciaires, propres à chaque contribuable (client) selon la filière à laquelle celui-ci est lié et transférer dans les dossiers administratifs des contribuables concernés les pièces d'origine judiciaire liées aux opérations taxées et pour lesquelles ces clients sont en contentieux;

– composer le dossier administratif de chacun des contribuables en contentieux, qui sera au mieux composé des éléments provenant de trois sources:

le dossier administratif relatif à la vérification de la situation du contribuable par la direction de l'ISI Bruxelles, ce pour les filières Corée, Uruguay et Italie;

le dossier administratif relatif aux enquêtes individuelles en matière de TOB, due sur l'acquisition de titres italiens ce pour la seule filière Italie;

les éléments extraits des dossiers judiciaires et susceptibles d'éclairer le traitement du contentieux administratif existant dans le chef des contribuables ce pour les filières Corée, Uruguay et Italie.

Le groupe d'appui contentieux prend également en charge certains dossiers 'brutage' lorsque ceux-ci peuvent avoir un lien avec les instructions judiciaires en cours.

3.1.2. Volet pénal QFIE:

A. Aperçu général des dénonciations effectuées:

1. À charge des banques:

a) Sur l'initiative de l'ISI:

Date dénonciation	Circuit QFIE
21/12/1994	Uruguay
28/03/1995	Italie
18/09/1995	Italie
05/10/1995	Italie
21/10/1999	Uruguay

b) Op initiatief van het gerecht:

Datum waarop het onderzoek werd aangevat	FBB-circuit
20/11/1995	Italië
20/11/1995	
20/11/1995	Italië
20/11/1995	Italië
20/11/1995	Italië
20/11/1995	Italië
20/11/1995	Italië
20/11/1995	Italië
20/11/1995	Italië
20/11/1995	Italië
05/10/1999	Korea
05/10/1999	Korea
05/10/1999	Korea
14/01/2000	Korea

2. Ten laste van de cliënten:

c) Op initiatief van de Ondersteuningsgroep FBB-geschillen:

Datum van indiening	FBB-circuit
03/04/2003	Italië
16/09/200315/06/2005	Italië
16/09/200315/06/2005	Italië
13/10/2003	Italië
29/07/2004	Italië
01/02/2005	Italië
01/02/2005	Italië
01/02/2005	Italië
13/06/2006	Uruguay
23/04/2008	Italië
23/04/2008	Italië

B. Gedane aangiften:

1. Ten laste van de banken:

De BBI heeft in 1995 gerechtelijke aangifte gedaan van een FBB-zaak Uruguay en van drie TOB-zaken. De rijkswacht heeft in het kader van een strafdossier inzake TOB, ambtenaren van de administratie van Financiën gehoord en heeft bij die gelegenheid ontdekt dat 27 banken betrokken waren bij de onderzoeken die verband houden met de voormelde problematiek. Ze passen dan artikel 29 van het Wetboek van strafvordering toe en doen derhalve aangifte van de ingewonnen inlichtingen bij het gerecht. Als gevolg daarvan worden 10 nieuwe dossiers geopend. De voortzetting van die dossiers heeft in 1999-2000 geleid tot het openen van 4 bijkomende strafrechtelijke dossiers in het Koreaanse circuit.

b) Sur l'initiative de la Justice:

Date de mise à l'instruction	Circuit QFIE
20/11/1995	Italie
20/11/1995	
20/11/1995	Italie
20/11/1995	Italie
20/11/1995	Italie
20/11/1995	Italie
20/11/1995	Italie
20/11/1995	Italie
20/11/1995	Italie
20/11/1995	Italie
05/10/1999	Corée
05/10/1999	Corée
05/10/1999	Corée
14/01/2000	Corée

2. À charge des clients:

c) Sur l'initiative du Groupe d'appui contentieux QFIE:

Date de dépôt	Circuit QFIE
03/04/2003	Italie
16/09/200315/06/2005	Italie
16/09/200315/06/2005	Italie
13/10/2003	Italie
29/07/2004	Italie
01/02/2005	Italie
01/02/2005	Italie
01/02/2005	Italie
13/06/2006	Uruguay
23/04/2008	Italie
23/04/2008	Italie

B. Dénonciations effectuées:

1. À charge des banques:

En 1995, l'ISI dénonce en justice une affaire QFIE Uruguay et trois affaires TOB. Dans le cadre d'un dossier pénal en matière de TOB, la gendarmerie procède à l'audition d'agents de l'administration des Finances. A l'occasion de celle-ci, ils découvrent que 27 banques sont concernées par des enquêtes liées à la problématique susmentionnée. Ils font alors application de l'article 29 du Code d'instruction criminelle, dénonçant par conséquent les informations recueillies à la Justice. Il s'ensuit l'ouverture de 10 nouveaux dossiers. La continuation de cette procédure a abouti dans les années 1999-2000 à l'ouverture de 4 dossiers pénaux complémentaires, en l'occurrence dans le circuit coréen.

Opgemerkt zij dat geen aangifte werd gedaan aangaande de betrokken banken.

a) Op initiatief van de BBI:

1. *Aan de heer procureur des Konings te Brussel gerichte informatie dd 21/12/1994*

– Oorsprong:

Elementen die zijn opgedoken tijdens een administratief onderzoek dat er is gekomen omdat men in 1991 een rondzendbrief heeft ontdekt die in beslag werd genomen door de 3e Sectie Kriminele Opsporingen van de rijkswacht van Brussel.
De resultaten van dat administratief onderzoek worden bevestigd door documenten die op 29/03/1994 in beslag werden genomen, eveneens door de 3e KOS.

– Inbreuken:
op de artikelen 212 en 214, oud WIB (305 en 307, WIB 1992) en op de artikelen 339 en 340 oud WIB (449 en 450, WIB 1992) wegens valsheid in geschrifte en gebruik ervan).

–Referteperiode:
1990 – 1992

– Fiscaal gevolg: nihil.
(Rechtzettingen wat de bank en voor de clientèle betreft van vóór de indiening van de klacht)

2. *Aan de heer procureur des Konings te Brussel gerichte informatie dd 28/03/1995*

– Oorsprong:
Elementen die zijn opgedoken tijdens het administratief onderzoek in november-december 1994 inzake vennootschapsbelasting over de tenlasteneming van het TOB-supplement en van de geldboete en tijdens het TOB-onderzoek van januari 1995.

– Inbreuken:
op artikel 315, WIB 1992 en op artikel 211, § 3, van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen (WZGT).

– Referteperiode:
1988 – 1989

– Fiscaal gevolg: nihil.
(Rechtzettingen wat de bank en voor de clientèle betreft van vóór de indiening van de klacht).

À noter que toutes les banques concernées n'ont donc pas fait l'objet d'une dénonciation.

a) Sur l'initiative de l'ISI:

1. *Information à Monsieur le procureur du Roi de Bruxelles dd 21/12/1994*

– Origine:

Éléments apparus au cours d'une enquête administrative dont le point de départ est la découverte en 1991 d'une lettre circulaire saisie par la 3ème section des recherches criminelles de la gendarmerie de Bruxelles.

Les résultats de cette enquête administrative sont confirmés par des documents saisis le 29/03/1994 également par la 3ème SRC.

-Infractions:
Aux articles 212 et 214, CIR ancien (305 et 307, CIR 92) et articles 339 et 340 CIR ancien (449 et 450, CIR 92) pour faux en écritures ou usage de ces mêmes faux).

– Période concernée:
1990 – 1992

– Suite fiscale: Néant.
(Rectifications dans le chef de la banque et des clients antérieures au dépôt de la plainte)

2. *Information à Monsieur le procureur du Roi de Bruxelles dd 28/03/1995*

– Origine:
Éléments apparus au cours de l'enquête administrative en novembre–décembre 1994 en matière d'I. Soc. sur la prise en charge du supplément de TOB et de l'amende et de l'enquête TOB de janvier 1995.

– Infractions:
Aux articles 315, CIR 92 et 211, § 3, du Code des taxes assimilées aux timbres (CTAT).

– Période concernée:
1988 – 1989

– Suite fiscale: Néant.
(Rectifications dans le chef de la banque et des clients antérieures au dépôt de la plainte).

3. *Aan de heer procureur des Konings van Brussel gerichte informatie d.d. 18/09/1995*

– Oorsprong:
elementen die aan het licht gekomen zijn bij de administratieve onderzoeken die de BBI en/of de ODR tussen 1992 en 1995 heeft/hebben uitgevoerd inzake Ven.B. en TBV.

– Inbreuken:
op de artikelen 125, 127, 205, 120 e.v., 207 en 207*bis* van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen (WZGT).

– Referteperiode:
1988 – 1989

– Fiscale afwikkeling: nihil.
(Rectificaties wat de bank en de clientèle betreft vóór de indiening van de klacht).

4. *Aan de heer procureur des Konings van Brussel gerichte informatie d.d. 05/10/1995*

– Oorsprong:
elementen die aan het licht gekomen zijn bij de administratieve onderzoeken die de BBI en/of de ODR tussen 1992 en 1995 heeft/hebben uitgevoerd inzake Ven.B. en TBV.

– Inbreuken:
op de artikelen 125, 127, 205, 120 e.v., 207 en 207*bis* van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen (WZGT).

– Referteperiode:
1988 – 1989

– Fiscale afwikkeling: nihil.
(Rectificaties wat de bank en de clientèle betreft vóór de indiening van de klacht).

5. *Aan de heer procureur des Konings van Brussel gerichte informatie d.d. 21/10/1999*

– Oorsprong:
elementen die aan het licht gekomen zijn bij een administratief onderzoek naar aanleiding van de in 1991 ontdekte rondzendbrief die in beslag werd genomen door de 3e KOS te Brussel.

3. *Information à monsieur le procureur du Roi de Bruxelles dd 18/09/1995*

– Origine:
Éléments apparus au cours des enquêtes administratives effectuées par l'ISI et / ou le SRDE entre 1992 et 1995 en matière d'I. Soc. et de TOB.

-Infractions:
Aux articles 125, 127, 205, 120 et suivants, 207 et 207*bis* du Code des taxes assimilées aux timbres (C.T.A.T.).

– Période concernée:
1988 – 1989

– Suite fiscale: Néant.
(Rectifications dans le chef de la banque et des clients antérieures au dépôt de la plainte).

4. *Information à monsieur le procureur du Roi de Bruxelles dd 05/10/1995*

– Origine:
Éléments apparus au cours des enquêtes administratives effectuées par l'ISI et / ou le SRDE entre 1992 et 1995 en matière d'I. Soc. et de TOB.

– Infractions:
Aux articles 125, 127, 205, 120 et suivants, 207 et 207*bis* du Code des taxes assimilées aux timbres (CTAT).

– Période concernée:
1988 – 1989

– Suite fiscale: Néant.
(Rectifications dans le chef de la banque et des clients antérieures au dépôt de la plainte).

5. *Information à Monsieur le procureur du Roi de Bruxelles dd 21/10/1999*

– Origine:
Éléments apparus au cours d'une enquête administrative dont le point de départ est la découverte en 1991 d'une lettre circulaire saisie par la 3ème SRC de Bruxelles.

– Inbreuken:
op de vroegere artikelen 20, 24, 44, 94 of 139, § 2, en 187 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, alsook op artikel 23 van de wet van 28/12/1990 en de artikelen 339 en 340 van het vroegere WIB (artikelen 449 en 450 WIB 92) (valsheid in geschrifte en het gebruik van valse stukken).

– Referteperiode:
1988 – 1989

– Fiscale afwikkeling: nihil.
(Rectificaties wat de bank en de clientèle betreft vóór de indiening van de klacht).

b) op initiatief van het gerecht

1. *Door de heer onderzoeksrechter aan de heer procureur des Konings van Brussel gerichte informatie over alle in de Italiaanse vertakking van de FBB-constructie genoemde banken:*

– Oorsprong:
aanvankelijk proces-verbaal nr. BR.78.66.115924/95 van 13/11/1995, met informatie over overtredingen van de wetgeving inzake TBV door 27 banken.

– Overtredingen:
schending van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen (WZGT) inzake de TBV;
valsheid in geschrifte;
overtreding van de wetgeving betreffende de ondernemingen en handelsvennootschappen.

– Referteperiode:
1989

– Fiscale afwikkeling: nihil.
(Rectificaties wat de bank en de clientèle betreft vóór het verstrekken van de informatie).

2. *Door de heer onderzoeksrechter aan de heer procureur des Konings van Brussel gerichte informatie over alle in de Koreaanse vertakking van de FBB-constructie genoemde banken:*

– Oorsprong:
processen-verbaal nrs. 153.685 van 09/12/1998 en 151.709 van 28/05/1999, met informatie die het verhoor van de gewestelijk directeur van de BBI Brussel heeft opgeleverd.

– Overtredingen:
schending van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen (WZGT) inzake de TBV;
valsheid in geschrifte;

– Infractions:
Aux articles 20, 24, 44, 94 ou 139 § 2 et 187 anciens du Code des impôts sur les revenus ainsi qu'à l'article 23 de la loi du 28/12/1990 et aux articles 339 et 340 CIR ancien (449 et 450 CIR 92) (faux en écritures ou à l'usage de ces mêmes faux).

– Période concernée:
1988 1989

– Suite fiscale: Néant.
(Rectifications dans le chef de la banque et des clients antérieures au dépôt de la plainte).

b) sur l'initiative de la Justice:

1. *Information par Monsieur le juge d'instruction à Monsieur le procureur du Roi de Bruxelles concernant toutes les banques citées dans le circuit QFIE Italie:*

– Origine:
Procès-verbal initial n° BR.78.66.115924/95 du 13/11/1995 reprenant des informations concernant des infractions TOB commises par 27 banques.

-Infractions:
violation du Code des taxes assimilées aux timbres (C.T.A.T.) en matière de TOB;
faux en écritures;
violation à la législation sur les entreprises et sociétés commerciales.

– Période concernée:
1989

– Suite fiscale: Néant.
(Rectifications dans le chef des banques et des clients antérieures à l'information).

2. *Information par Monsieur le juge d'instruction à Monsieur le procureur du Roi de Bruxelles concernant toutes les banques citées dans le circuit QFIE Corée:*

– Origine:
Procès-verbaux n°s 153.685 du 09/12/1998 et 151.709 du 28/05/1999 reprenant des informations obtenues lors de l'audition du directeur régional de l'ISI Bruxelles.

-Infractions:
Violation du Code des taxes assimilées aux timbres (CTAT) en matière de TOB.
Faux en écritures.

overtreding van de wetgeving betreffende de ondernemingen en handelsvennootschappen.

– Referteperiode:
1990 – 1991 – 1992

– Fiscale afwikkeling: nihil.
(Rectificaties wat de bank en de clientèle betreft vóór het indienen van de klacht).

2. Ten laste van de clientèle

Bij het onderzoek van het individueel administratief geschildossier van elke cliënt gaat de ondersteuningsgroep FBB-geschillen op basis van de feitelijke dossierelementen na of hij over alle nodige elementen beschikt om een rechtsvordering in te stellen.

c) op initiatief van de ondersteuningsgroep inzake FBB-geschillen:

1. *Door de Belgische Staat ingediende strafklacht met burgerlijke-partijstelling*

– Oorsprong:
gebruik van valse stukken door de onderneming tijdens de administratieve en de gerechtelijke procedure, ondanks de door de Belgische Staat overgelegde bewijsstukken die de valse aard ervan aantonen.

– Misdrijven:
valsheid en gebruik van valse stukken met het oog op belastingontduiking.

– Referteperiode:
1989

– Fiscale afwikkeling: nihil
(Rectificatie wat de cliënt betreft vóór het indienen van de klacht).

2. *Door de Belgische Staat ingediende strafklacht met burgerlijke-partijstelling*

N.B.: de in 2003 ingediende klacht werd vervangen door die welke in 2005 werd ingediend voor «rechtzetting» van de gegevens i.v.m. de bij het geding betrokken personen.

– Oorsprong:
gebruik van valse stukken door de onderneming tijdens de administratieve en de gerechtelijke procedure, ondanks de door de Belgische Staat overgelegde bewijsstukken die de valse aard ervan aantonen.

Violation à la législation sur les entreprises et sociétés commerciales.

– Période concernée:
1990 / 1991 /1992

– Suite fiscale: Néant.
(Rectifications dans le chef des banques et des clients antérieures au dépôt de la plainte).

2. À charge des clients:

Le groupe d'appui contentieux QFIE lors de l'examen du dossier contentieux administratif individuel de chaque client évalue sur base des éléments de fait du dossier s'il dispose des éléments nécessaires et suffisants pour dénoncer les faits en justice.

c) sur l'initiative du Groupe d'appui contentieux QFIE:

1. *Plainte pénale avec constitution de partie civile déposée par l'État belge*

– Origine:
Utilisation de faux documents par la société au cours des procédures administrative et judiciaire, malgré la production par l'État belge de preuves démontrant leur nature de faux.

– Infractions:
Faux et usage de faux en vue d'éluder l'impôt.

– Période concernée:
1989

– Suite fiscale: Néant
(Rectification dans le chef du client antérieure à la plainte).

2. *Plainte pénale avec constitution de partie civile déposée par l'État belge*

Rem: la plainte déposée en 2003 a été remplacée par celle déposée en 2005 pour correction des personnes mises en cause.

– Origine:
Utilisation de faux documents par la société au cours des procédures administrative et judiciaire, malgré la production par l'État belge de preuves démontrant leur nature de faux.

– Misdrijven:
valsheid en gebruik van valse stukken, fiscale valsheid, belastingfraude.
– Referteperiode:
1989

– Fiscale afwikkeling: nihil
(Rectificatie wat de cliënt betreft vóór het indienen van de klacht).

3. *Door de Belgische Staat ingediende strafklacht met burgerlijke-partijstelling*

N.B.: de in 2003 ingediende klacht werd vervangen door die welke in 2005 werd ingediend voor «rechtzetting» van de gegevens i.v.m. de bij het geding betrokken personen.

– Oorsprong:
gebruik van valse stukken door de onderneming tijdens de administratieve en de gerechtelijke procedure, ondanks de door de Belgische Staat overgelegde bewijsstukken die de valse aard ervan aantonen.

– Misdrijven:
valsheid en gebruik van valse stukken, fiscale valsheid, belastingfraude.

– Referteperiode:
1989

– Fiscale afwikkeling: nihil
(Rectificatie wat de cliënt betreft vóór het indienen van de klacht).

4. *Door de Belgische Staat ingediende strafklacht met burgerlijke-partijstelling*

– Oorsprong:
gebruik van valse stukken door de onderneming tijdens de administratieve en de gerechtelijke procedure, ondanks de door de Belgische Staat overgelegde bewijsstukken die de valse aard ervan aantonen.

– Misdrijven:
valsheid en gebruik van valse fiscale stukken, valsheid in geschrifte en gebruik van valse stukken, valsheid en gebruik van valse stukken in de jaarrekeningen.

– Referteperiode:
1989

– Fiscale afwikkeling: nihil
(Rectificatie wat de cliënt betreft vóór het indienen van de klacht).

– Infractions:
Faux et usage de faux, faux fiscal, fraude fiscale.

– Période concernée:
1989

– Suite fiscale: Néant
(Rectification dans le chef du client antérieure à la plainte).

3. *Plainte pénale avec constitution de partie civile déposée par l'État*

Rem: la plainte déposée en 2003 a été remplacée par celle déposée en 2005 pour correction des personnes mises en cause

– Origine:
Utilisation de faux documents par la société au cours des procédures administrative et judiciaire, malgré la production par l'État belge de preuves démontrant leur nature de faux.

-Infractions:
Faux et usage de faux, faux fiscal, fraude fiscale.

– Période concernée:
1989

– Suite fiscale: Néant
(Rectification dans le chef du client antérieure à la plainte).

4. *Plainte pénale avec constitution de partie civile déposée par l'État belge*

– Origine:
Utilisation de faux documents par la société au cours des procédures administrative et judiciaire, malgré la production par l'État belge de preuves démontrant leur nature de faux.

– Infractions:
Faux et usage de faux fiscal, faux et usage de faux en écritures, faux et usage de faux dans les comptes annuels.

– Période concernée:
1989

– Suite fiscale: Néant
(Rectification dans le chef du client antérieure à la plainte).

5. *Door de Belgische Staat ingediende strafklacht met burgerlijke-partijstelling*

– Oorsprong:
gebruik van valse stukken door de onderneming tijdens de administratieve en de gerechtelijke procedure, ondanks de door de Belgische Staat overgelegde bewijsstukken die de valse aard ervan aantonen.

– Misdrijven:
valsheid en gebruik van valse stukken, belastingfraude, schending van de boekhoudwet.

– Referteperiode:
1989

– Fiscale afwikkeling: nihil
(Rectificatie wat de cliënt betreft vóór het indienen van de klacht).

6. *Door de Belgische Staat ingediende strafklacht met burgerlijke-partijstelling*

– Oorsprong:
gebruik van valse stukken door de onderneming tijdens de administratieve en de gerechtelijke procedure, ondanks de door de Belgische Staat overgelegde bewijsstukken die de valse aard ervan aantonen.

– Misdrijven:
valsheid en gebruik van valse stukken, fiscale valsheid, belastingfraude.

– Referteperiode:
1989

– Fiscale afwikkeling: nihil
(Rectificatie wat de cliënt betreft vóór het indienen van de klacht).

7. *Door de Belgische Staat ingediende strafklacht met burgerlijke-partijstelling*

– Oorsprong:
gebruik van valse stukken door de onderneming tijdens de administratieve en de gerechtelijke procedure, ondanks de door de Belgische Staat overgelegde bewijsstukken die de valse aard ervan aantonen.

– Misdrijven:
valsheid en gebruik van valse stukken, belastingfraude, schending van de boekhoudwet.

– Referteperiode:
1989

5. *Plainte pénale avec constitution de partie civile déposée par l'État belge*

– Origine:
Utilisation de faux documents par la société au cours des procédures administrative et judiciaire, malgré la production par l'État belge de preuves démontrant leur nature de faux.

– Infractions:
Faux et usage de faux, fraude fiscale, violation de la loi comptable.

– Période concernée:
1989

– Suite fiscale: Néant
(Rectification dans le chef du client antérieure à la plainte).

6. *Plainte pénale avec constitution de partie civile déposée par l'État belge*

– Origine:
Utilisation de faux documents par la société au cours des procédures administrative et judiciaire, malgré la production par l'État belge de preuves démontrant leur nature de faux.

– Infractions:
Faux et usage de faux, faux fiscal, fraude fiscale.

– Période concernée:
1989

– Suite fiscale: Néant
(Rectification dans le chef du client antérieure à la plainte).

7. *Plainte pénale avec constitution de partie civile déposée par l'État belge*

– Origine:
Utilisation de faux documents par la société au cours des procédures administrative et judiciaire, malgré la production par l'État belge de preuves démontrant leur nature de faux.

– Infractions:
Faux et usage de faux, fraude fiscale, violation de la loi comptable.

– Période concernée:
1989

– Fiscale afwikkeling: nihil
(Rectificatie wat de cliënt betreft vóór het indienen van de klacht).

8. *Door de Belgische Staat ingediende strafklacht met burgerlijke-partijstelling*

– Oorsprong:
gebruik van valse stukken door de onderneming tijdens de administratieve en de gerechtelijke procedure, ondanks de door de Belgische Staat overgelegde bewijsstukken die de valse aard ervan aantonen.

– Misdrijven:
valsheid en gebruik van valse stukken, belastingfraude, schending van de boekhoudwet.

– Referteperiode:
1989

– Fiscale afwikkeling: nihil
(Rectificatie wat de cliënt betreft vóór het indienen van de klacht).

9. *Door de Belgische Staat ingediende strafklacht*

– Oorsprong:
gebruik van valse stukken door de onderneming tijdens de administratieve en de gerechtelijke procedure, ondanks de door de Belgische Staat overgelegde bewijsstukken die de valse aard ervan aantonen.

– Misdrijven:
valsheid en gebruik van valse stukken, belastingfraude, schending van de boekhoudwet.

– Referteperiode:
1989

– Fiscale afwikkeling: nihil
(Rectificatie wat de cliënt betreft vóór het indienen van de klacht).

10. *Door de Belgische Staat ingediende strafklacht*

– Oorsprong:
gebruik van valse stukken door de onderneming tijdens de administratieve en de gerechtelijke procedure, ondanks de door de Belgische Staat overgelegde bewijsstukken die de valse aard ervan aantonen.

– Misdrijven:
valsheid en gebruik van valse stukken, belastingfraude, schending van de boekhoudwet.

– Referteperiode:
1989

– Suite fiscale: Néant
(Rectification dans le chef du client antérieure à la plainte).

8. *Plainte pénale avec constitution de partie civile déposée par l'État belge*

– Origine:
Utilisation de faux documents par la société au cours des procédures administrative et judiciaire, malgré la production par l'État belge de preuves démontrant leur nature de faux.

-Infractions:
Faux et usage de faux, fraude fiscale, violation de la loi comptable.

– Période concernée:
1989

– Suite fiscale: Néant
(Rectification dans le chef du client antérieure à la plainte).

9. *Plainte pénale déposée par l'État belge*

– Origine:
Utilisation de faux documents par la société au cours des procédures administrative et judiciaire, malgré la production par l'État belge de preuves démontrant leur nature de faux.

– Infractions:
Faux et usage de faux, fraude fiscale, violation de la loi comptable.

– Période concernée:
1989

– Suite fiscale: Néant
(Rectification dans le chef du client antérieure à la plainte).

10. *Plainte pénale déposée par l'État belge*

– Origine:
Utilisation de faux documents par la société au cours des procédures administrative et judiciaire, malgré la production par l'État belge de preuves démontrant leur nature de faux.

– Infractions:
Faux et usage de faux, fraude fiscale, violation de la loi comptable.

– Période concernée:
1989

– Fiscale afwikkeling: nihil
(Rectificatie wat de cliënt betreft vóór het indienen van de klacht).

11. *Door de Belgische Staat ingediende strafklacht met burgerlijke-partijstelling*

– Oorsprong:
gebruik van valse stukken door de onderneming tijdens de administratieve en de gerechtelijke procedure, ondanks de door de Belgische Staat overgelegde bewijsstukken die de valse aard ervan aantonen.

– Misdrijven:
valsheid en gebruik van valse stukken, belastingfraude, schending van de boekhoudwet.

– Referteperiode:
1989
– Fiscale afwikkeling: nihil.
(Rectificatie wat de cliënt betreft vóór het indienen van de klacht).

C. Strafrechtelijke afwikkeling:

Na afloop van de administratieve onderzoeken en parallel daarmee werd in 1995 een onderzoek ingesteld naar de ten laste van de banken gelegde dossiers. Die strafrechtelijke procedures moesten aan het licht brengen of er al dan niet sprake was van simulatie en van intellectuele en/of materiële valsheid binnen de FBB-constructies, inzake zowel TBV als FBB.

In 2000 werden de eerste topmanagers van diverse banken in verdenking gesteld. In de gerechtelijke dossiers werden voor de tenlastelegging met name de volgende gronden aangegeven: valsheid, gebruik van valse stukken en belastingfraude, zowel inzake TBV als inzake FBB. Die tenlasteleggingen lijken het bestaan van schijnhandelingen en valse stukken als kern van de FBB-constructie te bevestigen.
In 2003 en 2004 werden alle strafrechtelijke dossiers door de onderzoeksrechter voor zover nodig overgelegd aan het parket. Er zij met name op gewezen dat de heer procureur des Konings in een bericht van 26 augustus 2004 voor sommige dossiers vaststelt dat de nodige ervaren speurders om de bewuste dossiers af te ronden niet beschikbaar zijn en dat in de toekomst ook niet zullen kunnen zijn.

De ondersteuningsgroep heeft kennis genomen van een aantal vorderingen in strafzaken inzake diverse banken die FBB-constructies hebben opgezet:

– Suite fiscale: Néant
(Rectification dans le chef du client antérieure à la plainte).

11. *Plainte avec constitution de partie civile déposée par l'État belge*

– Origine:
Utilisation de faux documents par la société au cours des procédures administrative et judiciaire, malgré la production par l'État belge de preuves démontrant leur nature de faux.

-Infractions:
Faux et usage de faux, fraude fiscale, violation de la loi comptable.

– Période concernée:
1989
– Suite fiscale: Néant.
(Rectification dans le chef du client antérieure à la plainte).

C. Le suivi pénal:

À la suite des enquêtes administratives, et parallèlement à ces dernières, les dossiers à charge des banques ont été mis à l'instruction, dans le courant de l'année 1995. Ces procédures pénales visaient à confirmer ou non l'existence de simulation, ainsi que d'établir ou non l'existence de faux intellectuels et/ou faux matériels au sein des montages QFIE, et ce tant en matière de TOB que de QFIE.

En 2000, les premières inculpations de hauts dirigeants de plusieurs banques sont tombées. Les chefs d'inculpation retenus dans les dossiers judiciaires sont notamment: faux, usage de faux et fraude fiscale tant en matière de TOB qu'en matière de QFIE. Ces inculpations vont dans le sens d'une confirmation de l'existence d'actes simulés et de faux documents au cœur du montage QFIE.
En 2003 et 2004, l'ensemble des dossiers pénaux a fait l'objet d'une communication à toutes fins par le juge d'instruction au Parquet. Signalons notamment que dans un transmis du 26 août 2004, Monsieur le procureur du Roi constate pour certains dossiers relatifs à la QFIE que «Les enquêteurs expérimentés nécessaires à la finalisation des dossiers concernés ne sont pas disponibles et ne pourront pas l'être à l'avenir.»

Le groupe d'appui a eu connaissance de plusieurs réquisitoires qui ont été rendus dans des affaires pénales concernant plusieurs banques organisatrices de montages QFIE:

– vordering tot buitenvervolgingstelling van 28 september 2007, die brandhout maakt van de bewijsvoering van de administratie inzake simulatie en valse borderellen, alvorens te concluderen dat niet voldoende bewijzen voorhanden zijn om de in verdenking gestelde personen te vervolgen;

– vorderingen tot buitenvervolgingstelling van 20 maart 2008, gesteund op het feit dat het onderzoek niet volledig werd gevoerd, omdat de onderzoeksmagistraat geen middelen ter beschikking werden gesteld. Het heette dat «in de huidige stand van het dossier geen bewijslast tegen de geïdentificeerde personen bestaat».

Met betrekking tot de vordering van 28 september 2007 heeft de ondersteuningsgroep een nota opgesteld, die vervolgens tot conclusies werd omgevormd, en die beoogde aan te tonen dat de procureur des Konings de fiscale bewijsvoering niet correct lijkt te hebben opgevat. De beklaagden formuleren conclusies vóór de terechtzitting in de raadkamer van de REA te Brussel, die op 13 november 2008 plaatsvindt.

Met betrekking tot de drie vorderingen van 20 maart 2008 is een terechtzitting gepland op 9 december 2008 voor de raadkamer van de REA te Brussel. Tot dan staat het de Belgische Staat, als burgerlijke partij, vrij het gerechtelijk dossier in te kijken en de rechter te verzoeken bijkomende onderzoeksdaden te stellen, overeenkomstig artikel 61*quinquies* van het Wetboek van strafvordering. Dat aspect van de zaak wordt momenteel onderzocht.

In de drie betrokken zaken wijst de procureur des Konings erop dat hem te weinig personele middelen ter beschikking worden gesteld om zijn onderzoek naar behoren te voeren, waardoor het niet volledig werd gevoerd. Daaruit kan worden geconcludeerd dat niet alle onderzoeksverrichtingen die relevant waren voor de voortgang van het onderzoek werden uitgevoerd.

Tot slot wordt opgemerkt

– dat het Hof van Cassatie recentelijk de uitspraken van de rechtscolleges van eerste aanleg (raadkamer en kamer van inbeschuldigingstelling) heeft vernietigd, aanvoerende dat [de kamer van inbeschuldigingstelling] uit die vaststellingen «niet wettelijk [heeft] kunnen afleiden dat het gebruik van de beweerdelijk valse stukken niet langer de Administratie konden schaden en aldus niet langer het door de vervalser beoogde effect konden teweegbrengen.». Derhalve beslist het Hof dat in dit geval geen sprake is van verjaring;

– réquisitoire du 28 septembre 2007 de non-lieu qui démonte l'argumentation de l'administration en matière de simulation et de faux bordereaux, avant de conclure à l'absence de charges suffisantes pour poursuivre les personnes inculpées;

– réquisitoires du 20 mars 2008 de non-lieu, justifié par le fait que l'instruction, par manque de moyens mis à disposition du magistrat instructeur, n'est pas complète. «En l'état actuel du dossier, il n'existe pas de charges contre des personnes identifiées».

En ce qui concerne le réquisitoire du 28 septembre 2007, le groupe d'appui a rédigé une note, mise ensuite sous forme de conclusions, destinée à démontrer que le procureur du Roi ne semble pas avoir correctement appréhendé l'argumentation fiscale. Des conclusions seront rendues par les prévenus, avant une audience devant la Chambre du conseil du TPI de Bruxelles, le 13 novembre 2008.

En ce qui concerne les réquisitoires du 20 mars 2008, au nombre de 3, une audience est prévue le 9 décembre 2008 devant la Chambre du conseil du TPI de Bruxelles. D'ici là, il est loisible à l'État belge, en tant que partie civile, de consulter le dossier judiciaire et de solliciter du juge l'accomplissement d'actes d'instruction complémentaires, conformément à l'article 61*quinquies* du CIC. Cet aspect des choses est actuellement à l'examen.

Dans les trois affaires concernées, le procureur évoque le manque de moyens humains mis à sa disposition pour mener correctement son instruction et, conséquemment, le caractère incomplet de celle-ci. L'on peut en déduire que tous les devoirs d'instruction pertinents pour faire avancer l'enquête n'ont pas été effectués.

Et pour finir, notons:

– que la Cour de Cassation a récemment cassé les décisions rendues par les premières juridictions (Chambre du conseil et Chambre des mises en accusation), estimant que «de ces constatations, la chambre des mises en accusation n'a pu légalement déduire que l'usage des pièces arguées de faux ne pouvait plus continuer à nuire à l'administration et à produire ainsi l'effet voulu par le faussaire.» La Cour décide donc qu'il n'y a pas prescription en l'espèce.

3.1.3. Inzake de FBB-geschillen:

Dit onderdeel heeft voornamelijk betrekking op de geschillen inzake de aanslagen krachtens artikel 44 (WIB-oud), die worden behandeld door de BBI ten aanzien van vennootschappen die FBB-constructies gebruiken, meer bepaald in het Italiaanse circuit (verrichtingen met Italiaanse openbare-schuldeffecten), het Koreaanse circuit (verrichtingen met Koreaanse spaartegoeden) en Uruguay (verrichtingen met Uruguaanse obligaties) voor de aanslagjaren 1990, 1991, 1992 en 1993. Bovendien komen ook de activiteiten van de ondersteuningsgroep inzake FBB-geschillen (O.G.) aan bod.

A. Cijfergegevens van de FBB-geschillen, artikel 44, WIB-oud:

1. Overzicht van de geschillen bij de oprichting van de ondersteuningsgroep:

3.1.3. Volet contentieux QFIE:

Il est à présent question essentiellement du volet relatif au contentieux des taxations article 44, CIR ancien, opérées par l'ISI dans le chef des clients des circuits QFIE Italie (opérations sur titres de la dette publique italienne), QFIE Corée (opération sur dépôts d'épargne coréens) et QFIE Uruguay (opérations sur obligations uruguayennes) pour les exercices fiscaux 1990, 1991, 1992 et 1993, ainsi qu'aux activités du groupe d'appui contentieux QFIE (G.D.A.)

A. Aperçu chiffré du contentieux QFIE, article 44, CIR ancien:

1. Situation du contentieux lors de la création du groupe d'appui:

FBB **QFIE**	Aantal inhohieringen Nbre d'enrôlement	Aantal overeenkomsten over recht-zettingen Nbre d'accords sur la ectification	Aantal ingedien-de bezwaar-schriften Nbre de réclamations introduites	Aantal beslissingen vóór de oprichting van de OG Nbre de décisions rendues avant la création du GDA	Vorderingen in eerste aanleg vóór de oprichting van de OG Requêtes en 1ère Instance avant la création du GDA	Totaal aantal hangende bezwaarschriften bij de oprichting van de OG op 22/06/2000 Nbre total de réclamations en cours à la création du GDA au 22/06/2000	In de administra-tieve fase op 22/06/2000 au stade administratif au 22/06/2000	aanhangig bij het gerecht op 22/06/2000 au stade judiciaire 1ère Instance au 22/06/2000
			kol. -col. 1 – 2			kol. -col. 3 – 4 + 5		
Italië – Italie	269	4	265	2	0	263	263	0
Korea – Corée	109	0	109	13	13	109	96	13
Ururguay	132	40	92	0	0	92	92	0
totaal – totaux	**510**	44	466	15	13	464	**451**	**13**
Belasting-bedragen (in miljoen euro) Montants d'impôts (en million d'euros)								
Italië – Italie	140,662	0,809	139,853	2,059	0	137,794	137,794	0
Korea – Corée	19,463	0	19,463	0,35	0,35	19,463	19,113	0,35
Ururguay	90,214	6,005	84,209	0	0	84,209	84,209	0
totaal -totaux	**250,339**	**6,814**	**243,525**	**2,409**	**0,35**	**241,466**	**241,116**	**0,35**

1. Overzicht van de hangende geschillen op 1 augustus 2008 (pro memorie)

1. Situation du contentieux en cours au 1er août 2008: (pour rappel)

	Administratieve fase *Stade Administratif*	Eerste aanleg *1ère Instance*	Beroep *Appel*	Cassatie *Cassation*	totaal *total*
Italië Italie	120	70	5	1	196
Korea Corée	68	29	0	0	97
Uruguay	62	10	0	0	72
totaal/total	**250**	**109**	**5**	**1**	**365**

Opmerking: met betrekking tot het cassatieberoep heeft het Hof op 4 september uitspraak gedaan in het voordeel van de administratie, en het dossier naar een ander hof van beroep doorverwezen.

Note: En ce qui concerne le recours en Cassation, en date du 4 septembre 2008, la Cour a statué en faveur de l'administration et a renvoyé le dossier devant une autre Cour d'appel.

2. Overzicht van de definitief beslechte geschillen op 1 augustus 2008

2. Situation du contentieux définitivement clôturé au 1er août 2008:

	Beslissingen van de directie Décisions directoriales	Gunstige rechterlijke beslissingen Décisions judiciaires favorables	totaal total
Italië Italie	66	3	69
Korea Corée	12	0	12
Uruguay	19	1	20
totaal/total	**97**	**4**	**101**

Op te merken valt dat, in de stand van zaken op 1 augustus 2008, inzake 23.5% van de bezwaarschriften een vordering in eerste aanleg werd ingediend (waarvan slechts 4.21% nadat een administratieve beslissing werd genomen); voor 22.62% van de bezwaarschriften kwam het tot een overeenkomst/afstand, zodat die dossiers als definitief afgesloten moeten worden beschouwd.

À noter qu'au 1er août 2008, 23.5% des réclamations ont fait l'objet d'une requête en première instance (dont seulement 4.21% après décision administrative) et 22.62% des réclamations ont fait l'objet d'un accord/désistement et sont à considérer comme définitivement clôturés.

3. Toestand op 1 augustus 2008, in miljoen euro

3. Situation au 1er août 2008 en millions d'euros:

Toestand op 31 juli 2008 Situation au 31 juillet 2008	Italiaans circuit Circuit Italie	Koreaans circuit Circuit Corée	Uruguaans circuit Circuit Uruguay
1) aantal dossiers – nombre dossiers	269	109	132
ingekohierde belastingen – impôt enrôlé	140,652	19,463	90,214
2) aantal definitieve dossiers – nombre dossiers définitifs	73	12	60
aangezuiverde belasting – impôt apuré	14.444	1.038	39,958
niet-aangezuiverde belasting – impôt non-apuré	0.267	0.114	1,784
3) aantal niet-definitieve dossiers	196	97	72
aangezuiverde belasting	66.550	12.401	8,758
niet-aangezuiverde belasting	59.391	5.911	39,715
4) percentage definitieve dossiers nombre dossiers définitifs	27.14%	11.01%	45,45%
percentage niet-aangezuiverde belasting ten aanzien van de ingekohierde belasting pourcentage impôt non apuré par rapport à l'impôt enrôlé	42.23%	30.37%	44,02%
percentage aangezuiverde belasting (DD en NDD) pourcentage impôt apuré (DD et DND)	57,58%	69,05%	54,00%

B. Overzicht van de werkzaamheden van de ondersteuningsgroep FBB-geschillen

1. Methodologie

Het onderzoek van de bezwaarschriften was tweeledig:

– Raadpleging, analyse en selectie van de stukken, met het oog op het aanleggen van individuele dossiers per vennootschap en standaarddossiers per bank;

Nadat de administratieve TOB-stukken en de gerechtelijke FBB/TOB-stukken – zowel de specifieke stukken inzake de FBB-belastingplichtigen als de stukken van algemene aard – door de administratieve diensten werden geraadpleegd en gefotokopieerd, hebben zij al die stukken, o.m. elektronisch, geanalyseerd. Aldus werd de feitelijke grondslag van de berichten van rechtzetting bevestigd, alsook het verloop van de FBB-operaties, die niet meer waren dan een door de banken aan hun klanten aangeboden standaardproduct.

Het onderzoek van de bezwaarschriften verliep via een driesporenaanpak:
– individuele aanpak (per indiener van het bezwaarschrift);

B. Aperçu des travaux effectués par le groupe d'appui contentieux QFIE.

1. Méthodologie:

L'instruction des réclamations s'est déroulée en deux phases:

– Consultation, analyse, tri des pièces en vue de la constitution de dossiers individuels par clients et standards par banque;

Après consultation et photocopie des pièces administratives TOB et judiciaires QFIE/TOB, tant des pièces spécifiques aux redevables QFIE que des pièces à caractère général, l'administration a analysé l'ensemble de ces documents, notamment par traitement informatique, et a abouti à la confirmation des bases factuelles des avis de rectification et à la compréhension du déroulement des opérations QFIE qui n'étaient qu'un produit standard offert par les banques à leurs clients.

L'instruction des réclamations s'est fondée sur une triple approche:
– approche individuelle (par réclamants);

– intern onderzoek van de constructie;
– onderzoek van de onderlinge samenhang van de constructies.

Die driesporenaanpak was een vereiste, omdat valse documenten worden gebruikt om de ware toedracht van de FBB-operaties te verdoezelen.

– Behandeling van de bezwaarschriften per dossier

De ondersteuningsgroep, die in december 2004 werd geherstructureerd, beheert voortaan actief de administratieve geschillen per circuit, in samenwerking met de bevoegde regionale directies van DB.

Op grond van de technische basiselementen van het individuele dossier, en vooraleer de administratieve beslissing wordt genomen, wordt systematisch contact opgenomen met de indiener van het bezwaarschrift, die wordt uitgenodigd de stukken van zijn dossier in te zien. Bij die gelegenheid worden de conclusies van de administratieve diensten hem ter overweging voorgelegd. Op grond van de feiten kan de belastingplichtige beslissen een overeenkomst te sluiten dan wel af te zien van zijn bezwaar. Doet hij dat niet, dan wordt administratief beslist het bezwaar te verwerpen; ingeval het dossier voldoende en nuttige strafelementen bevat, onderneemt de administratie gerechtelijke stappen. Er wordt op toegezien dat de administratieve beslissingen onpartijdig en objectief zijn, dat ze met de vereiste relevante redenen omkleed zijn, en dat de bezwaarschriften eenvormig worden behandeld.

De juridische cel van de ondersteuningsgroep FBB-geschillen steunt, volgt en coördineert de werkzaamheden van de groep, stelt de conclusies op voor cruciale dossiers inzake gerechtelijke geschillen en bezorgt technische basisgegevens aan de betrokken regionale directie van de DB.

2. Recurrente knelpunten

Men kan er niet omheen dat men sommige klachten grondiger had moeten nagaan, dat het onderzoek van andere klachten of van bepaalde vraagstukken een en ander heeft geblokkeerd of op zijn minst afgeremd, en dat er een groot personeelsverloop is. Desondanks is het voorhanden zijn van voldoende én stabiele personele middelen momenteel het grootste, en tevens recurrente knelpunt.

Hoewel de ondersteuningsgroep uit 23 krachten zou moeten bestaan, telde hij op 1 november 2008 nog slechts 17 mensen. Een stabiele personeelsformatie, aangevuld met juristen, is een voorwaarde sine qua non om de opgedragen taak binnen een redelijke termijn naar behoren te kunnen vervullen.

– approche intra montage;
– approche inter montage.

Cette triple approche était indispensable en raison de l'existence et de l'usage de faux documents destinés à occulter la réalité des opérations QFIE.

– Traitement des réclamations dossier par dossier;

Le groupe d'appui restructuré en décembre 2004, gère désormais activement le contentieux administratif par circuit, en collaboration avec les directions régionales CD compétentes.

Sur base des éléments techniques de base du dossier individuel, et avant de concrétiser la décision administrative, il est pris systématiquement contact avec le réclamant qui est invité à consulter les pièces de son dossier. À cette occasion, les conclusions de l'administration lui sont soumises à réflexion. Sur base des éléments factuels, le contribuable peut soit envisager la conclusion d'un accord soit se désister de sa réclamation. A défaut, la décision administrative de rejet est prise et si des éléments pénaux utiles et suffisants sont disponibles au dossier, l'administration dénonce les faits en justice. Il est veillé à ce que les décisions administratives prises soient impartiales et objectives, qu'elles comportent les motifs utiles et nécessaires et qu'elles assurent un traitement uniforme des réclamations.

La cellule judiciaire du groupe d'appui contentieux QFIE supporte, soutient, suit et coordonne les travaux du groupe, rédige des conclusions pour des dossiers stratégiques en contentieux judiciaire et transmet des éléments techniques de base à la direction régionale CD concernée.

2. Difficultés récurrentes rencontrées:

Si certains griefs ont nécessité un examen plus approfondi, si l'examen d'autres griefs ou de certaines problématiques a eu un effet bloquant à tout le moins freinant, si de nombreux mouvements de personnel ont été constatés, le principal souci actuel mais aussi récurrent est relatif à la disponibilité d'un effectif suffisant et à la stabilité de celui-ci.

Le groupe d'appui devrait être constitué de 23 personnes mais ne sera plus constitué au 1er novembre 2008 que de 17 personnes. La stabilité du personnel en place et l'adjonction de juristes seraient une condition sine qua non afin que la mission dévolue puisse être menée à terme dans un délai raisonnable.

Door de vigerende toeslag– en vergoedingsregeling worden ambtenaren die aan de ondersteuningsgroep FBB-geschillen worden verbonden, anders behandeld naar gelang van de geografische plaats of van de dienst waar zij vandaan komen. Het knelpunt werd meermaals aangekaart, maar is nog niet weggewerkt.

Ambtenaren aan wie een gelijkwaardige of een betere baan wordt aangeboden, kan men er overigens niet van weerhouden de groep te verlaten. De ondersteuningsgroep moet geregeld op verminderde kracht werken en nieuwe mensen zoeken. Eventuele kandidaten voor de job worden niet alleen afgeschrikt door die gang van zaken, maar ook door de aard van het werk: het gebeurt dat het personeel een oud geschil moet beslechten over een in onbruik geraakte aangelegenheid, en ze daarvoor contact moeten opnemen met grote ondernemingen, gereputeerde advocaten, Justitie, waarbij de mensen hun uiteenlopende capaciteiten om te onderhandelen, te analyseren, teksten op te stellen enzovoort aan de dag moeten leggen, en over een zekere juridische kennis moeten beschikken.

C. Strafrechtelijk aspect

De ondersteuningsgroep raadpleegt de stukken van de gerechtelijke dossiers.

Ingeval de onderzoeksrechter of het parket informatie opvraagt, moet vooraf worden overlegd om de inhoud van het verzoek te bepalen en na te gaan binnen welke termijn het verzoek moet worden behandeld. Die taken komen de ondersteuningsgroep en de betrokken cellen toe.

De vorderingen van het parket worden uit een technisch oogpunt geanalyseerd, omdat ze een weerslag hebben op de voortgang van de administratieve dossiers. Over de inhoud van die vorderingen wordt schriftelijk of mondeling contact opgenomen met het parket.

De bij het parket tegen belastingplichtigen ingediende klachten worden behandeld door de titularis van het dossier (de ondersteuningsgroep in de administratieve fase, en de regionale directie van de DB (of eventueel de ondersteuningsgroep) in de gerechtelijke fase).

Les règles applicables en matière de primes et indemnités ont pour conséquence que le fonctionnaire affecté au groupe d'appui contentieux QFIE est traité différemment en fonction de sa provenance géographique ou de service. Le problème a été maintes fois soulevé, mais n'a pas trouvé de solution.

Par ailleurs, lorsqu'une opportunité équivalente ou meilleure se proposait, l'on n'a pu empêcher qu'un fonctionnaire quitte le groupe. Le groupe d'appui doit régulièrement évoluer en sous capacité et aller à la recherche de nouveaux adjoints. Cet état de chose couplé à la matière à traiter: un vieux contentieux sur une matière obsolète nécessitant un contact avec de grosses firmes, de grands avocats, un contact avec la Justice, au déploiement de qualités diverses telles que négociateur, analyste, rédacteur,… et à des connaissances juridiques certaines rebute les éventuels candidats.

C. Aspect pénal:

Le groupe d'appui consulte les pièces des dossiers judiciaires.

En cas de demande de fournitures d'informations par le juge d'instruction ou par le parquet, une concertation préalable doit avoir lieu pour fixer le contenu de la demande et le timing de la réponse à fournir; ces tâches appartiennent au groupe d'appui et aux cellules concernées.

Les réquisitoires du parquet sont analysés du point de vue technique vu leurs incidences sur l'évolution des dossiers administratifs et les contacts nécessaires sont assurés avec le parquet, par écrit ou verbalement, relativement au contenu des ces réquisitoires.

Le dépôt de plaintes au Parquet contre les contribuables est pris en charge par le titulaire du dossier (le groupe d'appui au stade administratif et la direction régionale CD (ou éventuellement le groupe d'appui) au stade judiciaire).

3.2. *Functiestoornissen*

3.2.1**. De fiscale afhandeling van de FBB-dossiers**

3.2.1.1. De procedurele diversiteit tussen de verschillende belastingen

In de FBB-dossiers werd vastgesteld dat de opgezette constructies een frauduleus karakter hadden ten aanzien van zowel de beurstaks als de vennootschapsbelasting. Wanneer bepaalde feiten aanleiding geven tot fiscale fraude op het vlak van meerdere belastingen onstaan er juridische problemen tengevolge van het verschil in procedure. In het bijzonder blijkt dat de onderzoeksbevoegdheden van de fiscus en de fiscale verjarings– en/of aanslagtermijnen verschillend zijn al naargelang de belasting die wordt onderzocht.

In de FBB-dossiers kon bijvoorbeeld worden vastgesteld dat de beurstaks verjaart na verloop van zes jaar, daar waar de vennootschapsbelasting nog kan worden gevestigd tot uiterlijk het einde van de 12e maand na de definitieve afhandeling van de strafzaak. Het is aangewezen dat de fiscale procedureregels op het vlak van het fiscaal onderzoek en verjaring worden geharmoniseerd zoals dit het geval is ondermeer in Frankrijk, Nederland, Spanje, Duitsland, Ierland, Oostenrijk, Finland en Nieuw Zeeland.

3.2.1.2. Het gebrek aan centralisatie van fraudedossiers binnen één administratie

Uit de getuigenissen is gebleken dat het onderzoek inzake de FBB-dossiers de facto over drie administraties was verspreid, m.n. de administratie der directe belastingen, de administratie van de btw, registratie en domeinen en de bijzondere belastinginspectie. Bepaalde getuigen hebben gesteld dat er steeds een goede coördinatie tussen deze diensten is geweest, daar waar andere getuigen dan weer spraken van een «guerre des administrations». Het komt echter voor dat de verspreiding van het fiscaal onderzoek over verschillende administraties contraproductief werkt, waardoor het aangewezen is om fiscale fraudesdossiers uitsluitend door één administratie, bij voorkeur de bijzondere belastinginspectie, te laten afhandelen.

3.2.1.3. Het scharnierpunt inzake de strafrechtelijke aangifte van fiscale fraude

Uit de FBB-dossiers is gebleken dat de bijzondere belastinginspectie pas drie jaar na de ontdekking van de fraude tot strafklacht is over gegaan. Uit de getuigenissen is gebleken dat de bijzondere belastinginspectie

3.2. Dysfonctionnements

3.2.1. **Le traitement fiscal des dossiers QFIE**

3.2.1.1. La diversité procédurale entre les différents impôts

Il a été constaté, dans le cadre des dossiers QFIE, que les constructions mises en place revêtaient un caractère frauduleux tant en ce qui concerne la taxe boursière qu'en ce qui concerne l'impôt des sociétés. Lorsque certains faits entraînent une fraude fiscale à plusieurs impôts, cela pose des problèmes juridiques en raison de la différence de procédure. Il s'avère plus particulièrement que les pouvoirs d'investigation du fisc et les délais de prescription et/ou d'imposition en matière fiscale diffèrent selon l'impôt examiné.

C'est ainsi que l'on a pu constater, dans le cadre des dossiers QFIE, que la taxe boursière se prescrit par six ans, alors que l'impôt des sociétés peut encore être établi jusqu'à la fin du douzième mois suivant le règlement définitif de l'affaire pénale. Il est assurément opportun d'harmoniser les règles de procédure en matière fiscale en ce qui concerne l'enquête fiscale et la prescription, comme c'est notamment le cas en France, aux Pays-Bas, en Espagne, en Allemagne, en Irlande, en Autriche, en Finlande et en Nouvelle-Zélande.

3.2.1.2. L'absence de centralisation des dossiers de fraude au sein d'une seule administration

Il est ressorti des témoignages que l'enquête portant sur les dossiers QFIE est de facto fractionnée entre trois administrations, à savoir l'administration des contributions directes, l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines et l'inspection spéciale des impôts. Certains témoins ont déclaré qu'il y a toujours eu une bonne coordination entre ces services, alors que d'autres ont parlé d'une «guerre des administrations». Il semble toutefois que le fractionnement de l'enquête fiscale entre plusieurs administrations est contreproductif, si bien qu'il est souhaitable de confier le traitement des dossiers de fraude fiscale à une seule administration, de préférence à l'Inspection spéciale des impôts.

3.2.1.3. Le point d'articulation en matière de déclaration pénale de la fraude fiscale

Il ressort des dossiers QFIE que l'Inspection spéciale des impôts n'a déposé une plainte au pénal que trois ans après la découverte de la fraude. Les témoignages ont révélé que l'Inspection spéciale des impôts a d'abord

eerst heeft getracht een akkoord af te sluiten met de betrokken belastingplichtigen, zodat pas in een later stadium tot strafklacht werd overgegaan. De ondervraagde getuigen hebben tevens laten uitschijnen dat deze manier van werken binnen de BBI een automatisme is, hetgeen overigens ook nog blijkt uit de statistieken van de FOD Financiën. Het is echter duidelijk dat met dergelijke laattijdige strafklacht kostbare tijd verloren gaat op strafrechtelijk vlak.

Bovendien moet worden vastgesteld dat artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering *de facto* de verplichting inhoudt voor de administratie om tot strafklacht over te gaan wanneer fraude wordt ontdekt. In se heeft de administratie volgens de letter van de wet dan ook niet echt een keuzerecht om in geval van fraude af te zien van strafrechtelijke aangifte, dan wel om te wachten met het neerleggen van strafrechtelijke aangifte. De bestaande praktijk moet dan ook worden geëvalueerd en wettelijk worden geregeld. Hierbij moet uiteraard rekening worden gehouden met het strafrechtelijke vervolgingsbeleid. (zie ook verder)

3.2.1.4. De diversiteit van de fiscaal administratieve sancties

Uit de studie van de FBB-dossiers is ook de grote diversiteit gebleken van de fiscaal administratieve sanctionering. In het kader van de beurstaks beschikte de administratie over de mogelijkheid om een fiscale boete op te leggen gaande van 10 of 1.000% van de ontdoken rechten. In het kader van de Vennootschapsbelasting kan de fiscale administratie een belastingverhoging opleggen tot maximum 200% van de verschuldigde belasting. Uit de getuigenissen is gebleken dat de administratie in werkelijkheid een vrij grote onafhankelijkheid bezit om de sanctionering vast te stellen, en dit niettegenstaande het bedrag van de administratieve fiscale sancties in de regel wordt bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld. Het is dan ook prioritair dat de regeling van de fiscaal-administratieve sancties wordt herbekeken.

Niet alleen is een harmonisatie op zijn plaats, ook moet de regeling worden afgestemd op de recente evolutie in de rechtspraak. Sinds het arrest Silvester's Horeca Service v/ België van 4 maart 2004 van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens is het duidelijk dat de proportionele fiscaal administratieve sancties een strafrechtelijk karakter hebben in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens. Dit doet allerlei problemen rijzen op het vlak van de rechtsbescherming, zoals in het bijzonder het vermoeden van onschuld en het zwijgrecht en de cumulatie van administratieve sancties en strafsancties.

essayé de conclure un accord avec les contribuables concernés, de sorte que ce n'est qu'à un stade ultérieur qu'une plainte au pénal a été déposée. Les témoins interrogés ont également laissé entendre que cette façon de procéder est automatique au sein de l'ISI, ce que confirment d'ailleurs les statistiques du SPF Finances. Il est cependant clair que ce dépôt tardif de la plainte au pénal coûte un temps précieux sur le plan pénal.

En outre, force est de constater que l'article 29 du Code d'instruction criminelle implique *de facto* l'obligation, pour l'administration, de déposer une plainte au pénal lorsqu'une fraude est découverte. En soi, l'administration n'a dès lors, selon la lettre de la loi, pas véritablement le droit de choisir de renoncer à la déclaration pénale en cas de fraude ou d'attendre avant de procéder au dépôt de cette déclaration. La pratique actuelle doit par conséquent être évaluée et être réglée légalement. À cet égard, il faut naturellement aussi tenir compte de la politique en matière de poursuites pénales (voir aussi *infra*).

3.2.1.4. La diversité des sanctions administratives fiscales

L'examen des dossiers QFIE a également fait apparaître la grande diversité des sanctions administratives fiscales. Dans le cadre de la taxe sur les opérations de bourse, l'administration avait la possibilité d'infliger une amende fiscale de 10 ou 1 000% des droits éludés. Dans le cadre de l'impôt des sociétés, l'administration fiscale peut infliger un accroissement d'impôt de maximum 200% de l'impôt dû. Les témoignages révèlent que dans les faits l'administration dispose d'une très grande autonomie pour fixer la sanction, et ce, nonobstant le fait que le montant des sanctions fiscales administratives est en règle générale fixé selon une échelle dont les degrés sont fixés par le Roi. Il est, dès lors, prioritaire de revoir la réglementation des sanctions administratives fiscales.

Non seulement une harmonisation s'impose, mais il faut également que la réglementation concorde avec l'évolution récente de la jurisprudence. Depuis l'arrêt du 4 mars 2004 de la Cour européenne des droits de l'homme dans l'affaire Silvester's Horeca Service contre l'État belge, il est clair que les sanctions administratives fiscales proportionnelles revêtent un caractère pénal au sens de l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme. Il en résulte divers problèmes sur le plan de la protection juridique, en particulier en ce qui concerne la présomption d'innocence et le droit au silence, ainsi que le cumul de sanctions administratives et de sanctions pénales.

3.2.1.5. Het genaderecht van de minister van Financiën met betrekking tot de fiscaal-administratieve sancties

Tot slot is uit de FBB-dossiers ook gebleken dat het genaderecht van de minister van Financiën met betrekking tot de fiscale sancties aan herziening toe is. Overeenkomstig artikel 9 van het Organiek Besluyt van van 18 maart 1831 van het bestuer van s'lands middelen heeft de minister van Financiën de bevoegdheid om in te gaan op verzoeken tot kwijtschelding van administratieve boetes of belastingverhogingen.

Uit de getuigenissen is gebleken dat de minister van Financiën bij de uitoefening van dit genaderecht politiek kwetsbaar wordt, wat geenszins de bedoeling kan zijn. De vraag stelt zich dan ook of dit genaderecht niet beter wordt toebedeeld aan hoge fiscale ambtenaren of een college van fiscale ambtenaren.

3.2.1.6. Optreden van de minister

De minister van Financiën heeft tijdens het onderzoek, na zijn ontmoeting van 27 januari 1995 met de toplui van de KB, een nota overgezonden waarin hij zijn diensten opdroeg een akkoord te zoeken over de aanvullende belasting. Die nota werd door de BBI Brussel (die het onderzoek voerde) ervaren als het keerpunt in het beleid inzake FBB/TOB.

De heer Delporte, toenmalig adjunct-administrateur-generaal van belastingen, heeft in een nota van eind november 2005 het volgende gepreciseerd: «*Il importe en outre de souligner combien une intervention prématurée de l'autorité dans des dossiers de ce type, s'avère de nature à déstabiliser et finalement démotiver les agents instrumentants, confrontés aux difficultés immédiates qu'engendre la situation sur le terrain. Une telle intervention donne en effet l'impression aux contribuables de pouvoir négocier la sanction avant même que l'infraction soit établie.*». De heer Lamy, destijds gewestelijk directeur, heeft in een nota aan de minister aangegeven dat sindsdien «*les enquêtes ISI ont connu une intervention quasi permanente de la hiérarchie dans une mesure jamais connue auparavant .*».

Dat optreden heeft een einde gemaakt aan een dynamiek binnen de BBI en heeft bepaalde ambtenaren gedemotiveerd.

Over de kwestie van de verjaring van de belasting op de beursverrichtingen zijn er uiteenlopende juridische interpretaties geweest; er werden terzake verschillende stellingen verdedigd, enerzijds door de administratie en

3.2.1.5. Le droit de grâce du ministre des Finances en matière de sanctions administratives fiscales

Enfin, il ressort également des dossiers QFIE qu'il s'impose de revoir le droit de grâce du ministre des Finances en matière de sanctions fiscales. Conformément à l'article 9 de l'arrêté du 18 mars 1831 organique de l'administration des Finances, le ministre des Finances peut accéder à toute demande de remise ou de modération d'une amende administrative ou d'un accroissement d'impôt.

Les témoignages ont indiqué que le ministre se rendait vulnérable sur le plan politique en exerçant ce droit de grâce, ce qui ne saurait être le but recherché. On peut dès lors se demander s'il ne serait pas préférable de conférer ce droit de grâce à de hauts fonctionnaires du fisc ou à un collège de fonctionnaires du fisc.

3.2.1.6. L'intervention du ministre

La note par laquelle le ministre des Finances enjoint son administration à rechercher un accord sur le supplément de taxe, note envoyée en cours d'enquête par le ministre des Finances suite à sa rencontre du 27 janvier 1995 avec les responsables de la KB, a été vécue par l'ISI Bruxelles (qui menait l'enquête) comme le point d'inflexion dans la politique menée en matière de QFIE/TOB.

Mr Delporte, à l'époque administrateur général adjoint des impôts, écrira dans une note fin novembre 2005 qu' «*Il importe en outre de souligner combien une intervention prématurée de l'autorité dans des dossiers de ce type, s'avère de nature à déstabiliser et finalement démotiver les agents instrumentants, confrontés aux difficultés immédiates qu'engendre la situation sur le terrain. Une telle intervention donne en effet l'impression aux contribuables de pouvoir négocier la sanction avant même que l'infraction soit établie.*» *Mr. Lamy, directeur régional de l'époque écrira quant à lui dans une note au ministre que depuis ce moment «les enquêtes ISI ont connu une intervention quasi permanente de la hiérarchie dans une mesure jamais connue auparavant.»*.

Cette intervention a cassé une dynamique au sein de l'ISI et a mené à la démotivation de certains fonctionnaires.

La question de la prescription de la taxe sur les opérations de bourse a fait l'objet d'interprétations juridiques divergentes ; des thèses très différentes ont été exposées à ce sujet par l'administration d'une part et par un

anderzijds door een adviseur van de toenmalige minister van Financiën, waarbij de minister het advies van zijn adviseur heeft gevolgd.

De commissie heeft niettemin op grond van verschillende documenten van toen en onder meer van een nota van de administratie van 29 november 1995 vastgesteld dat voor de meeste verrichtingen de verjaring niet op handen was en dat er dus geen haast bij was om op te treden. In ieder geval bestaat de normale en natuurlijke weg om de verjaring te stuiten als een belastingsubject vragende partij is voor een akkoord (wat duidelijk het geval was voor de KB) er niet in de basis te doen betalen, maar af te zien van de verlopen verjaringstijd. De strategie van degenen die het onderzoek voerden, bestond er overigens in – indien het ondanks alles nodig was – de verjaring te stuiten door een dwangbevel.

De commissie stelt voorts vast dat het niveau van de *in fine* opgelegde geldboete in het KB-dossier (40%) er is gekomen als gevolg van een akkoord tussen de belastingplichtige en de administratie, dat dit bedrag tussen de in de wet bepaalde tarieven ligt (10% of 1000% in geval van fraude) en dat het lager ligt dan wat in een interne nota van de bank werd aangegeven als een geldboete van een «redelijk niveau» (100%) dat volgens de auteur van die nota (de heer Dag Wyntin) kon worden bereikt als politieke bereidwilligheid aan de dag wordt gelegd om de boete tot een redelijk niveau terug te brengen.

Tot slot stelt de commissie vast dat de administratie en een van de adviseurs van de minister kennis hadden van de bij het parket ingediende klacht en dat een geldboete werd vastgesteld, terwijl het wellicht oordeelkundiger zou geweest zijn een afwachtende houding aan te nemen.

De minister werd op 24/11/2008 gehoord in de commissie (zie het integraal verslag van die hoorzitting in bijlage 2) en hij heeft verklaard dat hij zich niet herinnerde dat zijn adviseur hem van dat precieze feit op de hoogte had gebracht. Hij heeft wel toegegeven dat het mogelijk is.

3.2.2. **De strafrechtelijke afhandeling van de FBB-dossiers**

3.2.2.1. Het gebrek aan een wettelijke overlegstructuur tussen de FOD-Financien en de gerechtelijke autoriteiten

Een van de pijnpunten in het FBB-dossier is duidelijk het gebrek aan overleg geweest tussen de FOD-financiën en het parket, tussen het parket en de onde-

conseiller du ministre des finances de l'époque d'autre part. Le ministre ayant suivi l'avis de son conseiller.

Néanmoins, la Commission, sur base de différents documents de l'époque et notamment d'une note émanant de l'administration établie le 29 novembre 1995 a constaté que la prescription n'était pas imminente pour la grande part des opérations et qu'il n'y aurait donc pas du y avoir urgence à agir pour le tout. En toute hypothèse, la voie normale et naturelle pour interrompre la prescription lorsqu'un contribuable est demandeur d'un accord (ce qui était clairement le cas de la KB) ce n'est pas de faire payer la base mais c'est la renonciation au temps couru de la prescription. Qui plus est, la stratégie de ceux qui menaient l'enquête était – si malgré tout nécessaire – d'interrompre la prescription par une contrainte.

La commission constate par ailleurs que le niveau de l'amende in fine retenu dans le dossier KB (40%) l'a été à la suite d'un accord entre le contribuable et l'administration, et que ce montant se situe entre les taux prévus par la loi (10% ou 1000% en cas de fraude) et est inférieur à ce qu'une note interne de la banque citait en exemple d'une amende d'un «niveau raisonnable» (100%) atteignable, selon l'auteur de cette note (Mr Dag Wyntin) après l'action d'une «bonne volonté politique pour ramener l'amende à un niveau raisonnable».

La commission constate enfin que l'administration et un des conseillers du ministre avaient connaissance de la plainte déposée au parquet, et qu'une amende a été fixée alors qu'il eût sans doute été plus judicieux d'adopter une position d'attente.

Auditionné en commission le 24/11/2008 (voir le compte rendu de cette audition en annexe 2), le ministre déclare ne pas avoir le souvenir d'avoir été informé de ce fait précis par son conseiller, mais convient que cela est possible.

3.2.2. **Le traitement pénal des dossiers QFIE**

3.2.2.1 Absence de structure de concertation légale entre le SPF Finances et les autorités judiciaires

Un des problèmes dans le cadre du dossier QFIE réside manifestement dans le manque de concertation entre le SPF Finances et le parquet, entre le parquet et

rzoeksrechters en tussen de onderzoeksrechters en de politiediensten. Uit de verschillende getuigenissen is gebleken dat er duidelijke meningsverschillen bestonden tussen de parketmagistraten, de fiscale ambtenaren en politiemensen omtrent de verjaringsproblematiek en omtrent het vervolgingsbeleid. Wat de onderzoeksrechters aangaat blijkt er eveneens geen goede samenwerking te hebben bestaan met de politiemensen, in het bijzonder de Rijkswacht die van een dossier werd gehaald.

Dergelijke zaken zijn uiteraard nefast voor een optimale fraudebestrijding. Het is duidelijk dat een efficiënt bestrijden van de fiscale fraude maar mogelijk is indien alle actoren die daarbij betrokken zijn met elkaar samenwerken, acties coördineren en informatie uitwisselen. Deze samenwerking kan best gebeuren in een wettelijke georganiseerde overlegstructuur waarbij zowel de fiscale administratie als het parket en de politiediensten zijn betrokken. Een dergelijke structuur bestaat reeds in het kader van de strijd tegen de sociale fraude. (zie de wet van 3 mei 2003 houdende de oprichting van de Federale Raad voor de strijd tegen de illegale arbeid en de sociale fraude, het Federale Coördinatiecomité en de Arrondissementscellen).

Op fiscaal vlak werd deze problematiek ondertussen gedeeltelijk verholpen door het Protocol ter bestrijding van de mechanismen van grote en georganiseerde fiscale fraude met een internationale dimensie en ter bestrijding van systemen van complexe fiscale fraude dat in december 2006 werd afgekondigd en van toepassing is met ingang van 1 januari 2007. Met dit protocol werd voorzien in een permanente structuur van informatieuitwisseling en overleg tussen de fiscus en justitie doch binnen het bestaande wettelijke kader. Het protocol voorziet in de uitwisseling van informatie met een algemene draagwijdte tussen de fiscale administratie en de politiediensten en in de uitwisseling van informatie met een bijzondere draagwijdte ter optimalisering van het strafbeleid. Dit protocol heeft echter geen wettelijke basis, wat meteen tal van juridische vragen doet rijzen naar de wettelijkheid van het overleg (beroepsgeheim) gelet op de beperkte wettelijke mogelijkheden tot samenwerking ingevolge de bepalingen van het Charter van de Belastingplichtige.

Er is duidelijk nood aan een wettelijke basis voor een samenwerking dossier per dossier.

3.2.2.2. Het gebrek aan eenheid in het vervolgingsbeleid van het parket

Aansluitend op de eerste bemerking moet het gebrek aan eenheid in het vervolgingsbeleid van het parket wor-

les juges d'instruction et entre les juges d'instruction et les services de police. Plusieurs témoignages ont fait apparaître des divergences de vues manifestes entre les magistrats du parquet, les agents du fisc et les policiers sur la problématique de la prescription et sur la politique en matière de poursuites. En ce qui concerne les juges d'instruction, il s'avère également que leur collaboration avec les services de police n'avait pas été bonne, en particulier avec la gendarmerie, à laquelle un dossier a été retiré.

Ces problèmes nuisent naturellement à la qualité de la lutte contre la fraude. Il va de soi que la lutte contre la fraude fiscale ne pourra être efficace que si tous les acteurs concernés par cette lutte coopèrent, coordonnent leurs actions et échangent leurs informations. Le meilleur cadre pour cette coopération serait une structure de concertation organisée par la loi qui associerait l'administration fiscale, le parquet et les services de police. Une structure de ce type existe déjà pour la lutte contre la fraude sociale (cf. loi du 3 mai 2003 instituant le Conseil fédéral de lutte contre le travail illégal et la fraude sociale, le Comité fédéral de coordination et les Cellules d'arrondissement).

Sur le plan fiscal, certains de ces problèmes ont été réglés dans l'intervalle, grâce au Protocole relatif à la lutte contre les mécanismes de grande fraude fiscale organisée de dimension internationale et contre les systèmes de fraude fiscale complexe promulgué en décembre 2006 et applicable depuis le 1er janvier 2007. Ce protocole a créé une structure permanente d'échange d'informations et de concertation entre le fisc et la justice dans les limites, toutefois, du cadre légal existant. Ce protocole prévoit l'échange d'informations de portée générale entre l'administration fiscale et les services de police et l'échange d'informations de portée particulière en vue d'optimiser la politique criminelle. Ce protocole n'a cependant aucun fondement légal, ce qui soulève immédiatement de nombreuses questions juridiques quant à la légalité de la concertation (secret professionnel), dès lors que les possibilités légales de coopération sont limitées par la Charte du contribuable.

Il est manifestement indispensable de disposer d'une base légale pour assurer une collaboration dossier par dossier.

3.2.2.2. Le manque de cohérence dans la politique de poursuite du parquet

Dans le prolongement de la première remarque, le manque de cohérence observé dans la politique de

den aanzien als één van de oorzaken van de moeilijke verhouding tussen de BBI en het parket van Brussel. Uit de getuigenissen van de verschillende parketmagistraten en van de onderzoeksrechters is gebleken dat men eigenlijk op het niveau van justitie materieel niet in staat is om alle protagonisten van de FBB-dossiers te vervolgen. Men kan zich overigens afvragen of sommige actoren in dossiers van zware fiscale fraude niet bewust op dat probleem hebben ingespeeld door hun dossiers in omvang te doen toenemen. Daardoor werden die immers onbeheersbaar en verhoogde voor hen de kans om uiteindelijk zonder enige sanctie weg te geraken.

Door procureur de Formanoir en procureur De Gryse werd duidelijk gesteld:

– dat men gelet op de omvang van het dossier zich heeft moeten concentreren op de organisatoren van het systeem, i.e. de banken
– dat dossiers waar de betrokken zich fiscaal in regel stellen geen prioriteit meer kennen op het parket in Brussel.

Deze strategische keuze van het parket in Brussel valt uiteraard te begrijpen, maar doet wel enkele bedenkingen rijzen. Vooreerst is het duidelijk dat men van de kant van de BBI wat meer diligentie had verwacht van het parket in de FBB-dossiers, wat tot aanvaringen heeft geleid tussen bepaalde fiscale ambtenaren (o.m. P. Dumbruch en G. Begasse) en bepaalde parketmagistraten (o.m. O. Coene en P. De Gryse). Anderzijds moet men in de praktijk vaststellen dat kleinere parketten minder zwaar tillen aan de vervolging van misdrijven van fiscale fraude. Dit doet uiteraard vragen rijzen naar de gelijke strafrechtelijke behandeling van de rechtsonderhorigen. Vandaar dat dat er meer eenheid in het vervolgingsbeleid zou moeten komen zodat ook de fiscale ambtenaren zicht krijgen welke zaken administratief en welke zaken strafrechtelijk moeten worden afgehandeld.

3.2.2.3. De niet afdoende aanwending van fiscale en strafrechtelijke expertise bij de fiscale strafvervolging

Uit de verschillende getuigenissen van de fiscale ambtenaren, de politiemensen en de magistraten is gebleken dat fiscale expertise van wezenlijk belang is voor de afhandeling van fiscale strafonderzoeken. Het blijkt echter dat deze expertise wel binnen de overheidsstructuur aanwezig is, maar door allerlei omstandigheden niet altijd strafrechtelijk kan worden aangewend.

poursuite du parquet doit être considéré comme l'une des causes des rapports houleux entre l'ISI et le parquet de Bruxelles. Les témoignages des différents magistrats du parquet, ainsi que des juges d'instruction, révèlent que la justice n'est matériellement pas en mesure de poursuivre tous les protagonistes des dossiers QFIE. On peut du reste se demander si certains protagonistes des dossiers de fraude fiscale les plus lourds n'ont pas tiré profit de cette situation en gonflant volontairement leur dossier de manière à le rendre ingérable et à accroître aussi leurs chances d'échapper à toutes poursuites.

Les procureurs de Formanoir et De Gryse ont indiqué clairement:

– qu'eu égard à l'ampleur du dossier, on a dû se concentrer sur les organisateurs du système, c'est-à-dire les banques
– que les dossiers dans lesquels les intéressés se mettent fiscalement en règle ne sont plus prioritaires au parquet de Bruxelles.

S'il est tout à fait compréhensible, ce choix stratégique du parquet de Bruxelles suscite néanmoins certaines interrogations. Tout d'abord, il est manifeste que l'ISI s'attendait à plus de diligence de la part du parquet dans les dossiers QFIE. Cette situation a généré des conflits entre certains agents du fisc (dont P. Dumbruch et G. Begasse) et certains magistrats du parquet (dont O. Coene et P. De Gryse). D'autre part, force est de constater que dans la pratique, les parquets plus modestes ne font pas preuve de la même considération dans le cadre des poursuites en matière de fraude fiscale. On peut dès lors se demander s'il y a bien, en l'espèce, égalité de traitement des justiciables en matière pénale. Il faudrait parvenir à une plus grande cohérence dans la politique de poursuite, afin de permettre aux agents du fisc de déterminer quels sont les dossiers qui doivent être traités par la voie administrative, et quels sont ceux qui doivent faire l'objet de poursuites pénales.

3.2.2.3. L'exploitation insuffisante de l'expertise fiscale et pénale dans les poursuites pénales fiscales

Il ressort des différents témoignages des agents du fisc, des policiers et des magistrats que l'expertise fiscale revêt un caractère essentiel dans le traitement des enquêtes pénales fiscales. Or, cette expertise est bien présente au sein des pouvoirs publics, mais il n'est pas toujours possible de l'exploiter sur le plan pénal, et ce, pour diverses raisons.

3.2.2.3.1. De juridische onmogelijkheid om beroep te doen op de expertise van de fiscale ambtenaren

Door de parketmagistraten en de onderzoeksrechter werd herhaaldelijk gewezen op de juridische onmogelijkheid om fiscale ambtenaren actief bij het strafonderzoek te betrekken. Met het Charter van de Belastingplichtige (wet van 4 augustus 1986) werd de strafrechtelijke medewerking van fiscale ambtenaren aan banden gelegd door expliciet te verbieden dat fiscale ambtenaren de onderzoeksrechter gedurende het gerechtelijk onderzoek actief kunnen bijstaan. Sinds het Charter van de Belastingplichtige kunnen belastingambtenaren slechts nog als getuige worden gehoord in fiscale strafzaken en niet langer als deskundige. Op die manier kan de onderzoeksrechter slechts zeer beperkt gebruik maken van de fiscale expertise binnen de FOD Financiën.

3.2.2.3.2. Het gebrek aan strafrechtelijke opleiding en demotivering van de gedetacheerde fiscale ambtenaren

Aansluitend bij wat voorafgaat kan het gebrek aan strafrechtelijke opleiding van de gedetacheerde fiscale ambtenaren worden aangekaart. Om het gebrek aan samenwerking tussen de fiscus en justitie enigszins te verhelpen werd met de wet van 28 december 1992 in de mogelijkheid voorzien fiscale ambtenaren als technische deskundigen bij de parketten te detacheren. Bij wet van 30 maart 1994 tot uitvoering van het globaal plan op het gebied van de fiscaliteit werd dezelfde mogelijkheid voorzien ten aanzien van de federale politie. Diverse getuigen hebben het belang benadrukt van de bijstand van dergelijke gedetacheerde ambtenaren in het FBB-onderzoek. In het bijzonder werd hierbij gewezen op het belang van de bijstand die werd verleend door de heer Begasse. Niettemin moet worden vastgesteld dat het parket op een bepaald ogenblik negatief heeft geadviseerd voor de herbenoeming van de heer Begasse als gedetacheerd ambtenaar. Door procureur De Gryse werd gesteld dat het negatief advies het gevolg was van een reeks incidenten bij de opmaak van processen-verbaal die volgens het parket te eenzijdig waren opgesteld en van een reeks aanvaringen omtrent het strafrechtelijk vervolgingsbeleid. De vraag die zich dan ook los van dit geval stelt is te weten in hoeverre de gedetacheerde fiscale ambtenaren wel over voldoende strafrechtelijke bagage beschikken om in strafonderzoeken een belangrijke rol te spelen. Uit de reeks getuigenissen is gebleken dat de opleiding hier soms te wensen overlaat, hetgeen allicht ook deels het groot verloop binnen het korps van de gedetacheerde ambtenaren kan verklaren.

3.2.2.3.1. L'impossibilité juridique de recourir à l'expertise des fonctionnaires fiscaux

Les magistrats du parquet et le juge d'instruction ont souligné, à de maintes reprises, l'impossibilité juridique d'associer activement des fonctionnaires fiscaux à l'enquête pénale. La Charte du contribuable (loi du 4 août 1986) a restreint la collaboration des fonctionnaires fiscaux en matière pénale en leur interdisant explicitement d'aider activement le juge d'instruction au cours de l'enquête judiciaire. Depuis l'entrée en vigueur de la Charte du contribuable, les fonctionnaires fiscaux peuvent uniquement encore être entendus en tant que témoins dans les affaires pénales fiscales, et plus en tant qu'experts. Il en résulte que le juge d'instruction peut seulement faire un usage très limité de l'expertise fiscale au sein du SPF Finances.

3.2.2.3.2. L'absence de formation en matière pénale et la démotivation des fonctionnaires fiscaux détachés

Dans le prolongement de ce qui précède, on peut souligner l'absence de formation en matière pénale des fonctionnaires fiscaux détachés. Afin de remédier quelque peu au manque de coopération entre le fisc et la justice, la loi du 28 décembre 1992 a prévu la possibilité de détacher des fonctionnaires fiscaux en tant qu'experts techniques auprès des parquets. La loi du 30 mars 1994 portant exécution du plan global en matière de fiscalité a prévu la même possibilité à l'égard de la police fédérale. Divers témoins ont souligné l'importance de l'aide de ces fonctionnaires détachés dans l'enquête sur la QFIE. On a souligné, en particulier, l'importance de l'aide de M. Begasse. Néanmoins, force est de constater que le parquet a à un moment donné un avis négatif concernant la reconduction de M. Begasse en tant que fonctionnaire détaché. Le procureur De Gryse a déclaré que l'avis négatif résultait d'une série d'incidents survenus lors de l'établissement des procès-verbaux, qui, selon le parquet, étaient trop partiaux, et d'une série de conflits concernant la politique de poursuite pénale. La question qui se pose au-delà de ce cas précis est de savoir dans quelle mesure les fonctionnaires fiscaux détachés disposent bien d'un bagage suffisant en matière pénale pour jouer un rôle important dans des enquêtes pénales. Il est ressorti de la série de témoignages que la formation en la matière laisse par moment à désirer, ce qui peut sans doute aussi expliquer en partie la rotation importante au sein du corps des fonctionnaires détachés.

3.2.2.3.3. Het gebrek aan fiscale specialisatie op het niveau van de onderzoeksrechters

Uit de getuigenissen van de onderzoeksrechters kan worden besloten dat het moeizaam verloop van de FBB-dossiers gedeeltelijk kan worden verklaard door het gebrek aan fiscale expertise bij de onderzoeksrechters. Het is duidelijk dat men als onderzoeksrechter maar afdoende instructies aan de onderzoekers kan geven indien men zelf over een voldoende fiscale bagage beschikt om de feitelijkheden in te schatten. Door de onderzoeksrechters werd toegegeven dat dit niet altijd het geval is. Vandaar dat allicht kan worden gedacht om naast het ambt van substituut-procureur des Konings gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden ook het ambt van onderzoeksrechter gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden in te voeren.

3.2.2.3.3. Le manque de spécialisation en fiscalité au niveau des juges d'instruction

Il ressort des témoignages des juges d'instruction que le difficile traitement des dossiers QFIE s'explique en partie par le manque d'expertise des juges d'instruction en matière fiscale. Il est clair qu'un juge d'instruction ne peut donner des consignes suffisantes aux enquêteurs que s'il dispose du bagage fiscal nécessaire pour évaluer les faits. Les juges d'instruction ont reconnu que ce n'était pas toujours le cas. L'on peut dès lors envisager d'instaurer, en plus de la fonction de substitut du procureur du Roi spécialisé en matière fiscale, la fonction de juge d'instruction spécialisé en matière fiscale.

4. Dossier «BEAULIEU»

4.1. *Feitenrelaas (gepubliceerd als bijlage bij het arrest van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens van 25 september 2007)*

4.1.1. **Dossier 21.11.712 90 – 427 90 – Onderzoeksrechter B (hoofddossier)**

Aanvang en einde van het onderzoek

– Aanvankelijk pv nr. 712/90 van 8.11.1990 tegen DE CLERCK Roger wegens valsheid en gebruik van valse stukken;

– Eerste beschikking tot mededeling van 10.3.2000 tegen DE CLERCK Roger en R. W. c.s. (K267 OK 906);

– Tweede beschikking tot mededeling van 18.05.2001 tegen DE CLERCK Roger c.s. (K342);

Aanvullende vorderingen

– Vordering van 08.11.1990 tot instelling van een onderzoek tegen DE CLERCK Roger wegens valsheid en gebruik van valse stukken;
– Mededeling ter informatie 78.97.1139/90/VB – parket van Oudenaarde van 26.11.1990 op grond van de BBI-kennisgeving van 28.06.1990, samenvoegingsappostille van 29.11.1990;

– Aanvullende vordering van 03.12.1990, ingevolge de BBI-kennisgeving van 28.06.1990, dossier 70.97.34.38/90/7 (Dendermonde), dossier 70.98.5644/90 (Brussel) tegen de aansprakelijken Verlipack wegens schending van de artikelen 339-340 WIB en alle componenten van de ermee samenhangende misdrijven, ten laste van de desbetreffende betrokkenen;

– Beschikking tot toezending 78.10.10834/88/VB – 78.97.1139/90/VB van 07.12.1990 – van het parket van Oudenaarde aan het Brussels parket ingevolge de apostille van 04.12.90 tegen Verlipack – Beaulieu;

– Burgerlijkepartijstelling van 07.03.1990 tegen de nv Verlipack/De Backer Walter en onbekende wegens valsheid in geschrifte, oplichting, misbruik van vertrouwen en overtreding van de vennootschapswetgeving (DE.20.99.1396/90/12) – samenvoegingsapostille van 17.12.1990;

– Aanvullende vorderingen van 05.03.1991 tegen R.W. wegens passieve corruptie;

4. Dossier «BEAULIEU»

4.1. *Exposé des faits (publié en annexe de l'arrêt de la Cour européenne des Droits de l'Homme du 25 septembre 2007)*

4.1.1. **Le dossier 21.11.712 90 – 427 90 – Juge d'instruction B (dossier principal)**

Début et fin de l 'instruction

– PV initial no 712/90 du 8.11.1990 contre DE CLERCK Roger du chef de faux et usage de faux;

– Première ordonnance de soit-communiqué du 10.3.2000 contre DE CLERCK Roger et R. W. et consorts. (K267 OK 906);

– Deuxième ordonnance de soit-communiqué du 18.05.2001 contre DE CLERCK Roger et consorts (K342);

Réquisitoires complémentaires

– Réquisitoire du 08.11.1990 de mise à l'instruction contre DE CLERCK Roger du chef de faux et usage de faux;
– Communication pour information 78.97.1139/90/VB – parquet d'Oudenaarde du 26.11.1990 sur base de la notification ISI du 28.06.1990, apostille de jonction du 29.11.1990;

– Réquisitoire complémentaire du 03.12.1990, suite à prise de connaissance ISI du 28.06.1990, dossier 70.97.34.38/90/7 (Termonde), dossier 70.98.5644/90 (Bruxelles) contre responsables Verlipack du chef de violation des articles 339-340 CIR et toutes les composantes des délits connexes à charge de qui il appartiendra;

– Ordonnance de transmission 78.10.10834/88/VB – 78.97.1139/90/VB du 07.12.1990 – du parquet d 'Oudenaarde au parquet de Bruxelles suite à l'apostille du 04.12.90 contre Verlipack – Beaulieu;

– Constitution de partie civile du 07.03.1990 contre la SA Verlipack/De Backer Walter et inconnu du chef de faux en écriture, escroquerie, abus de confiance et violation de la législation sur les sociétés (DE .20.99.1396/90/12) – apostille de jonction du 17.12.1990;

– Réquisitoires complémentaires du 05.03.1991 contre R.W. du chef de corruption passive;

– Aanvullende vordering van 14.11.1991 tegen R.W. wegens valsheid in geschrifte, onwettige belangenvermenging en passieve corruptie;

– Brand Verlipack Ghlin – sepot parket Bergen – verzoek tot samenvoeging van 12.05.1992 (47.38.103222/91) – samenvoegingsapostille van 15.05.1992;

– Voor samenvoeging GE.81.46.200264/90 betreffende een dodelijk verkeersongeval D.B.W. samenvoegingsapostille van 07.01.1991;

– Voor samenvoeging MO.47 .38 .103222/ 91 – samenvoegingsapostille van 09.07.1992;

– PV van BPS van 11.02.1994 de M.A. tegen X wegens oplichting, valsheid in geschrifte en misbruik van vertrouwen;

– Aanvullende vordering BPS van 11.02.1994;

– Aanvullende vordering van 28.04.1994 tegen V.M. wegens schending van het beroepsgeheim en passieve corruptie van een ambtenaar;

– Verzoekschrift van 17.07.1994 wegens het nemen van een eensluidend afschrift van de BEAULIEU-rechtsplegingsstukken betreffende de klacht wegens poging tot afpersing tegen M.A. (52.99.3383/94 – JI 264/94 – V. J.);

– Voor samenvoeging BG.81.35.200955/94 betreffende een dodelijk verkeersongeval met aanzienlijke materiële schade M.W. – samenvoegingsapostille van 08.09.1994;

– Aanvullende vordering van 15.11.1994 tegen T.R. en alle andere daders, mededaders en medeplichtigen wegens valsheid en gebruik van valse stukken;

– Aanvullende vordering van 28.11.1994 tegen aansprakelijke personen en de nv BEAULIEU WIELSBEKE wegens valsheid in geschrifte, valsheid en gebruik van valse stukken alsook overtreding van de vennootschapswetgeving;

– Voor samenvoeging en voor verder onderzoek van 28.11.1994 wegens schending van de wetgeving in verband met stedebouw en ermee samenhangende misdrijven (66.58.1027/92 – nv STEENHOUDT);

– Aanvullende vordering van 20.12.1994 tegen aansprakelijken van de NV VERLIPACK wegens schending van de Richtlijn van de Raad EG (nr. 210/29 – bekendmaking op 07.08.1985) betreffende de aansprakelijkheid wegens producten met gebreken, overtreding van de wet van 25.02.1991 betreffende de aansprakelijkheid voor producten met gebreken, alsmede van artikel 498 Sw;

– Réquisitoire complémentaire du 14.11.1991 contre R.W. du chef de faux en écriture, prise illégale d'intérêts et corruption passive;

– Brand Verlipack Ghlin – classement sans suite parquet Mons – demande de jonction du 12.05.1992 (47.38.103222/91) – apostille de jonction du 15.05.1992;

– Pour jonction GE.81.46.200264/90 concernant un accident de la circulation mortel D.B.W. apostille de jonction du 07.01.1991;

– Pour jonction MO.47 .38 .103222/ 91 – apostille de jonction du 09.07.1992;

– PV de BPS du 11 .02 .1994 de M.A. contre X du chef d'escroquerie, faux en écriture et abus de confiance;

– Réquisitoire complémentaire BPS du 11.02.1994;

– Réquisitoire complémentaire du 28.04.1994 contre V.M. du chef de violation du secret professionnel et corruption passive de fonctionnaire;

– Requête du 17.07.1994 pour prise de copie conforme des pièces de procédure BEAULIEU concernant la plainte pour tentative d'extorsion contre M.A. (52.99.3383/94 – JI 264/94 – V. J.);

– Pour jonction BG.81.35.200955/94 concernant accident de la circulation mortel avec dégâts matériels importants M.W. – apostille de jonction du 08.09.1994;

– Réquisitoire complémentaire du 15.11.1994 contre T.R. et tous les autres auteurs, co-auteurs et complices, du chef de faux et usage de faux;

– Réquisitoire complémentaire du 28.11.1994 contre personnes responsables et la SA BEAULIEU WIELSBEKE du chef de faux en écriture, faux et usage de faux et violation de la législation sur les sociétés;

– Pour jonction et pour suite d'enquête du 28.11.1994 du chef de violation de la législation sur l'urbanisme et délits connexes (66.58.1027/92 – SA STEENHOUDT);

– Réquisitoire complémentaire du 20.12.1994 contre responsables de la SA VERLIPACK du chef de violation de la Directive du Conseil CE (n° L210/29 publication du 07.08.1985) concernant la responsabilité pour les défauts des produits, infraction de la loi du 25.02.1991 concernant la responsabilité pour les produits et l'article 498 CP;

– Aanvullende vordering van 29.12.1994 voor samenvoeging en voor verder onderzoek wegens gekwalificeerde heling, met het verzoek de vermelde rekeningen op naam van V.V. en V.A. te blokkeren alsook de herkomst van het geld na te gaan;

– Voor samenvoeging OU.25.97.686/92 en OU.62.44.100327/92 betreffende EURANTEX, samenvoegingsapostille van 3.11.95;

– Aanvullende vordering van 31.3.1995 tegen aansprakelijken van de NV EURANTEX wegens actieve corruptie en tegen de genaamden V. et V.A. wegens passieve corruptie;

– Voor samenvoeging van 66.58.1502/95 (overtreding van de wetgeving inzake stedebouw – NV STEENHOUDT) – samenvoegingsapostille van 4.8.1995;

– Aanvullende vordering van 13.11.1995 tegen D.M., H.A.H., K.H. en tegen de erbij betrokken personen wegens valsheid en gebruik van valse stukken, oplichting, vereniging met het oogmerk om misdrijven te plegen en alle andere ermee samenhangende misdrijven;

– Samenvoegingsapostille van 28.03.1996 van de BBI-rechtplegingsstukken betreffende de onderzoeken naar de inkomstenbelastingen van de BEAULIEU-groep en natuurlijke personen;

– Aanvullende vordering van 15.11.1996 tegen V.O.I., V.V., en de firma M&S SUPPLIES alsook tegen de genaamden M.J., K.R. wegens valsheid en gebruik van valse stukken, oplichting en vereniging met het oogmerk misdrijven te plegen;

– Aanvullende vordering van 15.11.1996 tegen de firma ALVO wegens valsheid in geschrifte, oplichting en vereniging met het oogmerk misdrijven te plegen;

– Samenvoegingsapostille van 30.12.1996 van DE.66.74.149/94 – DE.35.74.962/93, DE.62.74.1047/93, DE.35.74.912/93, DE.50.74.921/93, DE.66.99.6272/93, DE.66.74.1043/93/15;

– Aanvullende vordering van 20.11.1997 tegen onbekenden wegens overtreding van de wetgeving op het gebruik van telefoonlijnen;

– Aanvullende vordering van 01.05.97 tegen V.O.I. wegens overtreding van de wapenwetgeving;

– Voor samenvoeging en voor verder onderzoek ingevolge BBI-kennisgeving van 22.12.1997 wegens fiscaal misdrijf in verband met btw en inkomstenbelasting betreffende DE CLERCQ Dominiek en S.V. c.s.;

– Réquisitoire complémentaire du 29.12.1994 pour jonction et pour suite d'enquête du chef de recel qualifié, avec requête de bloquer les comptes bancaires mentionnés au nom de V.V. et V.A. et de vérifier l'origine des fonds;

– Pour jonction OU.25.97.686/92 et OU.62. 44 .100327/92 concernant EURANTEX, apostille de jonction du 3.11.95;

– Réquisitoire complémentaire du 31.3.1995 contre responsables de la SA EURANTEX pour corruption active et contre les dénommés V. et V.A. du chef de corruption passive;

– Pour jonction de 66.58.1502/95 (violation de la législation sur l'urbanisme – SA STEENHOUDT) – apostille de jonction du 4.8.1995;

– Réquisitoire complémentaire du 13.11.1995 contre D.M., H.A.H., K.H. ainsi que contre les personnes impliquées du chef de faux et usage de faux, escroquerie, association de malfaiteurs et tous autres délits connexes;

– Apostille de jonction du 28.03.1996 des pièces de procédure ISI concernant les instructions sur impôts sur les revenus du groupe BEAULIEU et personnes physiques;

– Réquisitoire complémentaire du 15.11.1996 contre V.O.I., V.V., et firme M&S SUPPLIES ainsi que les dénommés M.J., K.R. du chef de faux et usage de faux, escroquerie et association de malfaiteurs;

– Réquisitoire complémentaire du 15.11.1996 contre la firme ALVO du chef de faux en écriture, escroquerie et association de malfaiteurs;

– Apostille de jonction du 30.12.1996 de DE.66.74.149/94 – DE.35.74.962/93, DE.62.74.1047/93, DE.35.74.912/93, DE.50.74.921/93, DE.66.99.6272/93, DE.66.74.1043/93/15;

– Réquisitoire complémentaire du 20.11.1997 contre inconnu du chef de violation de la législation sur l'usage des lignes téléphoniques;

– Réquisitoire complémentaire du 01.05.97 contre V.O.I. du chef de violation sur la législation sur les armes;

– Pour jonction et pour suite d'enquête suite à prise de connaissance ISI du 22.12.1997 pour infraction fiscale concernant la TVA et impôts sur les revenus concernant DE CLERCQ Dominiek et S.V.et consorts;

– Voor samenvoeging en voor verder onderzoek van 14 .7.1998 ingevolge BBI-kennisgeving van 10.07.1998 wegens fiscaal misdrijf in verband met btw en inkomstenbelasting betreffende de nv STEENHOUDT;

– Aanvullende vordering van 29.05.2000 voor samenvoeging van de passende, stukken en onderzoeksdaden, zij het beperkt tot de nv BEAULIEU REAL en de desbetreffende aansprakelijke personen;

– Aanvullende vordering van 29.05.2000 voor samenvoeging van aanvullende onderzoeksstukken (RC Zwitserland K.N.);

– Aanvullende vordering van 29.05.2000 voor toevoeging van aanvullende stukken aan het onderzoek (RC Zwitserland vaststelling IDEALSPUN – Beringer – Polyfil;

– Aanvullende vordering van 14.06.2000 voor toevoeging van de BBI-verklaring over K. alsook voor verder onderzoek, mochten uit de aanvullende stukken nieuwe en belangrijke gegevens aan het licht komen;

– Aanvullende vordering van 16.06.2000 voor samenvoeging van stukken en ter verrichting van de onderzoeksdaden die de kamer van inbeschuldigingstelling heeft bevolen bij haar arresten 1673/00 (betreffende DE CLERCK Dominiek) en 1668/00 (betreffende D.C.L.) (K254 OK 884*ter*);

– Aanvullende vordering van 11.07.2000 – analyse en verwerking van de via het IRO te Luxemburg ontvangen stukken;

– Aanvullende vordering van 13.07.2000 voor samenvoeging, analyse en verwerking van de via het IRO te Luxemburg ontvangen stukken;

– PV BPS van 07.09.2000 van de vzw D. tegen X wegens valsheid in geschrifte;

– Aanvullende vordering BPS van 31.10.2000;

– Aanvullende vordering voor samenvoeging en verder onderzoek van 08.11.2000 wegens de mogelijkerwijs te hoge – dan wel te lage – onderlinge facturatie tussen UNAM en BEAULIEU REAL alsook de ermee samenhangende misdrijven;

– Aanvullende vordering van 26.12.2000 wegens het kopiëren van de gevraagde videocassettes en pv's;

– Aanvullende vordering van 11.01.2001 voor samenvoeging van GE.45.103742/00 (niet-aangegeven salaris – B.B.);

– Pour jonction et suite d'enquête du 14 .7.1998 suite à prise de connaissance ISI du 10.07.1998 pour infraction fiscale concernant la TVA et impôts sur les revenus concernant STEENHOUDT SA;

– Réquisitoire complémentaire du 29.05.2000 pour jonction de pièces et devoirs d'instruction adéquats mais limités à la SA BEAULIEU REAL et ses responsables;

– Réquisitoire complémentaire du 29.05.2000 pour jonction de pièces complémentaires à l'instruction (RO Suisse K.N.);

– Réquisitoire complémentaire du 29.05.2000 pour jonction à l'instruction de pièces complémentaires (RO Suisse constatation IDEALSPUN – Beringer – Polyfil;

– Réquisitoire complémentaire du 14.06.2000 pour jonction déclaration ISI concernant K. et pour suite d'instruction s'il apparaissait de nouveaux et importants éléments des pièces complémentaires;

– Réquisitoire complémentaire du 16.06.2000 pour jonction de pièces et exécution des devoirs prescrits par la chambre des mises en accusation dans ses arrêts 1673/00 (concernant DE CLERCK Dominiek) et 1668/00 (concernant D.C.L.) (K254 OK 884*ter*);

– Réquisitoire complémentaire du 11.07.2000 – analyse et exploitation des pièces reçues par le IRO Luxembourg;

– Réquisitoire complémentaire du 13.07.2000 pour jonction, analyse et exploitation des pièces reçues via le IRO Luxembourg;

– PV BPS du 07.09.2000 de l'asbl D. contre X du chef de faux en écriture;

– Réquisitoire complémentaire BPS du 31.10.2000;

– Réquisitoire complémentaire pour jonction et suite d'enquête du 08.11.2000 concernant la possible sur ou sous facturation entre UNAM et BEAULIEU REAL et les délits connexes;

– Réquisitoire complémentaire du 26.12.2000 pour la prise de copie des cassettes vidéo demandées et des PV;

– Réquisitoire complémentaire du 11.01.2001 pour jonction de GE.45.103742/00 (salaire au noir – B.B.);

Deskundigenverslagen

S. (bedrijfsrevisor – boekhoudkundige analyse)
Aanstelling en eedaflegging op 16.11.90;

R.J. (brand V.G.)
Aanwijzing en eedaflegging: 14.06.1991
Verslag: 03.04.1995

N.J. (brand)
Aanwijzing en eedaflegging: 02.07.1991
Verslag: 16.07.1991;

I. (brand)
Aanwijzing en eedaflegging: 02.07.1991
Rappel: 07.03.2000;

T.J. (analyse van de in beslag genomen bankdocumenten e .a.)
Aanwijzing en eedaflegging: 17.12.1991
Verzoek tot ontheffing van de opdracht: 07.07.1994

D.A.R. (boekhoudkundig onderzoek)
Aanwijzing en eedaflegging: 29.04.1992
Tussentijds verslag: 27.12.1996
Verslag: 26.02.1999
Verslag: 07.12.1999;

D.J. (mentaal onderzoek van V.M.)
Aanwijzing en eedaflegging: 09.05.1994
Geen verslag;

L.A. (automobielexpert – gebreken voertuig Jaguar M.)
Aanwijzing en eedaflegging: 07.10.1994
Geen verslag

L.A. (automobielexpert – onderzoek Jeep)
Aanwijzing en eedaflegging: 15.11.1994;

L.A. (automobielexpert – onderzoek Aston Martin – Porsche – Depot nv O.)
Aanwijzing en eedaflegging: 08.03.1995;

L.A. (automobielexpert – onderzoek Aston Martin – Porsche – Depot nv O.)
Aanwijzing en eedaflegging: 13.04.1995;

G.F. (informaticus)
Aanwijzing en eedaflegging: 19.04.1995
Verslag: 11.08.1996;

S.J. (onderzoek inktlint schrijfmachine)
Aanwijzing en eedaflegging: 27.11.1995
Verslag: 06.02.1996;

Rapports des experts

S. (réviseur d'entreprise – analyse comptable)
Désignation et prestation de serment le 16.11.90;

R.J. (incendie V.G.)
Désignation et prestation de serment: 14.06.1991
Rapport: 03.04.1995

N.J. (incendie)
Désignation et prestation de serment: 02.07.1991
Rapport: 16.07.1991;

I. (incendie)
Désignation et prestation de serment: 02.07.1991
Rappel: 07.03.2000;

T.J. (analyse des documents bancaires saisis e .a.)

Désignation et prestation de serment: 17.12.1991
Demande de décharge: 07.07.1994

D.A.R. (examen comptable)
Désignation et prestation de serment: 29.04.1992
Rapport intermédiaire: 27.12.1996
Rapport: 26.02.1999
Rapport: 07.12.1999;

D.J. (examen mental de V.M.)
Désignation et prestation de serment: 09.05.1994
Pas de rapport;

L.A. (expert automobile – vices véhicule Jaguar M.)

Désignation et prestation de serment: 07.10.1994
Pas de rapport

L.A. (expert automobile – examen Jeep)
Désignation et prestation de serment: 15.11.1994;

L.A. (expert automobile – examen Aston Martin – Porsche – Dépôts SA O.)
Désignation et prestation de serment: 08.03.1995;

L.A. (expert automobile – examen Aston Martin – Porsche – Dépôts SA O.)
Désignation et prestation de serment: 13.04.1995;

G.F. (informaticien)
Désignation et prestation de serment: 19.04.1995
Rapport: 11.08.1996;

S.J. (examen ruban d'encre machine à écrire)
Désignation et prestation de serment: 27.11.1995
Rapport: 06.02.1996;

R.J. (brand I.)
Aanwijzing en eedaflegging: 26.01.1997
Verslag: 27.04.1998;

W.F. (grafologische expertise V.)
Aanwijzing en eedaflegging: 04.12.1997
Verslag: 10.02.1998;

W.F. (grafologische expertise V.O.)
Aanwijzing en eedaflegging: 25.02.1998
Vermaning: 07.03.2000
Geen verslag;

D.K.J. – M.G. (wapenonderzoek)
Aanwijzing en eedaflegging: 18.03.1998
Verslag: 08.07.1998;

POTOMS Rudy (analyse gegevens B.W.)
Aanwijzing en eedaflegging: 16.07.1998
Verslag: 25.07.1998;

D.S.R. (raming waarde gebouwen V.)
Aanwijzing en eedaflegging: 27.07.1998
Verslag: 06.09.1999;

W.F. (grafologisch onderzoek – vergelijking OS)
Aanwijzing en eedaflegging: 29.09.1998
Verslag: 11.05.1999;

P.R. (analyse gegevens gsm – V.O.)
Aanwijzing en eedaflegging: 10.02.1999
Verslag: 17.02.1999;

L.A. (automobielexpert)
Aanwijzing en eedaflegging: 22.01.1999
Verslag: 17.02.1999
Verslag: 08.06.1999

D.K.J. – M.G. (wapenonderzoek)
Aanwijzing en eedaflegging: 12.02.1998
Verslag: 12.07.1999

R.J. (incendie I.)
Désignation et prestation de serment: 26.01.1997
Rapport: 27.04.1998;

W.F. (expertise graphologique V.)
Désignation et prestation de serment: 04.12.1997
Rapport: 10.02.1998;

W.F. (expertise graphologique V.O.)
Désignation et prestation de serment: 25.02.1998
Rappel: 07.03.2000
Pas de rapport;

D.K.J. – M.G. (étude des armes)
Désignation et prestation de serment: 18.03.1998
Rapport: 08.07.1998;

POTOMS Rudy (analyse de données B.W.)
Désignation et prestation de serment: 16.07.1998
Rapport: 25.07.1998;

D.S.R. (estimation de la valeur des immeubles V.)
Désignation et prestation de serment: 27.07.1998
Rapport: 06.09.1999;

W.F. (étude graphologique – comparaison OS)
Désignation et prestation de serment: 29.09.1998
Rapport: 11.05.1999;

P.R. (analyse de données GSM – V.O.)
Désignation et prestation de serment: 10.02.1999
Rapport: 17.02.1999;

L.A. (expert automobile)
Désignation et prestation de serment: 22.01.1999
Rapport: 17.02.1999
Rapport: 08.06.1999

D.K.J. – M.G. (étude des armes)
Désignation et prestation de serment: 12.02.1998
Rapport: 12.07.1999

	Rogatoire zendingen/Missions rogatoires	
OVERZICHT VAN DE ROGATOIRE COMMISSIES – DOSSIER 427/90 APERÇU DES COMMISSIONS ROGATOIRES – DOSSIER 427/90		
DATUM DATE	LAND PAYS	DATUM ANTWOORD DATE REPONSE
10-02-1995	NEDERLAND – PAYS-BAS	*
10-02-1995	LUXEMBURG – LUXEMBOURG	*
10-02-1995	ZWITSERLAND – SUISSE	24-06-1998
10-02-1995	ZWITSERLAND – SUISSE	24-06-1998
10-02-1995	ZWITSERLAND – SUISSE	24-06-1998
10-02-1995	USA	*
10-02-1995	KAAIMANEILANDEN – ILES CAIMAN	*
10-02-1995	CANADA	*
18-01-1996	ZUID-AFRIKA – AFRIQUE DU SUD	10-06-1998
18-01-1996	LUXEMBURG – LUXEMBOURG	12-05-2000
18-01-1996	USA	*
18-01-1996	USA	*
18-01-1996	ZWITSERLAND – SUISSE	29-01-2002
18-01-1996	ZWITSERLAND – SUISSE	24-05-2000
18-01-1996	VERENIGD KONINKRIJK/ROYAUME-UNI	**Geblokkeerd Bloqué**
18-01-1996	VERENIGD KONINKRIJK/ ROYAUME-UNI	*
25-01-1996	NEDERLAND – PAYS-BAS	*
25-01-1996	VERENIGD KONINKRIJK/ ROYAUME-UNI	*
02-02-1996	NEDERLAND – PAYS-BAS	*
02-02-1996	NEDERLAND – PAYS-BAS	*
02-02-1996	NEDERLAND – PAYS-BAS	*
02-02-1996	NEDERLAND – PAYS-BAS	*
06-03-1996	NEDERLAND – PAYS-BAS	*
06-03-1996	RUSLAND – RUSSIE	*
22-05-1996	NEDERLAND – PAYS-BAS	*
27-08-1996	NEDERLAND – PAYS-BAS	*
27-08-1996	ZUID-AFRIKA – AFRIQUE DU SUD	*
27-08-1996	LUXEMBURG – LUXEMBOURG	12-05-2000
27-08-1996	FRANKRIJK – FRANCE	*
30-09-1996	NEDERLAND – PAYS-BAS	*
30-09-1996	ZWITSERLAND – SUISSE	29-01-2002
30-09-1996	ZWITSERLAND – SUISSE	20-07-2000
30-09-1996	ZWITSERLAND – SUISSE	24-05-2000
30-10-1996	RUSLAND – RUSSIE	*
30-10-1996	ZWITSERLAND – SUISSE	20-07-2000
17-01-1997	ZWITSERLAND – SUISSE	29-01-2002
09-04-1997	USA	*
09-06-1997	NEDERLAND – PAYS-BAS	17-10-2001
09-06-1997	NEDERLAND – PAYS-BAS	17-10-2001
09-06-1997	RUSLAND – RUSSIE	*
23-09-1997	USA	*
30-10-1997	ZUID-AFRIKA – AFRIQUE DU SUD	*
27-02-1998	NEDERLAND – PAYS-BAS	*
02-03-1998	ZWITSERLAND – SUISSE	*
11-03-1998	NEDERLAND – PAYS-BAS	*
31-03-1998	ZUID–AFRIKA – AFRIQUE DU SUD	*
14-12-1998	NEDERLAND – PAYS-BAS	*
13-10-1999	NEDERLAND – PAYS-BAS	17-10-2001
02-03-2000	NEDERLAND – PAYS-BAS	*
(*) Het antwoord is pas na twee jaar aangekomen/ La réponse n'est parvenue qu'après deux ans.		

4.1.2. **Dossier 70.97.610/97 – 129197 – Onderzoeksrechter B (een van beide toegevoegde hoofddossiers)**

Begin en einde van het onderzoek

– Initieel proces-verbaal van 16.01.1997;

– Vordering tot instelling van een onderzoek van 30.01.1997 ten laste van V.R. in verband met valsheid en gebruik van valse stukken en oplichting;

– Beschikking tot mededeling van 06.04.2000 ten laste van R.V., J.D. en V.D.W.;

– Beschikking tot mededeling van 16.05.2001 ten laste van R.V., J.D. en M.V.D.W.;

– Eindvordering van 27.04.2005.

Aanvullende vorderingen

– Aanvullende vorderingen van 05.09.1997;
– Aanhoudingsbevel;
– Bevel tot medebrenging + verhoor;
– Bevel tot huiszoeking;
– Uitbreiding van het onderzoek tot heling (witwassing) en bendevorming;
– Onderzoek betreffende fictieve rekeningen en andere;
– Proces-verbaal van burgerlijke partijstelling van 07.09.1999 voor en in naam van J.D., tegen R.V. en X. wegens misbruik van vertrouwen, valsheid en gebruik van valse stukken;
– Aanvullende vorderingen: nieuw aanhoudingsbevel van 26.11.1997;
– Aanvullende vorderingen: voorwaardelijke vrijlating van 27.11.1997;
– Aanvullende vordering van 27.11.199: aanhoudingsbevel;
– Aanvullende vordering van 06.04.1998 betreffende H. K.;
- Aanvullende vorderingen van 14.06.2000: samenvoeging van stukken + eventueel voortzetting onderzoek;
– Aanvullende vordering van 12.06.2000: samenvoeging van stukken;
– Aanvullende vorderingen van 25.07.2000 voor samenvoeging van de resultaten van RC Cyprus (van 24.11.1999).

Verslagen van de deskundigen

P.R. (gsm-toestel)
07.10.1997: aanwijzing en eedaflegging
18.10.1997: verslag

4.1.2. **Le dossier 70.97.610/97 – 129197 – Juge d'instruction B (un des deux dossiers annexes principaux)**

Début et fin de l'instruction

– Procès-verbal initial du 16.01.1997;

– Réquisitoire de mise à l'instruction du 30.01.1997 à charge de V.R. concernant faux et usage de faux et escroquerie;

– Ordonnance de soit-communiqué du 06.04.2000 à charge de R.V., J.D. et V.D.W.;

– Ordonnance de soit-communiqué du 16.05.2001 à charge de R.V., J.D. et M.V.D.W.;

– Réquisitoire final du 27.04.2005.

Réquisitoires complémentaires

– Réquisitoires complémentaires du 05.09.1997;
– Mandat d'arrêt;
– Mandat d'amener + audition;
– Mandat de perquisition;
– Extension de l'instruction à recel qualifié (blanchiment) et association de malfaiteurs;
– Instruction concernant des comptes fictifs et autre;

– Procès-verbal de constitution de partie civile du 07.09.1999 pour et au nom de J.D., contre R.V. et X. pour abus de confiance, faux et usage de faux;

– Réquisitoires complémentaires: nouveau mandat d'arrêt du 26.11.1997;
– Réquisitoires complémentaires: libération sous conditions du 27.11.1997;
– Réquisitoire complémentaire du 27.11.1997: mandat d'arrêt;
– Réquisitoire complémentaire du 06.04.1998 concernant H. K.;
– Réquisitoires complémentaires du 14.06.2000: jonction de pièces + éventuellement pour suite d'enquête;
– Réquisitoire complémentaire du 12.06.2000: jonction de pièces;
– Réquisitoires complémentaires du 25.07.2000 pour jonction des résultats de CR Chypre (du 24.11.1999).

Rapports des experts

P.R. (appareil GSM)
07.10.1997: désignation et prestation de serment
18.10.1997: rapport

P.R. (gsm-toestel)
07.10.1997: aanwijzing en eedaflegging
11.10.1997: verslag

P.R. (gsm-toestel)
07.10.1997: aanwijzing en eedaflegging
09.10.1997: voorlopig verslag
10.11.1997: verslag

P.R. (gsm-toestel)
07.10.1997; aanwijzing en eedaflegging
08.10.1997: voorlopig verslag
19.10.1997: verslag

P.R. (gsm-toestel)
04.09.1997: aanwijzing en eedaflegging
08.09.1997: voorlopig verslag
05.10.1997: verslag

D. (boekhoudkundige analyse)
05.12.1997: aanwijzing en eedaflegging
07.12 .1999: verslag (+kostenstaat)

Rogatoire commissies

Overzicht van de rogatoire commissies – DOSSIER 129/97

P.R. (appareil GSM)
07.10.1997: désignation et prestation de serment
11.10.1997: rapport

P.R. (appareil GSM)
07.10.1997: désignation et prestation de serment
09.10.1997: rapport provisoire
10.11.1997: rapport

P.R. (appareil GSM)
07.10.1997; désignation et prestation de serment
08.10.1997: rapport provisoire
19.10.1997: rapport

P.R. (appareil GSM)
04.09.1997: désignation et prestation de serment
08.09.1997: rapport provisoire
05.10.1997: rapport

D. (analyse comptable)
05.12.1997: désignation et prestation de serment
07.12 .1999: rapport (+état de frais)

Missions rogatoires

Aperçu des commissions rogatoires – Dossier 129/97

DATUM/DATE	LAND/PAYS	DATUM ANTWOORD / DATE REPONSE
09-06-1997	NEDERLAND – PAYS-BAS	29-10-2000
27-05-1999	CANADA	Geen antwoord – Pas de réponse
13-10-1999	NEDERLAND – PAYS-BAS	29-10-2000
10-02-1995	NEDERLAND – PAYS-BAS	29-10-2000
24-11-1999	CYPRUS – CHYPRE	06-07-2000
10-02-1995	CANADA	27-05-1999
10-02-1995	LUXEMBURG – LUXEMBOURG	27-06-2001
10-02-1995	NEDERLAND – PAYS BAS	29-10-2000

4.1.3. **Dossier 70.95.897/97–197/97 – Onderzoeksrechter B (een van beide belangrijkste annexe dossiers)**

Begin en einde van het gerechtelijk onderzoek

– Aanvankelijk PV voor oplichting/valsheid en gebruik van valse stukken; 27.05.1997 – PV nr. D001/97;

– Vordering om een gerechtelijk onderzoek op te starten (BR.70.95.897/97) tegen V.O.I. Tenlastelegging valsheid en gebruik van valse stukken, oplichting + aanhoudingsbevel 10.06.1997;

4.1.3. **Le dossier 70.95.897/97 – 197/97 – Juge d'instruction B – (un des deux dossiers annexes principaux)**

Début et fin de l'instruction

– PV initial pour escroquerie / faux et usage de faux du 27.05.1997 – PV n° D001/97;

– Réquisitoire de mise à l'instruction (BR.70.95.897/97) contre V.O.I. Inculpation de faux et usage de faux, escroquerie + mandat d'arrêt du 10.06.1997;

– Beschikking tot mededeling van 05.07.2000 ten laste van V.O.I., H.R., V.C.G. (karton 19);

– Beschikking tot mededeling van 15.05.2001 ten laste van V.O.I., H.R., V.C.G.;

– Eindvordering van 27.04.2005;

AANVULLENDE VORDERINGEN

– Aanvullende vorderingen van 12.06.1997 tegen H.R. wegens valsheid en gebruik van valse stukken + aanhoudingbevel;

– PV houdende burgerlijke partijstelling van 03.09.1999: B.V.U., voorlopig bewindvoerder van de NV ALLSHIP tegen V.O.I. wegens valsheid en gebruik van valse stukken, misbruik van vertrouwen en oplichting;

– Samenvoeging burgerlijke partijstelling + voortzetting onderzoek 22.09.1999;

– RC VS (07.04.1999), samenvoeging van stukken op 08.09.2000;

– RC, resultaat Nederland (Middelburg): 12.07.2000; samenvoeging van stukken;

– Aanvullende vordering tot samenvoeging stukken t.a.v. B.B. (onleesbare datum) (karton 24); [Opmerking: kennelijk is het antwoord van de leidinggevende magistraat van Durban aan het ministerie van Pretoria verloren gegaan. Het ware aangewezen de Zuid-Afrikaanse overheid te verzoeken een afschrift te ondertekenen, of het voor eensluidend te verklaren] (karton 24);

– Samenvoeging van de stukken ingevolge de RC van 04.09.1998 (Zuid-Afrika), 29.08.2000 (karton 24);

– Apostille van de procureur des Konings van 06.04.2001: samenvoeging van stukken RC Zuid-Afrika aan het dossier;
– PV van burgerlijke-partijstelling van 20.06.2001: J.S.;

Verslagen van de deskundigen

D. (boekhouding)
18.06.1997: aanwijzing en eedaflegging
26.02.1999: verslag

P. R. (decodering en ontcijfering van de data in het gsm-toestel)
18.06.1997: aanwijzing en eedaflegging
22.06.1997: voorlopig verslag
08.07.1997: verslag

– Ordonnance de soit-communiqué du 05.07.2000 à charge de V.O.I., H.R., V.C.G. (carton 19);

– Ordonnance de soit-communiqué 15.05.2001 à charge de V.O.I., H.R., V.C.G.;

– Réquisitoire final du 27.04 2005;

RÉQUISITOIRES COMPLÉMENTAIRES

– Réquisitions complémentaires du 12.06.1997 contre H.R. pour faux et usage de faux + mandat d'arrêt;

– PV de constitution de partie civile du 03.09.1999: B.V.U., administrateur provisoire de la SA ALLSHIP contre V.O.I. pour: faux et usage de faux, abus de confiance et escroquerie;

– Jonction constitution de partie civile + poursuite d'enquête du 22.09.1999;

– CR USA (du 07.04.1999) jonction de pièces du 08.09.2000;

– CR, résultat Pays-Bas (Middelburg): 12.07.2000 jonction de pièces;

– Réquisitoire complémentaire pour jonction de pièces à l'attention de B.B. (date illisible) (carton 24); [Observations: apparemment, la réponse originaire du magistrat en chef à Durban au ministère à Pretoria a été perdue. Il serait avisé de demander aux autorités Sud-africaines de faire signer une copie ou de la déclarer conforme] (carton 24);

– Jonction des pièces suite à CR du 4 .9 .1998 (Afrique du Sud) le 29.08.2000 (carton 24);

– Apostille du procureur du roi du 06.04.2001: jonction pièces CR Afrique du Sud au dossier;

– Procès-verbal de constitution de partie civile du 20.06.2001: J.S.;

Rapports des experts

D. (comptabilité)
18.06.1997: désignation et prestation de serment
26.02.1999: rapport

P. R. (décodage et décryptage des données de l'appareil GSM)
18.06.1997: désignation et prestation de serment
22.06.1997: rapport provisoire
08.07.1997: rapport

P.R. (decodering en ontcijfering van de data in het gsm-toestel)
18.06.1997: aanwijzing en eedaflegging
25.06.1997: voorlopig verslag
17.07.1997: verslag

P.R. (decodering en ontcijfering van de data in het gsm-toestel)
18.06.1997: aanwijzing en eedaflegging
25.06.1997: voorlopig verslag
17.07.1997: verslag

P.R. (decodering en ontcijfering van de data in het gsm-toestel)
18.06.1997: aanwijzing en eedaflegging
22.06.1997: voorlopig verslag
17.07.1997: verslag

F.W. (grafoloog – vergelijking schrijfmachine)
30.09.1998: aanwijzing en eedaflegging
10.04.2000: verslag

F.W. (vergelijking schrijfmachine met de facturen)
09.09.1997: aanwijzing en eedaflegging
11.05.1999: verslag

Rogatoire commissies

Overzicht van de rogatoire commissies – Dossier 197/97

P.R. (décodage et décryptage des données de l'appareil GSM)
18.06.1997: désignation et prestation de serment
25.06.1997: rapport provisoire
17.07.1997: rapport

P.R. (décodage et décryptage des données de l'appareil GSM)
18.06.1997: désignation et prestation de serment
25.06.1997: rapport provisoire
17.07.1997: rapport

P.R. (décodage et décryptage des données de l'appareil GSM)
18.06.1997: désignation et prestation de serment
22.06.1997: rapport provisoire
17.07.1997: rapport

F.W. (graphologue – comparaison machine à écrire)
30.09.1998: désignation et prestation de serment
10.04.2000: rapport

F.W. (comparaison machine à écrire avec les factures)
09.09.1997: désignation et prestation de serment
11.05.1999: rapport

Commissions rogatoires

Aperçu Des Commissions Rogatoires – Dossier 197/97

DATUM/DATE	LAND/PAYS	DATUM ANTWOORD / DATE RÉPONSE
27-02-1998	NEDERLAND – PAYS-BAS	01-07-2000
04-09-1998	VS – USA	12-01-2000
04-09-1998	NEDERLAND – PAYS BAS	01-07-2000
04-09-1998	ZUID-AFRIKA – AFRIQUE DU SUD	14-02-2001

4.1.4. **Dossier 70.99.183/98 – 50/99 (Onderzoeksrechter B)**

Opening dossier

– PV van burgerlijke partijstelling (30.03.1998) voor en in naam van K.H. tegen V.R., D.J. et X., wegens valsheid en gebruik van valse stukken, alsook oplichting (K1);

– Vordering om een gerechtelijk onderzoek op te starten, 04.10.1999 (K1);

– Brief van het parket aan de onderzoeksrechter (04.10.1999), met uitleg omtrent het uitstel voor de behandeling van de zaak, in overleg met de raadsman van de burgerlijke partij (K1);

Einde van het gerechtelijk onderzoek

– Beschikking tot mededeling, 23.04.2003 (K16);

Door de verdediging gevoerde procedure (K16)

– Verzoekschrift van DE CLERCK Rogerius (raadsman de heer J.P. VANDE MAELE) van 19.09.2005, met het oog op aanvullende onderzoeksdaden, artikel 129, vierde lid, Sv., juncto artikel 61quinquies, Sv.);

– Beschikking van verwerping (18.10.2005) van de onderzoeksrechter;

– Beroep tegen de beschikking van verwerping (26.10.2005) (artikel 61*quinquies*, artikel 127, tweede en derde lid, Sv.);

– Arrest van de kamer van inbeschuldigingstelling (06.10.2005) ter bekrachtiging van de betwiste beschikking.

4.1.5. **Dossier 70.99.1839/98 (Onderzoeksrechter B)**

Opening dossier

– Proces-verbaal van burgerlijke-partijstelling van 30.04.1998 voor en in naam van A.K. Groupe tegen V.R., D.C.J. en V.D.W.M. wegens valsheid in geschrifte en misbruik van vertrouwen (K1);

– Vordering tot instelling van een onderzoek van 04.10.1999 (K1);

– Brief van het parket aan de onderzoeksrechter van 04.10.1999 met uitleg omtrent het uitstel van de

4.1.4. **Le dossier 70.99.183/98 – 50/99 (Juge d'instruction B)**

Début du dossier

– PV de constitution de partie civile du 30.03.1998 pour et au nom de K.H. contre V.R., D.J. et X. du chef de faux en écriture et abus de confiance (K1);

– Réquisitoire de mise à l'instruction du 04.10.1999 (K1);

– Lettre du parquet au juge d'instruction du 04.10.1999 pour explication de remise du traitement de l'affaire en concertation avec le conseil de la partie civile (K1);

Fin de l'instruction judiciaire

– Mandat de soit-communiqué du 23.04.2003 (K16);

Procédure menée par la défense (K16)

– Requête DE CLERCK Rogerius (conseil M. J.P. VANDE MAELE) du 19.09.2005 en vue de devoirs d'enquête complémentaires, art. 129, al. 4 CIC, juncto art. 61 quinquies CIC);

– Ordonnance de rejet du 18.10.2005 du juge d'instruction;

– Appel contre l'ordonnance de rejet du 26.10.2005 (article 61*quinquies*, article 127, alinéas 2 et 3 CIC);

– Arrêt chambre des mises en accusation du 06.10.2005 pour confirmation de l'ordonnance querellée.

4.1.5. **Le dossier 70.99.1839/98 – 51/99 (Juge d'instruction B)**

Début du dossier

– Procès-verbal de constitution de partie civile du 30.04.1998 pour et au nom de A.K. Groupe contre V.R., D.C.J. et V.D.W.M. du chef de faux en écriture et abus de confiance (K1);

– Réquisitoire de mise à l'instruction du 04.10.1999 (K1);

– Lettre du parquet au juge d'instruction du 04.10.1999 tendant à obtenir des explications pour la remise du

behandeling van de zaak, in overleg met de raadsman van de burgerlijke partij (KI)

Einde van het gerechtelijk onderzoek

– Beschikking tot mededeling van 23.04.2003 (KI);

Door de verdediging gevoerde procedure (K20)

– Verzoekschrift van DE CLERCK Rogerius (raadsman de heer J-P VANDE MAELE) van 19.09.2005 voor aanvullende onderzoeksdaden (artikel 129, 4e lid, Sv *juncto* artikel 61*quinquies* Sv);

– Beschikking van verwerping van 18.10.2005 van de onderzoeksrechter;

– Beroep tegen de beschikking van verwerping van 26.10.2005 (artikel 61*quinquies* – artikel 127, leden 2 en 3 Sv);

– Arrest van de kamer van inbeschuldigingstelling van 06.12.2005 ter bekrachtiging van de betwiste beschikking.

4.1.6. **Dossier 52 .99.3383/94 – 264/94 (Onderzoeksrechter B)**

Opening dossier

– Proces-verbaal van burgerlijke-partijstelling van 16.06.1994 voor en in naam van DE CLERCK Roger en D.N. wegens poging tot afpersing en eerroof;

– Vordering tot instelling van een onderzoek van 16.06.1994;

Uitbreiding van het dossier

– Apostille parket van 08.05.1995 voor samenvoeging met dossier 264/94 van een burgerlijke partijstelling van 07.07.1994 bij onderzoeksrechter A. in Kortrijk vanwege V.A.R. tegen M.A. en X wegens poging tot afpersing en eerroof, na ontheffing van de onderzoeksrechter bij beschikking van 10.03.1995 van de kamer van inbeschuldigingstelling van Kortrijk;

Einde van het gerechtelijk onderzoek

– Beschikking tot mededeling van 07.12.1995;
Samenvoeging met het hoofddossier

traitement de l'affaire, en concertation avec le conseil de la partie civile (KI);

Fin de l'instruction judiciaire

– Ordonnance de soit-communiqué du 23.04.2003 (KI);

Procédure menée par la défense (K 20)

– Requête de DE CLERCK Rogerius (conseil M. J-P VANDE MAELE) du 19.09.2005 en vue de devoirs d'instruction complémentaires (article 129, alinéa 4 CIC *juncto* article 61*quinquies* CIC);

– Ordonnance de rejet du 18.10.2005 du juge d'instruction;

– Appel contre l'ordonnance de rejet du 26.10.2005 (article 61*quinquies* – article 127, alinéas 2 et 3 CIC);

– Arrêt de la chambre des mises en accusation du 06.12.2005 confirmant l'ordonnance querellée.

4.1.6. **Le dossier 52 .99.3383/94 – 264/94 (Juge d'instruction B)**

Début du dossier

– Procès-verbal de constitution de partie civile du 16.06.1994 pour et au nom de DE CLERCK Roger et D.N. contre M.A. du chef de tentative d'extorsion et diffamation;

– Réquisitoire de mise à l'instruction du 16.06.1994;

Extension du dossier

– Apostille parquet du 08.05.1995 pour jonction au dossier 264/94 d'une constitution de partie civile du 07.07.1994 auprès du juge d'instruction A. à Courtrai de V.A.R. contre M.A. et X du chef de tentative d'extorsion et diffamation, après décharge du juge d'instruction par ordonnance du 10.03.1995 de la chambre du conseil de Courtrai;

Fin de l'instruction judiciaire

– Ordonnance de soit-communiqué du 07.12.1995;
Jonction au dossier principal

– Brief van het parket aan de onderzoeksrechter van 27.04.2005 voor samenvoeging van de diverse onderzoeksdossiers in het belang van een goede rechtsbedeling;

Door de verdediging gevoerde procedure

– Verzoekschrift van DE CLERCK Rogerius (raadsman Mr. J-P VANDE MAELE) van 19.09.2005 voor aanvullende onderzoeksdaden (artikel 129, 4e lid, Sv *juncto* artikel 61*quinquies* Sv);

– Beschikking van verwerping van 18.10.2005 van de onderzoeksrechter;

– Beroep tegen de beschikking van verwerping van 26.10.2005 (artikel61*quinquies* – artikel 127, leden 2 en 3 Sv);

– Arrest van de kamer van inbeschuldigingstelling van 06.12.2005 ter bekrachtiging van de betwiste beschikking.

4.1.7. **Dossier 70.97.51971/98 – 50/99 (Onderzoeksrechter V.A.)**

Begin en einde van het onderzoek

– Klacht met burgerlijke-partijstelling van 04.06.1998 van H.K. tegen de zogenaamde «onderzoekscel 427», wegens schending van het beroepsgeheim;

– Proces-verbaal van burgerlijke-partijstelling van 04.06.1998 voor en in naam van H.K. tegen «onderzoekscel 427» X, wegens schending van het beroepsgeheim;

– Vordering tot instelling van een onderzoek tegen X, d.d. 23.03.1999, wegens schending van het beroepsgeheim;

– Algemeen onderzoek I: aanvankelijk proces-verbaal nr. 2728/99 van 12.04.1999 – PV nr. 5.105/99 van 20.06.1999 (verhoor + bevestiging van de klacht);

– Beschikking tot mededeling van 14.01.2000 ten laste van X;

– Eindvordering tot buitenvervolgingstelling van 11.02.2000, wegens onvoldoende aanwijzingen voor een misdrijf;

– Beschikking van de onderzoeksrechter met het oog op de gedeeltelijke verrichting van de op 07.04.2000

– Lettre du parquet du 27.04.2005 au juge d'instruction pour jonction des divers dossiers d'instruction dans l'intérêt d'une bonne justice;

Procédure menée par la défense

– Requête de DE CLERCK Rogerius (conseil Me J-P VANDE MAELE) du 19.09.2005 en vue de devoirs d'instruction complémentaires (article 129, alinéa 4 CIC *juncto* article 61*quinquies* CIC);

– Ordonnance de rejet du 18.10.2005 du juge d'instruction;

– Appel contre l'ordonnance de rejet du 26.10.2005 (article 61*quinquies* – article 127, alinéas 2 et 3 CIC);

– Arrêt de la chambre des mises en accusation du 6.12.2005 confirmant l'ordonnance querellée.

4.1.7. **Le dossier 70.97.51971/98 – 50/99 (Juge d'instruction V.A.)**

Début et fin de l'instruction

– Plainte avec constitution de partie civile du 04.06.1998 de H.K. contre la dénommée «cellule d'enquête 427» pour violation du secret professionnel;

– Procès-verbal de constitution de partie civile du 04.06.1998 pour et au nom de H.K. contre la «cellule d'enquête 427» X pour violation du secret professionnel;

– Réquisitoire de mise à l'instruction du 23.03.1999 contre X du chef de violation du secret professionnel;

– Instruction générale I: Premier procès-verbal n° 2728/99 du 12.04.1999 – PV n° 5.105/99 du 20.06.1999 (audition + confirmation de plainte);

– Ordonnance de soit-communiqué du 14.01.2000 à charge de X;

– Le réquisitoire final du 11.02.2000 de non-lieu pour défaut d'indices suffisants de délits;

– Ordonnance du juge d'instruction pour exécution partielle des devoirs d'enquête complémentaires

gevorderde aanvullende onderzoeksdaden , als gevolg van het op artikel 61*quinquies* Sv. gebaseerde en van 13.03.2000 daterende verzoek in die zin van K.H. (griffienummer J13/50/99/14/00/D);

– Arrest van het hof van beroep te Brussel – kamer van inbeschuldigingstelling, d.d. 22.06.2000, met het oog op de verrichting van aanvullende onderzoeksdaden;

– Aanvullende vordering van 06.07.2000 betreffende de verrichting van door de kamer van inbeschuldigingstelling gelaste onderzoeksdaden;

– Algemeen onderzoek II: PV nr. 19581/00 van 20.09.2000, PV nr. 20185/02 van 28.06.2002;

– Beschikking tot mededeling van 14.03.2003;

– Overwegende dat, op grond van de resultaten van de aanvullende onderzoeksdaden, het onmogelijk lijkt de in de inverdenkinstelling opgesomde feiten toe te schrijven aan een of meer personen, noch concrete aanwijzingen van een misdrijf vast te stellen;

– dat bovendien is bewezen dat de leden van onderzoekscel 427 niets te maken hebben met de vermeende tenlasteleggingen. Dat, integendeel, uit de resultaten van de bijkomende onderzoekshandelingen blijkt dat er aanwijzingen zijn dat de verkregen informatie uit de entourage van de burgerlijke partij zelf komt (OK 7 S 19, PV nr. 20185/2002 van 28.06.2002 van het Vast Comité van Toezicht op de Politiediensten);

– dat, bijgevolg, de vordering tot buitenvervolgingstelling van 11.02.2000 integraal in de corresponderende eindvordering is overgenomen.

4.1.8. **Dossier 52.99.2760/99 – 128/99 (Onderzoeksrechter V.A.)**

Opening van het dossier

– Proces-verbaal van burgerlijke-partijstelling van 21.09.1999 voor en in naam van DE CLERCK Dominiek tegen X, wegens schending van het beroepsgeheim en van het geheim van het strafonderzoek;

– Vordering tot instelling van een onderzoek van 27.09.1999.

Door de burgerlijke partij (DE CLERCK Dominiek) gevoerde procedure

demandés le 07.04.2000 suite à requête article 61*quinquies* CIC du 13.03.2000 de K.H. (n° de greffe J13/50/99/14/00/D);

– Arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles – Chambre des mises en accusation du 22.06.2000 pour exécution de devoirs d'enquête complémentaires;

– Réquisitoire complémentaire du 06.07.2000 concernant l'exécution des mesures ordonnées par la chambre des mises en accusation;

– Instruction générale II: PV n° 19581/00 du 20.09.2000, PV n° 20185/02 du 28.06.2002;

– Ordonnance de soit-communiqué du 14.03.2003;

– Attendu que sur base des résultats et devoirs d'enquête complémentaires, il ne semble pas possible d'imputer les faits des inculpations à une ou plusieurs personnes ni de constater des indices concrets d'un délit;

– Qu'il est par ailleurs prouvé que les membres de la cellule 427 n'ont rien à voir avec les prétendues préventions. Que bien au contraire, sur base des résultats des devoirs d'enquête complémentaires, il existe des indices que les informations obtenues viendraient de l'entourage même de la partie civile (OK 7 S 19, PV n° 20185/2002 du 28.06.2002 du Comité Permanent de Contrôle des Services de Police);

– Que par conséquent, le réquisitoire pris à l'époque le 11.02.2000 concluant au non-lieu a été entièrement repris dans le réquisitoire final correspondant.

4.1.8. **Le dossier 52.99.2760/99 – 128/99 (Juge d'instruction V.A.)**

Début du dossier

– Procès-verbal de constitution de partie civile du 21.09.1999 pour et au nom de DE CLERCK Dominiek contre X du chef de violation du secret professionnel et violation du secret de l'instruction en matière répressive;

– Réquisitoire de mise à l'instruction du 27.09.1999.

Procédure menée par la partie civile (DE CLERCK Dominiek)

– Vordering ingesteld door DE CLERCK Dominiek op 22.02.2000, teneinde om aanvullende onderzoeksdaden te verzoeken (artikel 61*quinquies* Sv.);

– Beschikking van de onderzoeksrechter van 23.03.2000, met het oog op de gedeeltelijke verrichting van de gevorderde onderzoeksdaden;

– Beroep van 03.04.2000 tegen de beschikking van de onderzoeksrechter;

– Arrest van de kamer van inbeschuldigingstelling van 15.06.2000, waarbij een aantal aanvullende onderzoeksdaden wordt gelast;

– Verrichting van de aanvullende onderzoeksdaden tussen 12.09.2000 en 04.05.2001;

– Eerste beschikking tot mededeling van 06.02.2002;

– Vordering parket van 04.09.2002, met het oog op buitenvervolgingstelling;

– Verzoek DE CLERCK Dominiek van 15.10.2002, met het oog op de verrichting van aanvullende onderzoeksdaden (artikel 61*quinquies* Sv.);

– Beschikking van de onderzoeksrechter van 18.10.2002 en weigering de aanvullende onderzoeksdaden te verrichten;

– Beroep van 24.10.2002 tegen de beschikking van de onderzoeksrechter;

– Beslissing van de raadkamer van 21.11.2002 tot verdaging van de zaak, ingevolge het beroep en de vordering «Franchimont»;

– Arrest van de kamer van inbeschuldigingstelling van 04.03.2003, waarbij om nog twee aanvullende onderzoeksdaden wordt verzocht;

– Verrichting van de aanvullende onderzoeksdaden tussen 06.03.2003 en 01.06.2004.

Einde van het gerechtelijk onderzoek

– Tweede beschikking tot mededeling van 20.01.2005.

– Requête de DE CLERCK Dominiek du 22.02.2000 tendant à des devoirs d'instruction complémentaires (article 61*quinquies* CIC);

– Ordonnance du 23.03.2000 du juge d'instruction tendant à l'exécution partielle des devoirs d'enquête sollicités;

– Appel du 03.04.2000 contre l'ordonnance du juge d'instruction;

– Arrêt de la chambre des mises en accusation du 15.06.2000 ordonnant un certain nombre de devoirs d'enquête complémentaires;

– Exécution des devoirs d'enquête complémentaires entre le 12.09.2000 et le 04.05.2001;

– Première OSCC du 06.02.2002;

– Réquisitoire parquet du 04.09.2002 tendant au non-lieu;

– Requête DE CLERCK Dominiek du 15.10.2002 tendant à l'exécution de devoirs d'enquête complémentaires (article 61*quinquies* CIC);

– Ordonnance du 18.10.2002 du juge d'instruction en refus d'exécution des devoirs d'enquête complémentaires;

– Appel du 24.10.2002 contre l'ordonnance du juge d'instruction;

– Décision de la chambre du conseil du 21.11.2002 pour remise de l'affaire, compte tenu de l'appel – requête Franchimont;

– Arrêt chambre des mises en accusation du 04.03.2003 ordonnant encore deux devoirs d'enquête complémentaires;

– Exécution des devoirs d'enquête complémentaires entre le 06.03.2003 et le 01.06.2004.

Fin de l'instruction judiciaire

– Seconde ordonnance de soit communiqué du 20.01.2005.

4.1.9. **Dossier 70.97.11464/00 – 01/01 (Onderzoeksrechter F)**

Begin en einde van het onderzoek

– Klacht met burgerlijke-partijstelling van 09.06.2000 van C.S. tegen S.J., V.D.D.B. en X, wegens schending van het beroepsgeheim, oplichting, bedriegerij, valsheid in geschrifte, gebruiksdiefstal en heling;

– Proces-verbaal van burgerlijke-partijstelling van 22.06.2000 voor en in naam van S.C. tegen J.C., B.V.D.B. en X, wegens schending van het beroepsgeheim, oplichting, bedriegerij, valsheid in geschrifte, gebruiksdiefstal en heling;

– Vordering tot instelling van een onderzoek van 26.12.2000 tegen S.J., V.D.B.B. en X, wegens valsheid in geschrifte, bedriegerij, gebruiksdiefstal, heling en schending van het beroepsgeheim;

– Algemeen onderzoek I: aanvankelijk PV nr. 9329/2001 van 02.04.2001 (vermelding wanneer C.S. in België zal zijn – vanaf 20 april aanstaande);

– Proces-verbaal nr. 11.115/2001 van 23.04.2001 (verhoor + bevestiging van klacht C.); proces-verbaal nr. 8111/02 van 04.03.2002 (kennisgeving);

– Beschikking van de onderzoeksrechter van 29.11.2002 met het oog op de verrichting van aanvullende onderzoeksdaden, ingevolge een verzoekschrift dat op 28.10.2002 en overeenkomstig artikel 61*quinquies* Sv. door C.S. werd ingediend;

– Beschikking tot mededeling van 21.10.2003, 20.04.2004 en 29.06.2004 tegen J.S. en B.V.D.B.;

– Beschikking van de onderzoeksrechter van 10.02.2006 met het oog op de gedeeltelijke verrichting van onderzoeksdaden, ingevolge het overeenkomstig artikel 61*quinquies* Sv. op 28.10.2002 door C.S. ingediende verzoekschrift (griffienr. J26/01/01/03/06/D);

– Arrest van de kamer van inbeschuldigingstelling van 09.05.06, met het oog op de volledige verrichting van de gevorderde onderzoeksdaden;

– Algemeen onderzoek II: PV nr. 21224/06 van 06.03.06, PV nr. 54484/06 van 23.06.2006.

4.1.9. **Dossier 70.97.11464/00 -01/01 (Juge d'instruction F)**

Début – Fin de l'instruction

– Plainte avec constitution de partie civile du 09.06.2000 de C.S. contre S.J., V.D.D.B. et X pour violation du secret professionnel, escroquerie, tromperie, faux en écriture, vol d'usage et recel;

– Procès-verbal de constitution de partie civile du 22.06.2000 pour et au nom de S.C. contre J.C., B.V.D.B.et X pour violation du secret professionnel, escroquerie et tromperie, faux en écriture, vol d'usage et recel;

– Réquisitoire de mise à l'instruction du 26.12 .2000 contre S.J., V.D.B.B. et X du chef de faux et usage de faux, escroquerie, vol d'usage, recel et violation du secret professionnel;

– Instruction générale I: premier PV n° 9329/2001 du 02.04.2001 (mention quand C.S. sera en Belgique – à partir du 20 avril prochain);

– Procès-verbal no 11.115/2001 du 23.04.2001 (audition + confirmation de plainte C.); procès-verbal n° 8111/02 du 04.03.2002 (information);

– Ordonnance juge d'instruction pour exécution de devoirs d'enquête complémentaires du 29.11.2002 suite à requête article 61*quinquies* CIC du 28.10.2002 de C.S.;

– Ordonnance de soit-communiqué 21.10.2003 – du 20.04.2004 et du 29.06.2004 à l'encontre de J.S. et B.V.D.B.;

– Ordonnance du juge d'instruction du 10.02 .2006 pour exécution partielle des devoirs d'enquête demandés suite à requête article 61*quinquies* CIC du 28.10.2002 (n° greffe J26/01/01/03/06/D) de C.S.;

– Arrêt chambre des mises en accusation du 09.05.06 pour exécution totale des devoirs d'enquête sollicités;

– Instruction générale II: PV n° 21224/06 du 06.03.06, PV n° 54484/06 du 23.06.2006.

4.1.10. **Dossier 27.99.1578/00 – 144/01 (Onderzoeksrechter V.A)**

Begin en einde van het onderzoek

– Klacht met burgerlijke-partijstelling van 24.03.2000 van Roger De Clerck en D.N. vs/X, ofwel:

A – in de entourage van A.M., volgens zijn visitekaartje general manager van Consulease, gevestigd te 1030 Brussel, Lambermontlaan 458;

B – de leden van onderzoekscel 427, die is samengesteld uit leden van de rijkswacht, de gerechtelijke politie en leden van het Hoog Comité van Toezicht op de Politiediensten (samenstelling sinds mei 1994 tot op vandaag), waarbij het met name gaat om een aanvullend onderzoek op onderzoek nr. 427/90 van onderzoeksrechter B;

C – de leden van het onderzoeksteam dat werd ingezet voor de klacht met burgerlijke-partijstelling van de klagers tegen de heer A.M. (dossier in verband met JI Vlogaert nr. 264/94);

wegens diefstal van strafdossier 264/94, heling van hetzelfde strafdossier en schending van het vermelde onder B en C van artikel 458 van het Strafwetboek (schending van het beroepsgeheim);

Proces-verbaal met burgerlijke-partijstelling van 28.03.2000 voor en in naam van Roger De Clerck en D.N. tegen X.

– Vordering tot instelling van een onderzoek van 05.11.2001, wegens schending van het beroepsgeheim;

– Dat in de vordering al werd vermeld dat bovengenoemd dossier nr. 264/94 slechts korte tijd administratief onvindbaar was en dat het dossier snel werd teruggevonden, zodat er geen sprake kan zijn van diefstal of heling;

– Dat dat aspect aangaande de BPS bijgevolg vervalt en dat het onderzoek moet worden teruggebracht tot de schending van het beroepsgeheim;

– Arrest van het hof van beroep te Brussel – kamer van inbeschuldigingstelling, d.d. 12.03.2002 en 25.03.2003, waarbij de aanvullende onderzoeksdaden worden verworpen;

– Beschikking tot mededeling van 20.01.2005 tegen X.

4.1.10. **Dossier 27.99.1578/00 – 144/01 (Juge d'instruction V.A.)**

Début – Fin instruction

– Plainte avec constitution de partie civile du 24.03.2000 de Roger De Clercq et D.N. c/X soit:

A – dans l'entourage de A.M., selon sa carte de visite General Manager de Consulease sis à 1030 Bruxelles, Bd. Lambermont, 458;

B – Les membres de la cellule d'enquête 427 constituée de membres de la gendarmerie, police judiciaire et membres du haut comité de contrôle des services de police comme constituée de mai 1994 jusqu'à aujourd'hui, notamment une instruction annexe de l'instruction no 427/90 Juge d'instruction B;

C– Les membres du team d'enquête qui était appelés à l'enquête concernant la plainte avec constitution de partie civile des plaignants contre Monsieur A.M., objet du dossier JI Vlogaert n° 264/94;

pour vol du dossier répressif 264/94, recel du même dossier répressif et violation des dénommées sous B et C de l'article 458 du code pénal (violation du secret professionnel);

Procès-verbal de constitution de partie civile du 28.03.2000 pour et au nom de Roger De Clerck et D.N. contre X;

– Réquisitoire de mise à l'instruction du 05.11.2001 pour violation du secret professionnel;

– Qu'il a déjà été fait mention sur le réquisitoire que le susdit dossier n° 264/94 n'était administrativement introuvable que pendant une courte durée, et a été rapidement retrouvé, en manière telle qu'il ne peut y avoir question de vol ou de recel;

– Que cet aspect du BPS est devenu par conséquent sans objet et que l'instruction doit être limitée à la violation du secret professionnel;

– Arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles – chambre des mises en accusation du 12.03.2002 et 25.03.2003 de rejet de devoirs d'enquête complémentaires;

– Ordonnance de soit communiqué du 20.01.2005 contre X.

4.1.11. **CIJFERGEGEVENS IN VERBAND MET DE DOSSIERS**

Aantal bladzijden in het dossier (volgens de door de griffie verstrekte cijfers)

4.1.11. **DONNEES CHIFFREES CONCERNANT LES DOSSIERS**

Nombre de pages dans le dossier (selon les chiffres du greffe)

ONDERZOEKSRECHTER JUGE D'INSTRUCTION	**DOSSIER**	**AANTAL NOMBRE**
B.	427/90	250409
B.	129/97	42347
B.	197/97	18090
B.	50/99	7609
B.	51/99	7557
B.	264/94	1007
V.A.	128/99	671
V.A.	144/01	637
V.A.	50/99	697
F.	01/01	1053
TOTAAL/TOTAL		**330077**

OVERZICHT VAN HET AANTAL PROCESSEN-VERBAAL PER DOSSIER

APERÇU DU NOMBRE D'AUDITIONS PAR DOSSIER

DOSSIER 427/90		**DOSSIER 129/97**		**DOSSIER 197/97**	
Aanvang -Debut: 05.10.1990		**Aanvang -Debut: 16.01.1997**		**Aanvang -Debut: 27.05.1997**	
Jaar-Année	Aantal PV's-Nombre PV	Jaar-Année	Aantal PV's–Nombre PV	Jaar-Année	Aantal PV's–Nombre PV
1990	72				
1991	78				
1992	35				
1993	127				
1994	1236				
1995	1323				
1996	1144				
1997	633	1997	380	1997	199
1998	490	1998	309	1998	76
1999	335	1999	53	1999	40
2000	310	2000	83	2000	16
2001	167	2001	-	2001	4
TOTAAL TOTAL	**5950**	**TOTAAL TOTAL**	**825**	**TOTAAL TOTAL**	**335**

OVERZICHT VAN HET AANTAL VERHOREN PER DOSSIER | APERÇU DU NOMBRE DE PROCES-VERBAUX PAR DOSSIER

DOSSIER 427/90		**DOSSIER 129/97**		**DOSSIER 197/97**	
Aanvang-Début: **05.10.1990**		**Aanvang–** Début**: 16.01.1997**		**Aanvang-**Début: **27.05.1997**	
Jaar Année	Aantal verhoren Nombre d'auditions	Jaar Année	Aantal verhoren Nombre d'auditions	Jaar Année	Aantal verhoren Nombre d'auditions
1990	32				
1991	32				
1992	7				
1993	1				
1994	70				
1995	65				
1996	130				
1997	90	1997	100	1997	25
1998	105	1998	95	1998	17
1999	75	1999	6	1999	12
2000	40	2000	1	2000	2
2001	-	2001	-	2001	-
TOTA(A)L	**647**	**TOTA(A)L**	**202**	**TOTA(A)L**	**56**

OVERZICHT VAN HET AANTAL HUISZOEKINGEN PER DOSSIER | APERÇU DU NOMBRE DE PERQUISITIONS PAR DOSSIER

DOSSIER 427/90		**DOSSIER 129/97**		**DOSSIER 197/97**	
Aanvang-Début: 05.10.1990		**Aanvang-Début: 16.01.1997**		**Aanvang-Début: 27.05.1997**	
Jaar Année	Aantal huiszoekingen Nombre Perquisitions	Jaar Année	Aantal huiszoekingen Nombre Perquisitions	Jaar Année	Aantal huiszoekingen Nombre Perquisitions
1990	20				
1991	7				
1992	-				
1993	-				
1994	63				
1995	19				
1996	14				
1997	11	1997	10	1997	4
1998	3	1998	2	1998	1
1999	2	1999	-	1999	-
2000	4	2000	-	2000	-
2001	-	2001	-	2001	-
TOTA(A)L	**143**	**TOTA(A)L**	**12**	**TOTA(A)L**	**5**

OVERZICHT VAN HET AANTAL NEERLEGGINGEN VAN STUKKEN PER DOSSIER | APERÇU DU NOMBRE DE DEPOTS PAR DOSSIER

DOSSIER 427/90		**DOSSIER 129/97**		**DOSSIER 197/97**	
Aanvang-Début: 05.10.1990		**Aanvang-Début: 16.01.1997**		**Aanvang-Début: 27.05.1997**	
	Aantal neerleggingen ter griffie Nombre dépôt au greffe		Aantal neerleggingen ter griffie Nombre dépôt au greffe		Aantal neerleggingen ter griffie Nombre dépôt au greffe
TOTA(A)L	**611**		**56**		**45**

4.2. *Functiestoornissen*

4.2.1. **De afhandeling van het fiscale luik van het Beaulieu-dossier**

Het onderzoek van het fiscale luik van het Beaulieu-dossier heeft aangetoond dat de fiscale administratie verschillende akkoorden heeft afgesloten en verschillende aanslagen heeft gevestigd lastens de Beaulieu-vennootschappen. Uit de getuigenissen is gebleken dat het fiscaal onderzoek in het Beaulieu-dossier, in tegenstelling tot de FBB-dossiers, aan één enkele administratie was toebedeeld, m.n. de bijzondere belastinginspectie. Deze administratie is er relatief vlot in geslaagd om tot taxatie over te gaan. Wel moet worden vastgesteld dat de meeste taxaties in het Beaulieu-dossier thans nog steeds in betwisting zijn bij de fiscale administratie. Dit is het gevolg van het feit dat de burgerrechtelijke afhandeling ondergeschikt is aan de strafrechtelijke afhandeling van fiscale dossiers. Meteen wordt hiermee een nieuw probleem duidelijk, m.n. dat van de onderlinge afhankelijkheid van burgerrechtelijk en de strafrechtelijke fiscale procedure. De problemen met betrekking tot de strafrechtelijke afhandeling van fiscale fraudedossiers beïnvloeden op die manier tot op een belangrijke hoogte de burgerrechtelijke afhandeling ervan.

4.2.2. **Het scharnierpunt inzake de strafrechtelijke aangifte van fiscale fraude**

Uit het dossier Beaulieu is gebleken dat de bijzondere belastinginspectie relatief vlug na de ontdekking van de fraude tot strafklacht is over gegaan. Uit de getuigenissen is echter ook gebleken dat de BBI in veel zaken eerst afwacht en tracht een akkoord af te sluiten met de betrokken belastingplichtigen. Pas wanneer dit niet lukt wordt in een later stadium tot strafklacht werd over gegaan. Opnieuw moet worden vastgesteld dat deze manier van handelen niet in overeenstemming is met artikel 29 Wetboek Strafvordering wat de verplichting inhoudt voor de administratie om tot strafklacht over te gaan wanneer fraude wordt ontdekt.

4.2.3. **De extreem lange duur van de strafrechtelijke procedure**

In het Beaulieu-dossier valt vooreerst de zeer lange duur op van de strafrechtelijke procedure, waarvoor België reeds op de vingers werd getikt door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. Het blijkt inderdaad dat de eerste kennisgevingen vanuit de bijzondere belastinginspectie aan het parket reeds op 28 juni 1990

4.2. *Dysfonctionnements*

4.2.1. **Le traitement du volet fiscal du dossier Beaulieu**

L'analyse du volet fiscal du dossier Beaulieu a montré que l'administration fiscale a conclu plusieurs accords et établi différentes impositions à charge des sociétés du groupe Beaulieu. Il est ressorti des témoignages que, contrairement à ce qui s'est passé pour les dossiers QFIE, l'enquête fiscale dans le dossier Beaulieu a été confiée à une seule administration, celle de l'Inspection spéciale des impôts. Cette administration est parvenue assez vite à procéder à la taxation. Force est de constater que la majorité des taxations dans le dossier Beaulieu font encore l'objet de contestations auprès de l'administration fiscale. Cela est dû au fait que le traitement au civil des dossiers fiscaux est subordonné à leur traitement au pénal. Ce qui pose clairement un nouveau problème, celui de la dépendance mutuelle des procédures fiscale civile et pénale. Les problèmes relatifs au traitement pénal des dossiers de fraude fiscale ont ainsi une incidence importante sur leur traitement au civil.

4.2.2. **Le moment charnière pour la dénonciation pénale de la fraude fiscale**

Il est ressorti du dossier Beaulieu que l'Inspection spéciale des impôts a déposé plainte au pénal assez rapidement après la découverte de la fraude. Il est cependant aussi ressorti des témoignages que, dans de nombreuses affaires, l'ISI essaie d'abord de conclure un accord avec les contribuables concernés. Ce n'est que si cette démarche échoue qu'elle dépose ensuite plainte au pénal. Force est à nouveau de constater que cette manière d'agir n'est pas conforme à l'article 29 du Code d'instruction criminelle qui impose à l'administration de déposer plainte au pénal lorsqu'elle découvre une fraude.

4.2.3.**La durée extrêmement longue de la procédure pénale**

Ce qui frappe en premier lieu dans le dossier Beaulieu, c'est la durée très longue de la procédure pénale, pour laquelle la Belgique s'est déjà fait rappeler à l'ordre par la Cour européenne des droits de l'homme. Il s'avère en effet que les premières notifications au parquet par l'Inspection spéciale des impôts remontent au 28 juin

werden verricht en dat op heden nog geen enkele van de Beaulieu-dossiers voor de correctionele rechtbank werd gefixeerd. Tijdens de getuigenissen werden verschillende oorzaken aangehaald voor deze abnormaal lange procedure:

4.2.3.1. De strafrechtelijke strategie

Vooreerst is uit de getuigenissen gebleken dat alle Beaulieu-dossiers bij het parket in Brussel werden gecentraliseerd en dat een strategie werd ontwikkeld om alle dossiers tot op het bot te onderzoeken. Deze techniek, die eigen blijkt te zijn aan de tijdsgeest van eind de jaren 80, heeft tot gevolg gehad dat het dossier Beaulieu tot een monsterdossier is uitgegroeid dat nog zeer moeilijk te beheersen en te sturen valt. Door de getuigen werd gesteld dat een dergelijk dossier thans zou worden «gesaucissoneerd» om het dossier beheersbaar te houden.

4.2.3.2. Het beheer van het dossier Beaulieu

4.2.3.2.1. Het gebrek aan een globale en geïntegreerde aanpak

Uit de getuigenissen is duidelijk gebleken dat een globale en geïntegreerde aanpak van grote fiscale fraudedossiers een absolute noodzaak is. Een intensieve samenwerking tussen alle actoren van de fiscale fraudebestrijding en een zorgvuldig uitgestippeld en overlegd fiscaal strafrechtelijk beleid zijn onvermijdelijk om grote fiscale fraudedossiers op een efficiënte manier aan te pakken en tot een goed einde te brengen. Een dergelijke aanpak werd niet gevolgd in het Beaulieu-dossier tengevolge van een aantal wettelijke beperkingen zoals de onmogelijkheid om belastingambtenaren als deskundige bij het strafonderzoek te betrekken..

4.2.3.2.2. Het gebrek aan afdoende gespecialiseerde parketmagistraten

Een ander probleem betreft het personeelsverloop op de financiële sectie van het parket. De opeenvolging van parketmagistraten heeft een nefaste invloed gehad op de afhandeling van het strafrechtelijke dossier. Meer standvastigheid op het niveau van het parket lijkt dan ook een absolute noodzaak om grote fiscale fraudedossiers op een efficiënte manier af te handelen.

4.2.3.2.3. Het gebrek aan afdoende gespecialiseerde politiemensen

Wat het politioneel onderzoek betreft werd door de speurders gewezen op de nood aan gespecialiseerde politiemensen om fiscale fraudedossiers te onderzoeken. In dit verband werd vooreerst de beperkte

1990, et qu'aucun des dossiers Beaulieu n'a encore été fixé devant le tribunal correctionnel. Lors des témoignages, plusieurs causes ont été citées pour expliquer la longueur anormale de cette procédure:

4.2.3.1. La stratégie pénale

Il est tout d'abord ressorti des témoignages que tous les dossiers Beaulieu ont été centralisés au parquet de Bruxelles et que l'on a développé une stratégie en vue d'examiner à fond tous les dossiers. Cette technique, qui s'avère correspondre à l'esprit de la fin des années 80, a eu pour conséquence que le dossier Beaulieu est devenu un dossier mammouth très difficile à gérer et à conduire. Les témoins ont déclaré qu'actuellement, un tel dossier serait «saucissonné» afin qu'il reste gérable.

4.2.3.2. La gestion du dossier Beaulieu

4.2.3.2.1. L'absence d'approche globale intégrée

Il est clairement ressorti des témoignages qu'une approche globale intégrée des grands dossiers de fraude fiscale est une nécessité absolue. Une collaboration intensive entre tous les acteurs de la lutte contre la fraude fiscale et une politique criminelle définie et concertée avec soin en matière fiscale sont indispensables pour s'attaquer efficacement aux grands dossiers de fraude fiscale et les mener à bonne fin. Une telle approche n'a pas été suivie dans le dossier Beaulieu à la suite d'une série de restrictions légales, telles que l'impossibilité d'associer des fonctionnaires fiscaux en tant qu'experts à l'enquête pénale.

4.2.3.2.2. L'absence de magistrats du parquet suffisamment spécialisés

La rotation du personnel à la section financière du parquet constitue un autre problème. La succession de magistrats du parquet a eu une incidence négative sur le traitement du dossier répressif. Pour traiter efficacement les grands dossiers de fraude fiscale, il paraît dès lors indispensable d'avoir une plus grande stabilité au niveau du parquet.

4.2.3.2.3. L'absence de policiers suffisamment spécialisés

En ce qui concerne l'enquête policière, les enquêteurs ont attiré l'attention sur la nécessité de disposer de policiers spécialisés pour enquêter sur les dossiers de fraude fiscale. À cet égard, c'est d'abord la capacité

politiecapaciteit aangekaart. Tevens werd tijdens de getuigenverhoren sterk aangedrongen op de opleiding van politiemensen tot financiële speurders. De huidige opleiding o.m. op het vlak van boekhouding en fiscaliteit is onvoldoende. Tevens werd aandacht gevraagd voor de toenemende vergrijzing binnen de financiële sectie van de politie. Tijdens de getuigenverhoren werd vooropgesteld dat tegen 2015 heel wat valabele politiemensen het korps zullen verlaten, zonder dat er thans reeds inspanningen worden gedaan om die leemte op te vullen.

4.2.3.2.4. De internationale bijstand in strafzaken

Een belangrijke reden voor de vertraging in het Beaulieu-dossier is ook het internationaal karakter van de problematiek. Vanuit het oogpunt om alle pistes in dit dossier te onderzoeken werden verschillende rechtshulpverzoeken uitgeschreven om informatie uit het buitenland te verkrijgen. Hierdoor heeft de afhandeling van het dossier aanzienlijke vertraging opgelopen. Er dient dan ook te worden gezocht naar oplossingen om de internationale rechtshulp beter te stroomlijnen.

4.2.3.3. Het misbruik van de Wet Franchimont

In het Beaulieu-dossier werd door het parket ook gewezen op de vertraging tengevolge van de rechtsbescherming van de Wet Franchimont. In het bijzonder werd gewezen op de problematiek van het recht van de verdachte om aanvullende onderzoeksdaden te vragen aan de onderzoeksrechter. Dit recht kan worden gebruikt als strategisch vertragingsmanoeuvre door net voor de behandeling voor de behandeling van een strafdossier voor de Raadkamer om aanvullende onderzoeksdaden te verzoeken, waardoor de behandeling voor het onderzoeksgerecht moet worden opgeschort. Er wordt dan ook gepleit voor een striktere procedureregeling in de Wet Franchimont, in het bijzonder door strikte wettelijke termijnen te bepalen waarbinnen het recht op aanvullende onderzoeksdaden kan worden gevraagd.

policière limitée qui a été abordée. Au cours des auditions de témoins, il a également été lourdement insisté pour que l'on donne à certains policiers une formation d'enquêteurs financiers. La formation actuelle est insuffisante, notamment en matière de comptabilité et de fiscalité. L'attention a également été sollicitée pour le vieillissement croissant du personnel de la section financière de la police. Au cours des auditions de témoins, il a été annoncé que de nombreux policiers de qualité quitteront le corps d'ici 2015, sans qu'aucun effort ne soit actuellement fait pour combler ce vide.

4.2.3.2.4 L'assistance internationale en matière pénale

Le retard pris dans le dossier Beaulieu tient, en grande partie également, au caractère international de la problématique. Afin d'analyser toutes les pistes de ce dossier, différentes demandes d'entraide judiciaire ont été formulées visant à obtenir des informations de l'étranger. Le traitement du dossier a de ce fait encouru un retard considérable. Il s'impose dès lors de chercher des solutions afin de mieux rationaliser l'entraide judiciaire internationale.

4.2.3.3. L'usage abusif de la loi Franchimont

Dans le dossier Beaulieu, le parquet a également attiré l'attention sur le retard consécutif à la protection juridique offerte par la loi Franchimont. Le problème du droit du prévenu de demander des devoirs d'enquête complémentaires au juge d'instruction a plus particulièrement été mis en exergue. Ce droit peut être utilisé en tant que manœuvre dilatoire stratégique en demandant des devoirs d'enquête complémentaires juste avant l'examen du dossier répressif par la Chambre du conseil, l'examen par la juridiction d'instruction devant alors être suspendu. D'aucuns plaident dès lors en faveur d'une procédure plus stricte dans la loi Franchimont, en particulier par la fixation de délais légaux stricts dans lesquels le droit de demander des devoirs d'enquête complémentaires peut être exercé.

5. Dossiers betreffende kasgeldvenootschappen

5.1 Relaas van de feiten

INHOUD

1. Hoe het mechanisme aan het licht kwam 174

2. Resultaat van de fiscale controles 177

3. Het mechanisme toegelicht..... 183

4. Nationale Cel Invordering Kasgeldvennootschappen..... 183

5. Samenwerkingsprocedure binnen de FOD Financiën 190

6. Belang van interactie met het gerecht..... 191

7. De verschillende actoren en de winsten 192

8. Multidisciplinaire analyse van het verschijnsel 193

9. Chronologisch overzicht van de dossiers die zijn opgenomen in de door het parket van Brussel bezorgde lijst. 195

5. Dossiers concernant les sociètés de liquidités

5.1. Exposé des faits

TABLE DES MATIÈRES

1. Mise en évidence du phénomène 174

2. Résultats des contrôles fiscaux..... 177

3. Description du mécanisme..... 183

4. Cellule Nationale Recouvrement Sociétés de liquidités..... 183

5. Procédure de collaboration au sein du SPF Finances 190

6. Intérêt d'une interaction avec la Justice 191

7. Les différents acteurs et le profit 192

8. Approche multidisciplinaire du phénomène 193

9. Aperçu chronologique de dossiers repris dans la liste communiquée par le Parquet de Bruxelles 195

5.1.1. Hoe het mechanisme aan het licht kwam

In het vorige decennium legden de diensten van de bijzondere belastingsinspectie een vorm van fiscale fraude bloot die erin bestond het vermogen van *bloeiende ondernemingen* leeg te halen via min of meer complexe constructies. Concreet gaat het om de kasgeldvennootschappen, ook wel «cashvennootschappen» of «kasvennootschappen» genoemd. Dat verschijnsel is in de Angelsaksische en de Scandinavische landen ook bekend onder de naam «*shell company*».

Het mag niet worden verward met een ander fraudemechanisme, de zogenaamde «sterfhuisconstructie», die erop neerkomt dat alle of delen van de activa en de nog winstgevende activiteiten van een onderneming in moeilijkheden worden overgedragen aan een nieuwe vennootschap, veelal zonder echte tegenwaarde, waarbij de oorspronkelijke vennootschap vervolgens aan haar lot wordt overgelaten. Gelet op de omvang van de passiva van die vennootschap leidt dat onvermijdelijk tot een faillissement. De rechtspraak is al streng tegen die praktijk opgetreden, met als gevolg dat het faillissement van de oorspronkelijke vennootschap kan worden uitgebreid tot de nieuwe vennootschap. Als voorwaarde daarvoor heeft de rechtspraak echter meestal gesteld dat de fraude zeer verregaand moet zijn, dat wil zeggen dat er sprake is van een georganiseerde afroming van het vermogen van de oorspronkelijke vennootschap, wat tot uiting komt in een totale verwevenheid van de tegoeden en rekeningen.

Dat type fraude lijkt ingang te hebben gevonden na de omzetting in het Belgische recht van de Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen (wet van 23 oktober 1991, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 15 november 1991). Meer bepaald lijkt de aanleiding voor de fraude het aldus in het Wetboek van de inkomstenbelastingen ingevoegde artikel 105*bis* te zijn, betreffende de vrijstelling van de meerwaarden op aandelen.

Nadat de diensten van de BBI het verschijnsel van de kasgeldvennootschappen aan het licht hadden gebracht, heeft de federale overheidsdienst Financiën diverse maatregelen genomen.

• 1997: het Antifraudecomité wordt door de BBI op de hoogte gebracht van het bestaan van voormeld fraudemechanisme. Gevraagd wordt dat het comité zou optreden.

• Begin 1998: op verzoek van de centrale diensten van de BBI wordt een omstandig rapport uitgebracht

5.1.1. Mise en évidence du phénomène

Dans le courant des années 90, les services de l'Inspection spéciale des impôts ont mis en évidence un phénomène de fraude fiscale consistant à vider le patrimoine de *sociétés florissantes* par des montages plus ou moins complexes. Il s'agit des sociétés de liquidités, également appelées «société cash», «sociétés d'encaisse». Ce phénomène est également connu sous le vocable de «Shell company» dans les pays anglo-saxons et nordiques.

Il ne doit pas être confondu pas avec le mécanisme de fraude appelé «Sterfhuisconstructie» , qui consiste à céder tout ou partie des actifs et des activités encore bénéficiaires d'une société en difficulté à une nouvelle société, le plus souvent sans contrepartie réelle, puis d'abandonner à son sort la première société dont l'importance du passif ne pourra que conduire à la faillite. La jurisprudence a sanctionné cette pratique et a admis que la faillite de l'ancienne société soit étendue à la nouvelle société. La jurisprudence a toutefois le plus souvent exigé une fraude très élaborée impliquant l'écrémage organisé du patrimoine de la société originaire et se manifestant par une totale confusion des avoirs et des comptes.

Ce type de fraude semble être apparu après la transposition en droit belge, par une loi du 23 octobre 1991 (*Moniteur belge* du 15 novembre 1991) de la Directive du Conseil des Communautés européennes du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales et plus particulièrement de l'article 105*bis* ainsi inséré dans le Code des Impôts sur les revenus relatif à l'immunisation des plus-values réalisées sur des actions ou parts.

Suite à la découverte du phénomène des sociétés de liquidités par les services de l'ISI, différentes mesures ont été prises par le Service Public Fédéral Finances.

• 1997: le Comité Anti Fraude est informé de l'existence du mécanisme frauduleux par l'ISI; son intervention est sollicitée.

• Début 1998, à la demande des services centraux de l'ISI, un rapport circonstancié est élaboré par les

door de BBI-diensten van Gent en Luik, die hadden gemeld geconfronteerd te worden met een financieel en fiscaal mechanisme dat de aandeelhouders van een vennootschap in staat stelt de uit de verkoop van vaste activa voortkomende kasmiddelen op te strijken, zonder daarop belastingen te betalen.

• Via een interne nota van 28 januari 1999 heeft de algemene directie van de BBI haar diensten instructies gegeven in verband met het fraudemechanisme van de kasgeldvennootschappen.

— In 1999 werd ingevolge de rapporten van het hoofdbestuur van de BBI een Taskforce-antifraude «Kasgeldvennootschappen» opgericht, die gelast werd:

• vennootschappen te selecteren op grond van relevante criteria;
• de balans van de in aanmerking genomen vennootschappen te analyseren;
• een profiel uit te tekenen van «de kasgeldvennootschap»;
• een geïnformatiseerde databank aan te leggen en bij de tijd te houden;
• de evolutie van het verschijnsel op te volgen.

• Het onderzoek van de *Taskforce* wees uit dat een verband kon worden gelegd tussen 820 vennootschappen en een van de 19 geobserveerde netwerken (de netwerken werden meer bepaald uitgetekend aan de hand van de analyse van de betrekkingen die een kasgeldvennootschap onderhoudt met andere vennootschappen (identiteit van een gemeenschappelijke organisator en/of bestuurder, moedermaatschappij, filialen, enzovoort).

• Met spoed werd een grootscheepse controleoperatie uitgevoerd. Gezien het grote aantal vennootschappen, organisatoren, stromannen en financiële instellingen die bij de zaak betrokken waren, hielp ook de AOIF bij de behandeling van de dossiers. Een bepaald aantal dossiers werd door de BBI aan die administratie overgedragen.

• De voor controle geselecteerde vennootschappen werden derhalve verdeeld onder de diensten van de BBI en van de AOIF. Om de taxatie en het beheer van de geschillen en de invorderingen te vergemakkelijken, heeft de Taskforce-antifraude verschillende instrumenten uitgewerkt om gegevens te verzamelen en te coördineren.

• De instructie die het Antifraudecomité op 17 augustus 1999 bezorgde aan alle diensten van de Administratie der directe belastingen en de AOIF, bevatte een omschrijving van de fraudemechanismen waarvan

services de l'ISI de Gand et de Liège qui avaient signalé être confrontés à un mécanisme financier et fiscal permettant aux actionnaires d'une société de prélever les liquidités générées par la réalisation des actifs immobilisés, sans payer d'impôt.

• Par note interne du 28.01.1999, la direction générale de l'ISI a communiqué à ses services les instructions relatives au mécanisme frauduleux des sociétés de liquidités.

— En 1999, à la suite des rapports établis par l'Administration centrale de l'ISI, création d'une *Task Force* Anti-Fraude «Sociétés de liquidités» chargée de:

• sélectionner des sociétés sur la base de critères pertinents;
• procéder à une analyse bilantaire des sociétés retenues;
• définir un profil «société de liquidités»;

• créer et tenir à jour une base de données informatisée;
• suivre l'évolution du phénomène.

• Sur la base des recherches, la *Task Force* a identifié 820 sociétés présentant un lien avec l'un des 19 réseaux observés, réseau déterminé notamment à partir d'une société de liquidités en analysant les relations existantes avec d'autres sociétés (identité d'un organisateur et/ou d'un administrateur commun, sociétés mères, sociétés filiales, …).

• Une vaste opération de contrôle a été diligentée. L'AFER est également intervenue dans le traitement des dossiers en raison du nombre important de sociétés, d'organisateurs, d'hommes de paille et d'institutions financières impliquées. Un certain nombre de dossiers lui ont été transférés par l'ISI.

• Les sociétés retenues pour être contrôlées ont donc été réparties entre les services de l'ISI et de l'AFER. Afin de faciliter les travaux de taxation ainsi que les opérations de gestion du contentieux et du recouvrement, la TF Anti Fraude a élaboré différents instruments de récolte d'informations et de coordination.

• L'instruction du Comité Anti-fraude datée du 17.8.1999, adressée à tous les services de l'Administration des contributions directes et de l'AFER contient une description des mécanismes frauduleux de sociétés

kasgeldvennootschappen gebruik maken. De instructie bekrachtigt tevens die taakverdeling.

• Via overleg tussen de BBI, de AOIF en het Antifraudecomité werd er op toegezien dat de controle eenvormig en gecoördineerd verliep, waarbij in de mate van het mogelijke dezelfde standpunten werden ingenomen en een identieke bewijsvoering werd gehanteerd, zowel met betrekking tot de taxatie, de behandeling van de bezwaarschriften als de verdediging van de instellingen in de hoven en de rechtbanken.

• In een brief van 25 oktober 1999 wordt de minister van Financiën in kennis gesteld van het geplande nationale onderzoek.

• De instructie van 19 november 1999 bevat de richtlijnen en de beginselen die de diensten van de BBI, de AOIF en de Administratie van de invordering in acht moeten nemen:

a) met betrekking tot de taxaties die nog moeten worden uitgevoerd;

b) de verplichting het parket in kennis te stellen van het fraudemechanisme en van de daaruit voortvloeiende georganiseerde insolvabiliteit. Justitie moest op de hoogte worden gebracht van georganiseerde insolvabiliteit, alsook van zwaar frauduleuze constructies, waarbij onder meer vervalste balansen werden opgesteld (waarin de op meerwaarden verschuldigde belasting niet wordt opgenomen);

c) het indienen van een klacht met burgerlijke-partijstelling;

d) de CBFA in kennis stellen van de banken en de financiële instellingen die bij de fraude betrokken zijn.

• Vanaf 1999 werden tevens de heer Duplat, voorzitter van de toenmalige Commissie voor het Bank– en Financiewezen, alsook de heer Spreutels, voorzitter van de Cel voor Financiële Informatieverwerking, in kennis gesteld van het mechanisme en de varianten erop, maar ook van de belangrijkste aangiften en verificatierapporten.

• De heer Ullman, bijstandsmagistraat bij het College van procureurs-generaal, werd op de hoogte gebracht van de geplande nationale controleoperatie en van het aangiftebeleid dat de Administratie voert, overeenkomstig artikel 29 van het Wetboek van strafvordering.

Sinds 1 december 2000 wordt elk nieuw netwerk door de AOIF behandeld.

Binnen de perken van de rechtsinstrumenten waarover de Belgische fiscus beschikt, werden talloze gegevens uitgewisseld met buitenlandse belastingdiensten.

de liquidités et consacre cette répartition des tâches.

• La concertation entre l'ISI, l'AFER et le Comité Antifraude veilla à la mise en place d'une approche uniforme et coordonnée; en adoptant autant que possible des points de vue et une argumentation identiques, tant sur le plan de la taxation que lors du traitement des réclamations ou de la défense des instances devant les cours et tribunaux.

• Par courrier du 25.10.1999, le ministre des Finances est informé de l'enquête nationale à venir.

• L'instruction du 19.11.1999 contient les directives et principes à suivre par les services de l'ISI, de l'AFER et de l'Administration du Recouvrement:

a) pour les taxations encore à venir;

b) l'obligation de dénoncer au Parquet le mécanisme frauduleux ainsi que l'organisation d'insolvabilité en résultant. Les cas importants de constructions frauduleuses devaient être portés à la connaissance de la Justice, entre autres l'établissement de faux bilans (dans lesquels l'impôt dû sur les plus-values n'est pas repris) et l'organisation d'un état d'insolvabilité;

c) le dépôt d'une plainte avec constitution de partie civile;

d) informer la CBFA des banques et institutions financières impliquées.

• Dès 1999, Monsieur Duplat, Président de la Commission bancaire et Financière ainsi que Monsieur Spreutels, Président de la Cellule de Traitement des Informations financières ont également été avisés de l'existence du mécanisme et de ses variantes ainsi que des dénonciations et rapports de vérifications les plus significatifs.

• Le Magistrat d'assistance auprès du Collège des procureurs généraux, Monsieur Ullman, a été informé de l'action nationale de contrôle à intervenir ainsi que de la politique de dénonciation préconisée par l'Administration, conformément à l'article 29 du Code d'Instruction criminelle.

Depuis le 1.12.2000, tout nouveau circuit/réseau est traité par l'AFER.

De nombreux échanges de renseignements avec des administrations fiscales étrangères ont eu lieu, conformément aux instruments juridiques à la disposition du fisc belge.

5.1.2. Controleresultaten en follow-up

Na de controles vonden taxaties plaats in diverse domeinen:

– heffing van bedrijfsvennootschapsbelasting voor kasgeldvennootschappen: verwerping van fictieve lasten, taxatie van de meerwaarde op de verkoop van de aandelen of van de handelszaak, geheime commissielonen;
– roerende voorheffing: hoewel de vennootschap in dit geval nog bestaat, werden de activa dan wel het eigen vermogen definitief toegewezen aan de aandeelhouders. Taxatie van de uitgekeerde dividenden en inkohiering van de roerende voorheffing;
– taxatie van de oorspronkelijke aandeelhouders, artikel 90, 1°, WIB '92: de aandeelhouders-natuurlijke personen hebben hun aandelen verkocht in omstandigheden die niet ressorteren onder het «normale» beheer van een privévermogen. Taxatie op diverse inkomsten.

• Cijfergegevens

– Bedragen van de verschillende ingekohierde belastingen en voorheffingen

Vennootschapsbelasting:	931.003.932,06 Eur
Roerende voorheffing:	164.021.908,35 Eur
Personenbelasting:	60.639.192,98 Eur
Bedrijfsvoorheffing:	4.727,60 Eur
TOTAAL:	**1.156.035.804,18 Eur**

– Momenteel bedraagt de in te vorderen hoofdsom 921.623.980,72 Eur.
– Aantal aangiften bij het parket: 182, waarvan 154 door de diensten van de BBI, 13 door de AOIF en 15 door de Nationale Cel Invordering Kasgeldvennootschappen.

Na de inkohiering van de belasting werd de Administratie van de Invordering geconfronteerd met vennootschappen die «lege dozen» waren geworden, wat de invordering van de verschuldigde belasting sterk bemoeilijkte. Wanneer een belasting is ingekohierd ten laste van een kasgeldvennootschap, is het illusoir te denken dat de belasting bij die vennootschap kan worden ingevorderd. In dat geval kunnen alleen rechtsvorderingen tegen derden, natuurlijke personen of rechtspersonen worden overwogen.

Met het oog op de invordering van de ingekohierde bijdragen werd een lijst van de betrokken vennootschappen aan de regionale directeurs Invordering bezorgd. Dit maakte de afbakening mogelijk van het belastinginvorderingsvraagstuk dat inherent is aan dit fraudemechanisme.

5.1.2. Résultats des contrôles et suivi

À la suite des contrôles, des taxations ont été opérées sur plusieurs plans:

– Taxation à l'ISOC dans le chef de la société de liquidités: rejet de charges fictives, taxation de la plus-value sur la vente des actions ou du fonds de commerce, commissions secrètes;

– Précompte mobilier: la société subsiste mais l'actif ou les fonds propres ont été définitivement attribués aux actionnaires. Taxation au titre de dividendes distribués et enrôlement de précompte mobilier;

– Taxation dans le chef des actionnaires originaires, art. 90, 1° CIR92: les actionnaires personnes physiques ont vendu leurs actions dans des circonstances qui ne relèvent pas de la gestion normale d'un patrimoine privé. Taxation sur revenus divers.

• Données chiffrées

– Montants des différents impôts et précomptes enrôlés

Impôt des sociétés :	931.003.932,06 Eur
Précompte mobilier:	164.021.908,35 Eur
Impôt des personnes physiques:	60.639.192,98 Eur
Précompte professionnel:	4.727,60 Eur
TOTAL :	**1.156.035.804,18 Eur**

– À ce jour, le solde en principal à recouvrer s'élève à 921.623.980,72 Eur.
– Dénonciations au Parquet: 182 dont 154 par les services de l'ISI, 13 par l'AFER et 15 par la Cellule Nationale Recouvrement Sociétés de liquidités.

Après enrôlement de l'impôt, l'Administration du Recouvrement s'est trouvée face à des sociétés devenues des «coquilles vides», rendant ainsi le recouvrement des impôts dus très difficile. En effet, lorsqu'un impôt est enrôlé à charge d'une société de liquidités, le recouvrement à charge de la société est illusoire. Seules des actions contre des tiers, personnes physiques ou morales, sont envisageables.

Dans le but d'organiser le recouvrement des cotisations enrôlées, une liste des sociétés concernées a été communiquée aux directeurs régionaux Recouvrement, ce qui a permis de cerner la problématique inhérente à ce mécanisme de fraude en termes de recouvrement fiscal.

• Vanaf 2002 werden diverse werk- en overlegvergaderingen gehouden om na te gaan hoe de wetgeving kon worden gewijzigd.

• Op 5 mei 2003 werd binnen de Administratie van de Invordering een Nationale Cel Invordering Kasgeldvennootschappen opgericht.

• Op 23 april 2004 vond op verzoek van het College van procureurs-generaal een vergadering plaats, teneinde de ingediende klachten te prioriteren.

De prioriteiten werden geanalyseerd op grond van verschillende criteria, waaronder:

– de omvang van de schade voor de Belgische Staat;

– de intrinsieke kenmerken van het toegepaste mechanisme;

– het feit of al dan niet een gerechtelijk onderzoek vereist is om de uiteenlopende aspecten van het mechanisme bij de tijd te brengen;

– de prioriteit van het netwerk in zijn totaliteit (ten opzichte van andere netwerken), uit het oogpunt van de taxatie;

– de invorderingsmogelijkheden.

• Er werden kwartaalrapporten (later halfjaarlijkse rapporten) bezorgd aan de opeenvolgende staatssecretarissen voor de bestrijding van de fraude (de heren Zenner en Jamar).

• Het Rekenhof ontving gegevens met het oog op het opstellen van een evaluatierapport over de compensatiemaatregelen in het kader van de hervorming van de vennootschapsbelasting, meer bepaald met betrekking tot de administratieve-compensatiemaatregelen inzake de kasgeldvennootschappen (2004 en 2006).

5.1.3. Beschrijving van het mechanisme

Hoewel werd vastgesteld dat er verschillende varianten van het «kasgeldvennootschap»-mechanisme bestaan, vertoont het steeds dezelfde basisstructuur.

Doorgaans fungeren rendabele kmo's (apotheken, vastgoedmaatschappijen, bouwbedrijven) die grote exploitatiewinsten genereren, als *target companies* om het fraudemechanisme op te zetten. Zij hebben een potentieel hoge belastbare grondslag, aangezien de activa van die ondernemingen nagenoeg volledig zijn afgeschreven en ze weinig bedrijfslasten kunnen aftrekken.

De aandeelhouders van die *target companies* worden gecontacteerd door zogenaamde *organisatoren*, die direct optreden dan wel handelen via financiële instellingen of adviesbureaus.

• Dès 2002, diverses réunions de travail et réflexion ont été menées afin d'examiner les possibilités de modification législative.

• 5/05/2003: mise sur pied d'une Cellule Nationale Recouvrement Sociétés de liquidités au sein de l'Administration du Recouvrement.

• 23/04/2004: réunion à la demande du Collège des Procureurs généraux. Objet: prioritiser les plaintes déposées.

Une analyse des priorités a été faite sur la base de différents critères, dont:

– la hauteur du dommage pour l'État belge;

– les caractéristiques intrinsèques du mécanisme appliqué;

– nécessité d'une instruction judiciaire pour la mise à jour des différents aspects du mécanisme;

– la priorité du réseau dans sa globalité (par rapport à d'autres réseaux), sous l'angle de la taxation;

– les possibilités de recouvrement.

• Rapports trimestriels et ensuite semestriels aux secrétaires d'État successifs à la lutte contre la fraude (M. Zenner et M. Jamar).

• Transmission de données à la Cour des Comptes en vue de l'établissement d'un rapport d'évaluation des mesures de compensation de la réforme fiscale ISOC, notamment en ce qui concerne les mesures de compensation administrative en matière de sociétés de liquidités (2004 et 2006).

5.1.3. Description du mécanisme

Quoique différentes variantes aient pu être observées, le mécanisme «sociétés de liquidités» présente toujours le même schéma de base.

À l'origine, la majorité des sociétés cibles sont des PME rentables (officines de pharmacie, sociétés immobilières, sociétés de construction) dont les activités génèrent de gros bénéfices d'exploitation. Leur base imposable est potentiellement élevée car ces sociétés se trouvent dans une situation où leurs actifs sont quasi totalement amortis et disposent de peu de charges professionnelles à déduire.

Les actionnaires de ces sociétés cibles sont contactés par ceux que nous appellerons les *organisateurs,* soit directement, soit par l'intermédiaire, notamment, d'organismes financiers ou de sociétés de conseils.

• Wat stellen de organisatoren voor?

Zij stellen voor een financiële constructie op te zetten, die de aandeelhouders een aanzienlijke belastingbesparing kan opleveren.

• Dat mechanisme omvat **drie belangrijke fasen**:

1. alle activa van de *target company* worden in liquiditeiten omgezet;
2. alle aandelen van de *target company* worden overgedragen;
3. de belastbare grondslag verdwijnt.

Eerste fase: Omzetting van de activa van de *target company* in liquiditeiten

In de eerste fase worden alle activa van de *target company*, met inbegrip van de handelszaak, verkocht, om de onderneming «liquide» te maken.

Gesteld dat de aandeelhouders hun activiteiten wensen voort te zetten, dan hebben zij vooraf een nieuwe vennootschap opgericht, die de handelszaak aankoopt. De benaming van de nieuwe vennootschap verschilt nauwelijks van die van de vorige. De aldus verworven activa kunnen door de nieuwe vennootschap worden afgeschreven.

Met die verkoop realiseert de doelvennootschap een belangrijke meerwaarde waarop vennootschapsbelasting verschuldigd is. Haar balans ziet er dan als volgt uit:

— activa: uitsluitend kasgeld en een bankrekening (bijv. 100);
— passiva: het eigen vermogen alsook een aanzienlijke latente belastingschuld (bijv. 30) ten gevolge van de door de activaoverdracht gerealiseerde meerwaarden.

De intrinsieke waarde van de vennootschap kan dan ook worden berekend door de latente belastingschuld af te trekken van de kasgeldwaarde (*in casu*: 100 – 30 = 70).

2e stap: overdracht van de aandelen van de doelvennootschap

De aandeelhouders van de doelvennootschap zullen hun aandelen aan derden verkopen, tegen een hogere prijs dan de intrinsieke vennootschapswaarde (bijv. 90).

De verwerver rechtvaardigt de hogere aandelenprijs door te beweren dat de belastbare grondslag van de doelvennootschap aldus kan worden beperkt of weggewerkt. Op die manier neemt de organisator een deel van de uit de verkoop van het handelsfonds voortvloeiende belastingverplichtingen voor zijn rekening.

• Que proposent les organisateurs?

La mise en place d'un montage financier qui permettra aux actionnaires de réaliser une économie d'impôt substantielle.

• Ce mécanisme se décompose en **trois étapes essentielles**:

1. Transformation de tous les actifs de la société cible en liquidités;
2. Cession des actions de la société cible;

3. Destruction de la base imposable.

1ère étape: Transformation des actifs de la société cible en liquidités

La première étape consiste en la vente de tous les actifs de la société cible, en ce compris son fonds de commerce. Le but est de rendre la société «liquide».

Dans l'hypothèse où les actionnaires souhaitent poursuivre leurs activités, ils auront créé, au préalable, une nouvelle société qui va se porter acquéreur du fonds de commerce. La dénomination de la nouvelle société sera proche de l'ancienne. Les actifs ainsi acquis pourront être amortis dans la nouvelle société.

Par cette vente, la société cible réalise une importante plus-value imposable à l'ISOC. Elle présente alors au bilan:

— À l'actif: uniquement des liquidités et un compte bancaire (exemple: 100);
— Au passif: des fonds propres et une dette fiscale latente importante (exemple: 30) liée aux plus-values réalisées par la cession des actifs.

Il apparaît ainsi que la valeur intrinsèque de la société correspond au montant des liquidités dont est déduit le montant de l'impôt latent (exemple: 100 – 30 = 70).

2ème étape: Cession des actions de la société cible

Les actionnaires de la société cible vont vendre leurs actions à des tiers, pour un prix supérieur à la valeur intrinsèque de la société (exemple: 90).

L'acquéreur justifie le surprix des actions en prétendant pouvoir nettoyer/neutraliser la base imposable de la société cible. De cette manière, l'organisateur prend en charge une partie de la charge fiscale générée par la vente du fonds de commerce.

In de meeste dossiers vinden alle operaties op één dag plaats, soms in een nog kortere tijdspanne.

Dat mechanisme strekt ertoe **de tegoeden van de doelvennootschap over de aandeelhouders te spreiden zonder de latente belastingschuld te moeten dragen.**

— Waarin bestaat de fraude?

Als alle operaties wettig waren, zou er geen sprake zijn van frauduleuze kasgeldconstructies.

De Staat voert aan dat het mechanisme van een kasgeldvennootschap in wezen frauduleus is aangezien de aandelen worden verworven met het eigen kasgeld van de doelvennootschap en de belastbare grondslag wordt weggewerkt via fictieve investeringen en andere juridische operaties, zodat de doelvennootschap uiteindelijk geen financiële middelen meer overhoudt om haar belastingschuld te betalen.

De administratie Invordering meent dat er in de dossiers die de nationale cel Invordering Kasgeldvennootschappen momenteel onderzoekt, sprake is van fiscale fraude in de mate dat het kasgeld van de doelvennootschap op onwettige wijze wordt verkregen.

De aandelenkoper kan het bedrag dat met de aandelenprijs overeenstemt, eigenlijk niet betalen. Toch krijgt hij van een bank een bankcheque waarmee hij de aandelen kan verwerven. Die bankcheque wordt gedekt door het kasgeld van de doelvennootschap, dat eerder **onwettig werd verworven door de aandelenkoper**.

De doelvennootschap is dan niet meer dan een lege doos. Omdat zij voor de nieuwe aandeelhouders hoegenaamd niet interessant meer is, wordt alles op zijn beloop gelaten: jaarrekeningen worden niet meer ingediend, belastingaangiften niet langer ingevuld, de hoofdzetel verhuist naar een *business center* en van enige economische activiteit is geen sprake meer.

— Hoe komt de koper in het bezit van het kasgeld van de doelvennootschap om de aandelen te kunnen betalen?

De aandelenkopers hebben in werkelijkheid niet genoeg financiële middelen om de aandelen van de doelvennootschap te kopen. Zij zullen het kasgeld van de doelvennootschap gebruiken om de aandelen te kunnen overnemen. Met andere woorden, zij verduisteren

Dans la majorité des dossiers, les opérations se déroulent le même jour, voire dans un laps de temps plus court encore.

L'objectif du mécanisme est de **répartir l'avoir de la société cible entre les actionnaires sans supporter le passif fiscal latent.**

— En quoi consiste la fraude?

Si toutes les opérations se déroulaient légalement, l'on ne parlerait pas de mécanisme frauduleux «société de liquidités».

Ce que soutient l'État, c'est que le mécanisme sociétés de liquidités est par essence frauduleux lorsque les propres liquidités de la société cible sont utilisées pour financer l'acquisition de ses actions et que la base taxable est neutralisée au moyen d'investissements et autres opérations juridiques fictives, vidant ainsi la société cible de tous moyens financiers lui permettant d'honorer ses dettes fiscales.

Le secteur Recouvrement estime que dans les dossiers actuellement gérés par la Cellule nationale en matière de recouvrement pour les sociétés de liquidités, il y a fraude fiscale dans la mesure où les liquidités de la société cible sont captées illégalement.

Ainsi, l'acheteur des actions n'a pas la capacité financière de débourser le montant correspondant au prix des actions. Cependant, il obtient d'une banque un chèque bancaire lui permettant d'acquérir les titres. Ce chèque bancaire sera couvert par les liquidités de la société cible, lesquelles ont été préalablement **captées illicitement par l'acheteur des actions**.

La société cible devient ainsi une coquille vide. Ne présentant plus aucun intérêt pour ses nouveaux actionnaires, elle est totalement abandonnée: les comptes annuels ne sont plus déposés, les déclarations fiscales ne sont plus remplies, le siège social est transféré dans un business center, aucune activité économique n'est exercée.

— Comment l'acheteur prend-il possession des liquidités de la société cible pour payer le prix d'achat des actions?

En réalité, les acquéreurs ne disposent pas de moyens financiers suffisants pour acheter les actions de la société cible. Ils vont utiliser les liquidités de la société cible pour payer le prix de rachat des actions. En d'autres termes, ils vont détourner les liquidités de

het kasgeld van de doelvennootschap om de aandelen te kunnen betalen.

Bij heel wat constructies wordt aan de oorspronkelijke aandeelhouders gevraagd op de *closing date* (d.i. de dag waarop de akte van verkoop van de aandelen van de doelvennootschap wordt ondertekend) een cheque mee te brengen ter waarde van het kasgeld van de doelvennootschap.

Na de ondertekening van de verkoopovereenkomst worden de cheques uitgewisseld: de oorspronkelijke aandeelhouder overhandigt de verkrijger de voornoemde cheque, in ruil voor een cheque waarmee de aandelen zullen worden betaald. Die laatste cheque werd vooraf door een bank afgegeven en betaald uit de eigen kasmiddelen van de bank. Daardoor is de bank betrokken bij het opzetten van de fraudeconstructie en is ze zelfs de belangrijkste schakel ervan.

De *closing*-overeenkomst wordt doorgaans ondertekend op het kantoor van de instrumenterende notaris of op de bank.

Na de ondertekening van de akte voor de verkoop van de aandelen van de doelvennootschap wordt nog diezelfde *closing date* een algemene vergadering gehouden waarop akte wordt genomen van het ontslag van de bestuurders van de doelvennootschap, enerzijds, en van de benoeming van de door de aandelenkoper voorgedragen nieuwe bestuurders, anderzijds.

De nieuwe bestuurders zullen de cheque ter waarde van het kasgeld van de doelvennootschap endosseren ten gunste van de koper. Deze laatste laat het bedrag van de cheque storten op zijn eigen bankrekening.

Nog diezelfde dag wordt de rekening van de aandelenkoper gedebiteerd voor een bedrag dat overeenstemt met de verkoopprijs voor de aandelen van de doelvennootschap.

Het positieve saldo dat de hogere kasgeldwaarde ten opzichte van de verkoopprijs voor de aandelen oplevert, is de «beloning» van de organisator van de constructie voor de koper.

In werkelijkheid worden alle cheques gedekt door het kasgeld van de vennootschap, dat van de vennootschapsrekeningen direct in de zakken van de aandeelhouders verdwijnt.

Het is dus wel degelijk het kasgeld van de doelvennootschap dat wordt gebruikt om de aandelen te kunnen betalen.

la société cible et les utiliser pour payer le prix de vente des actions.

Dans de nombreux montages, le jour du closing (c-à-d le jour de la signature de l'acte de vente des actions de la société cible), il est demandé aux actionnaires originaires de se présenter avec un chèque qui matérialise les liquidités de la société cible.

Après la signature de la convention de vente des actions, on assiste alors à un échange de chèques: l'actionnaire initial remet à l'acquéreur des titres le chèque suscité tandis que l'acquéreur remet à l'actionnaire initial un chèque destiné à payer le prix des actions. Ce dernier chèque a été préalablement délivré par une banque et tiré sur les propres caisses de cette dernière. De ce fait, la banque est impliquée dans la réalisation de l'escroquerie et en constitue même le maillon indispensable.

Le *closing* a généralement lieu en l'étude du notaire instrumentant ou dans les bureaux de la banque.

Le jour du closing, après signature de l'acte d'achat des actions de la société cible, se tient une assemblée générale au cours de laquelle sont actées d'une part, la démission des administrateurs de la société cible et d'autre part, la nomination des nouveaux administrateurs désignés par l'acheteur des actions de la société cible.

Les administrateurs nouvellement désignés vont endosser le chèque matérialisant les liquidités de la société cible au profit de l'acheteur. Le chèque sera encaissé par l'acheteur sur son propre compte bancaire.

Le même jour, le compte de l'acheteur sera débité d'un montant correspondant au prix d'achat des actions de la société cible.

Le montant des liquidités étant supérieur au prix de vente des actions, il subsistera sur le compte bancaire de l'acquéreur un solde positif qui représente la «récompense» de l'organisateur du montage.

En réalité, ces chèques reposent tous sur les liquidités de la société qui passent donc directement des comptes de la société dans la poche des actionnaires.

Ce sont donc bien les liquidités de la société cible qui sont utilisées pour payer le prix de vente des actions.

Die financieringstechniek wordt uitdrukkelijk verboden door het Wetboek van vennootschappen, dat bepaalt dat een vennootschap geen middelen mag voorschieten, leningen mag toestaan of zekerheden mag stellen met het oog op de verkrijging van haar aandelen door derden (artikelen 629 en 329).

— Hoe wordt aan die onwettige financiering een schijn van wettigheid gegeven?

Via allerhande complexe en minder complexe juridische constructies zullen de verkrijgers van de aandelen de verwerving van het geld van de doelvennootschap trachten te verhullen en de overdracht van het kasgeld trachten te rechtvaardigen door de aankoop van activa zonder enige reële waarde.

Precies daarom worden in de balans van de doelvennootschap de liquiditeiten vervangen door waardeloze activa (verwerving van fictieve goederen, fictieve exploitatievergunningen, fictieve octrooien, waardeloze aandelen, kruisparticipaties in verbonden vennootschappen zonder financieel vermogen, ongebreideld aantal intragroepsverrichtingen, met de oprichting van schijnvennootschappen in belastingparadijzen enzovoort).

Dankzij die «camouflageoperaties» kunnen de organisatoren het kasgeld uit het vermogen van de aldus berooide doelvennootschap halen.

In sommige dossiers evenwel doen de organisatoren van de constructie niet eens de moeite om de overdracht van het kasgeld van de doelvennootschap naar de koper te rechtvaardigen: na de overdracht van de aandelen halen de pas benoemde bestuurders het kasgeld binnen, waarna ze met de noorderzon verdwijnen – «*take the money and run*», zoals de auteurs die methode omschrijven.

Bij sommige constructies werd vastgesteld dat de financiële overdrachten niet via bankcheques maar via overschrijvingen verliepen.

3e (en laatste) stap: belastbare grondslag doen verdwijnen

De omstreden operaties die de belastingadministratie aan de kaak stelt, hebben tot doel:

– de verwerving van het kasgeld van de doelvennootschap te verhullen;
– de belastbare grondslag van de kasgeldvennootschap kunstmatig te doen verdwijnen.

Het is de aanstichter van de fraude alsook de diverse betrokken actoren er alleen om te doen de fraudeleuze

Cette technique de financement est formellement interdite par le Code des sociétés qui stipule qu'une société ne peut ni avancer des fonds, ni accorder des prêts ni donner des sûretés en vue de l'acquisition de ses propres actions par un tiers (article 629 et 329 Code des sociétés).

— Comment donner une apparence de légalité à ce financement illégal?

Par des montages juridiques plus ou moins complexes, les acquéreurs des actions vont dissimuler la captation de l'argent de la société cible et tenter de justifier le transfert des liquidités par l'achat d'actifs sans aucune valeur réelle.

Dans ce but précis, au bilan de la société cible, les liquidités sont remplacées par des actifs sans aucune valeur (acquisition de biens fictifs, de licences d'exploitation fictives, de brevets fictifs, d'actions sans valeur, prise de participation croisée dans des sociétés liées sans capacité financière, enchevêtrement d'opérations intra-groupes multiples avec la mise en place de sociétés coupe-circuit logées dans des paradis fiscaux,…).

Ces opérations dites de «camouflage» vont permettre aux organisateurs de sortir les liquidités du patrimoine de la société cible ainsi dépouillée.

Toutefois dans certains dossiers, les organisateurs du montage ne prennent même pas la peine de justifier le transfert des liquidités de la société cible vers l'acheteur: après la cession des actions, nomination de nouveaux administrateurs qui, le jour même, appréhendent les liquidités et disparaissent. C'est ce que les auteurs on appelé la technique «Take the money and run».

Dans certains montages, il a été observé que les transferts financiers se font au moyen de virements et non par la remise de chèques bancaires.

3ème et dernière étape: destruction de la base imposable

Les opérations litigieuses ainsi dénoncées par l'Administration fiscale ont pour objectifs:

– la dissimulation de la captation des liquidités de la société cible;
– la destruction artificielle de la base imposable de la société de liquidités.

Le promoteur de la fraude, ainsi que les différents acteurs, n'auront d'autres soucis que de dissimuler le

geldstromen te verhullen en meer bepaald de aandacht af te leiden van de verduistering van het kasgeld, die ten koste gaat van de vennootschap, als eigenaar van het kasgeld, én van de Staat, als eiser van de latente belastingschuld.

Verschillende technieken worden aangewend om de belastbare grondslag te doen verdwijnen en de inkohiering van de belasting uit te stellen (cf. artikel 47 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 92)

Hoe doet men de belastbare grondslag verdwijnen? Dat gebeurt meer bepaald door fictieve investeringen en/of kosten in mindering te brengen, verworven fictieve goederen af te schrijven, buitensporige interestbetalingen voor door verbonden vennootschappen toegekende leningen in te brengen, fictieve investeringen te boeken voor dermate hoge bedragen dat ze onrechtmatig een jaarbedrag aan afschrijvingen meebrengen, en/of door buitensporig hoge leninglasten te boeken, voor een hoger bedrag dan de weg te werken belastbare grondslag.

Diverse ingrepen moeten ervoor zorgen dat de constructie zo weinig mogelijk sporen nalaat en uit de greep van fiscale onderzoeken blijft: het sociaal oogmerk van de doelvennootschap wordt gewijzigd, de hoofdzetel verhuist, eventueel naar een *business center*; het maatschappelijk boekjaar wordt verlengd, de door de aandelenkoper aangestelde bestuurders nemen ontslag en worden vervangen door bestuurders wier woonplaats in België onbekend is of die helemaal insolvabel zijn. Er worden geen balansen en belastingaangiften meer ingediend.

Overigens worden die beslissingen in de meeste dossiers genomen tijdens de algemene vergadering op de dag van de *closing*.

In sommige netwerken wordt een kasgeldconstructie opgezet om een andere doelvennootschap leeg te halen of die vennootschap te gaan besturen. Die kasgeldvennootschappen moeten dan een rookgordijn leggen die de identiteit van de organisator of organisatoren van de constructie moet verbergen.

Als alle operaties afgerond zijn, schieten in België alleen nog «legedoosvennootschappen» over, onder het beheer van vennootschappen die al even leeg zijn, of van natuurlijke personen van wie in ons land geen adres bekend is.

5.1.4. Nationale cel Invordering Kasgeldvennootschappen

5.1.4.1. Gelet op de belastingschulden van de kasgeldvennootschappen werd, in het raam van de

flux financier frauduleux. Il s'agit de cacher le détournement des liquidités qui est opéré au préjudice de la société, propriétaire des liquidités et de l'État, créancier de la dette fiscale latente.

Différentes techniques seront utilisées dans le but soit de détruire/nettoyer la base imposable, soit de retarder l'enrôlement de l'impôt (cf. art. 47 du Code des impôts sur les revenus 92)

Comment nettoyer la base imposable? Notamment, par la déduction d'investissements et/ou de charges fictives, l'amortissement des biens fictifs acquis, la déduction d'intérêts exorbitants de prêt consenti par des sociétés liées, la comptabilisation d'investissements fictifs portant sur des montants démesurés générant frauduleusement une première annuité d'amortissements et/ou de charges d'emprunt exorbitantes et supérieures à la base imposable à éliminer.

Afin de brouiller les pistes et de rendre autant que possible le système imperméable aux enquêtes fiscales, diverses décisions interviennent: l'objet social de la société cible va être modifié, de même que son siège social avec un transfert éventuel vers un business center; l'exercice social va être prolongé, les administrateurs désignés par l'acquéreur vont démissionner et être remplacés par des administrateurs n'ayant aucun domicile connu en Belgique ou totalement insolvables. Les bilans et les déclarations fiscales ne sont plus déposés.

Notons que dans la plupart des dossiers, toutes ces décisions sont prises au cours de l'assemblée générale qui se tient le jour du *closing*.

Dans certains réseaux, une société de liquidités va être utilisée pour acquérir une autre société cible à dépouiller ou en devenir administrateur. Ainsi, ces sociétés de liquidités peuvent servir d'écrans pour masquer l'identité du ou des organisateurs du montage.

À la fin des opérations, seules apparaissent en Belgique des sociétés «coquilles vides» avec pour mandataires des sociétés elles-mêmes «vides» ou des personnes physiques sans domicile sur notre territoire.

5.1.4. Cellule Nationale en matière de Recouvrement pour les Sociétés de liquidités

5.1.4.1. Au regard de l'impayé fiscal lié aux sociétés de liquidités, dans le cadre des mesures prises par le

maatregelen van de regering tegen belastingfraude en op verzoek van het Vast Comité voor de strijd tegen de fiscale fraude, een speciale cel opgericht binnen de administratie Invordering van de FOD Financiën:

De Nationale Cel Invordering Kasgeldvennootschappen is sinds 5 mei 2003 operationeel en bestaat thans uit 7 juristen met een specialisatie in de invordering van belastingen. Voorts krijgt die Cel de steun van een belastingambtenaar.

Die Cel heeft een nationale bevoegdheid en beheert de invordering van de belastingschulden van de kasgeldvennootschappen.

De vaststelling van die schuldvorderingen gebeurt met name aan de hand van een gegevensbank die voortdurend wordt bijgewerkt door de Antifraude-*Task Force*, op grond van informatie die de belastingdiensten verschaffen. Naar aanleiding van het onderzoek naar vennootschappen die bepaalde kenmerken vertonen die eigen zijn aan kasgeldvennootschappen of die gevestigd zijn op een adres dat dienst doet als postbus voor reeds geïdentificeerde vennootschappen, heeft de Nationale Cel eveneens nieuwe gevallen ontdekt die onder de noemer van de kasgeldvennootschappen kunnen vallen.

De taak van de Nationale Cel komt er dus op neer het innings– en invorderinsaspect van de belastingheffing ten aanzien van de als kasgeldvennootschappen geïdentificeerde vennootschappen grondig te onderzoeken.

Dat houdt hoofdzakelijk in dat de Nationale Cel voor elk dossier de verschillende transacties moet reconstrueren die van een bloeiende onderneming een lege doos hebben gemaakt. Het belangrijkste maar tevens moeilijkste onderdeel van zijn taak bestaat erin te achterhalen welke financiële stromen en juridische constructies zijn gebruikt om de belastinggrondslag van de belastbare vennootschap te eroderen en de liquide middelen ervan te verduisteren.

Op basis van de gedane vaststellingen en van de verzamelde bewijzen stippelt de Nationale Cel vervolgens voor elk dossier een optimale invorderingsstrategie uit.

Omdat de kasgeldvennootschappen per definitie «lege dozen» zijn, is een fiscale oplossing in de meeste dossiers onmogelijk en is de Nationale Cel aangewezen op gerechtelijke procedures tegen derden.

Gouvernement en vue de lutter contre la fraude fiscale, sur demande du Comité Permanent de lutte contre la fraude fiscale, une cellule spéciale a été mise sur pied au sein de l'Administration du Recouvrement du Service Public Fédéral Finances:

La Cellule Nationale en matière de Recouvrement pour les Sociétés de liquidités. Opérationnelle depuis le 5/05/2003**,** la cellule est actuellement composée de 7 juristes spécialisés dans le domaine du recouvrement des impôts. Elle bénéficie également de l'appui d'un agent issu de la taxation.

Dotée d'une compétence nationale, la cellule gère le recouvrement des dettes fiscales établies à charge des sociétés de liquidités.

Ces créances sont identifiées, notamment, au départ d'une base de données constamment réactualisée par la *Task Force* Anti Fraude, via les informations communiquées par les services de taxation. A l'occasion de l'examen de sociétés présentant certaines caractéristiques propres aux sociétés de liquidités ou la même adresse servant de boîte aux lettres à des sociétés déjà identifiées, la Cellule a également découvert de nouveaux cas qui s'apparentent au phénomène étudié.

La tâche de la Cellule nationale consiste donc à prendre en charge, pour ce qui concerne leurs aspects «perception et recouvrement», l'examen approfondi des taxations opérées dans le chef de sociétés identifiées comme étant des sociétés de liquidités.

Sa première mission consiste à reconstituer, pour chaque dossier, les différentes opérations qui ont conduit à transformer une société florissante en coquille vide. La partie la plus importante mais aussi la plus difficile de sa tâche est de reconstituer les flux financiers et les montages juridiques qui ont permis d'absorber la base imposable et de détourner les liquidités de la société cible.

Sur la base des constatations effectuées et des éléments de preuve recueillis, la Cellule définit, pour chaque dossier, une stratégie optimale de recouvrement.

Dans la plupart des dossiers, les sociétés de liquidités étant par définition des «coquilles vides», la Cellule nationale doit, à défaut de voie fiscale, mettre en œuvre des procédures judiciaires à charge de tiers.

In dit stadium volstaat het te verwijzen naar het uit 2006 daterende wetgevend initiatief om in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 een nieuwe bepaling in te voegen, te weten artikel 442*ter* (programmawet van 20 juli 2006, *Belgisch Staatsblad* van 28 juli 2006). Die bepaling behelst een hoofdelijke aansprakelijkheid van de oorspronkelijke aandeelhouders voor de betaling van de belastingschulden van de kasgeldvennootschap. Aangezien die bepaling echter pas op 7 augustus 2006 in werking is getreden, vallen de thans door de Nationale Cel behandelde dossiers niet binnen de toepassingssfeer van de wet.

Het fraudemechanisme bij kasgeldvennootschappen zorgt ervoor dat pas na het verstrijken van de wettelijke termijnen voor de inkohieringen aangifte kan worden gedaan van de feiten. Op dat moment is de kasgeldvennootschap echter reeds een lege doos. De schade voor de Staat bestaat erin dat deze niet bij machte is de door de vennootschap verschuldigde belastingen te innen, doordat er sprake is van het organiseren van bedrieglijk onvermogen zodat hij noodgedwongen zijn toevlucht moet nemen tot het instellen van gerechtelijke procedures tegen derden.

Bijgevolg heeft de Nationale Cel onder meer een aantal burgelijke-aansprakelijkheidsvorderingen ingesteld, teneinde schadevergoeding te verkrijgen van derden die actief hebben deelgenomen aan de frauduleuze constructies (banken, bestuurders van de doelvennootschap, opzetters van het fraudemechanisme, boekhouders, fiscaal consulenten, advocaten, notarissen, oorspronkelijke aandeelhouders,…).

Tevens heeft de Nationale Cel zich in naam van de Belgische Staat burgerlijke partij gesteld in verschillende strafprocedures. Aldus is het de bedoeling de daders en de medeplichtigen van de fraudeconstructies te doen veroordelen tot de betaling van een schadevergoeding.

De aan de betrokkenen verweten feiten hebben een rechtstreeks nadeel berokkend aan de Staat, doordat die wegens het bedrieglijk onvermogen de ingekohierde belasting niet kon invorderen. Dat rechtstreekse nadeel verschilt van het recht op inkohiering, want die inkohiering heeft binnen de wettelijke termijnen plaatsgevonden.

Vanaf de zomer van 2003 heeft de Nationale Cel de aan de fraudemechanismen verwante dossiers kunnen onderzoeken, met het oog op een vergadering tussen de administrateur van de entiteit Belasting en Invordering, het Antifraudecomité en het College van procureursgeneraal. Doelstelling van dat onderzoek: nagaan welke netwerken prioritair zijn, omdat het gerecht niet over de nodige middelen beschikt om alle bij de FOD Financiën ingediende klachten te behandelen. Dat onderzoek werd

A ce stade, il convient de mentionner l'initiative législative de 2006 visant à introduire une nouvelle disposition dans le Code des impôts sur les revenus – soit l'article 442*ter*, CIR92 (loi programme du 20.07.2006, *Moniteur belge* du 28.07.2006). Toutefois, cette disposition, qui retient une responsabilité solidaire dans le chef des actionnaires initiaux au paiement des impôts de la société de liquidités, n'est entrée en vigueur que le 7.08.2006. Les dossiers actuellement gérés par la Cellule ne tombent donc pas dans le champ d'application de la loi.

En raison du mécanisme frauduleux utilisé dans le cas des sociétés de liquidités, la dénonciation des faits ne peut avoir lieu qu'après l'expiration des délais légaux prévus pour les enrôlements. À ce moment, la société de liquidités n'est déjà plus qu'une coquille vide. Le dommage pour l'État consiste en l'impossibilité de recouvrir les impôts à charge de la société. On peut dès lors considérer qu'il s'agit de l'organisation frauduleuse de son insolvabilité. L'État doit dès lors se rabattre sur l'introduction d'action à charge de tiers.

Par conséquent, la Cellule a notamment engagé nombre d'actions en responsabilité civile qui visent à obtenir le paiement de dommages et intérêts par des tiers intervenus activement dans le montage dont objet (banques, administrateurs de la société cible, organisateurs, comptables, conseillers fiscaux, avocats, notaires, actionnaires originaires …).

Elle s'est également constituée partie civile au nom de l'État belge dans diverses procédures pénales. L'objectif est d'obtenir la condamnation des auteurs et complices du montage frauduleux au paiement de dommages et intérêts.

Les faits reprochés aux personnes en cause ont généré directement un dommage dans le chef de l'État consistant en l'impossibilité de recouvrer l'impôt enrôlé compte tenu de l'organisation frauduleuse d'insolvabilité. Ce dommage direct est différent du droit à l'enrôlement, cet enrôlement ayant eu lieu dans les délais légaux.

Dès l'été 2003, la Cellule Nationale a dû procéder à l'examen des dossiers apparentés au mécanisme de fraude dont objet en vue d'une réunion entre l'Administrateur général des Impôts et du Recouvrement, le Comité Anti Fraude et le Collège des Procureurs généraux. L'objectif de cet examen: déterminer les réseaux prioritaires dans la mesure où la Justice ne disposait pas des moyens nécessaires pour traiter l'ensemble des plaintes déposées par le SPF Finances. L'examen

tevens gevoerd door de BBI, de AOIF en de *Task Force* «Kasgeldvennootschappen».

5.1.4.2. Enkele cijfers

– De Nationale Cel behandelt momenteel 418 dossiers die samen goed zijn voor nagenoeg 1 miljard euro aan ingekohierde belastingschulden (voornamelijk inzake vennootschapsbelasting en roerende voorheffing).

– Op 30 juni 2008 heeft de Nationale Cel sinds de aanvang van zijn activiteiten, circa 87 burgerrechtelijke vorderingen ingesteld en zich 25 maal burgerlijke partij gesteld in naam van de Belgische Staat in het kader van strafrechtelijke procedures. In dat verband zij erop gewezen dat een zelfde vordering betrekking kan hebben op verschillende kasgeldvennootschappen die tot een zelfde netwerk behoren. De 25 burgerlijke partijstellingen hebben betrekking op 74 doelvennootschappen, na de aangifte van de feiten door de diensten van de BBI en de AOIF (123 aangiftes).

– Het definitieve en na een actieve interventie van de Cel geïnde totaalbedrag bedraagt: 5.745.489,76 euro.

Die betalingen werden verkregen via gunstige rechterlijke beslissingen of via akkoorden met de partijen in het geding. De gunstige rechterlijke beslissingen die werden verkregen na de wetswijziging van 2006 (artikel 442*ter* van het WIB 92) hebben er immers toe geleid dat met verschillende fraudeurs, waaronder oorspronkelijke aandeelhouders, akkoorden werden gesloten voor een bedrag van 1.698.886 euro.

Soms werda spontane betalingen werden verricht zonder dat de Cel in de betrokken dossiers al stappen met het oog op vervolging had genomen. Dat heeft beslist te maken met de ruchtbaarheid die is gegeven aan de veroordeling – onder andere tot gevangenisstraffen – van verschillende fraudeurs, alsook met de inwerkingtreding van artikel 442*ter* van het WIB 92.

Tevens is het van belang aan te stippen dat de resultaten van het werk van de Nationale Cel Invordering Kasgeldvennootschappen niet kunnen worden herleid tot de op vandaag ingevorderde bedragen. De termijnen waarbinnen de hoven en rechtbanken een eindvonnis wijzen zijn namelijk behoorlijk lang (duur van het strafonderzoek, ingereedheidbrenging van de burgerrechtelijke procedure, uitputting van alle eventuele rechtsmiddelen – inclusief voor het Hof van Cassatie, gelet op wat op het spel staat).

a également été mené par l'ISI, l'AFER et la Task Force «Sociétés de liquidités».

5.1.4.2. Quelques chiffres

– La Cellule gère actuellement 418 dossiers représentant un montant global de l'ordre du milliard d'EUR de dettes fiscales enrôlées (essentiellement de l'impôt des sociétés et du précompte mobilier).

– Au 30 juin 2008, depuis son début d'activités, elle avait initié quelques 87 actions au civil et déposé 25 actes de constitution de partie civile au nom de l'État belge dans le cadre de procédures pénales. Précisons qu'une même action peut concerner plusieurs sociétés de liquidités apparentées à un même réseau. Les 25 actes de constitution de partie civile concernent 74 sociétés cibles. D'autres dossiers font l'objet d'une instruction pénale à la suite de la dénonciation des faits par les services de l'ISI et de l'AFER (123 dénonciations).

– Les montants définitivement perçus suite à une intervention active de la Cellule: 5.745.489,76 EUR.

Ces paiements ont été obtenus dans le cadre de décisions judiciaires favorables ou d'accords intervenus avec les parties mises en cause. En effet, comme suite aux jugements favorables obtenus ainsi qu'à la modification de la législation en 2006 (article 442 ter, CIR92), plusieurs accords ont été conclus avec différents acteurs de la fraude, parmi lesquels des actionnaires originaires, pour un montant de 1.698.886 EUR.

Parfois des paiements spontanés sont intervenus sans que les dossiers concernés n'aient encore fait l'objet de mesures de poursuites par la cellule. La raison réside très certainement dans la publicité donnée aux jugements portant condamnation – notamment à des peines de prison – de différents acteurs de la fraude ainsi qu'à l'introduction de l'article 442ter, CIR92.

Il importe également de souligner que l'ampleur de la tâche assumée par la Cellule Nationale Recouvrement Sociétés de liquidités ne peut se résumer aux montants engrangés à ce jour. Les délais nécessaires pour mener à terme une procédure devant les cours et tribunaux de l'ordre judiciaire et obtenir un jugement définitif sont relativement longs (durée de l'instruction au pénal ainsi que de la mise en état des procédures au civil, épuisement de toutes les voies de recours éventuellement jusqu'à la Cour de Cassation étant donné la hauteur des montants en jeu).

5.1.4.3. Complexiteit van de dossiers – internationale dimensie van het verschijnsel

In heel wat door de Cel behandelde dossiers is vastgesteld dat er sprake was van internationale fraude op verschillende niveaus:

– interveniënten: bank, buitenlandse stromannen;

– investeringen in het buitenland: *joint venture* met een buitenlandse onderneming die later grote verliezen laat optekenen in het raam van die *joint venture*, exploitatierecht van mijnen in het buitenland,…

– buitenlandse lasthebbers (bestuurders die geen woonplaats in België hebben).

Dat internationale aspect verklaart des te meer het belang van een strafonderzoek in heel wat dossiers.

Aldus werden meer in het bijzonder ambtelijke opdrachten verricht in Aziatische landen, met als resultaat dat heel belangrijke documenten in beslag konden worden genomen en dat alle transacties van het betrokken fraudemechanisme konden worden gereconstrueerd.

5.1.4.4. Over welke middelen beschikt de belastingadministratie voor de invordering van de ingekohierde belastingen

De doelvennootschap zag zich haar liquide middelen ontnomen en virtueel failliet aan haar lot overgelaten.

Een invordering ten laste van de vennootschap is dus onrealistisch. Denkbaar zijn alleen vorderingen tegen derden (natuurlijke personen of rechtspersonen), waaronder burgerlijke-aansprakelijkheidsvorderingen tegen wie bij de fraude betrokken is.

• Aansprakelijkheid van de oorspronkelijke aandeelhouders van de doelvennootschap

In veel dossiers houdt het fiscaal bestuur staande dat de aandeelhouders er volledig van op de hoogte waren dat de doelvennootschap van haar tegoeden zou worden ontdaan, waardoor de constructie kon worden opgezet door de voorafgaande handelingen te verrichten die op de dag van de *closing* leidden tot de overhandiging van de cheque ter materialisatie van de liquide middelen van de vennootschap.

Het fiscaal bestuur verwijt de aandeelhouders voorts dat zij niet het nodige onderzoek hebben gedaan om de financiële draagkracht van de kopers van de aandelen na te gaan. Zij stellen de onontbeerlijke handelingen om die regeling vorm te kunnen geven; zij gaan niet concreet en niet voldoende doortastend de solventie na van de koper van de aandelen, een gedrag dat des te ernstiger is omdat hun in het kader van de overeenkomst vaak

5.1.4.3. Complexité des dossiers - Dimension internationale du phénomène

Dans nombre des dossiers gérés par la Cellule, l'implication internationale de la fraude a été observée à différents niveaux:

– Intervenants, banque, homme de paille étrangers;

– Investissements à l'étranger: contrat de joint-venture avec une société étrangère et enregistrement ultérieur de pertes importantes dans le cadre de celle-ci, droit d'exploitation de mines étrangères,…

– Mandataires étrangers (administrateurs n'ayant aucun domicile en Belgique).

Cet aspect international explique d'autant plus l'intérêt de l'instruction pénale dans nombre de dossiers.

Ainsi, des commissions rogatoires menées notamment dans des pays asiatiques ont permis la saisie de documents très importants et la reconstitution de l'ensemble des opérations intervenues dans le montage frauduleux.

5.1.4.4. Quels sont les moyens dont dispose l'Administration fiscale en vue du recouvrement des impôts enrôlés?

La société cible a été vidée de ses liquidités et abandonnée dans un état de faillite virtuelle.

Le recouvrement à charge de la société est dès lors illusoire. Seules des actions contre des tiers, personnes physiques ou morales, sont envisageables. Parmi celles-ci, la mise en cause de la responsabilité civile des acteurs de la fraude.

• Responsabilité des actionnaires initiaux de la société cible

Dans nombre de dossiers, l'Administration fiscale soutient que les actionnaires savaient parfaitement que la société cible allait être détroussée de ses avoirs, rendant la réalisation du montage possible en posant les actes préalables qui aboutissent à la remise, le jour du closing, du chèque matérialisant les liquidités de la société.

L'administration fiscale reproche également aux actionnaires de ne pas avoir effectué les recherches nécessaires pour s'enquérir de la capacité financière des acheteurs des actions. Ceux-ci posent les actes indispensables pour que ce mécanisme puisse être mis en place; ils ne vérifient pas concrètement et suffisamment la solvabilité de l'acquéreur des actions, comportement d'autant plus grave qu'il leurs est souvent demandé,

wordt gevraagd een cheque te overhandigen ter materialisatie van de liquide middelen van de vennootschap.

• Aansprakelijkheid van de oorspronkelijke bestuurders en zaakvoerders

Op welke grondslag?

– de taak: «De zaakvoerders zijn (…) verantwoordelijk voor de vervulling van de hun opgedragen taak en aansprakelijk voor de tekortkomingen in hun bestuur» (art. 262 en 527 van het Wetboek van vennootschappen).

– de burgerrechtelijke aansprakelijkheid (art. 1382 van het Burgerlijk Wetboek); de bestuurders zijn aansprakelijk voor de tekortkoming bestaande in de overtreding van een welbepaalde verplichting die bij wet is bepaald, dan wel de overtreding van de statuten van de doelvennootschap. Het fiscaal bestuur kan aanvoeren dat er een schending is van de statuten van de doelvennootschap, waarvan het vermogen wordt aangewend voor andere doeleinden dan het doel van de vennootschap, waarbij het bestuur wel het bewijs moet leveren dat de oorspronkelijke bestuurders zich hebben ingelaten met de frauduleuze financieringsconstructie;

– de schending van de artikelen 259 en 523 van het Wetboek van vennootschappen, want de verkoop van de aandelen heeft een onterecht voordeel opgeleverd voor een bestuurder in diens hoedanigheid van natuurlijke persoon (aandeelhouder); in zijn hoedanigheid van bestuurder heeft de oorspronkelijke aandeelhouder van de doelvennootschap een cheque ten laste van de doelvennootschap uitgeschreven, teneinde over liquide middelen te beschikken om de door een derde opgekochte aandelen te financieren.

⇨ Belangenvermenging: de bestuurder heeft ten koste van de belangen van de doelvennootschap gehandeld, door actief aan de plundering ervan mee te werken. Krachtens het Wetboek van vennootschappen zijn de bestuurders persoonlijk en hoofdelijk aansprakelijk voor de schade die de vennootschap, dan wel een derde lijdt indien een verrichting of een beslissing hun een onterecht financieel voordeel heeft opgeleverd ten koste van de vennootschap.

• Aansprakelijkheid van de banken

De banken vormen een cruciale schakel bij het opzetten van een kasgeldvennootschap. Om de herkomst te verdoezelen van het geld dat zal dienen om de prijs van de aandelen te betalen, zal de bank een cheque uitschrijven ten bate van de verkopers van de aandelen, alsmede zich laten indekken door een andere cheque die haar door de kopers ter hand wordt gesteld.

dans le cadre de la convention, de remettre un chèque matérialisant les liquidités de la société

• Responsabilité des administrateurs et gérants originaires

Sur quelle base?

– le mandat: les administrateurs répondent de l'exécution de leur mandat et des fautes commises dans leur gestion (art. 262 et 527 Code des Sociétés)

– la responsabilité civile (art.1382C.civil): les administrateurs répondent de la faute consistant en la violation d'une obligation déterminée par la loi ou de la violation des statuts de la société cible. L'administration fiscale peut invoquer la violation des statuts de la société cible dont les fonds sont utilisés à des fins étrangères à son objet social, à charge d'apporter la preuve de l'intervention des administrateurs originaires dans le mécanisme de financement frauduleux.

– La violation des art. 259 et 523 du Code des sociétés car la vente des titres a procuré un avantage abusif à un administrateur en sa qualité de personne physique (actionnaire). L'actionnaire originaire de la société cible, en sa qualité d'administrateur, a tiré un chèque sur la société cible afin de disposer des liquidités pour financer le rachat des actions par un tiers.

⇨ Confusion d'intérêt: l'administrateur a agi à l'encontre des intérêts de la société cible, en participant activement à son dépouillement. En vertu du Code des sociétés, les administrateurs sont personnellement et solidairement responsables du préjudice subi par la société ou par un tiers, si une opération ou une décision leur a procuré un avantage financier abusif au détriment de la société.

• Responsabilité des banques

Les banques constituent un maillon essentiel dans la réalisation d'un montage de sociétés de liquidités. Pour dissimuler l'origine de l'argent qui va servir à payer le prix des actions, la banque va émettre un chèque au profit des vendeurs d'actions et se faire couvrir par un autre chèque qui lui est remis par les acquéreurs.

In werkelijkheid hebben de kopers niet de financiële middelen om de aandelen te kopen: zij zullen er vooraf voor hebben gezorgd dat hun door de verkopers een ten koste van de doelvennootschap uitgeschreven cheque is bezorgd die de liquide middelen ervan vertegenwoordigt.

De bank en de koper ontvangen een commissie die overeenstemt met het verschil tussen de bedragen van de ontdoken liquide middelen en het bedrag dat als prijs voor de aandelenoverdracht aan de verkoper wordt uitgekeerd.

De bank schrijft geen cheque voor een dusdanig groot bedrag uit zonder dat zij vooraf een waarborg heeft verkregen. De kopers hebben evenwel niet de financiële draagkracht om de aandelen te kopen: in werkelijkheid dienen de aan de ontmantelde vennootschap onttrokken liquide middelen als waarborg voor de financiële instelling. Als professioneel speler in het financiewezen kende de bank de foute herkomst van het geld, dan wel diende zij die herkomst te kennen.

• Aansprakelijkheid van de kopers van de aandelen van de kasgeldvennootschappen

– de jaarrekening werd niet ingediend bij de NBB;
– er is geen belastingaangifte voorhanden;
– van de boeken en de boekhoudkundige registers werd geen kennis gegeven;
– de liquide middelen van de doelvennootschap werden verduisterd;
– er is geen oproeping voor een AV, ofschoon de netto-activa van de doelvennootschap zijn teruggebracht tot een bedrag dat lager ligt dan de helft van het maatschappelijk kapitaal (art. 332 en 633 van het Wetboek van vennootschappen).

• Aansprakelijkheid van advocaten, *accountants* en belastingconsulenten

Het opzetten van zogenaamde «kasgeldvennootschappen» is aan de man gebracht door beroepsmensen, die hun frauduleuze praktijken aldus een schijn van degelijkheid en wettigheid konden verlenen.

• Aansprakelijkheid van notarissen

De verrichtingen gebeuren dezelfde dag in het kantoor van dezelfde notaris. Het gaat om de akte van overdracht van de handelszaak en de akte van overdracht van de aandelen, alsmede om de uitwisseling van de cheques. Als iemand die beroepshalve juridische aangelegenheden afhandelt, weet de notaris dat het geld

En réalité, les acquéreurs n'ont pas les moyens financiers d'acheter les actions: ils auront pris soin, au préalable, de se faire remettre par les vendeurs un chèque tiré sur la société cible et représentant ses liquidités.

La banque et l'acheteur perçoivent une commission qui correspond à la différence entre les montants des liquidités détournées et le montant ristourné au vendeur à titre de prix de cession des actions.

La banque ne libelle pas un chèque d'un montant aussi important sans avoir obtenu une garantie préalable. Or, les acheteurs n'ont pas la capacité financière d'acheter les actions: en réalité, ce sont les liquidités de la société dépouillée qui servent de garantie à l'institution financière. En tant que professionnel de la finance, la banque savait ou devait connaître l'origine délictueuse des fonds.

• Responsabilité des acquéreurs des actions de la société de liquidités

– non dépôt des comptes annuels à la BNB;
– absence de déclaration fiscale;
– non communication des livres et registres comptables;
– détournement des liquidités de la société cible;

– absence de convocation de l'AG alors que l'actif net de la société cible est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social (art.332 et 633 Code soc.)

• Responsabilité d'avocats, experts comptables, conseillers fiscaux

Le montage «société de liquidités» a été vendu par des professionnels qui ont ainsi pu donner une apparence de sérieux et de légalité aux opérations frauduleuses.

• Responsabilité des notaires

Les opérations se déroulent le même jour, et dans l'étude d'un même notaire: acte de cession du fonds de commerce et acte de cession des actions; échange des chèques. En tant que professionnel du droit, le notaire sait que l'argent qui va servir à payer les actions provient des liquidités de la société cible et que les opérations

dat zal dienen om de aandelen te betalen, afkomstig is van de liquide middelen van de doelvennootschap, en dat de verrichtingen frauduleus zijn. Door zijn stilzwijgen maakt hij zich mede schuldig aan de fraude.

• Burgerlijke partijstelling in het kader van strafrechtplegingen

Burgerlijke partijstelling is zeker van belang voor het fiscaal bestuur. Niet-invordering van de belastingschulden die ten laste van kasgeldvennootschappen ingekohierd staan, zijn een rechtstreeks gevolg van het frauduleuze mechanisme, aangezien het grootste deel van het – in liquide middelen omgezette – vermogen van de doelvennootschap onder de aandeelhouders werd verdeeld.

Die schade ingevolge de georganiseerde insolventie van de doelvennootschap valt niet samen met het recht op inkohiering, aangezien die laatste binnen de wettelijke termijnen heeft plaatsgevonden.

Voordat in augustus 2006 artikel 442*ter* van het WIB 92 in werking trad, bestond aldus, ondanks de inkohiering van de belasting, geen enkele in het Wetboek van de inkomstenbelastingen vervatte bepaling tot herstel van de door de Staat geleden schade welke rechtstreeks voortvloeit uit de frauduleuze constructie en uit de organisatie van een foute insolventie.

Toch zij erop gewezen dat die recente wetsbepaling niet van toepassing is in enig dossier dat de Cel momenteel behandelt. Alle dossiers hebben immers betrekking op feiten die zich eind de jaren ’90 of het begin van dit decennium hebben voorgedaan, dus vóór de inwerkingtreding van artikel 442*ter* van het WIB 92 (dat sinds 7 augustus 2006 van kracht is).

5.1.5. Samenwerkingsprocedure bij de FOD Financiën

• Uit het oogpunt van doeltreffende bestrijding en een eenvormige aanpak van frauduleuze constructies die «kasgeldvennootschappen» worden genoemd, wordt het optreden van de FOD Financiën gecoördineerd door het Antifraudecomité, dat wordt bijgestaan dor de *Task Force* Antifraude voor kasgeldvennootschappen.

• Die *Task Force* zorgt er met name voor dat in verband met de belasting relevante gegevens worden samengebracht *(feedback)*, alsook in verband met de

sont frauduleuses. Par son silence, il se rend complice de la fraude.

• Constitution de partie civile dans le cadre de procédures pénales

La Constitution de partie civile présente un intérêt certain pour l’Administration fiscale. Le non-recouvrement des dettes fiscales enrôlées à charge de sociétés de liquidités est une conséquence directe du mécanisme frauduleux puisque la majeure partie du patrimoine de la société cible - transformé en liquidité - a été distribuée aux actionnaires.

Ce dommage résultant de l’insolvabilité organisée de la société cible est différent du droit à l’enrôlement, celui-ci ayant été effectué dans les délais légaux.

Ainsi, malgré l’enrôlement de l’impôt, il n’existait, avant l’entrée en vigueur en août 2006 de l’article 442*ter* dans le CIR 92, aucune disposition légale issue du Code des impôts sur les revenus susceptibles de réparer le préjudice subi par l’État, lequel est une conséquence directe du montage frauduleux et de l’organisation coupable d’insolvabilité.

Toutefois, il convient de faire remarquer qu’aucun des dossiers gérés par la Cellule n’est concerné par cette disposition légale récente. En effet, tous les dossiers portent sur des faits qui se sont déroulés dans les années 90 ou au début des années 2000, soit avant l’entrée en vigueur de l’article 442*ter* CIR92 (en vigueur depuis le 7.08.2006).

5.1.5. Procédure de collaboration au SPF Finances

• Dans l’optique d’une lutte efficace et d’une approche uniforme du mécanisme de fraude «sociétés de liquidités», les actions du SFP Finances sont coordonnées au niveau du Comité Anti-fraude, assisté d’une Task-Force Anti Fraude société de liquidités.

• Cette TF assure notamment la collecte des informations pertinentes au niveau de la taxation (feed-back) et du recouvrement, informations gérées dans une base

invordering; de desbetreffende gegevens worden in een geïnformatiseerde gegevensbank beheerd. De *Task Force* bestudeert geregeld het verschijnsel en de wijze waarop het evolueert.

• Een doeltreffende en productieve bestrijding van kasgeldvennootschappen op het stuk van de invordering vereist dat informatie wordt uitgewisseld, en dat de opgedane ervaring tussen de verschillende departementen van de FOD Financiën wordt uitgewisseld. Een onderlinge samenwerking tussen diensten zorgt voor eenvormigheid alsook voor een passende en snelle besluitvorming (inzonderheid wat de bewarende maatregelen betreft).

Aldus worden de akten van burgerlijke partijstelling opgemaakt door de Nationale Cel Invordering Kasgeldvennootschappen, in nauwe samenwerking met de bevoegde belastingdiensten.

5.1.6. Belang van interactie met Justitie

Krachtens artikel 29, tweede lid, van het Wetboek van strafvordering zijn de ambtenaren van de Administratie der Directe Belastingen, van de BTW en van de BBI verplicht elke overtreding van de belastingwetten en van de bijbehorende uitvoeringsbesluiten ter kennis van de procureur des Konings te brengen. Zij kunnen zulks echter niet doen zonder een voorafgaande machtiging van de gewestelijke directeur onder wie zij ressorteren.

Buiten die wettelijke verplichting heeft het strafonderzoek een zeker belang voor de belastingadministratie, aangezien de belastingambtenaren niet beschikken over de bevoegdheden die aan de officieren van gerechtelijke politie zijn toegekend.

De ingewikkeldheid en de ondoorzichtigheid van de uitgevoerde verrichtingen en de externe elementen (buitenlandse actoren, verrichtingen die in het buitenland zijn verricht om met name de belastbare grondslag teniet te doen enzovoort) zijn evenzoveel elementen die het in talrijke gevallen noodzakelijk maken het dossier in onderzoek te nemen.

Het niet invorderen van de ten laste van kasgeldvennootschappen geïnkohierde fiscale schuld is een direct gevolg van het fraudemechanisme, aangezien het overgrote deel van het vermogen van de doelvennootschap – omgezet in liquide middelen – onder de aandeelhouders is verdeeld.

Dat nadeel, dat voortvloeit uit de georganiseerde insolvabiliteit van de doelvennootschap, is verschillend van het recht met betrekking tot de inkohiering, aangezien die binnen de wettelijke termijnen is uitgevoerd. Zo

de données informatisée. Elle procède régulièrement à l'étude du phénomène et de son évolution.

• Une lutte efficace et productive en termes de recouvrement contre les sociétés de liquidités nécessite l'échange des informations et le partage de l'expérience acquise entre les différents départements du SPF Finances. Une coopération entre services assure l'uniformité et la prise de décision adéquate et rapide (notamment au niveau des mesures conservatoires).

Ainsi, les actes de constitution de partie civile sont rédigés par la Cellule nationale Recouvrement, en étroite collaboration avec les services de taxation compétents.

5.1.6. Intérêt d'une interaction avec la Justice

En vertu de l'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle, les agents de l'Administration des contributions directes, de la TVA et de l'ISI sont tenus de dénoncer au Procureur du Roi toute infraction aux lois fiscales et à leurs arrêtés d'exécution. Toutefois, ils devront obtenir une autorisation préalable du directeur régional dont ils dépendent.

Outre cette obligation légale, l'instruction pénale présente un intérêt certain pour l'Administration fiscale, les agents du fisc ne disposant pas des pouvoirs reconnus aux officiers de police judiciaire.

La complexité et l'opacité des opérations mises en place, les éléments d'extranéité (acteurs étrangers, opérations effectuées à l'étranger notamment pour détruire la base imposable,…) sont autant d'éléments qui nécessitent dans nombre de cas que le dossier soit mis à l'instruction.

Le non-recouvrement des dettes fiscales enrôlées à charge de sociétés de liquidités est une conséquence directe du mécanisme frauduleux puisque la majeure partie du patrimoine de la société cible – transformé en liquidités – a été distribuée aux actionnaires.

Ce dommage résultant de l'insolvabilité organisée de la société cible est différent du droit à l'enrôlement, celui-ci ayant été effectué dans les délais légaux. Ainsi, malgré l'enrôlement de l'impôt, il n'existait, avant l'entrée

was er ondanks de inkohiering van de belasting, vóór de inwerkingtreding in augustus 2006 van artikel 442*ter* van het WIB 92, geen enkele bepaling uit dat Wetboek dat het door de Staat geleden nadeel kon herstellen, wat een direct gevolg is van de frauduleuze opzet en van de organisatie van een insolvabiliteitsfraude.

Geen enkel van de door de Cel beheerde dossiers valt echter onder de toepassing van die recente wetsbepaling. Alle dossiers hebben immers betrekking op feiten van in de jaren '90 of het begin van dit decennium, dat wil zeggen vóór de inwerkingtreding van artikel 442*ter* van het WIB 92 (dat van kracht is sinds 7 augustus 2006).

5.1.7. De verschillende betrokkenen en de winst

• De oorspronkelijke aandeelhouders van de kasgeldvennootschap

Zij zijn de grote begunstigden van de frauduleuze opzet. Zij verkopen hun aandelen tegen een hoge, van belasting vrijgestelde prijs, aangezien de meerwaarden op aandelen in principe niet worden belast, behalve voor de natuurlijke personen buiten het kader van de normale verrichtingen van beheer van een privévermogen (artikel 90, 1°, WIB 92). De prijs waartegen de aandelen van de hand worden gedaan, wordt overschat, aangezien de door de verkoop van de activa gegenereerde latente belasting niet in aanmerking wordt genomen.

De verrichting resulteert dus in één en al winst voor die aandeelhouders, aan wie de liquide middelen van de doelvennootschap worden overgedragen tegen 80-90%, waarbij het saldo het commissieloon vertegenwoordigt voor de organisatoren en de tussenpersonen. De nieuwe vennootschap waarin zij hun activiteit voortzetten, zal de aldus gekochte activa kunnen afschrijven, wat de belastbare grondslag verkleint.

Gelet op hun deelname in het financieel circuit is de belastingadministratie van mening dat men vragen kan stellen over de verantwoordelijkheid van de oorspronkelijke aandeelhouders.

• De organisator van de constructie

Hij heeft recht op een commissieloon dat ongeveer 10 à 20% vertegenwoordigt van het bedrag van de afgeleide liquide middelen.

• De banken

In de meeste dossiers zijn de banken een essentiële schakel in dat soort fraudemechanisme.

en vigueur en août 2006 de l'article 442*ter* dans le CIR 92, aucune disposition légale issue du Code des impôts sur les revenus susceptibles de réparer le préjudice subi par l'État, lequel est une conséquence directe du montage frauduleux et de l'organisation coupable d'insolvabilité.

Toutefois, aucun des dossiers gérés par la Cellule n'est concerné par cette disposition légale récente. En effet, tous les dossiers portent sur des faits qui se sont déroulé dans les années 90 ou au début des années 2000, soit avant l'entrée en vigueur de l'article 442*ter* CIR92 (en vigueur depuis le 7.08.2006).

5.1.7. Les différents acteurs et le profit

• Les actionnaires initiaux de la société de liquidités

Ce sont les grands bénéficiaires du montage frauduleux. Ils vendent leurs actions pour un prix élevé, en exemption d'impôts puisque les plus-values sur actions ne sont en principe pas taxées, sauf pour les personnes physiques à sortir du cadre de la gestion normale du patrimoine privé (art. 90,1°, CIR92). Le prix de cession des actions est surévalué puisque l'impôt latent généré par la vente des actifs n'est pas pris en considération.

L'opération est donc tout bénéfice pour ces actionnaires à qui les liquidités de la société cible sont transférées à concurrence de 80-90%; le solde représentant la commission des organisateurs et des intermédiaires. Dans le chef de la nouvelle société au sein de laquelle ils poursuivent leurs activités, l'actif ainsi acheté va pouvoir être amorti, ce qui réduit la base imposable.

Vu leur participation dans le circuit financier, l'Administration fiscale est d'avis que la responsabilité des actionnaires originaires peut être mise en cause.

• L'organisateur du montage

Il bénéficie d'une commission représentant 10 à 20% du montant des liquidités détournées.

• Les banques

Dans la plupart des dossiers, les banques sont un maillon essentiel de ce type de mécanisme de fraude.

Zij geven een bankcheque uit voor de aankoop van aandelen van de doelvennootschap, terwijl zij weten dat de kopers financieel niet bij machte zijn een dergelijke verrichting te realiseren. In werkelijkheid zullen de liquide middelen van de doelvennootschap voor de betaling worden gebruikt.

In bepaalde constructies heeft de belastingadministratie gewezen op het bestaan van de zogenaamde momentane («*instant de raison*») banklening: onder het mom van een reeks boekhoudkundige geschriften geeft de bank aan de organisatoren een cheque voor de aankoop van aandelen, terwijl zij net een andere cheque heeft ontvangen die de liquide middelen van de doelvennootschap vertegenwoordigt.

Er is ook vastgesteld dat notarissen soms de rol van «bankier» in de met de vinger gewezen constructies hebben gespeeld.

• Andere professionals

In bepaalde dossiers werden de constructies tot stand gebracht met de medewerking van notarissen, advocaten en boekhoudkundige en fiscale deskundigen.

5.1.8. Multidisciplinaire aanpak

Sinds 2000 heeft de regering verschillende maatregelen getroffen met het oog op met name de vereenvoudiging van de fiscale procedures en de bestrijding van de grote fraude. Zo vervult een staatssecretaris voor de fraudebestrijding die dubbele taak sinds 2000: die taak past in het kader van de wil van de regering om een nieuwe fiscale omgeving te creëren, die met name is afgestemd op de herijking van de betrekkingen tussen de belastingplichtigen en de administratie, met het oog op een vereenvoudiging van de fiscale procedures en de effectieve bestrijding van de grote fiscale fraude en de georganiseerde fiscale fraude.

Het actieplan bestaat met name dus in het ter beschikking stellen van geschikte werkmiddelen, teneinde te reageren tegen de criminele organisaties die ernaar streven belasting te ontduiken of voordeel te halen uit onterecht geïnd belastingkrediet.

Daartoe werd in 2006 tussen verschillende administraties (FOD Justitie, FOF Financiën en FOD Binnenlandse Zaken) een samenwerkingsprotocol ondertekend over het thema bestrijding van de grote fiscale fraude met internationale en complexe aspecten; tot de beoogde soorten fraude behoorden de frauduleuze constructies met de kasgeldvennootschappen.

Elles émettent un chèque bancaire pour l'achat des actions de la société cible alors qu'elles savent que les acquéreurs n'ont pas la capacité financière de réaliser une telle opération. En réalité, ce sont les liquidités de la société cible qui vont être utilisées pour le paiement.

Dans certains montages, l'Administration fiscale a mis en évidence l'existence de prêt bancaire dit «d'un instant de raison»: sous le couvert d'un simple jeu d'écritures comptables, la banque remet aux organisateurs un chèque pour l'achat des actions alors qu'elle vient de recevoir un autre chèque représentant les liquidités de la société cible.

Il a également été constaté que des notaires ont parfois joué le rôle de «banquier» dans les montages dénoncés.

• Autres professionnels

Dans certains dossiers, les montages ont été réalisés avec la complicité de notaires, avocats, experts comptables et fiscaux.

5.1.8. Approche multidisciplinaire

Depuis 2000, différentes mesures ont été prises par le Gouvernement en vue notamment de la simplification des procédures fiscales et la lutte contre la grande fraude. Ainsi, un secrétaire d'État à la lutte contre la fraude rempli depuis 2000 cette double mission: cette dernière s'inscrit dans la volonté du gouvernement d'établir un nouvel environnement fiscal qui s'articule notamment autour de la restructuration des relations entre les contribuables et l'administration tendant vers une simplification des procédures fiscales et de l'attaque effective de la grande fraude fiscale et de la fraude fiscale organisée.

Le plan d'action consiste donc, notamment, à la mise en place de moyens de travail appropriés afin de réagir contre les organisations criminelles dont le but est d'échapper à l'impôt ou de bénéficier de crédits d'impôts indûment perçus.

Dans cette optique, en 2006, un protocole de collaboration a été signé entre différentes administrations: SPF Justice/SPF Finances/SPF Intérieur, sur le thème de la lutte contre les mécanismes de grande fraude fiscale à dimension internationale et complexe; parmi les fraudes visées, les montages frauduleux de sociétés de liquidités.

De doeltreffende bestrijding van de fraudemechanismen houdt een multidisciplinaire aanpak van de fenomenen in en de uitbouw van allerlei synergieën.

La lutte efficace contre les mécanismes de fraude implique une approche multidisciplinaire des phénomènes et la mise en commun de diverses synergies.

5.1.9. Chronologisch overzicht van dossiers van de door het parket van Brussel meegedeelde lijst

5.1.9. Aperçu chronologique de dossiers repris dans la liste communiquée par le Parquet de Bruxelles

KASGELDVENNOOT-SCHAPPEN

Chronologische evolutie van de dossiers

- vorderingen van de belastingsubjecten (in de electronische versie: in zwarte kleur)
- vorderingen van de fiscale administratie (in de electronische versie: in blauwe kleur)
- vorderingen van het gerecht (in de electronische versie: in rode kleur)

SOCIETES DE LIQUIDITES

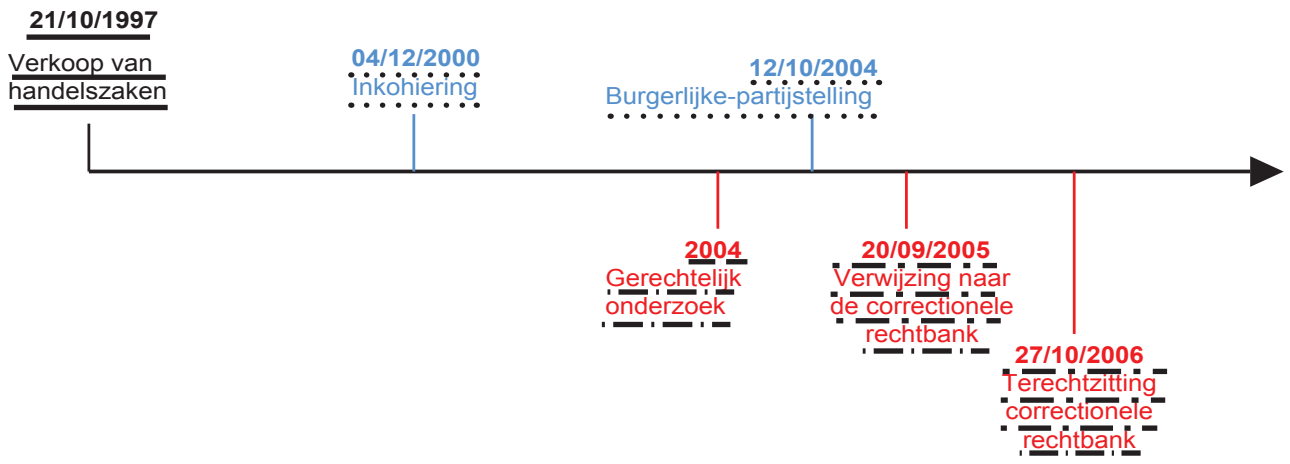
Evolution chronologique de dossiers

- actions des contribuables (dans la version électronique: de couleur noire)

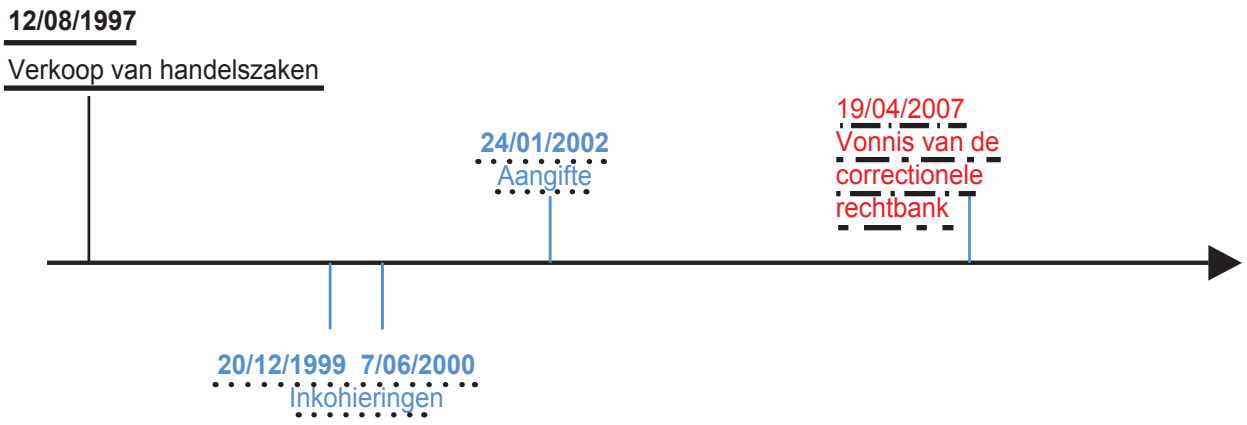
- actions de l'administration fiscale (dans la version électronique: de couleur bleue)

- actions de la Justice (dans la version électronique: de couleur rouge)

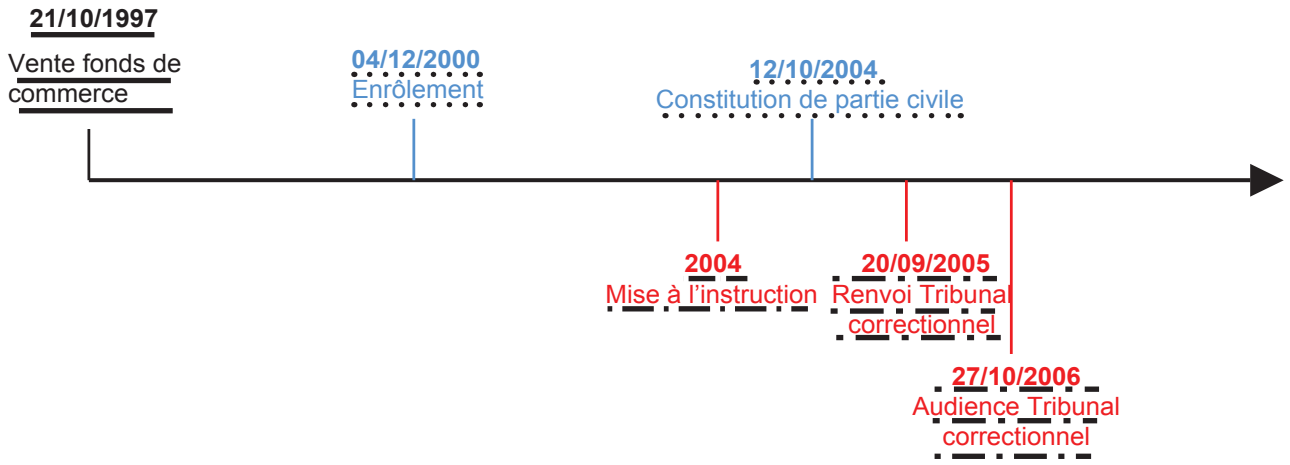
NOTITIE 70.99.2426-04



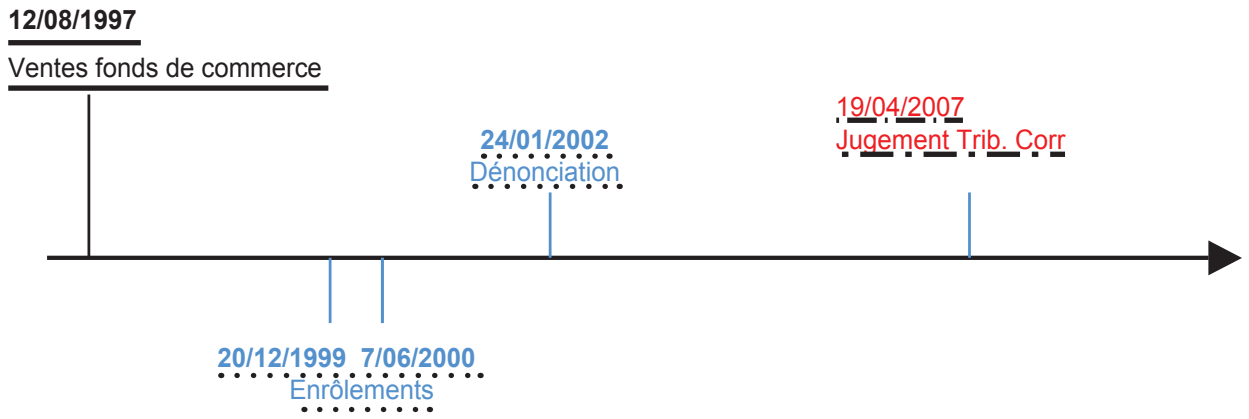
NOTITIE 75.98.001722/02



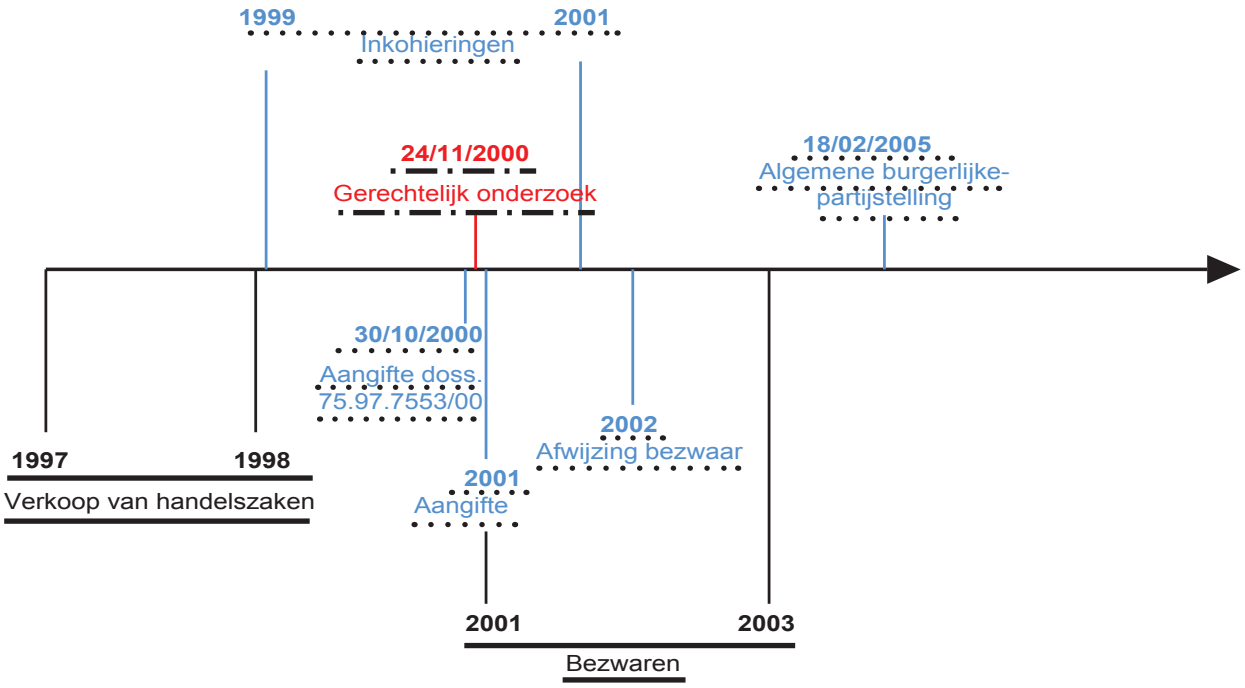
NOTICE 70.99.2426-04



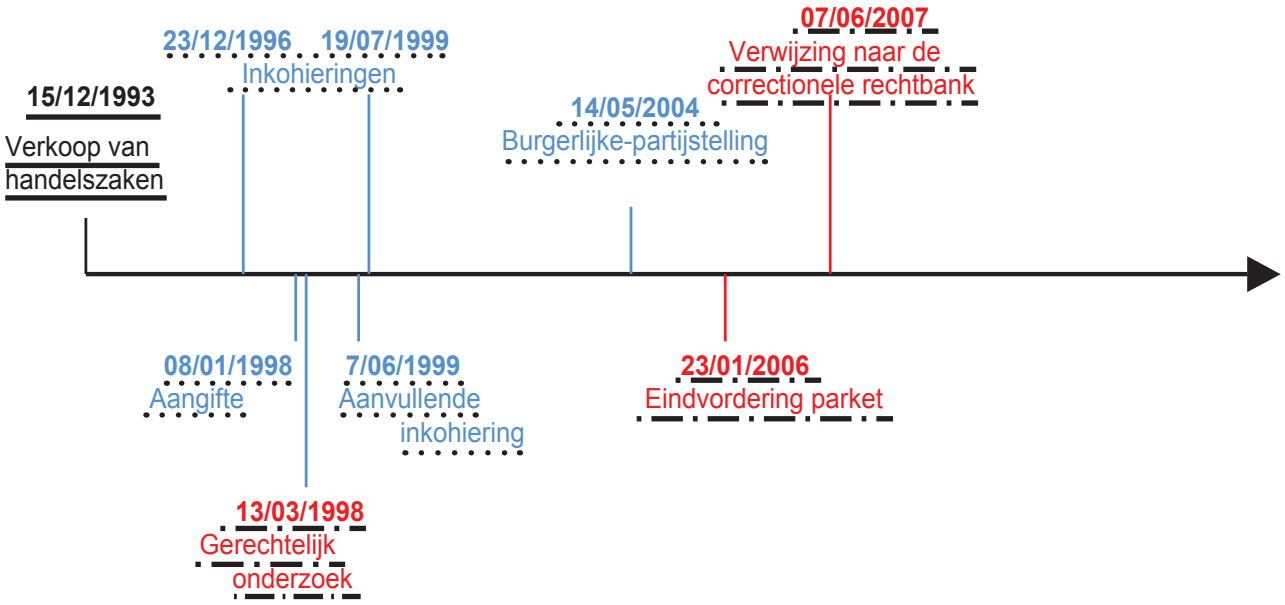
NOTICE 75.98.001722/02



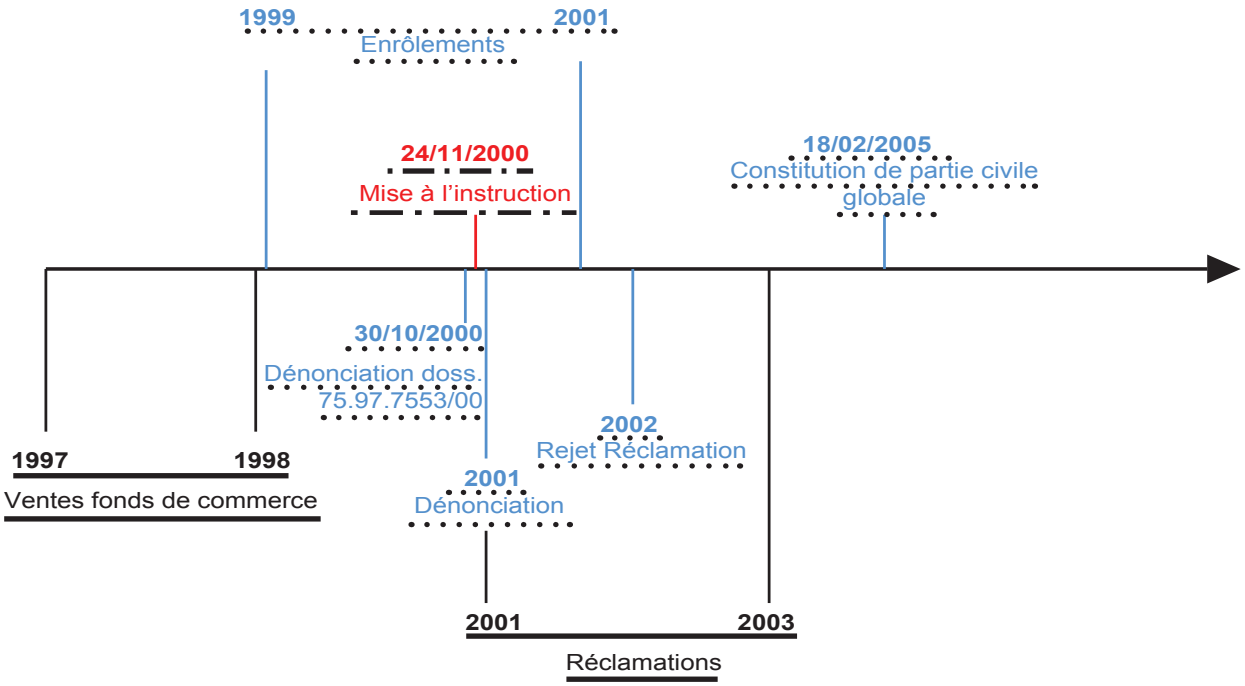
NOTITIE 75.97.7553/00



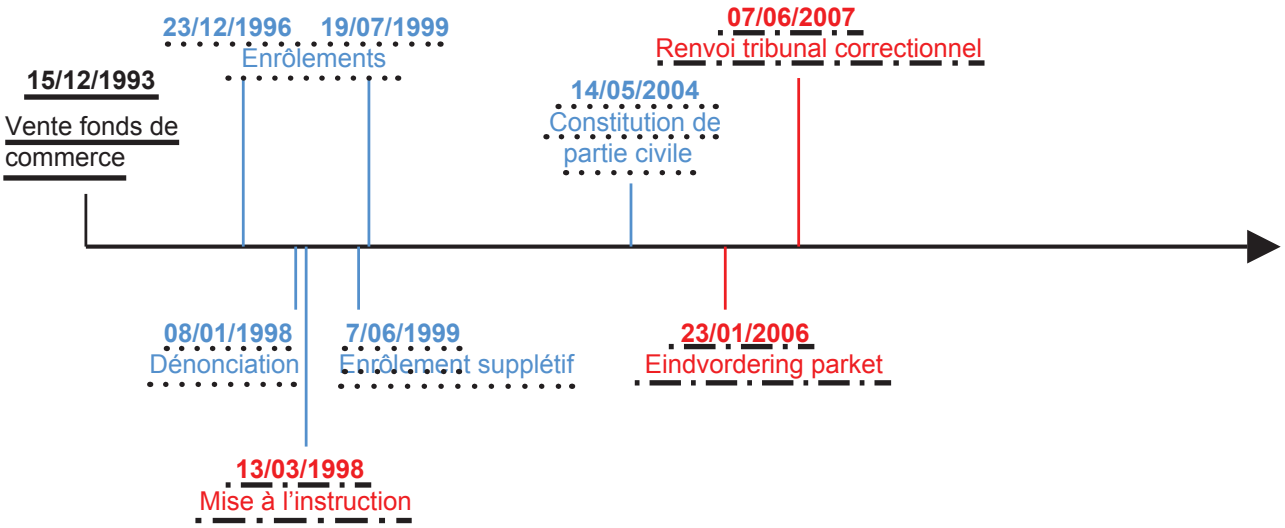
NOTITIE 78.97.260-98



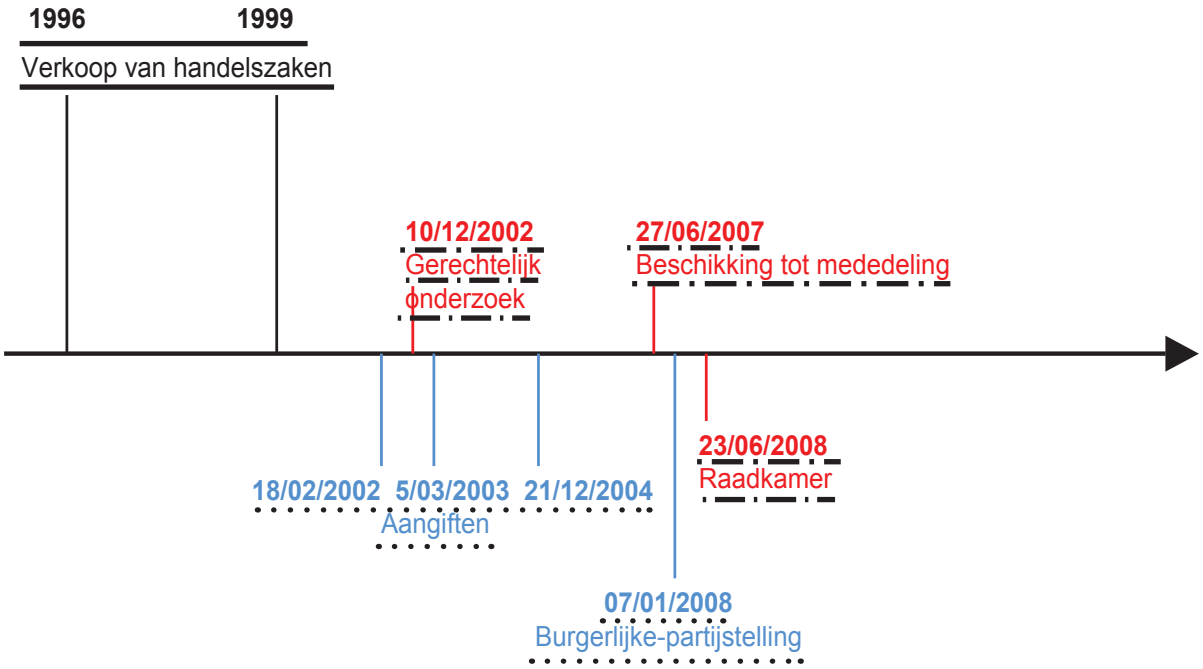
NOTICE 75.97.7553/00



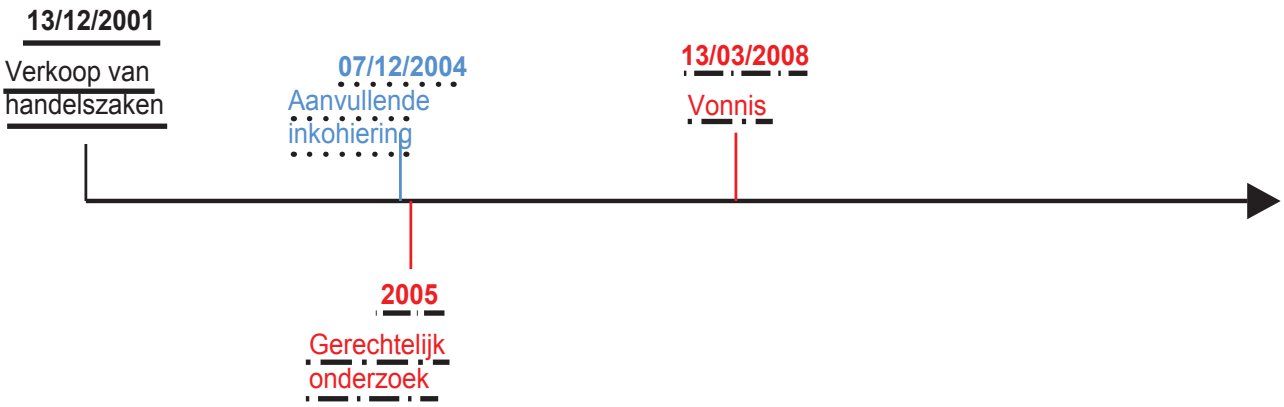
NOTICE 78.97.260-98



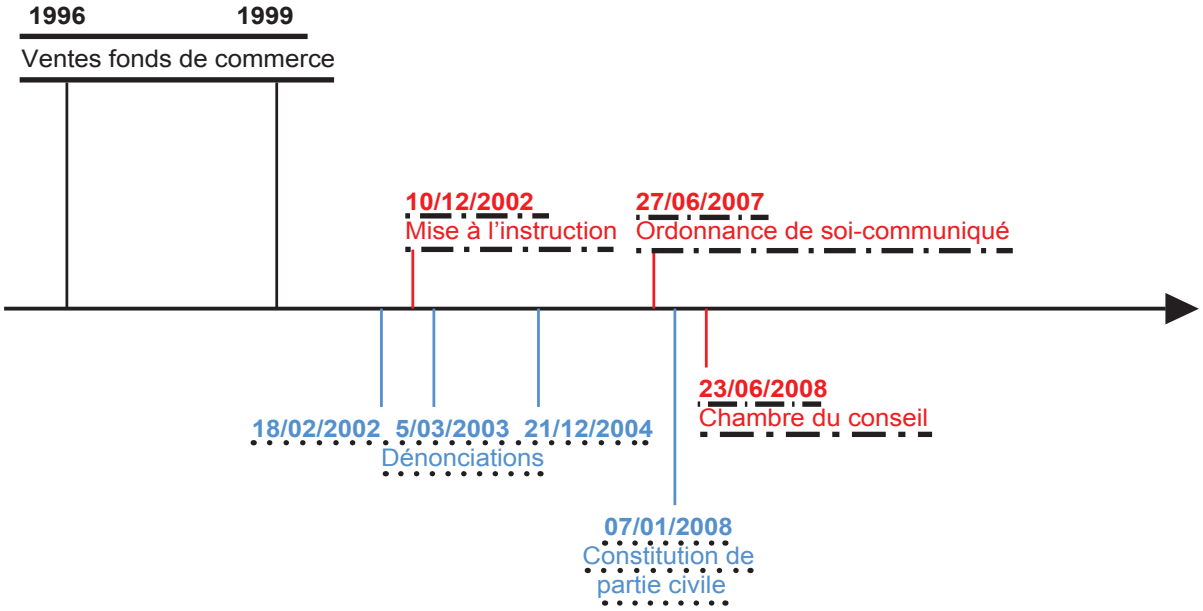
NETWERK notitie 78.98.920/02



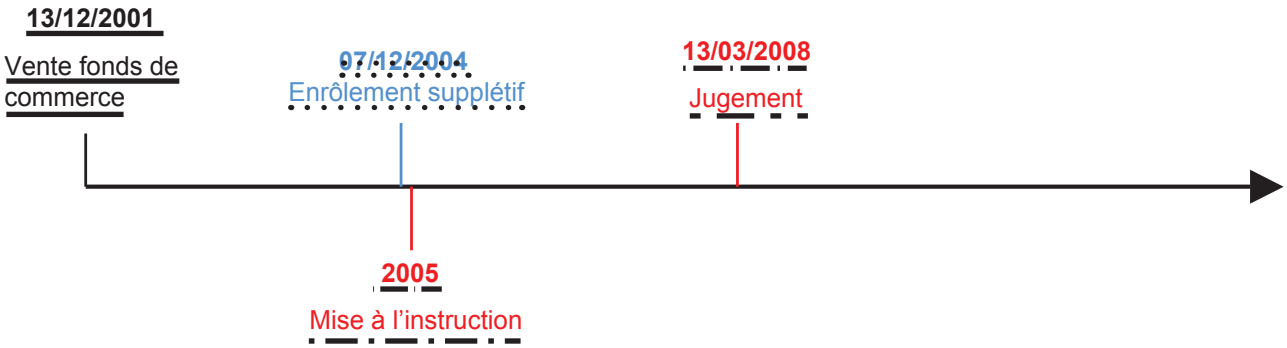
NOTITIE 78.RD.653-05



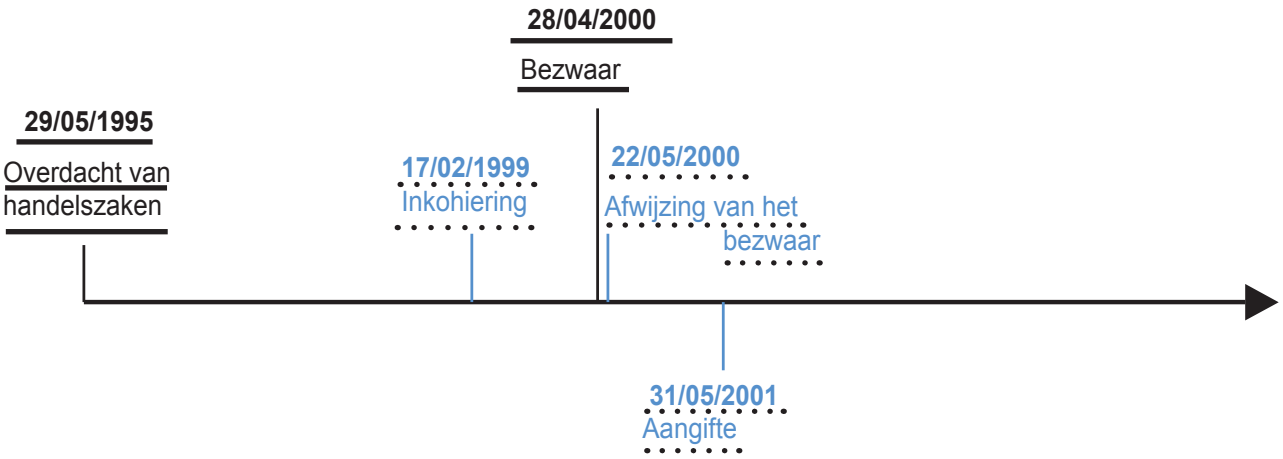
RESEAU notice 78.98.920/02



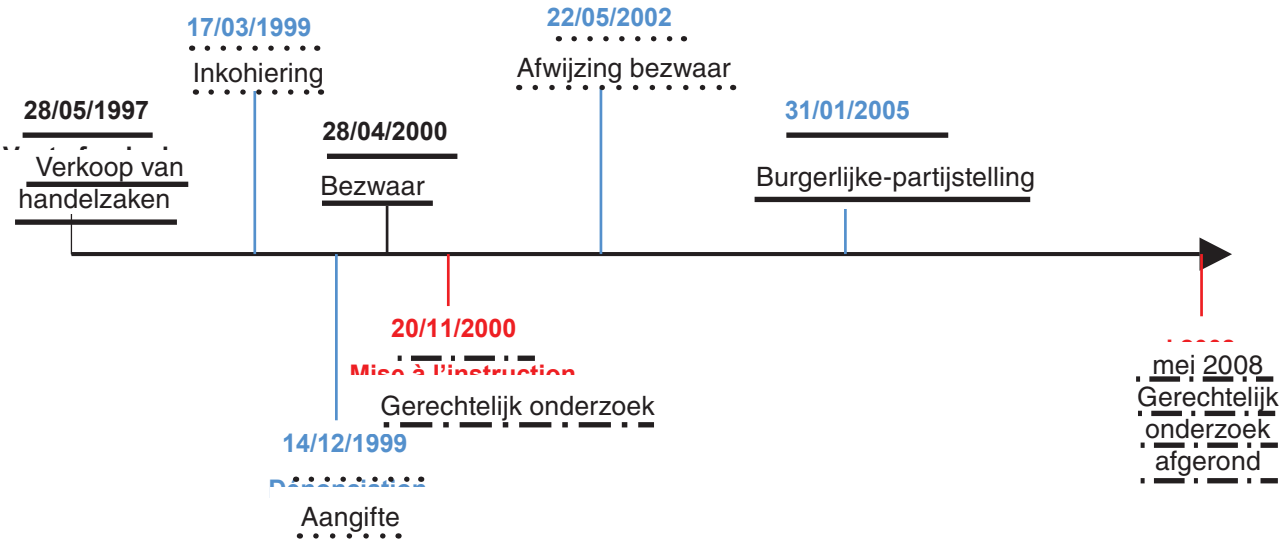
NOTICE 78.RD.653-05



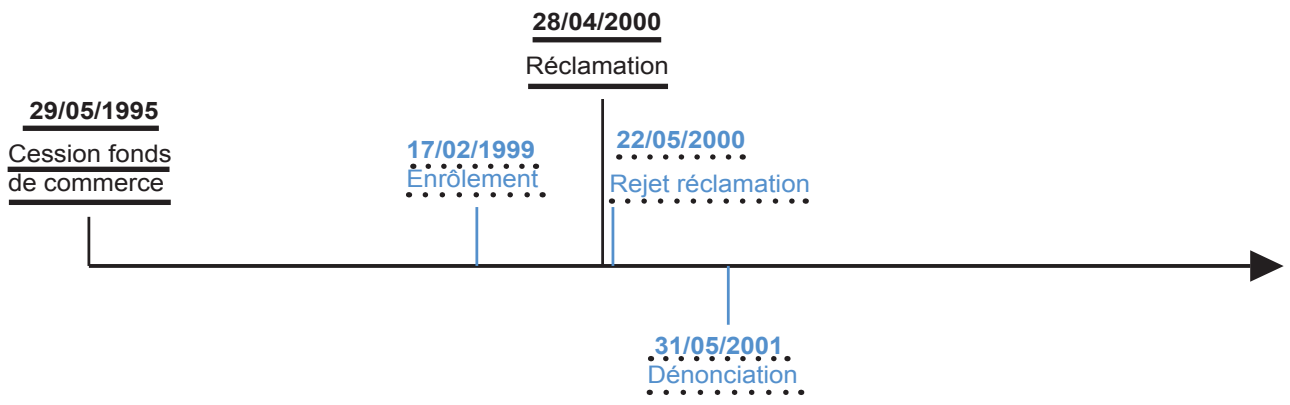
NOTITIE 78.00.673-01



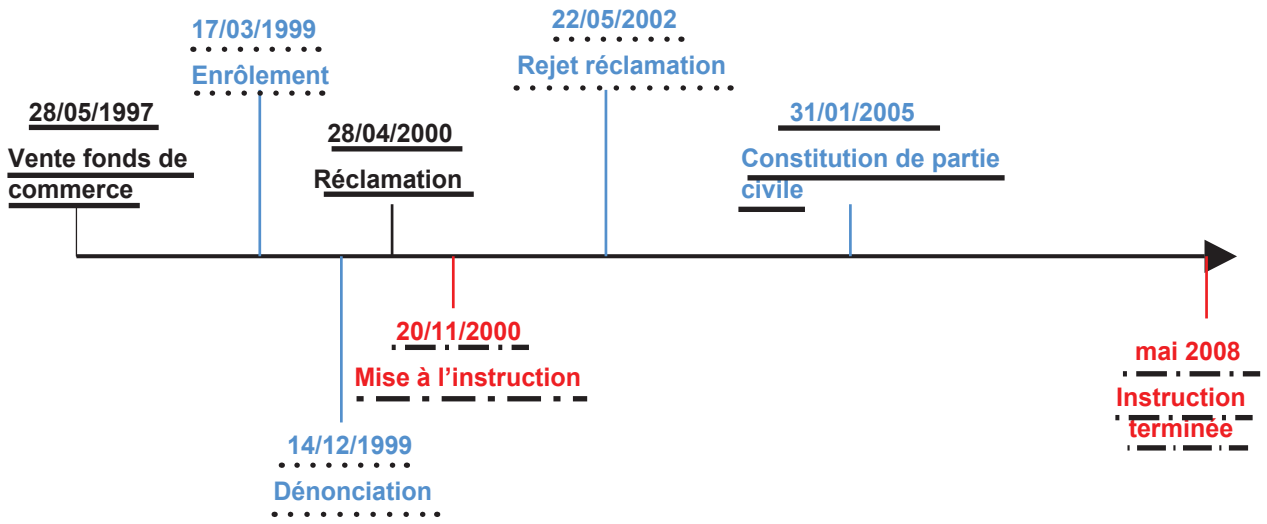
NOTITIE 78.97.4-00



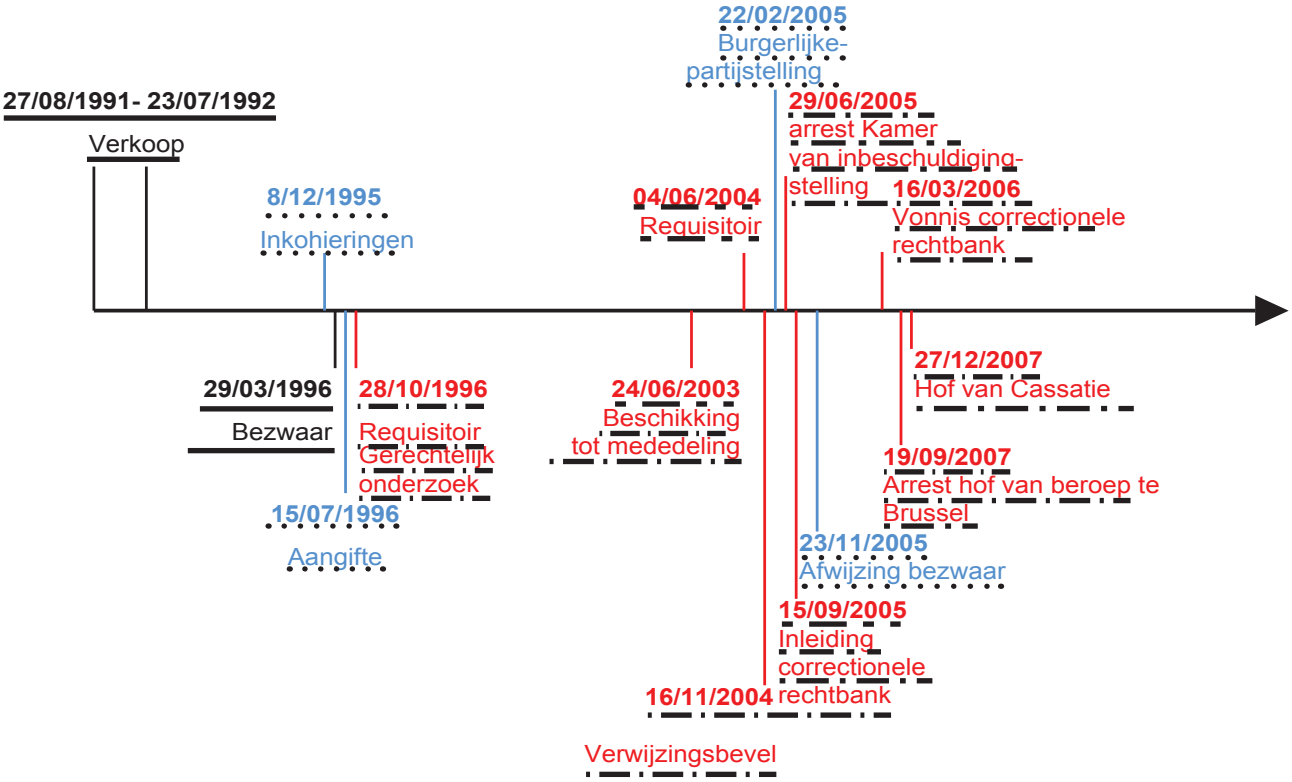
NOTICE 78.00.673-01



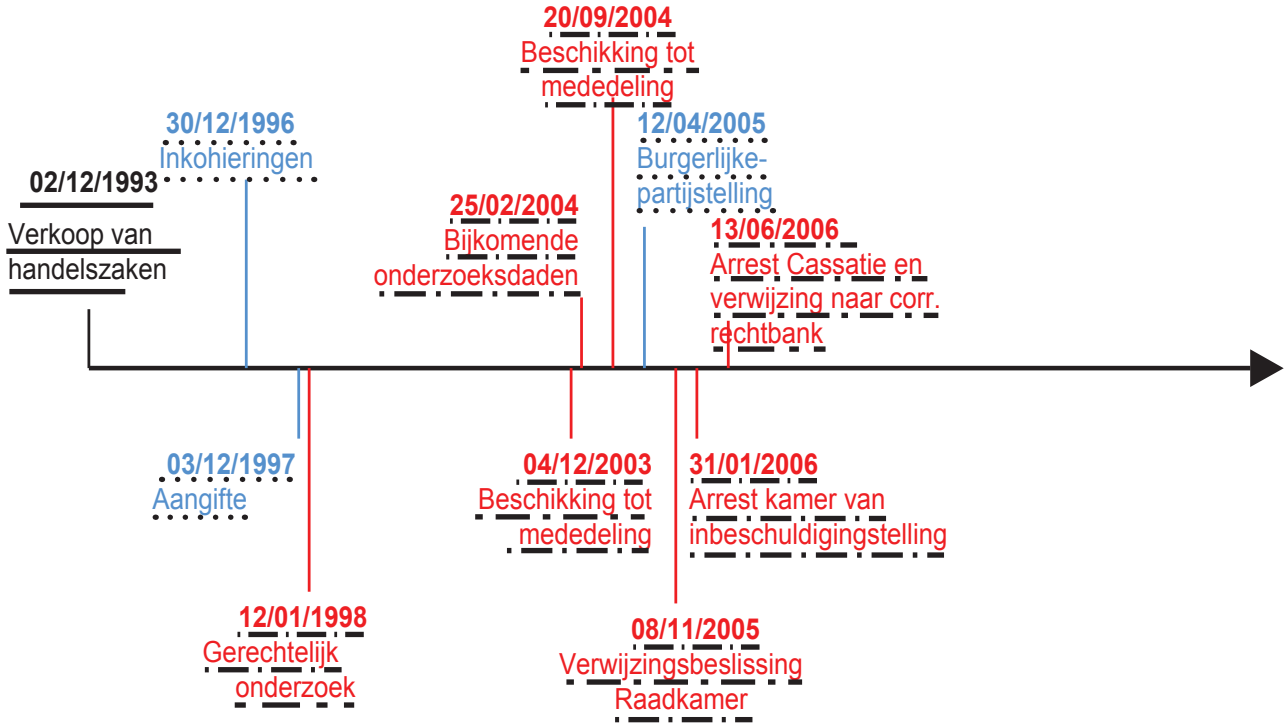
NOTICE 78.97.4-00



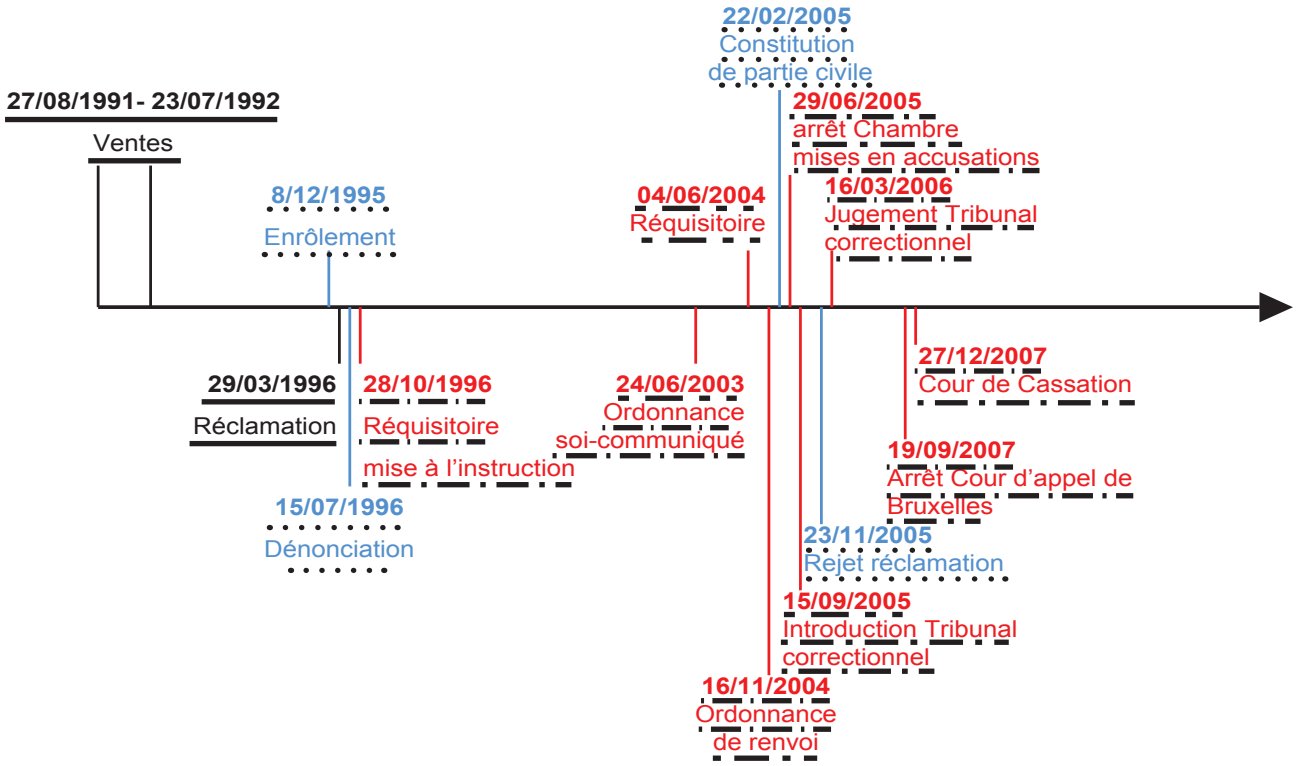
NOTITIE 78.97 4324/96



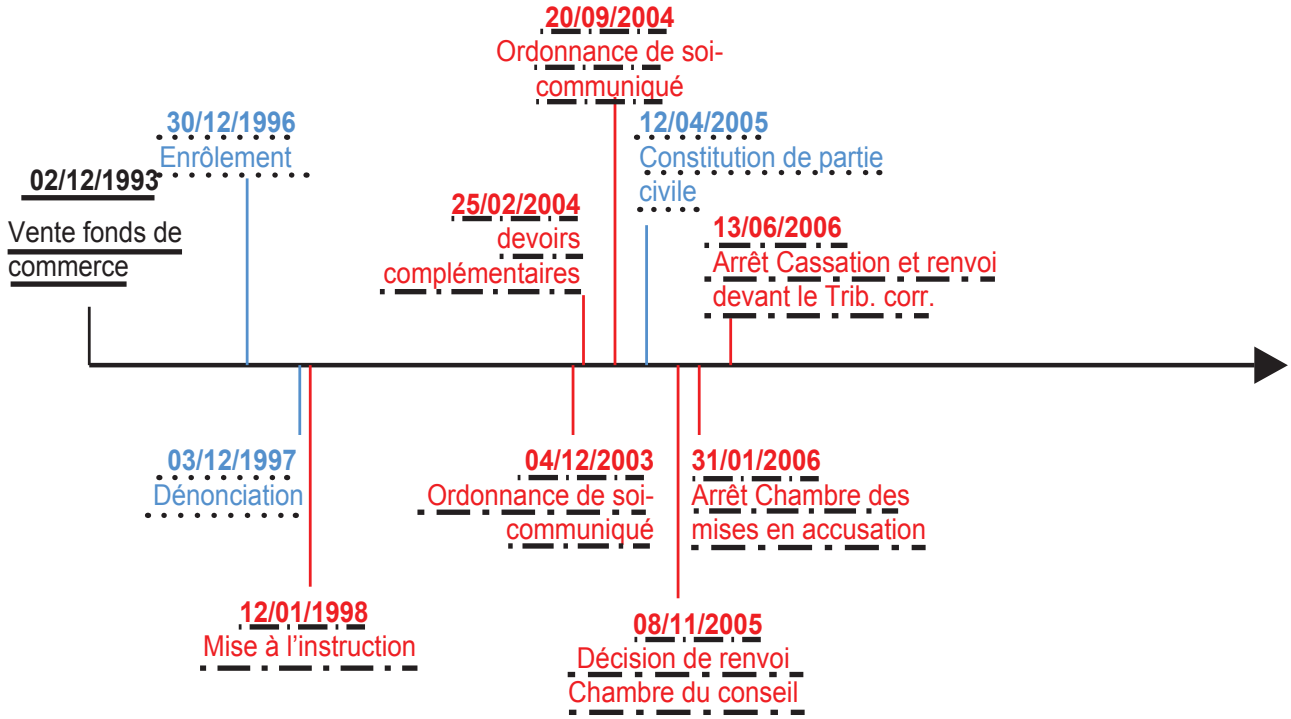
NOTITIE 78.97.8098.97



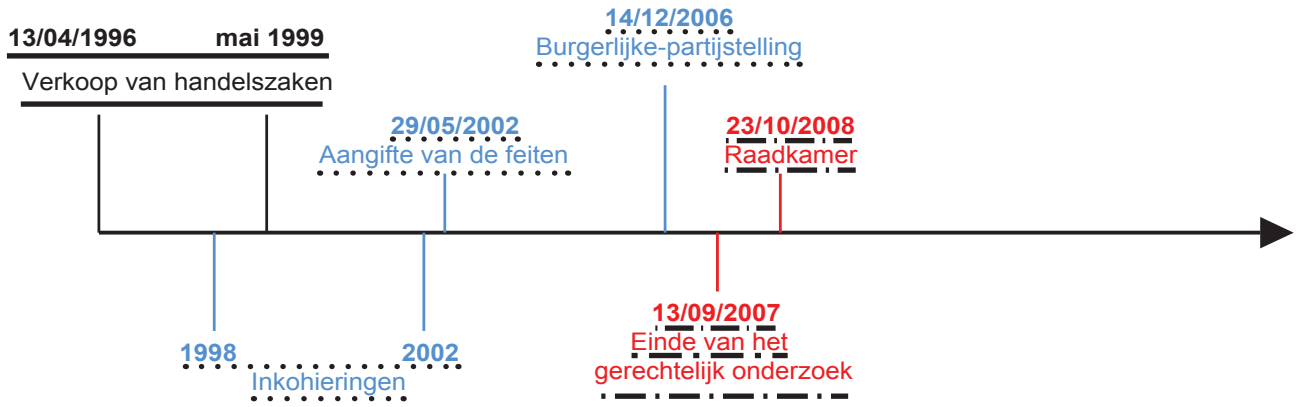
NOTICE 78.97 4324/96



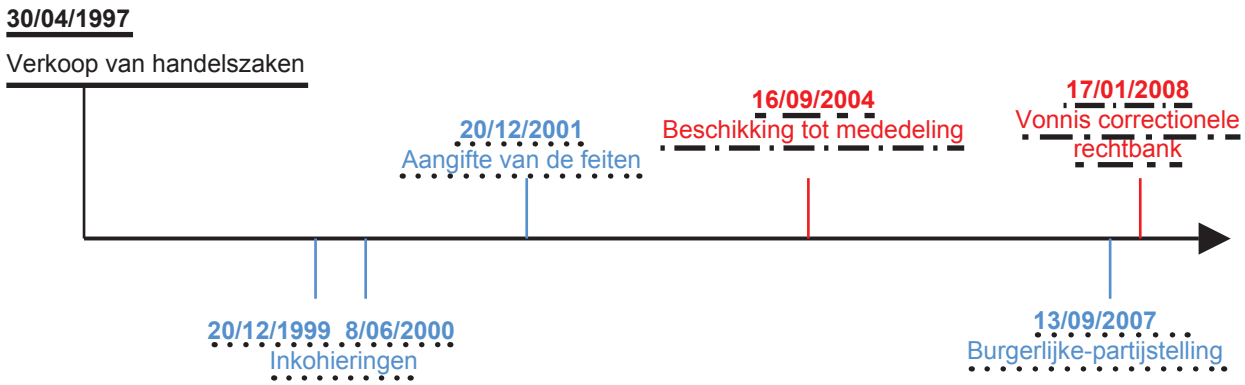
NOTICE 78.97.8098.97



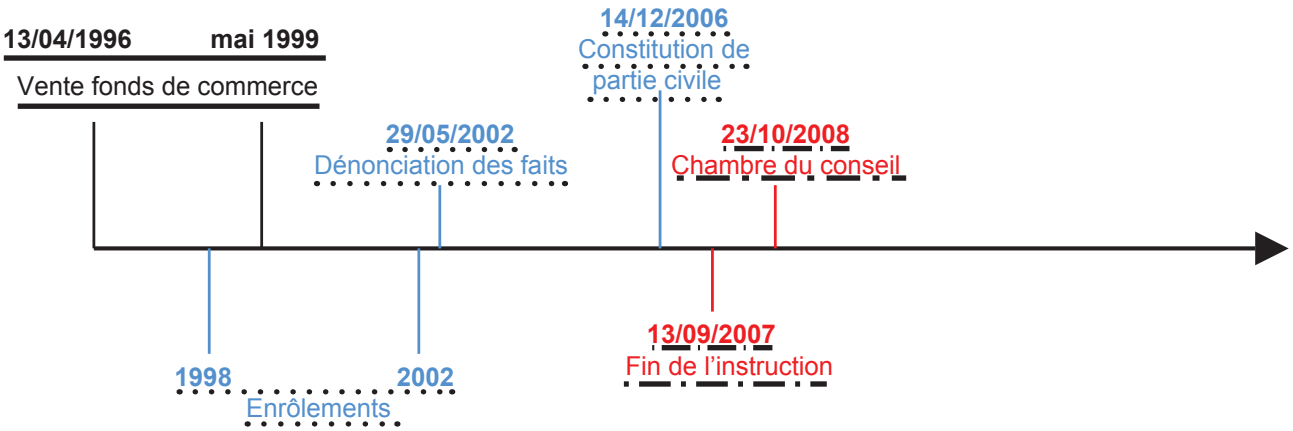
NOTITIE 78.98.3210-99



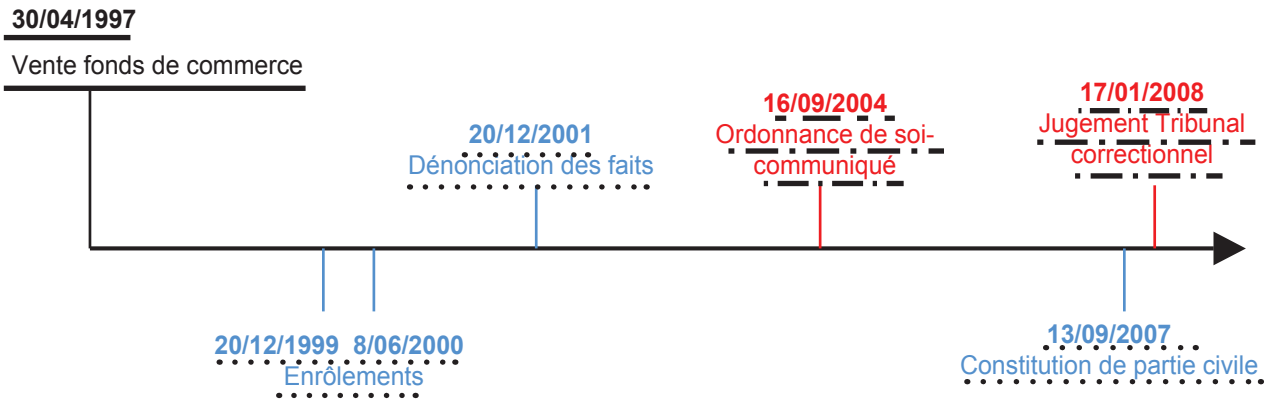
NOTITIE AN 75.38.001479/01



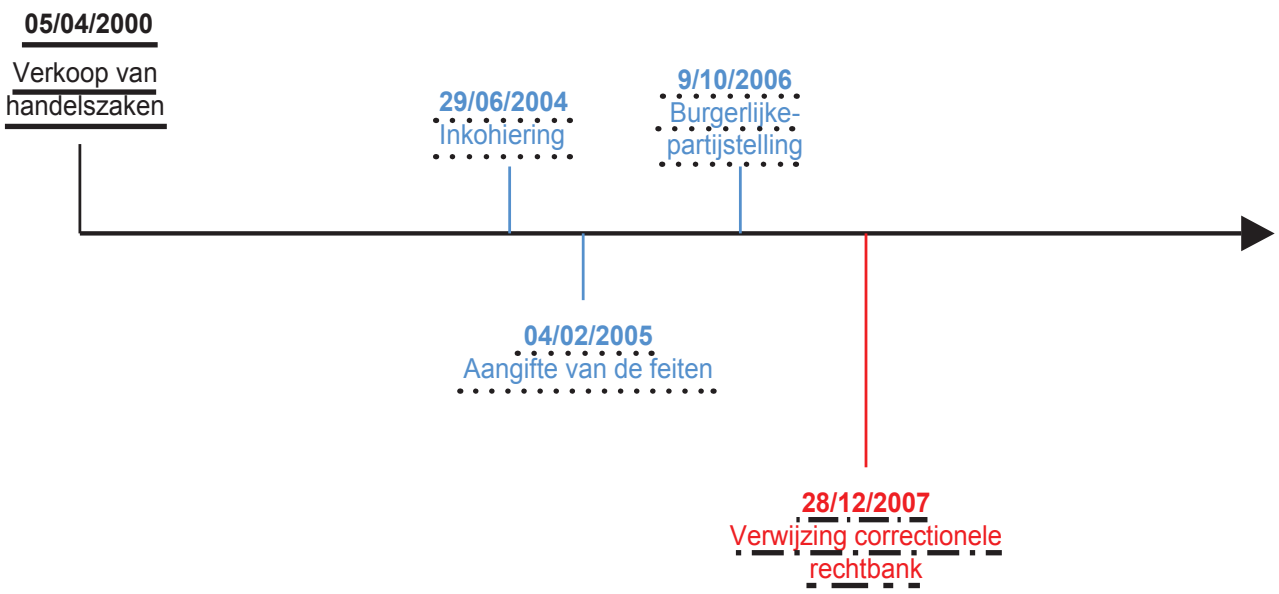
NOTICE 78.98.3210-99



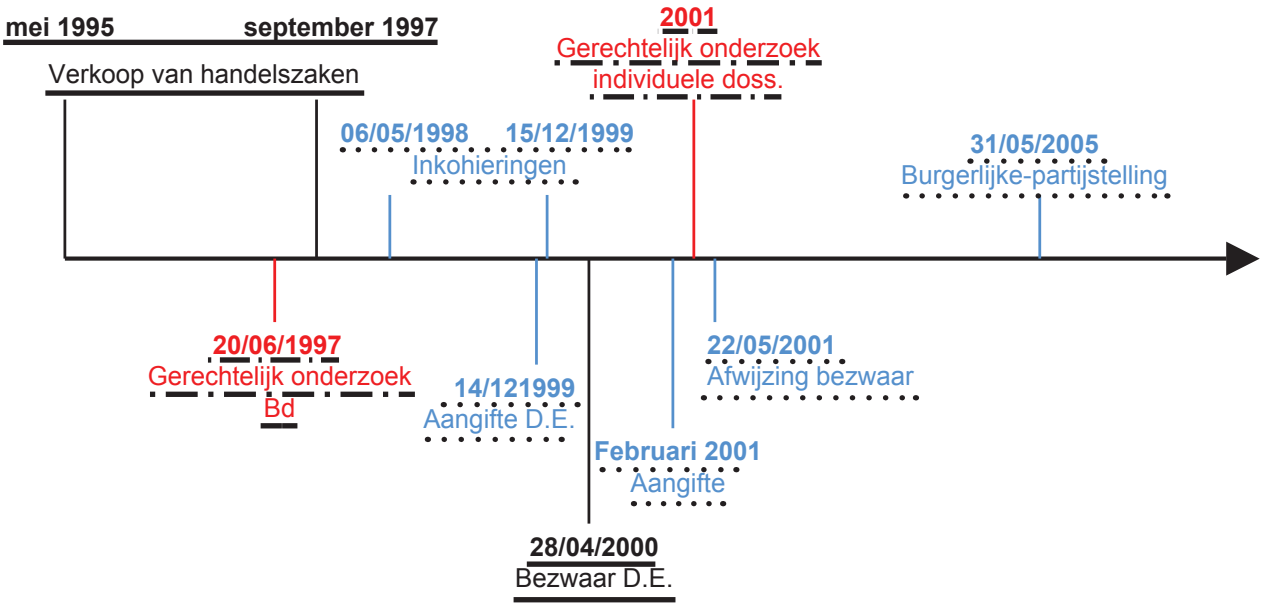
NOTICE AN 75.38.001479/01



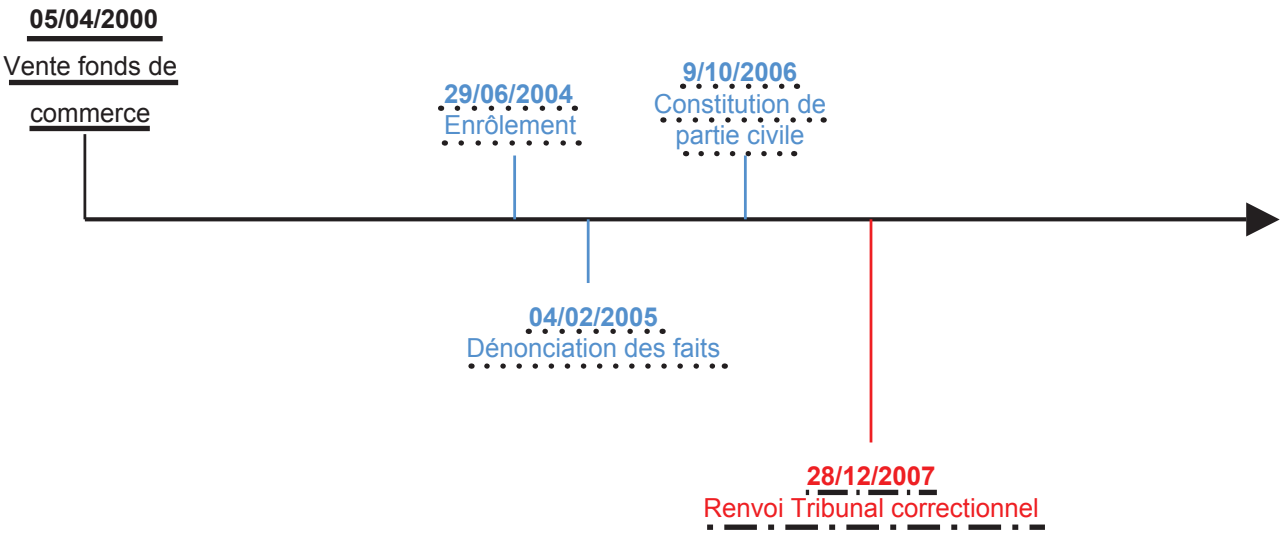
EV



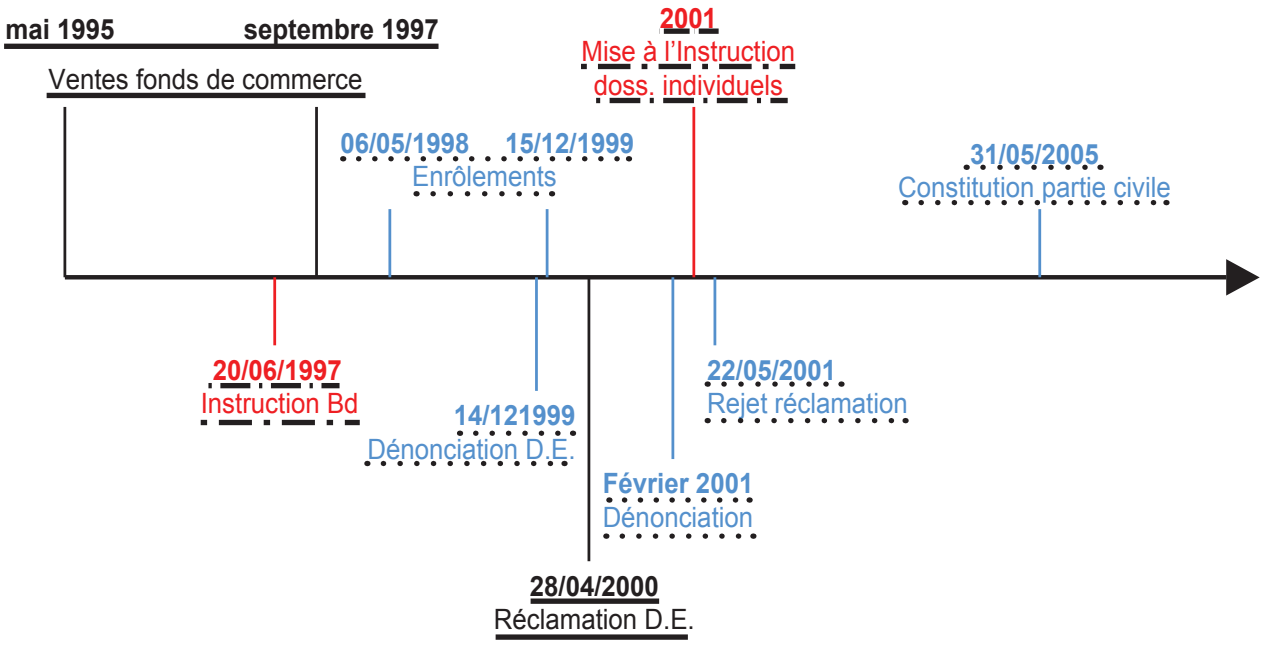
FILIERE B & D



EV



FILIERE B & D



5.2. Functiestoonissen

5.2.1. De afhandeling van het fiscale luik van de kasgelddossiers

Wat de fiscale afhandeling van de kasgelddossiers betreft werden geen noemenswaardige problemen vastgesteld. Tijdens de inleidende uiteenzetting is gebleken dat de fiscale administratie op grote schaal tot taxatie is overgegaan alsook dat de fiscale administratie 182 aangiften bij het parket heeft gedaan voor kasgeldfraude. Net als voor de FBB-dossiers en het Beaulieu-dossier werd ook bij de kasgeldfraude door de fiscale ambtenaren gewezen op de cruciale rol van de banksector.

5.2.2. Het strafrechtelijke beheer van de kasgelddossiers

5.2.2.1. De noodzaak aan een globale en geïntegreerde aanpak van fiscale fraudedossiers

Uit de getuigenverhoren van de parketmagistraten in de kasgelddossiers is nogmaals duidelijk de noodzaak gebleken van een globale en geïntegreerde aanpak van fiscale fraudedossiers. Op dat vlak konden opmerkelijke verschillen worden vastgesteld tussen de afhandeling van de kasgelddossiers in Brussel en de afhandeling van de kasgelddossiers in Antwerpen.

Bij het parket in Antwerpen heeft men er voor geopteerd om in samenspraak met de politiediensten en de fiscus een beleid uit te stippelen om de kasgelddossiers af te handelen. Bij het uitstippelen van het beleid werd rekening gehouden met het «*bottle neck*-syndroom» en werd in functie van de beschikbare politiecapaciteit een aantal criteria vastgelegd om te bepalen in welke gevallen tot vervolging zou worden overgegaan. Deze aanpak heeft tot gevolg gehad dat de achterstand op relatief korte termijn kon worden weggewerkt en dat een aantal kasgelddossiers ondertussen tot veroordelingen hebben geleid. De keerzijde van de medaille echter is dat er op het niveau van het parket te Antwerpen een hoge sepotgraad bestaat wat fiscale dossiers aangaat en dat er verder op het niveau van het parket geen zicht bestaat hoe de geseponeerde dossiers fiscaal administratief worden afgehandeld.

Op het parket te Brussel werd deze aanpak niet gevolgd met dossiervertraging tot gevolg. Op het parket te Brussel werd er voor geopteerd om in de mate van het mogelijke zo veel als mogelijk te vervolgen, met als resultaat dat dossiers tengevolge van de beperkte politionele capaciteit zeer lang aanslepen en problemen van verjaring op termijn niet zijn uitgesloten. Bij het parket te Brussel is men zich van dit probleem bewust, doch

5.2. Dysfonctionnements

5.2.1. Le traitement du volet fiscal des dossiers concernant les sociétés de liquidités

Aucun problème notable n'a été relevé en matière de traitement fiscal des dossiers concernant les sociétés de liquidités. Lors de l'exposé introductif, il s'est avéré que l'administration fiscale avait procédé à une taxation à grande échelle et avait fait 182 déclarations de fraude aux sociétés de liquidités auprès du parquet. Tout comme pour les dossiers QFIE et le dossier Beaulieu, les fonctionnaires de l'administration fiscale ont souligné le rôle crucial du secteur bancaire dans la fraude aux sociétés de liquidités.

5.2.2. La gestion pénale des dossiers concernant les sociétés de liquidités

5.2.2.1. La nécessité d'une approche globale et intégrée des dossiers de fraude fiscale

Les auditions des magistrats du parquet dans le cadre des dossiers concernant les sociétés de liquidités ont à nouveau clairement montré qu'une approche globale et intégrée de la fraude fiscale s'imposait. Dans ce domaine, des différences notables ont pu être constatées entre le traitement des dossiers susmentionnés à Bruxelles et leur traitement à Anvers.

Le parquet d'Anvers a opté pour une politique définie en concertation avec les services de police et le fisc afin de traiter les dossiers concernant les sociétés de liquidités. Pour définir cette politique, il a été tenu compte du «syndrome du *bottle neck*» (embouteillage) et un certain nombre de critères ont été fixés en fonction de la capacité policière disponible afin de déterminer les cas dans lesquels on procèderait à des poursuites. Grâce à cette approche, l'arriéré a pu être résorbé relativement vite et, entre-temps, certains dossiers concernant les sociétés de liquidités ont donné lieu à des condamnations. Cependant, toute médaille a son revers: au niveau du parquet d'Anvers, le taux de classement sans suite en matière fiscale est élevé et, par ailleurs, le parquet n'a aucune idée de la manière dont les dossiers classés sans suite sont traités d'un point de vue administratif fiscal.

Le parquet de Bruxelles n'a pas suivi cette approche, ce qui a entraîné un retard dans le traitement des dossiers. Au contraire, le parquet de Bruxelles a choisi d'entamer un maximum de poursuites dans la mesure du possible. De ce fait, étant donné la capacité policière restreinte, certains dossiers ont traîné très longtemps et des problèmes de prescription ne sont pas à exclure à terme. Le parquet en est conscient,

men stelt zich de vraag in hoeverre het beleid ter zake aan de parketten zelf moet worden overgelaten en niet van bovenaf moet worden gestuurd.

5.2.2.2. Het gebrek aan afdoende gespecialiseerde parketmagistraten

Ook voor wat de kasgelddossiers aangaat werd door de getuigen gewezen op het problematisch personeelsverloop op de financiële sectie van het parket. De opeenvolging van parketmagistraten heeft een nefaste invloed gehad op de afhandeling van de strafrechtelijke dossiers. Meer standvastigheid op het niveau van het parket lijkt dan ook een absolute noodzaak om grote fiscale fraudedossiers op een efficiënte manier af te handelen. In dit verband werd gepleit voor een centralisatie binnen het parket van fiscale dossiers op het niveau van het Hof van Beroep. Om die manier komt men tot een schaalvergroting waardoor personeelsverloop makkelijker kan worden opgevangen.

5.2.2.3. Het gebrek aan afdoende gespecialiseerde politiemensen

Door de politiemensen werd tijdens de hoorzitting de nadruk gelegd op het gebrek aan capaciteit en op het gebrek aan specialisatie binnen de financiële sectie (CDGEFID / OCDEFO). Tijdens de getuigenverhoren werd door verschillende politiemensen verklaard dat de beschikbare politiecapaciteit in wezen onvoldoende was om de toestroom aan kasgelddossiers te kunnen afhandelen. Uit de getuigenverhoren is overigens gebleken dat het bevolken van de financiële sectie van de federale politie een uitdaging van structurele aard is en dat het personeelsverloop binnen de sectie problematisch is. Dit gebrek aan stabiliteit van de capaciteit binnen de financiële sectie werd unaniem als één van de grootste minpunten ervaren. Het capaciteitsprobleem is volgens de ondervraagde personen grotendeels het gevolg van het gebrek aan de financiële en fiscale specialisatie bij de politie. In het verlengde van deze problematiek werd de bijstand van gedetacheerde fiscale ambtenaren door de politiemensen dan ook als erg positief ervaren, zij het dat de beschikbare capaciteit ook op dat vlak problemen heeft gesteld. Zo blijkt dat het in Antwerpen vier jaar heeft geduurd om een vervanger te vinden voor een van de drie gedetacheerde ambtenaren die was vertrokken. Tevens blijkt dat in Brussel één van de meest belangrijke kasgeldcircuits ernstige vertraging heeft opgelopen omdat de CDGEFID niet over een gedetacheerde fiscale ambtenaar kon beschikken.

mais se demande dans quelle mesure la politique en la matière doit être définie par les parquets mêmes et ne doit pas être pilotée d'en haut.

5.2.2.2. La pénurie de magistrats du parquet spécialisés et efficaces

De même, en ce qui concerne les dossiers concernant les sociétés de liquidités, les témoins ont attiré l'attention sur le fait que la rotation du personnel était problématique à la section financière du parquet. En effet, la succession de magistrats du parquet a eu une influence néfaste sur le traitement des dossiers pénaux. Dès lors, davantage de stabilité au niveau du parquet semble être une nécessité absolue pour traiter les grands dossiers de fraude fiscale de façon efficace. À cet égard, il a été plaidé pour une centralisation des dossiers fiscaux au sein du parquet au niveau de la cour d'appel. De cette façon, on en arrive à un accroissement d'échelle qui permet de faire plus facilement face à la rotation du personnel.

5.2.2.3. La pénurie de policiers spécialisés et efficaces

Au cours de l'audition, les policiers ont mis l'accent sur le manque de capacité et de spécialisation au sein de la section financière (CDGEFID/OCDEFO). Au cours de l'audition de témoins, plusieurs policiers ont déclaré que la capacité policière disponible était insuffisante en soi pour pouvoir traiter l'afflux de dossiers concernant les sociétés de liquidités. D'ailleurs, il est ressorti des auditions que doter de personnel la section financière de la police fédérale constitue un enjeu structurel et que la rotation du personnel au sein de la section est problématique. Ce manque de stabilité de la capacité au sein de la section financière a été considéré à l'unanimité comme l'un des aspects les plus négatifs. Selon les personnes interrogées, le problème de capacité résulte en grande partie du manque de spécialisation des policiers dans les matières financière et fiscale. Dans le prolongement de cette problématique, l'assistance de fonctionnaires du fisc détachés a, dès lors, été perçue de manière très positive par les policiers, même si la capacité disponible a également posé problème dans ce domaine. Ainsi, à Anvers, il a fallu quatre ans pour trouver un remplaçant à l'un des trois fonctionnaires détachés qui avait démissionné. En outre, à Bruxelles, un des dossiers les plus importants concernant les sociétés de liquidités a pris beaucoup de retard parce que le OCDEFO ne pouvait pas disposer d'un fonctionnaire du fisc détaché.

6. Fiscale paradijzen

6.1. Achtergrond

Het staat buiten kijf dat de belastingparadijzen een groot deel van de wereldwijd voorhanden zijnde kapitalen aantrekken; dat deel wordt in ruime mate in financiële producten belegd in plaats van in de reële economie, vooral dan om rentabiliteitsredenen op korte termijn en om de anonimiteit van de beleggers te waarborgen.

Zo werden speculatieve zeepbellen in verband met grondstoffen en gestructureerde kredietproducten grotendeels gevoed door de massale toevloed van die «anonieme» kapitalen.

Voorts berooft het geld dat door die belastingparadijzen wordt aangetrokken, wegens belastingontwijking de Staten van een groot deel van hun ontvangsten. Het is een van de hoofdredenen waarom veel *hedge funds* in die landen gevestigd zijn.

Ten slotte zij erop gewezen dat het bestaan van belastingparadijzen de andere Staten meer onder druk zet om tot deregulering over te gaan; die Staten zien zich genoodzaakt hun regelgeving af te zwakken om een deel van die kapitalen onder hun rechtsbestel aan te trekken.

Door ondoorzichtigheid bij financiële betrekkingen aan te moedigen via een totaal gebrek aan, dan wel heel soepele regelgeving, alsmede door grote geldhoeveelheden van alle mogelijke origines te concentreren en door die kapitalen een voor speculatie gunstige omgeving te bieden, vormen de belastingparadijzen ontegensprekelijk een factor voor financiële instabiliteit.

Gelet op de omvang van de financiële crisis, mogen de Staten echter niet langer voorbijgaan aan de economische en financiële scheeftrekkingen welke door die landen worden veroorzaakt, inzonderheid wanneer het erop aankomt het banksysteem te redden en de reële economie opnieuw op gang te trekken. Die maatregelen vereisen immers dat de Staten massaal kapitaal pompen in het economisch en financieel systeem, iets wat alleen op de belastingplichtigen zou worden afgewenteld, mochten er geen concrete maatregelen worden genomen ten aanzien van de belastingparadijzen.

6.2. Het begrip «fiscaal paradijs»

Om het begrip «fiscaal paradijs» te definiëren wordt doorgaan teruggegrepen naar de definitie die de OESO naar voor heeft geschoven in zijn rapport van 1998 *Harmful Tax Comptetition. An emerging global issue.* In dit rapport maakt de OESO een onderscheid tussen

6. Paradis fiscaux

6.1. Contexte

Il est établi que les paradis fiscaux attirent une part substantielle des capitaux mondiaux, laquelle est largement investie dans les produits financiers plutôt que dans l'économie réelle, principalement pour des raisons de rentabilité à court terme et de maintien de l'anonymat des investisseurs.

Ainsi, les bulles spéculatives sur les matières premières et les produits structurés de crédit ont été largement alimentées par des afflux massifs de ces capitaux «anonymes».

Par ailleurs, les fonds captés par ces paradis fiscaux privent les États d'une part substantielle de leurs sources de revenus en raison de l'évasion fiscale. C'est l'une des raisons principales pour lesquelles de nombreux *hedge funds* sont domiciliés dans ces pays.

Enfin, notons que l'existence de paradis fiscaux exerce une pression de dérégulation accrue sur les autres États, qui se voient contraints d'alléger leurs réglementations afin d'attirer une partie de ces capitaux sous leur juridiction.

En encourageant l'opacité dans les relations financières, en offrant des cadres réglementaires inexistants ou peu contraignants, en concentrant des masses financières importantes de toutes origines, et en donnant à ces capitaux un environnement ouvert à la spéculation, les paradis fiscaux constituent certainement un élément d'instabilité financière.

Or, vu l'ampleur de la crise financière, les États ne peuvent plus ignorer les distorsions économiques et financières provoquées par ces pays, en particulier lorsqu'il s'agit de sauver le système bancaire et de relancer l'économie réelle. En effet, ces mesures nécessitent une injection massive de capitaux par les États dans le système économique et financier, qui se répercuterait uniquement sur les contribuables en l'absence d'actions concrètes vis-à-vis des paradis fiscaux.

6.2. La notion de «paradis fiscal»

Pour définir la notion de "paradis fiscal", on se réfère généralement à la définition que l'OCDE a proposée dans son rapport de 1998 *Harmful Tax Competition. An emerging global issue*. Dans ce rapport, l'OCDE établit une distinction entre les paradis fiscaux classiques et

klassieke belastingparadijzen en preferentiële regimes. Een klassiek belastingparadijs kan men identificeren aan de hand van volgende 4 criteria, m.n. geen of enkel nominale belastingtarieven, een gebrek aan effectieve uitwisseling van informatie aan andere landen, een gebrek aan transparantie (bankgeheim) en het feit dat geen wezenlijke activiteiten nodig zijn om van het regime te kunnen genieten. Preferentiële belastingregimes kan men herkennen aan de hand van volgende criteria, m.n. geen of lage effectieve belastingtarieven, het preferentiële regime is enkel te genieten door buitenlandse individuen of ondernemingen, een gebrek aan transparantie en een gebrek aan effectieve uitwisseling van informatie aan andere landen.

In het rapport van 2000 *Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices* (p. 17 van het rapport) heeft de OESO een oplijsting gemaakt van 35 landen die als klassiek belastingparadijs kunnen doorgaan. Deze lijst is thans nog steeds actueel.

Daarnaast heeft de OESO ook vrij recent in de aanloop van de G20-top in Londen een aparte lijst vrijgegeven van landen die niet of niet voldoende tegemoet komen aan de OESO-normen inzake internationale fiscale samenwerking. Het gaat hier om landen die niet noodzakelijk voldoen aan de hierboven vermelde criteria inzake belastingparadijzen, maar waar toch een probleem inzake internationale samenwerking bestaat.

De OESO heeft gemeend deze landen in een aparte lijst te moeten onderbrengen, met dien verstande dat de landen van de zwarte lijst (Uruguay, de Filippijnen, Maleisië en Costa Rica) ondertussen ook de OESO-normen als maatstaf hebben aanvaard en dus op de grijze lijst werden opgenomen.

6.3. Actueel belang van de internationale strijd tegen de belastingparadijzen

Tijdens de hoorzitting van 27 maart 2009 werd ook duidelijk gewezen op het belang van het gebruik van «*belastingparadijzen*» bij het opzetten van een frauduleuze constructie. Dit werd ook erkend door de heer Karel Anthonissen tijdens zijn inleidende uiteenzetting over de kasgelddossiers, waar deze stelde dat de fraudeconstructies van de jaren '90 (BTW-caroussels, kasgeldconstructies en koppelbazerij) thans zijn vervangen door meer internationaal georiënteerde fraudeconstructies. De strijd tegen de internationale fiscale fraude via belastingparadijzen is dan nog steeds een actueel thema waar de nodige aandacht aan moet worden besteed. Tijdens de hoorzitting is ook opnieuw de cruciale rol gebleken van de banksector bij de internationale

les régimes préférentiels. On peut identifier un paradis fiscal classique à l'aide des 4 critères suivants: taux d'imposition inexistants ou uniquement nominaux; absence de véritable échange de renseignements avec les autres pays; absence de transparence (secret bancaire); absence d'activités substantielles nécessaires pour pouvoir bénéficier du régime. On peut reconnaître les régimes fiscaux préférentiels à l'aide des critères suivants: taux d'imposition effectifs inexistants ou très bas; le régime préférentiel n'est accordé qu'aux entreprises ou individus étrangers; absence de transparence; absence de véritable échange de renseignements avec les autres pays.

Dans le rapport de 2000 *Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices* (p. 17 du rapport), l'OCDE a établi une énumération de 35 pays pouvant être considérés comme des paradis fiscaux classiques. Cette liste est toujours d'actualité.

Par ailleurs, l'OCDE a également publié assez récemment, à l'occasion du sommet du G20 de Londres, une liste distincte de pays qui ne respectent pas ou pas assez les normes de l'OCDE en matière de coopération fiscale internationale. Il s'agit en l'occurrence de pays qui ne remplissent pas nécessairement les critères précités en matière de paradis fiscaux, mais où il existe tout de même un problème en matière de coopération internationale.

L'OCDE a estimé devoir mentionner ces pays dans une liste distincte, étant entendu que les pays de la liste noire (l'Uruguay, les Philippines, la Malaisie et le Costa Rica) ont entre-temps aussi adopté les normes de l'OCDE et ont donc été repris sur la liste grise.

6.3. Intérêt actuel de la lutte internationale contre les paradis fiscaux

L'importance du recours aux «*paradis fiscaux*» dans la mise en place des constructions frauduleuses a également été clairement mise en exergue au cours de l'audition du 27 mars 2009. M. Karel Anthonissen l'a également reconnue au cours de son exposé introductif sur les sociétés de liquidités, lorsqu'il a indiqué que les constructions frauduleuses des années 90 (carrousels TVA, constructions concernant des sociétés de liquidités et pratiques des pourvoyeurs de main-d'œuvre) ont aujourd'hui fait place à des constructions frauduleuses plus internationales. La lutte contre la fraude fiscale internationale recourant aux paradis fiscaux reste dès lors une question actuelle à laquelle il convient d'accorder l'attention nécessaire. Cette audition a par ailleurs rap-

fiscale fraude. Het is duidelijk dat de banksector ter zake voor zijn verantwoordelijkheid moet worden geplaatst.

6.4. Onduidelijkheid van de strategie in de internationale strijd tegen de belastingparadijzen

Uit het getuigenis van de heer Gombeer is gebleken dat de fiscale administratie strategisch het afsluiten van dubbelbelastingsverdragen met belastingparadijzen tracht te intensifiëren. Volgens de fiscale administratie is dit van belang om de legitieme economische belangen te beschermen van Belgische bedrijven die actief zijn in belastingparadijzen (o.m. Panama). Tevens wordt deze houding door de administratie verantwoord vanuit de optiek van de internationale samenwerking, aangezien de Belgische administratie op grond van artikel 26 van het OESO-modelverdrag internationale gegevensuitwisseling kan afdwingen.

De houding van de fiscale administratie blijkt echter in tegenstrijd te zijn met de door de Kamer op 1 februari 2007 goedgekeurde resolutie over de belastingparadijzen en met het OESO-standpunt ter zake die het afsluiten van dubbelbelastingverdragen met belastingparadijzen tegengaan.

6.5. De RTBF-reportage («Questions à la Une») van 18 februari 2009

Zoals gezegd (cf. supra, inleiding, deel 3) heeft de commissie tijdens haar vergadering van 27 maart 2009 enkele fragmenten uit die reportage bekeken.

Zij heeft daarbij kunnen vaststellen dat sommige banken ook na de recente crisis op de zeer belangrijke financiële markten en ondanks de in dat kader door hen ontvangen overheidssteun, aan hun klanten fiscale constructies via belastingparadijzen blijven aanbieden.

Op een vraag dienaangaande van de commissie heeft de minister van Financiën bij brief van 6 mei 2009 geantwoord dat de BBI slechts een fraudedossier of fraudezaak in haar werkschema opneemt na eerst een vooronderzoek te hebben uitgevoerd dat de aanwijzing van fraude bevestigt, en dat pas een eigenlijk onderzoek wordt gestart wanneer de deelnemers aan het fraudemechanisme zijn geïdentificeerd. Dat zal ook in het dossier van de RTBF-reportage gebeuren indien die identificatie mogelijk blijkt.

pelé le rôle essentiel du secteur bancaire dans la fraude fiscale internationale. Il est clair que le secteur bancaire doit être mis face à ses responsabilités à cet égard.

6.4. Manque de clarté de la stratégie dans la lutte internationale contre les paradis fiscaux

Il est ressorti du témoignage de M. Gombeer que l'administration fiscale tente d'intensifier stratégiquement la conclusion de conventions préventives de la double imposition avec les paradis fiscaux. Selon l'administration fiscale, il importe d'agir de la sorte afin de protéger les intérêts économiques légitimes d'entreprises belges actives dans les paradis fiscaux (notamment Panama). Cette attitude est également justifiée par l'administration dans l'optique de la coopération internationale, étant donné que l'administration belge peut imposer un échange international de données sur la base de l'article 26 du modèle de convention de l'OCDE.

L'attitude de l'administration fiscale s'avère cependant contraire à la résolution de la Chambre du 1er février 2007 relative aux paradis fiscaux et au point de vue de l'OCDE en la matière, qui s'opposent à la conclusion de conventions préventives de la double imposition avec les paradis fiscaux.

6.5. Reportage RTBF («Questions à la Une») du 18 février 2009

Ainsi qu'il a déjà été signalé (cf. supra, introduction, troisième partie), la commission a, au cours de la réunion du 27 mars 2009, visionné des extraits de ce reportage.

Elle a ainsi pu constater que malgré la crise des marchés financières et les très importantes aides publiques dont elles ont bénéficié dans le cadre de cette crise, certaines banques continuent a proposer a leurs clients des montages utilisant les paradis fiscaux.

Interrogé par la commission sur ce dossier, le ministre des Finances a fait savoir, par lettre du 6 mai 2009, que «ISI ne reprend à son plan de travail un dossier ou une affaire de fraude qu'après avoir effectué au préalable une pré-enquête confirmant les indices de fraude», et qu'«une enquête proprement dite n'est initiée [qu']en cas d'identification de participants à un mécanisme de fraude. Ce sera le cas dans le dossier du reportage de la RTBF, si cette identification s'avère possible.».

DERDE DEEL

Blz.

VASTSTELLINGEN EN AANBEVELINGEN

INHOUDSTAFEL

ALGEMEEN
1. Rol van de regering 220
2. Positieve injunctie 220
3. Charter van de belastingplichtige 220
4. Sectorale controles 221

STRUCTUREN
5. Comité F 221
6. «Una Via»-regel 222
7. Toekenning van de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie 232
8. Huiszoeking 232
9. Belastingsambtenaren als deskundigen bij strafonderzoeken 232

ORGANISATIE JUSTITIE
10. Algemene organisatie van de strafrechtelijke afhandeling van de fiscale fraude 233
11. Aantal magistraten 235
12. Fiscale specialisatie van de magistraten 236
13. Verticale integratie van de parketten 236

PROCEDURES JUSTITIE
14. Onderzoek 237
15. Mini-gerechtelijk onderzoek 238
16. Wet-Franchimont 238
17. Het rechtsprincipe dat de strafrechtelijke procedure voorrang heeft op de burgerlijke 240

ALGEMENE ORIENTATIES
18. Beleid inzake bestrijding van de fiscale fraude 241
19. Fiscaal bankgeheim 242
20. Verjaringstermijnen 242
21. Minnelijke schikking 243

TROISIEME PARTIE

CONSTATATIONS ET RECOMMANDATIONS

TABLE DES MATIERES

GENERALITES
1. Rôle du gouvernement 220
2. Injonction positive 220
3. Charte du contribuable 220
4. Contrôles sectoriels 221

STRUCTURES
5. Comité F 221
6. Règle «Una Via» 222
7. Octroi de la qualité d'officier de police judiciaire 232
8. Perquisition 232
9. Fonctionnaires de l'administration fiscale en tant qu'experts lors d'instructions pénales 232

ORGANISATION JUSTICE
10. Organisation générale du traitement pénal de la fraude fiscale 233
11. Effectif des magistrats 235
12. Spécialisation fiscale des magistrats 236
13. Intégration verticale des parquets 236

PROCEDURES JUSTICE
14. Instruction 237
15. Mini-instruction 238
16. Loi Franchimont 238
17. Principe de droit «le criminel tient le civil en État» 240

ORIENTATIONS GENERALES
18. Politique de lutte contre la fraude fiscale 241
19. Secret bancaire fiscal 242
20. Délais de prescription 242
21. Règlement amiable 243

22. Betrapping op heterdaad inzake belastingfraude 244

23. Vereenvoudiging van de wetgeving 247

24. Harmonisatie van de fiscale procedureregels 248

25. Administratieve fiscale sancties 248

26. Maatregelen tegen fraudeurs 249

TUSSENPERSONEN

27. Wettelijk raamwerk voor de bestaande samenwerking in fiscale aangelegenheden tussen de overheidssector en de privésector 251

28. Aansprakelijkheid van de adviseurs en andere tussenpersonen 252

29. Maatregelen tegen consultants (fiscale raadgevers, banken, notarissen enz.) 252

30. Advocaten – Belangenconflicten 253

ORGANISATIE ADMINISTRATIE

31. Reactiesnelheid..... 254

32. Personeelsformatie van de ambtenaren die worden ingezet ter bestrijding van de grote fiscale fraude. 254

33. Statuut, stabiliteit en opleiding van de belastingambtenaren 254

34. Vertegenwoordiging door advokaten 255

35. Expertise en fiscaal tijdschrift 256

36. Overleg met de vakbonden..... 256

37. Centralisatie van de complexe dossiers 257

38. AOIF – AFC 257

39. Bevoegdheid inzake administratieve sancties 258

40. Eén ontvanger 259

41. Ruling 259

42. Uitwisseling van informatie binnen de FOD Financiën 260

43. Gegevensuitwisseling tussen de verschillende administraties 261

44. Automatisch inzagerecht in strafdossiers waaruit aanwijzingen van fraude blijken. 262

22. Flagrance fiscale 244

23. Simplification de la législation..... 247

24. Harmonisation des règles de procédure fiscale . 248

25. Sanctions fiscales administratives 248

26. Mesures contre les fraudeurs 249

INTERMEDIAIRES

27. Encadrement légal des collaborations existantes entre le secteur public et le secteur privé sur le plan fiscal. 251

28. Responsabilité des conseillers fiscaux et autres intermédiaires..... 252

29. Mesures contre les consultants (conseillers fiscaux, banques, notaires, etc) 252

30. Avocats – conflits d'interêts..... 253

ORGANISATION ADMINISTRATION

31. Rapidité de réaction 254

32. Effectif des fonctionnaires affectés à la lutte contre la grande fraude fiscale..... 254

33. Statut, stabilité et formation des fonctionnaires fiscaux 254

34. Représentation par un avocat..... 255

35. Expertise et revue fiscale..... 256

36. Concertation avec les organisations syndicales 256

37. Centralisation des dossiers complexes 257

38. AFER – CAF 257

39. Pouvoir en matière de sanctions administratives 258

40. Receveur unique 259

41. Ruling 259

42. Echange d'information au sein du SPF Finances 260

43. Echange d'information entre les differentes administrations 261

44. Autorisation systématique de consulter des dossiers pénaux faisant apparaître des indices de fraude 262

ORGANISATIE POLITIE 262
45. Aantal speurders .....

46. Stabiliteit van de onderzoeksteams 264

47. Statuut en opleiding van de speurders 264

INTERNATIONAAL
48. Internationale constructies..... 265

49. Verdragen ter voorkoming van dubbele belasting 266

50. Belasten van de in fiscale paradijzen verkregen inkomsten 267

51. Belastingparadijzen..... 268

PARLEMENTAIR ONDERZOEK
52. Wet op het parlementair onderzoek..... 269

OPVOLGING
53. Rekenhof 270

54. Follow-up van de werkzaamheden 271

ORGANISATION POLICE 262
45. Nombre d'enquêteurs.....

46. Stabilité des équipes attachées aux enquêtes ... 264

47. Statut et formation des enquêteurs..... 264

INTERNATIONAL
48. Montages internationaux..... 265

49. Conventions préventives de la double imposition 266

50. Imposition des revenus perçus dans les paradis fiscaux 267

51. Paradis fiscaux..... 268

ENQUETES PARLEMENTAIRES
52. Loi sur les enquêtes parlementaires..... 269

SUIVIS
53. Cour des comptes 270

54. Suivi des travaux..... 271

VASTSTELLINGEN EN AANBEVELINGEN

ALGEMEEN

1. Rol van de regering

A. Vaststellingen

Uit de hoorzittingen blijkt duidelijk dat de regering de prioriteiten bij de bestrijding van de financiële en fiscale fraude stelselmatig moet vastleggen, zodat alle actoren (belastingadministratie, politiediensten, parketten, onderzoeksrechters enzovoort) hun werkzaamheden op elkaar kunnen afstemmen. De bestrijding van de grote fraude moet de eerste prioriteit zijn en aldus worden opgenomen in het Nationaal Veiligheidsplan.

B. Aanbeveling

1. De prioriteiten in de bestrijding van de financiële en fiscale fraude vastleggen in het Nationaal Veiligheidsplan en de werkzaamheden van alle actoren coördineren.

2. Positieve injunctie

A. Vaststellingen

De commissie heeft vastgesteld dat te veel dossiers inzake grote fiscale fraude om een of andere reden geen gerechtelijke behandeling hebben gekregen op grond waarvan ze passend konden worden onderzocht.

B. Aanbeveling

2. De commissie beveelt aan dat de minister van Justitie zo nodig en op gemotiveerde wijze, óók in fiscale aangelegenheden zijn positief injunctierecht uitoefent.

3. Charter van de belastingplichtige

A. Vaststellingen

Volgens verschillende gehoorde personen is het uit 1986 daterende Charter van de belastingplichtige niet langer aangepast aan de thans gangbare fraudepraktijken. Het charter beknot danig de actiemiddelen van het gerecht en de belastingadministratie in de strijd tegen de fiscale fraude. Het is zaak een nieuw evenwicht te vinden tussen de rechten van de belastingplichtigen en de middelen van de belastingadministratie en het gerecht om fraude doeltreffender te bestrijden. Daarbij kan inspiratie worden geput uit initiatieven in bepaalde

CONSTATATIONS ET RECOMMANDATIONS

GENERALITES

1 Rôle du gouvernement

A. Constatations

Il ressort clairement des auditions que le gouvernement doit déterminer de manière systématique les priorités dans la lutte contre la fraude financière et fiscale, afin que tous les acteurs (administration fiscale, services de police, parquets, juges d'instruction, …) puissent coordonner leur action. La lutte contre la grande fraude organisée doit être considérée comme prioritaire et doit à ce titre être inscrite dans le Plan National de Sécurité.

B. Recommandation

1. Fixer des priorités en ce qui concerne la lutte contre la fraude financière et fiscale dans le Plan national de sécurité et coordonner l'action de tous les acteurs.

2 Injonction positive

A. Constatations

La commission a constaté que trop de dossiers en matière de grande fraude fiscale n'ont pas pu, pour une raison ou pour une autre, bénéficier d'un traitement judiciaire leur permettant d'être examinés adéquatement.

B. Recommandation

2. La commission recommande que le ministre de la Justice use, s'il échet, de manière motivée, de son droit d'injonction positive, également en matière fiscale.

3. Charte du contribuable

A. Constatations

Plusieurs témoins ont souligné que la Charte du contribuable qui date de 1986 n'était plus adaptée à la réalité de la fraude d'aujourd'hui. Cette charte limite sensiblement les moyens d'actions de la justice et de l'administration fiscale dans la lutte contre la fraude fiscale. Il s'agira de trouver un nouvel équilibre entre droits du contribuable et moyens à disposition de l'administration fiscale et de la justice pour lutter plus efficacement contre la fraude, en s'inspirant de la situation dans certains des pays voisins. A cet égard, une

buurlanden. In dat verband moet worden nagedacht over een nauwere en doeltreffendere samenwerking tussen gerecht en fiscus.

B. Aanbevelingen

3. In het bij de wet van 4 augustus 1986 ingevoerde Charter van de belastingplichtige niet alleen de wijzigingen aanbrengen die de overige aanbevelingen met zich brengen, maar dat Charter eveneens bij de tijd brengen, teneinde een billijke belastinginning te garanderen en te zorgen voor een balans tussen de rechten van de loyale en behulpzame belastingplichtigen en de administratieve en gerechtelijke middelen die vereist zijn om doeltreffend op te treden tegen fiscale fraude.

4. Een nauwere samenwerking tussen gerecht en fiscus waarborgen met respect van de onafhankelijkheid van beide diensten.

4. Sectorale controles

A. Vaststellingen

Ambtenaren van de fiscus hebben gewezen op de doeltreffendheid van de gerichte, sectorale en thematische controleacties die vanaf 1999 gaandeweg werden gevoerd, met de instemming van de regering, op grond van de doelgroepenbepaling in het kader van een programma voor zogenaamd risicobeheer.

B. Aanbeveling

5. de sectorale en thematische controleverrichtingen intensifiëren, samen met een eventuele mogelijkheid van voorafgaande regularisatie.

STRUCTUREN

5. Comité F

A. Vaststellingen

De hoorzittingen hebben naar voor gebracht dat het noodzakelijk is werk te maken van een vast extern toezichtsorgaan, naar het model van het Vast Comité van toezicht op de politiediensten (Comité P) en het Vast Comité van toezicht op de inlichtingendiensten (Comité I). Dat toezichtsorgaan zou er met name mee moeten worden belast toe te zien op de eenvormige en billijke toepassing van de fiscale wetgeving, zowel inzake beheer als inzake vaststelling, inning en betwisting van de belastingen, met inbegrip van de verschillende soorten schikkingen. Voorts zou dat orgaan de met redenen

collaboration plus étroite et plus efficace entre la justice et le fisc doit être envisagée.

B. Recommandations

3. Actualiser, au-delà des modifications nécessaires liées aux autres recommandations, la Charte du Contribuable instituée par la loi du 4 août 1986 en vue de garantir une juste perception de l'impôt et de maintenir un équilibre entre les droits du contribuable loyal et coopératif et les moyens administratifs et judiciaires nécessaires pour lutter efficacement contre la fraude fiscale.

4. Assurer une collaboration plus étroite entre la justice et le fisc en respectant l'indépendance des deux services.

4. Contrôles sectoriels

A. Constatations

Des fonctionnaires du fisc ont souligné l'efficacité des actions de contrôle ciblées, sectorielles et thématiques qui ont commencé à être mises en place à partir de 1999, avec l'accord du gouvernement, sur la base de la détermination des groupes cibles dans le cadre d'un programme dit de gestion des risques.

B. Recommandation

5. Intensifier les opérations de contrôles sectorielles et thématiques, en association avec une éventuelle possibilité de régularisation préalable.

STRUCTURES

5. Comité F

A. Constatations

Les auditions ont mis en évidence la nécessité de mettre en place un organe de contrôle permanent externe, sur le modèle du Comité de contrôle des services de police (Comité P) et du Comité de contrôle des services de renseignements (Comité R), chargé notamment de veiller à l'application uniforme et équitable de la législation fiscale tant en ce qui concerne la gestion que l'établissement, le recouvrement et le contentieux des impôts, en ce compris les divers types d'accords, et de recevoir les plaintes motivées des fonctionnaires et des contribuables en cas de manquements à ces

omklede klachten moeten behandelen die erbij worden ingediend door ambtenaren en door burgers, met betrekking tot de niet-naleving van voormelde aspecten. Dankzij een dergelijk orgaan zouden de activiteiten van de belastingadministraties en de andere instanties die optreden in de strijd tegen de verschillende vormen van fraude (fiscale, economische en sociale), worden onderworpen aan een échte en regelmatige parlementaire controle.

De versterking van de vaste parlementaire controle op de fraudebestrijding en de daarmee belaste diensten moet, parallel met het toezicht van het Rekenhof op de vaststelling en de inning van de fiscale inkomsten, garanderen dat de voor onze overheidsfinanciën fundamentele beleidskeuzen optimaal worden uitgevoerd.

B. Aanbeveling

6. Een comité oprichten dat wordt belast met het toezicht op de diensten die optreden in de strijd tegen de verschillende vormen van fraude (Comité F). Naar het voorbeeld van wat reeds bestaat voor de politie– en de inlichtingendiensten (respectievelijk het Comité P en het Comité I), moet dat Comité, onder verantwoordelijkheid van de Kamer van volksvertegenwoordigers, de diensten controleren die tussenbeide komen in de strijd tegen de verschillende vormen van fraude (fiscale, economische en sociale), en de met reden omklede klachten van de ambtenaren en van de burgers in ontvangst nemen, met inachtneming van de regels betreffende de vertrouwelijkheid.

6. «*Una Via*»-regel

A. Vaststellingen

Verscheidene getuigen waren voorstander van de invoering van het «*Una Via*»– principe. Dat houdt in dat overtredingen van de fiscale wetgeving ofwel administratief ofwel gerechtelijk worden beteugeld. Het is de bedoeling dat kleinschalige fiscale fraude langs administratieve weg zou worden aangepakt, terwijl voor elk dossier van grootschalige fiscale fraude overleg zou plaatsvinden tussen de fiscus, de politie en het gerecht (driehoeksoverleg) over de manier waarop het dossier moet worden behandeld (keuze tussen de administratieve of de gerechtelijke afhandeling).

principes. Grâce à un tel organe, les activités des administrations fiscales et autres intervenants dans la lutte contre les différentes fraudes (fiscale, économique et sociale) seraient soumises à un véritable contrôle parlementaire régulier.

Le renforcement d'un contrôle parlementaire permanent des services et activités de lutte contre les fraudes, parallèlement au contrôle exercé par la Cour des comptes sur l'établissement et la perception des recettes fiscales permettrait de garantir que les politiques fondamentales pour nos finances publiques soient mises en œuvre de façon optimale.

B. Recommandation

6. Créer un comité de contrôle des services intervenant dans le cadre de la lutte contre les différentes fraudes (Comité F). Ce Comité F sera chargé, à l'instar de ce qui existe en matière de police (Comité P) et de renseignements (Comité R), sous la responsabilité de la Chambre des représentants, de contrôler les services intervenant dans le cadre de la lutte contre les différentes fraudes (fiscale, économique et sociale), et de recevoir les plaintes motivées des fonctionnaires et des contribuables, dans le respect des règles de confidentialité.

6. RÈGLE «*Una Via*»

A. Constatations

Plusieurs témoins ont plaidé en faveur de l'instauration du principe «*Una Via*». Ce principe prévoit de sanctionner les infractions à la législation fiscale soit par la voie administrative, soit par la voie judiciaire. L'intention est de lutter contre la petite fraude fiscale autant que faire se peut par la voie administrative et, d'autre part, d'organiser pour chaque dossier de fraude fiscale de grande envergure une concertation entre le fisc, la police et la justice (concertation triangulaire) sur la manière dont chaque dossier doit être traité (choix entre la voie administrative et la voie judiciaire).

Overigens zou de invoering van deze maatregel, en meer bepaald de oprichting van de Federale Dienst voor fiscale fraudebestrijding (FDFF), toelaten een reeks andere problemen op te lossen, zoals b.v. die die verband houden met de toepassing van artikel 29, tweede lid van het wetboek van strafvordering.

De bespreking (die nu reeds aan de gang is) van het wetsontwerp tot invoering van een Sociaal Strafwetboek en van het wetsontwerp houdende bepalingen van het sociaal strafrecht (Doc 52 1666/001 en 1667/001) zal een nuttige inspiratiebron zijn. Het zal erop aankomen om, met inachtneming van de specifieke aard van elke materie, tegenstrijdigheden te vermijden tussen onderhavige aanbeveling en de beide wetsontwerpen waarvan de bespreking aan de gang is.

B. Aanbeveling

7. Een «*una via*»-regel instellen, gebaseerd op de volgende schema's.

Schema 1

Schema 1 toont de basisstructuur van de «*una via*»-regel. In die basisstructuur treden in het kader van de bestrijding van de fiscale fraude vier diensten op.

Tussen de administratie en de gespecialiseerde afdeling van het parket (Fiscaal auditoraat) wordt een filter geplaatst, namelijk de «Federale dienst voor fiscale fraudebestrijding» (FDFF). Die dienst wordt ermee belast het fiscaal vervolgingsbeleid uit te werken en de fiscale fraudezaken te kanaliseren (administratieve of strafrechtelijke behandeling).

Die drie diensten worden onder het toezicht geplaatst van het (nog op te richten) Comité F[raude] (naar analogie met het Comité P en het Comité I).

Par ailleurs, l'introduction de cette mesure, et plus particulièrement la création de l'Office fédéral de la lutte contre la fraude fiscale (OFLCFF), permettrait de résoudre une série d'autres problèmes tels que ceux liés à l'application de l'article 29, alinéa 2 CIR.

La discussion en cours sur les projets de loi introduisant le Code pénal social et le projet de loi comportant des dispositions de droit pénal social (Doc 52 1666/001 et 1667/001) sera une source d'inspiration utile. Il s'agira, tout en respectant les spécificités liées à la nature de chaque matière, d'éviter les contradictions entre la présente recommandation et les projets de loi en discussion.

B. Recommandation

7. Mettre en oeuvre une règle «Una Via» basée sur les schémas suivants:

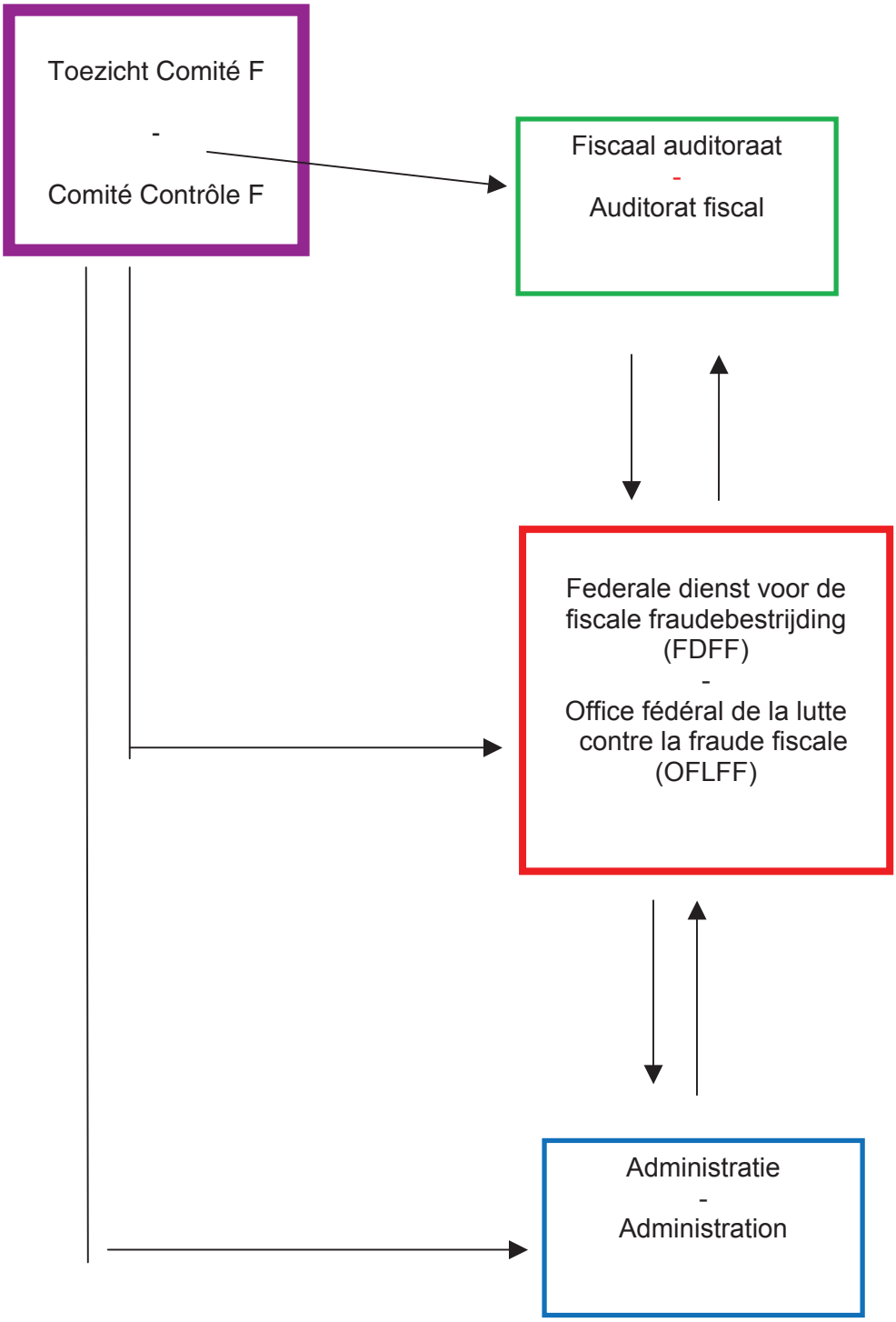
Schéma 1

Le schéma 1 présente la structure de base de la règle una via. Cette structure de base prévoit l'intervention de 4 services dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale.

Un filtre est placé entre l'administration et la section fiscale spécialisée du parquet (auditorat fiscal), à savoir «l'Office fédéral de la lutte contre la fraude fiscale» (OFLFF). Ce service est chargé d'élaborer la politique de poursuite fiscale et de canaliser les affaires de fraude fiscale (traitement administratif ou pénal).

Ces trois services sont placés sous la surveillance du Comité F[raude], encore à créer, par analogie avec les Comités P et R.

SCHEMA UNA VIA 1 **SCHÉMA UNA VIA 1**



Schema 2

Schema 2 preciseert de rol van de Federale dienst voor fiscale fraudebestrijding en van het Fiscaal auditoraat.

De rol van de Federale dienst voor fiscale fraudebestrijding is dubbel.

– In de eerste plaats wordt die dienst ermee belast het vervolgingsbeleid inzake fiscale fraude vast te stellen. Dat beleid moet samen met de ambtenaren, de magistraten en de politiemensen worden bepaald. Die moeten de criteria bepalen met het oog op de strafrechtelijke behandeling van de fiscale fraudezaken. Het kan gaan om een minimaal fraudebedrag (variërend naar gelang van het soort belasting), om recidive of om andere overwegingen.

– Bovendien is die dienst eveneens verantwoordelijk voor de inontvangstneming van de strafrechtelijke fiscale klachten en beslist hij de klacht administratief of strafrechtelijk te behandelen volgens de criteria die inzake het fiscaal vervolgingsbeleid worden gebruikt (filterfunctie). Het ligt voor de hand dat die dienst ook in staat moet zijn de klachten grondiger te onderzoeken. Daartoe zullen onderzoeksbevoegdheden moeten worden vastgelegd. Wat de praktische uitvoering betreft, lijkt het aangewezen regionale cellen op te richten (1 per ambtsgebied van de hoven van beroep of 1 per ambtsgebied van de fiscale rechtbanken).

Schéma 2

Le schéma 2 précise le rôle de l'Office fédéral de la lutte contre la fraude fiscale et de l'auditorat fiscal.

Le rôle de l'Office fédéral de la lutte contre la fraude fiscale est double:

– Tout d'abord, ce service est chargé de fixer la politique de poursuite en matière de fraude fiscale. Cette politique doit être codéfinie par les fonctionnaires, les magistrats et les policiers. Ceux-ci doivent définir les critères en vue du traitement pénal des affaires de fraude fiscale. Il peut s'agir d'un montant minimum de la fraude (variable en fonction du type d'impôt), de la récidive, ou d'autres considérations.

– En outre, ce service est également responsable de la réception des plaintes fiscales pénales et décide de traiter la plainte administrativement ou pénalement selon les critères utilisés en matière de politique de poursuite fiscale (fonction de filtre). Il est évident que ce service doit être également en mesure d'examiner les plaintes de manière plus approfondie. Des compétences d'investigation devront être fixées à cet effet. En ce qui concerne la mise en pratique, il semble indiqué de créer des cellules régionales (1 par ressort de cour d'appel ou 1 par ressort des tribunaux fiscaux).

SCHEMA UNA VIA 2

SCHEMA UNA VIA 2

Fiscaal Auditoraat
(fiscale substituten)
-
Auditorat Fiscal
(substituts spécialisés en matière fiscale)

Federale dienst voor de fiscale fraudebestrijding (FDFF)
Office fédéral de la lutte contre la fraude fiscale (OFLFF)
Voorzitter / Président

Beleidsorgaan voor de fiscale fraudebestrijding – Organe stratégique de la lutte contre la fraude fiscale

Vastleggen van het fiscaal vervolgingsbeleid -Fixer la politique de poursuite fiscale

Coördineren van de fiscale fraudebestrijding – coordonner la lutte contre la fraude fiscale

Samenstelling – Composition :

Magistraten – Magistrats
Ambtenaren – Fonctionnaires
Politiemensen – Policiers

Cel fiscale vervolging – Cellule poursuite fiscale

Ontvangst strafklachten – réception des plaintes pénales

Onderzoek strafklachten – examen des plaintes fiscales

Onderzoeksbevoegdheden – Pouvoirs d'investigation

Beslissing *una via* – décision *una via*

Samenstelling – Composition :

Ambtenaren – Fonctionnaires
Magistraten – Magistrats

Regionale cellen – Cellules régionales
Een cel per ressort hoven van beroep – une cellule par ressort de Cour d'appel

Administratie
-
Administration

Schema 3

De schema's 3, 4 en 5 tonen de praktische werking van de «*una via*»-regel naar oorsprong van de klacht.

Schema 3 gaat uit van een klacht die door een van de fiscale administraties wordt ingediend. De klacht wordt ingediend bij de Cel fiscale vervolging (die deel uitmaakt van de Federale dienst voor fiscale fraudebestrijding), die bepaalt of de klacht aan het Fiscaal auditoraat wordt doorgezonden. Die Cel fiscale vervolging neemt feitelijk de taak over van de gewestelijke directeur (zie art. 29, tweede 2, Wetboek van strafvordering). Na onderzoek en op grond van de uitgewerkte criteria kan de Cel fiscale vervolging naar gelang van het door het BFF (Beleidsorgaan voor de Fiscale Fraudebestrijding) uitgestippelde beleid drie beslissingen nemen.

Optie 1
Zij kan beslissen het dossier terug te zenden naar de administratie die de klacht heeft ingediend. Het dossier wordt dan administratief geregeld, met toepassing van gewone administratieve sancties.

Optie 2
Zij kan beslissen het dossier aan de bijzondere belastinginspectie door te zenden. Het dossier wordt dan administratief behandeld, waarna er dus zware administratieve sancties worden opgelegd. Men moet de bijzondere belastinginspectie uitgebreide bevoegdheden toekennen, maar onder toezicht van het parket (zie aanbeveling).

Optie 3
Zij kan ook beslissen het dossier aan het Fiscaal auditoraat voor te leggen, waarna een strafrechtelijk onderzoek wordt geopend. In het kader van dat onderzoek zal het auditoraat, op een *ad-hoc*grond, een beroep kunnen doen op ambtenaren van de bijzondere belastinginspectie die de status van officier van gerechtelijke politie hebben gekregen. Na afloop van het onderzoek kan het auditoraat beslissen te vervolgen, een dading voor te stellen of het dossier te seponeren. In dat laatste geval wordt de bijzondere belastinginspectie ermee belast te onderzoeken of er administratieve sancties moeten worden opgelegd.

Schéma 3

Les schémas 3, 4 et 5 montrent le fonctionnement pratique de la règle *una via* selon l'origine de la plainte.

Le schéma 3 part d'une plainte introduite par l'une des administrations fiscales. La plainte est introduite auprès de la Cellule poursuite fiscale (qui fait partie du Service fédéral de la lutte contre la fraude fiscale), qui détermine si la plainte est transmise à l'Auditorat fiscal. Cette Cellule poursuite fiscale reprend de fait la tâche du directeur régional (cf. art. 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle). Après examen et sur la base des critères élaborés, la Cellule poursuite fiscale peut prendre trois décisions en fonction de la politique définie par l'Organe stratégique de lutte contre la fraude fiscale (OSLFF).

Option 1
Elle peut décider de renvoyer le dossier à l'administration qui a introduit la plainte. Le dossier est alors réglé de manière administrative par l'application de sanctions administratives ordinaires;

Option 2
Elle peut décider de transmettre le dossier à l'Inspection spéciale des impôts. Le dossier est alors traité de manière administrative et de lourdes sanctions administratives seront dès lors infligées. Dès lors, on doit accorder des compétences étendues à l'Inspection spéciale des impôts, sous contrôle du parquet (voir autre recommandation);

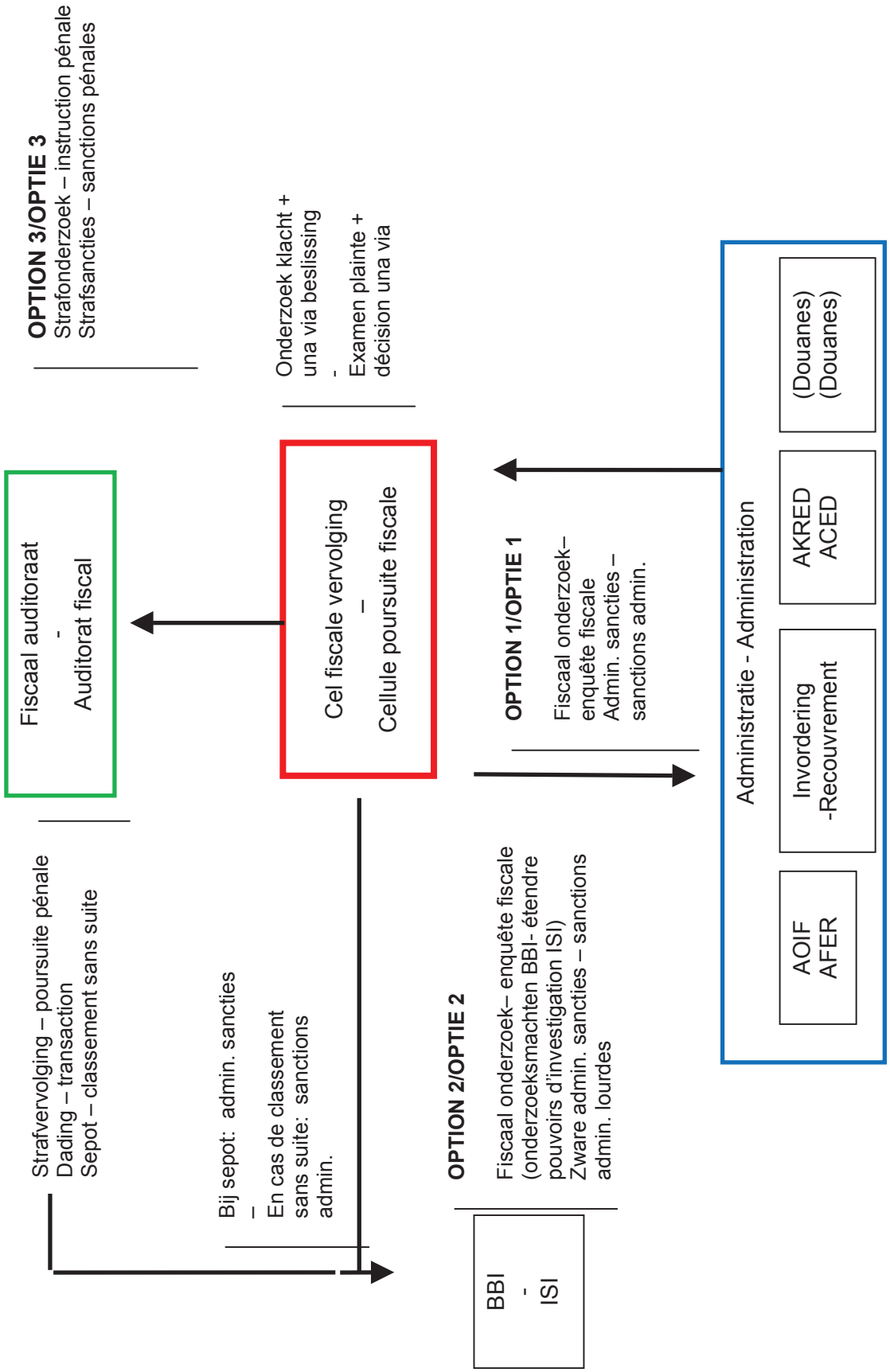
Option 3
Elle peut également décider de soumettre le dossier à l'Auditorat fiscal et une instruction pénale est alors ouverte. Dans le cadre de cette instruction, l'auditorat pourra faire appel, sur une base ad hoc, à des agents de l'ISI ayant reçu le statut d'officier de police judiciaire. À l'issue de l'instruction, l'auditorat peut décider de poursuivre, de proposer une transaction ou de classer le dossier sans suite. Dans ce dernier cas, l'Inspection spéciale des impôts est chargée d'examiner s'il y a lieu d'infliger des sanctions administratives.

SCHEMA UNA VIA 3

EERSTE MOGELIJKHEID: STRAFKLACHT DOOR DE FISCALE ADMINISTRATIE (UITZ BBI)

SCHEMA UNA VIA 3

PREMIERE POSSIBILITE: PLAINTE PENALE PAR L'ADMINISTRATION FISCALE (EX L'ISI)



Schema 4

Schema 4 gaat uit van een klacht die door de bijzondere belastinginspectie is ingediend, maar volgt voorts een identiek stramien.

SCHEMA UNA VIA 4

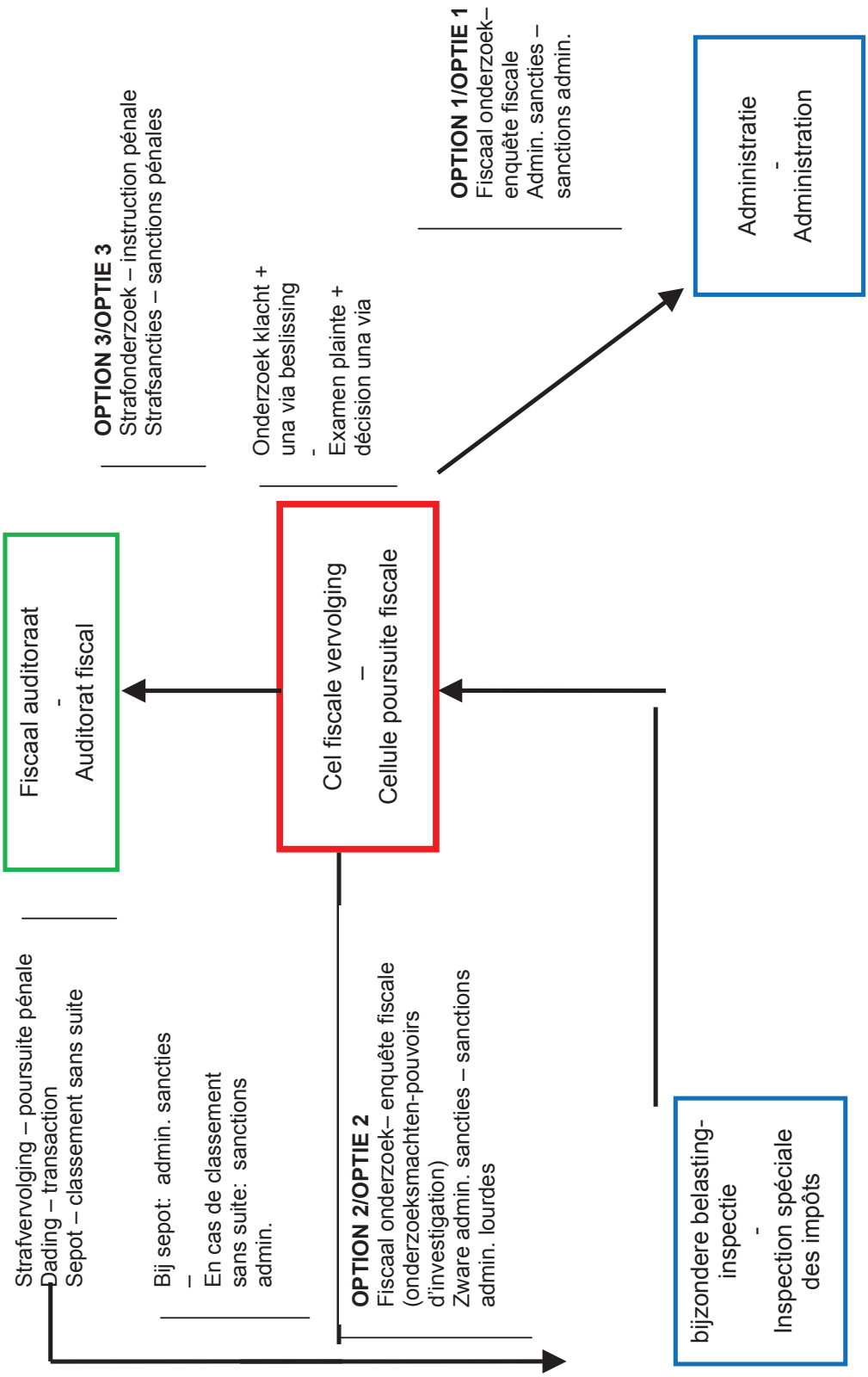
TWEEDE MOGELIJKHEID: STRAFKLACHT DOOR DE BBI

Schéma 4

Le schéma 4 part d'une plainte introduite par l'Inspection spéciale des impôts, mais suit, pour le reste, un canevas identique.

SCHEMA UNA VIA 4

DEUXIEME POSSIBILITE: PLAINTE PENALE PAR L'ISI



Schema 5

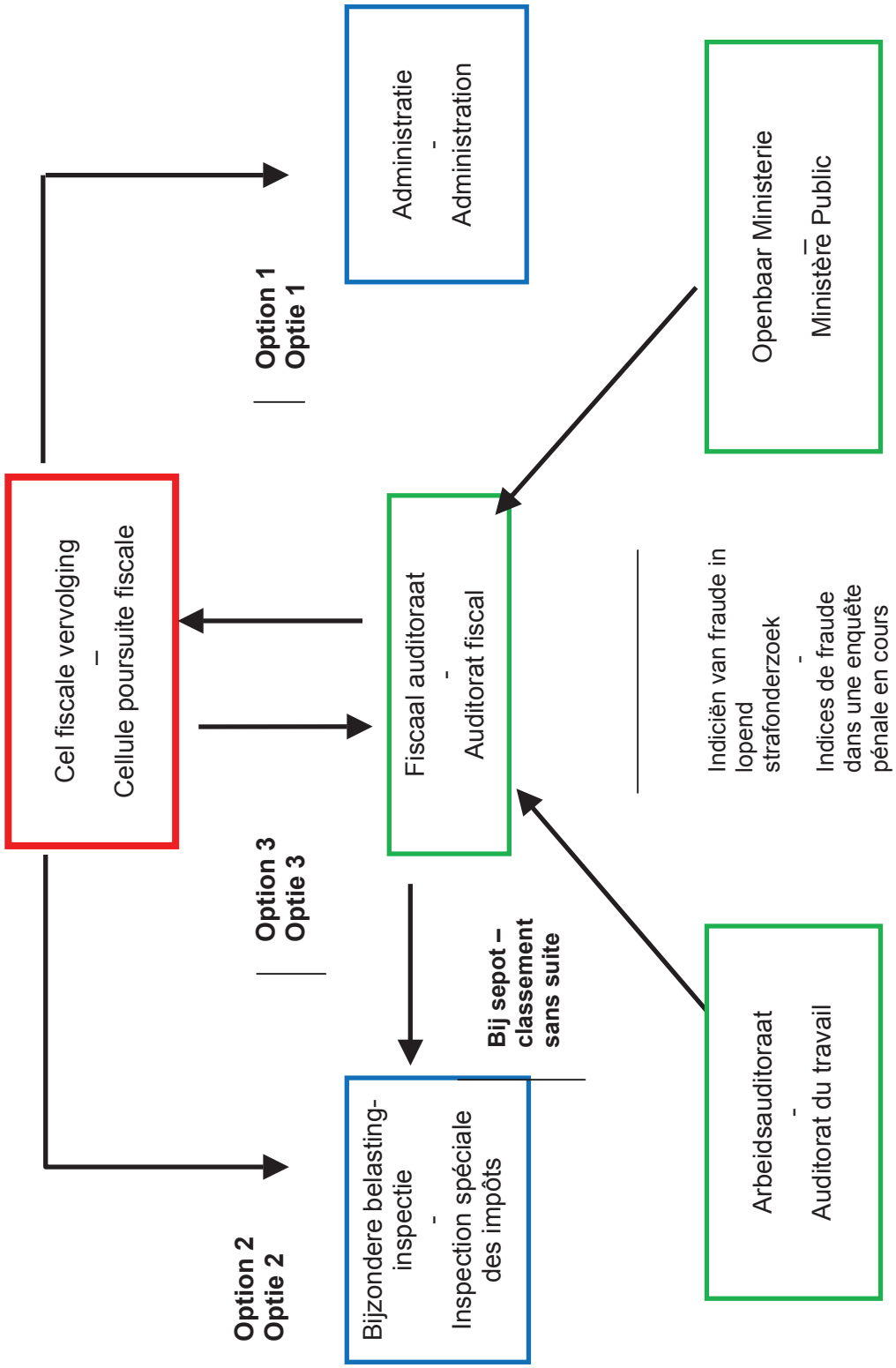
Schema 5 gaat uit van een bestaand strafrechtelijk dossier, waarin aanwijzingen voor fiscale fraude voorkomen. In dat geval is er ook voorzien in een terugzending naar de Cel fiscale vervolging, die zal bepalen welk gevolg aan het dossier wordt gegeven. Dat betekent feitelijk dat het fiscale deel van het dossier wordt afgescheiden en afzonderlijk behandeld.

Schéma 5

Le schéma 5 part d'un dossier pénal existant, dans lequel apparaissent des indices de fraude fiscale. Dans ce cas, il est également prévu un renvoi à la Cellule de poursuite fiscale, qui déterminera quelle suite il y a lieu de donner au dossier. Cela signifie en fait que le volet fiscal est isolé du dossier initial et sera traité séparément.

SCHEMA UNA VIA 5
DERDE MOGELIJKHEID: INDICIEN VAN FRAUDE IN LOPEND STRAFONDERZOEK

SCHEMA UNA VIA 5
TROISIEME POSSIBILITE: INDICES DE FRAUDE DANS UNE ENQUÊTE PENALE EN COURS



7. Toekenning van de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie

A. Vaststellingen

Uit een vergelijking van de situatie in België met meer bepaald die in Nederland blijkt dat het aangewezen is bepaalde ambtenaren van de BBI het statuut van officier van gerechtelijke politie te verlenen.

B. Aanbeveling

8. Binnen de FOD Financiën een specifieke cel oprichten die bevoegd is voor de grote fiscale fraude, en waarvan de personeelsleden, onder het toezicht van het federaal parket, gemachtigd zijn om daden te stellen in de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie.

8. Huiszoeking

A. Vaststellingen

De commissie heeft vastgesteld dat een doeltreffende bestrijding van de fiscale fraude wordt verhinderd door het feit dat de belastingsadministratie geen huiszoekingsbevoegdheid heeft.

B. Aanbeveling

9. De belastingadministratie de bevoegdheid verlenen huiszoekingen te verrichten en inbeslagnames te doen en voorzien in de nodige waarborgen (inperkingen) onder toezicht van een rechter;

9. Belastingsambtenaren als deskundigen bij strafonderzoeken

A. Vaststellingen

Om de samenwerking tussen de fiscus en het gerecht enigszins te versterken, bepaalde de wet van 28 december 1992 dat belastingambtenaren als technisch deskundigen naar de parketten kunnen worden gedetacheerd. De wet van 30 maart 1994 tot uitvoering van het globaal plan op het gebied van de fiscaliteit heeft in diezelfde mogelijkheid voorzien voor detachering naar de federale politie. Uit diverse getuigenissen is gebleken hoe belangrijk de hulp van die gedetacheerde ambtenaren is bij het onderzoek in de FBB-dossiers.

B. Aanbeveling

10. Voorzien in een voldoende aantal belastingassistenten met de hoedanigheid van officier van gerech-

7. Octroi de la qualité d'officier de police judiciaire

A. Constatations

En comparant la situation belge avec, notamment, celle des Pays-Bas, il apparaît utile d'octroyer la qualité d'officier de police judiciaire à certains agents de l'ISI.

B. Recommandation

8. Créer, au sein du SPF Finances, une cellule spécifique compétente en matière de grande fraude fiscale, dont les membres, sous le contrôle du parquet fédéral, sont habilités à poser des actes en qualité d'officier de police judiciaire.

8. Perquisition

A. Constatations

La commission a constaté que l'absence de tout pouvoir de perquisition à l'administration fiscale était un obstacle à une lutte efficace contre la fraude fiscale.

B. Recommandation

9. Octroyer le pouvoir de perquisition et de saisie à l'administration fiscale et prévoir les garanties nécessaires (garde-fous), sous contrôle d'un juge.

9. Fonctionnaires de l'administration fiscale en tant qu'experts lors d'instructions pénales

A. Constatations

Afin de renforcer la coopération entre le fisc et la justice, la loi du 28 décembre 1992 a prévu la possibilité de détacher des fonctionnaires fiscaux en tant qu'experts techniques auprès des parquets. La loi du 30 mars 1994 portant exécution du plan global en matière de fiscalité a prévu la même possibilité à l'égard de la police fédérale. Divers témoins ont souligné l'importance de l'aide de ces fonctionnaires détachés dans l'enquête sur la QFIE.

B. Recommandation

10. Prévoir un nombre suffisant d'assistants fiscaux ayant la qualité d'officier de police judiciaire qui puissent

telijke politie, die rechtstreeks als deskundigen kunnen worden toegevoegd (en niet afgevaardigd) aan het parket dan wel aan een onderzoeksrechter, teneinde hen een vaste status te verlenen.

ORGANISATIE JUSTITIE

10. Algemene organisatie van de strafrechtelijke afhandeling van de fiscale fraude

A.Vaststellingen

De commissie heeft kunnen constateren hoezeer het gebrek aan fiscale expertise bij de parketten nadelig kon uitvallen voor de afhandeling van de bestudeerde grote dossiers. De oprichting van fiscale auditoraten is geen nieuw idee; de instelling ervan werd reeds aangekondigd bij de wet van 22 december 1998 betreffende de verticale integratie van het openbaar ministerie, het federaal parket en de raad van de procureurs des Konings (*Belgisch Staatsblad* van 10 februari 1999), zulks naar het voorbeeld van de arbeidsauditoraten. Helaas heeft die maatregel nooit concreet vorm gekregen. Er is niet alleen de moeilijkheid met het territoriale beheer, maar ook een materieel knelpunt omdat de fiscale en de gemeenrechtelijke dossiers dooreenlopen.

Om hieraan tegemoet te komen werd destijds het ambt van substituut-procureur des Konings gespecialiseerd in fiscale zaken gecreëerd. Hoewel dit een lovenswaardig initiatief is geweest, blijkt niettemin in de praktijk dat de strafrechtelijke afhandeling van fiscale fraudezaken met deze maatregel niet werd verbeterd. Een van de redenen hiervoor is dat deze gespecialiseerde substituten ook in de normale werking van het parket werden ingezet en dat zij onvoldoende beroep kunnen doen op de fiscale expertise die bij de administratie berust.

Uit de hoorzittingen is soms gebleken dat de vertragingen die de dossiers bij het parket in Brussel opliepen, voortvloeiden uit werkoverlast. Uit territoriaal oogpunt bekeken, zou dus een toewijzingsmoeilijkheid rijzen die verband houdt met de toevloed van dossiers die onder de bevoegdheid vallen van het Brussels parket, dat al overmatig veel andere dossiers te verwerken heeft. Tegen de achtergrond van ruimere reflectie over de oprichting van fiscale auditoraten, zou ervoor moeten worden gezorgd dat de beschikbare personeelsformatie afgestemd is op de behoeften die samenhangen met het aantal zaken dat wegens de vigerende aanknopingspunten aan het ene dan wel het andere ressort wordt toebedeeld; eventueel moeten de aanknopingspunten zelfs worden bijgestuurd om situaties waarin werkoverlast ontstaat, te reguleren.

être directement attachés comme experts au parquet ou à un juge d'instruction (et non délégués) en vue de leur donner un statut permanent

ORGANISATION JUSTICE

10. Organisation générale du traitement pénal de la fraude fiscale

A. Constatations

La Commission a pu percevoir combien le manque d'expertise fiscale au niveau des parquets a pu desservir le traitement des grands dossiers étudiés. La création d'auditorats fiscaux n'est pas une idée neuve, la loi du 22 décembre 1988 consacrant l'intégration verticale du Ministère public, le parquet fédéral et le Conseil des procureurs du roi (*Moniteur belge* du 10 février 1999) en annonçait l'avènement (article 13 de la loi), à l'instar des auditorats du travail. Cette mesure est hélas restée lettre morte. Le problème de gestion territoriale est doublé d'un autre problème d'ordre matériel, dans la mesure où les dossiers fiscaux et ceux de droit commun sont mêlés.

Afin de résoudre ce problème, on a créé, à l'époque, la fonction de substitut du procureur du Roi spécialisé en matière fiscale. Bien qu'il s'agisse d'une initiative louable, il s'avère néanmoins, dans la pratique, que cette mesure n'a pas vraiment amélioré le traitement pénal des affaires de fraude fiscale de manière satisfaisante. L'une des raisons est que ces substituts spécialisés ont également été intégrés dans le fonctionnement normal du parquet, et qu'ils ne peuvent pas suffisamment faire appel à l'expertise fiscale détenue par l'administration fiscale.

Il est parfois ressorti des auditions que les ralentissements des dossiers au niveau du parquet de Bruxelles découlaient d'engorgements. Il y aurait donc un problème de répartition d'un point de vue territorial, lié à l'affluence de dossiers ressortant de la compétence du parquet de Bruxelles par ailleurs engorgé par d'autres dossiers. Dans une réflexion plus globale relative à la constitution d'auditorats fiscaux, il y aurait lieu de s'assurer ce que les effectifs disponibles répondent aux besoins liés à la dévolution des affaires à tel ou tel ressort en raison des critères de rattachement adoptés, voire de corriger ces critères de rattachement de manière à réguler ces situations d'engorgement.

Het verdient dan ook de voorkeur om een apart parket op te richten, bestaande uit fiscale specialisten, dat zich uitsluitend op de vervolging van fiscale misdrijven moet concentreren.

Tijdens de hoorzitting van 23 maart 2009, hebben leden van het parket van de procureur des Konings te Antwerpen concrete aanwijzingen verstrekt over de manier waarop zij de prioriteiten bepalen voor de behandeling van de dossiers (b.v. inventarisatie, meer personeelsondersteuning, enkel de belangrijkste dossiers behandelen, maar die dan ook grondig behandelen, steeds met als doel zoveel mogelijk geld te recupereren voor de Belgische Staat, toepassing van de LIFO-methode, …)

B. Aanbevelingen

11. Het College van procureurs-generaal ertoe aansporen bij het bepalen van het strafrechtelijk beleid prioriteit te verlenen aan de bestrijding van grote fiscale fraude.

12. Voor de parketten prioriteiten bepalen.

13. Binnen het rechtsgebied van het Hof van beroep een dienst oprichten, genoemd «fiscaal auditoraat» waarin de gespecialiseerde parketmagistraten worden ondergebracht.

14. Ervoor zorgen dat op de parketten voldoende personeel beschikbaar is om tegemoet te kunnen komen aan de behoeften die ontstaan wanneer op grond van de aangenomen verwijzingscriteria aan dit of gene rechtsgebied zaken worden toegewezen.

15. De instroom van dossiers eenvormig beheren, de achterstand wegwerken, een inventaris opmaken, dossiers zolang als nodig beheren volgens de LIFO-methode.

16. Dossiers effectief opvolgen en tijdig afhandelen.

17. De informaticatoepassingen veralgemenen om de gerechtelijke dossiers te digitaliseren, alsmede zorgen voor het daartoe vereiste wettelijke kader.

Il s'indique donc de créer un parquet séparé, constitué de fiscalistes, qui devra se concentrer exclusivement sur la poursuite des délits fiscaux.

Lors de l'audition du 23 mars 2009, des membres du parquet du procureur du Roi à Anvers ont donné des indications concrètes sur la manière dont ils fixent les priorités pour le traitement des dossiers (par exemple, une inventorisation; davantage d'appui en personnel; ne traiter que les dossiers principaux, mais le faire de façon approfondie, et ce, toujours dans le but de récupérer le plus d'argent possible pour l'État belge; application de la méthode LIFO, etc.)

B. Recommandations

11. Inciter le Collège des Procureurs généraux à placer la lutte contre la grande fraude fiscale comme priorité lors de la détermination de la politique criminelle.

12. Fixer des priorités au niveau des parquets.

13. Créer un service au niveau du ressort de la Cour d'appel, appelé «auditorat fiscal» et regroupant les magistrats spécialisés du parquet.

14. S'assurer que les effectifs disponibles dans les parquets répondent aux besoins liés à la dévolution des affaires à tel ou tel ressort en raison des critères de rattachement adoptés.

15. Gérer de manière uniforme le flux de dossiers, lutter contre l'arriéré, inventoriser, utiliser, le temps nécessaire, la méthode LIFO dans la gestion des dossiers.

16. Assurer le suivi effectif et le traitement des dossiers dans les temps.

17. Généraliser les applications informatiques pour numériser les dossiers judiciaires ainsi que la mise en place d'un cadre légal nécessaire à cet effet.

11. Aantal magistraten

A. Vaststellingen

De commissie heeft vastgesteld dat te weinig magistraten kunnen worden ingezet in de bestrijding van grote fiscale fraude

Uit de fragmentaire gegevens waarvan de commissie kennis heeft gekregen, komen de moeilijkheden naar voren die voortvloeien uit het ontbreken van de gerechtelijke capaciteit van de politiediensten, aangezien de gerechtelijke overheid terzake over geen enkele concrete beslissingsbevoegdheid beschikt om dat te verhelpen. Hetzelfde geldt *mutatis mutandis* voor de naar de parketten gedetacheerde fiscale ambtenaren.

Te Brussel is het probleem nog acuter omdat ook de OLAF-dossiers door de financiële sectie van dit parket moeten worden behandeld. OLAF is bevoegd voor alle misdrijven die worden gepleegd binnen de Europese instellingen, niet alleen in Brussel, maar in de hele wereld. Daardoor heeft het Brussel parket een chronisch tekort aan middelen. Idealiter zou er een OLAF-kabinet moeten worden geopend, maar daarvoor heeft het parket van Brussel op korte termijn bijkomende middelen nodig. Op middellange termijn kan daarvoor met de bevoegde autoriteiten van de E.U. worden onderhandeld

B. Aanbevelingen

18. De evaluatie actualiseren die het College van procureurs-generaal in 2001 heeft gemaakt met betrekking tot de vereiste bijkomende middelen voor de diverse categorieën van magistraten die in de strijd tegen fraude kunnen worden ingezet.

19. Het aantal in fiscale aangelegenheden gespecialiseerde magistraten verhogen, zowel het aantal parketmagistraten als het aantal onderzoeksrechters en het aantal zittende magistraten. Voorts zouden de parketmagistraten en onderzoeksrechters moeten kunnen worden bijgestaan door juristen en referendarissen.

20. In afwachting van onderhandelingen met de Europese Unie bij het inzetten van het bijkomend personeel rekening houden met de bijzondere situatie van Brussel, waar de financiële afdeling van het parket ook de rol van Europees parket vervult voor de financiële zaken.

11. Effectif des magistrats

A. Constatations

La commission a pu constater que l'effectif des magistrats qui se consacrent à la lutte contre la grande fraude fiscale est insuffisant.

Les éléments recueillis par la commission, de manière fragmentaire, illustrent les difficultés découlant de l'insuffisance de la capacité judiciaire des services de police, les autorités judiciaires ne disposant en cette manière d'aucun pouvoir décisionnel concret en vue d'y remédier. La même observation vaut, mutatis mutandis, pour les fonctionnaires fiscaux détachés auprès des parquets.

À Bruxelles, le problème est encore plus aigu parce que les dossiers de l'OLAF doivent également être traités par la section financière de ce parquet. L'OLAF est compétent pour tous les délits commis au sein des institutions européennes, non seulement à Bruxelles, mais aussi dans le monde entier. C'est pourquoi le parquet de Bruxelles a un manque chronique de moyens. Idéalement, il conviendrait d'ouvrir un cabinet OLAF, mais pour cela, le parquet de Bruxelles a besoin de moyens supplémentaires à court terme. À moyen terme, il est possible de négocier à cet effet avec les autorités compétentes de l'U.E.

B. Recommandations

18. Actualiser l'évaluation réalisée en 2001 par le collège des procureurs généraux en ce qui concerne les moyens complémentaires requis dans les différentes catégories de magistrats affectés à la fraude.

19. Augmenter le nombre de magistrats spécialisés dans les matières fiscales, tant les magistrats du parquet que les juges d'instruction et les magistrats du siège. En outre, les magistrats du parquet et les juges d'instruction devraient avoir la possibilité d'être appuyés par des juristes et des référendaires.

20. En attendant des négociations avec l'Union européenne, tenir compte dans l'affectation de l'effectif supplémentaire de la situation particulière de Bruxelles où la section financière du parquet joue également le rôle de parquet européen pour les affaires financières.

12. Fiscale specialisatie van de magistraten

A. Vaststellingen

Uit de getuigenissen van de onderzoeksrechters blijkt dat de moeizame behandeling van de FBB-dossiers deels te wijten is aan het feit dat de onderzoeksrechters maar een gebrekkige kennis hebben van fiscale aangelegenheden. Uiteraard kan een onderzoeksrechter de onderzoekers slechts passende instructies geven voor zover hij over de vereiste fiscale kennis beschikt om de feiten te beoordelen. De onderzoeksrechters hebben toegegeven dat zulks niet (altijd) het geval is. Het valt dan ook te overwegen naast het ambt van in fiscale aangelegenheden gespecialiseerd substituut-procureur des Konings het ambt in te stellen van in fiscale aangelegenheden gespecialiseerd onderzoeksrechter.

Tijdens de hoorzitting van 23 maart 2009 heeft de gewezen procureur des Konings te Antwerpen, de heer Van Lysebeth, verwezen naar de aard van de dossiers en naar de hoge werkdruk. Met het oog op de continuïteit van de financiële secties van de parketten lijkt een herwaardering van het statuut van de fiscale magistraten wenselijk.

Overigens zijn het niet alleen de magistraten die het werk doen. Het is een kwestie van teamwerk.

B. Aanbevelingen

21. Het ambt van in fiscale aangelegenheden gespecialiseerd onderzoeksrechter instellen en diens financieel statuut opwaarderen.

22. Het statuut van de fiscaal substituut opwaarderen.

23. Bij justitie voorzien in een formatie met gespecialiseerd en goed opgeleid personeel.

13. Verticale integratie van de parketten

A. Vaststellingen

Tijdens de hoorzitting met de magistraten van het parket van Antwerpen heeft de commissie kunnen vaststellen dat aldaar toepassing wordt gemaakt van een systeem van «verticale integratie». Dat houdt concreet in dat de magistraat van eerste aanleg, in casu de substituut, ook de dossiers voor de strafkamers van het hof van beroep zal behandelen en in sommige gevallen ook voor de kamer van inbeschuldigingstelling, wat wellicht een unicum is in België.

12. Spécialisation fiscale des magistrats

A. Constatations

Il ressort des témoignages des juges d'instruction que le difficile traitement des dossiers QFIE s'explique en partie par le manque d'expertise des juges d'instruction en matière fiscale. Il est clair qu'un juge d'instruction ne peut donner des consignes suffisantes aux enquêteurs que s'il dispose du bagage fiscal nécessaire pour évaluer les faits. Les juges d'instruction ont reconnu que ce n'était pas (toujours) le cas. L'on peut dès lors envisager d'instaurer, en plus de la fonction de substitut du procureur du Roi spécialisé en matière fiscale, la fonction de juge d'instruction spécialisé en matière fiscale.

Lors de son audition le 23 mars 2009, l'ancien procureur du Roi d'Anvers, M. Van Lysebeth, a fait référence à la nature des dossiers et au volume de travail élevé. En vue d'assurer la continuité des sections financières des parquets, il semble souhaitable de revaloriser le statut des magistrats fiscaux.

Par ailleurs, les magistrats ne sont pas les seuls à faire le travail. Ils doivent être assistés par un personnel spécialisé.

B. Recommandations

21. Instaurer la fonction de juge d'instruction spécialisé en matière fiscale et revaloriser son statut financier.

22. Revaloriser le statut du substitut fiscal.

23. Prévoir un cadre du personnel spécialisé et bien formé pour la justice.

13. Intégration verticale des parquets

A. Constatations

Lors des auditions des magistrats du parquet d'Anvers, la commission a pu constater que l'on y appliquait un système «d'intégration verticale». Ce système implique concrètement que le magistrat de première instance, en l'espèce le substitut, instruira également les dossiers pendants devant les chambres pénales de la cour d'appel, ainsi que, dans certains cas, ceux destinés à la chambre des mises en accusation, ce qui constitue sans doute un fait unique en Belgique.

Het is evident dat, wanneer het over heel technische materies gaat en over zeer grote ingewikkelde dossiers, veel tijd kan worden gewonnen wanneer precies die magistraat die op een actieve wijze in eerste aanleg het dossier mede heeft beheerd, het vervolgens ook voor de beroepsinstanties behandelt.

Verticale integratie van het openbaar ministerie veronderstelt evenwel een goede samenwerking of minstens een goede verstandhouding tussen de procureur des Konings en de procureur-generaal.

B. Aanbeveling

24. De parketten vragen zich voor de verticale integratie van hun diensten te inspireren op het voorbeeld van het parket van Antwerpen.

PROCEDURES JUSTITIE

14. Onderzoek

A. Vaststellingen

Verscheidene magistraten hebben onderstreept dat het uitermate moeilijk is grootschalige fiscale dossiers te behandelen. Een te ruim afgebakende saisine leidt tot veel onderzoeksdaden, waardoor de behandeling van de zaak vertraging oploopt. In de praktijk vervolgt het parket en verricht de onderzoeksrechter het onderzoek, op grond van een saisine waarvan een parketmagistraat de krijtlijnen trekt. Het zou aangewezen zijn dat het parket bijwijlen de saisine van de onderzoeksrechters zou inperken.

Opdat het dossiers beheersbaar zou blijven, dient het parket op het onderzoek te blijven toezien. Het moet nagaan of het onderzoek in overeenstemming is met de regels van het Wetboek van strafvordering. Het is in de eerste plaats de taak van het openbaar ministerie erop toe te zien dat de bewijsvoering correct verloopt, maar ook dat de grenzen van de saisine niet worden overschreden.

B. Aanbevelingen

25. De procedures voor het vatten van de onderzoeksrechter verduidelijken en/of vereenvoudigen (mini-onderzoek uitbreiden) en het initiatief steunen dat het College van procureurs-generaal terzake heeft genomen.

26. In delicate dossiers de speurders beschermen tegen pogingen van intimidatie of weerwraak jegens henzelf of hun familieleden.

Il est évident que lorsqu'il s'agit de matières extrêmement techniques et de très gros dossiers complexes, on peut gagner un temps considérable en permettant aux magistrats qui ont cogéré activement le dossier en première instance, de le traiter ensuite également devant les instances d'appel.

L'intégration verticale du ministère public présuppose toutefois une bonne collaboration ou, à tout le moins, une bonne intelligence entre le procureur du Roi et le procureur général.

B. Recommandation

24. Inviter les parquets à s'inspirer de l'exemple du parquet d'Anvers pour intégrer verticalement leurs services.

PROCEDURES JUSTICE

14. instruction

A. Constatations

Plusieurs magistrats ont souligné qu'il était très difficile de traiter des dossiers fiscaux de grande ampleur. Une saisine trop large entraîne des devoirs trop nombreux qui retardent l'avancée du dossier. Dans la pratique, le parquet poursuit et le juge instruit sur base d'une saisine qui lui est délimitée par un magistrat du parquet. Il conviendrait que le parquet restreigne par moment la saisine des juges d'instruction.

Afin que le dossier reste gérable, il convient que le parquet conserve le devoir de contrôler l'instruction. Il doit vérifier que l'instruction se passe selon les règles fixées par le Code de procédure pénale. C'est le rôle du ministère public qui veille en premier lieu à la loyauté de la preuve mais aussi au non-dépassement de la saisine.

B. Recommandations

25. Préciser et/ou simplifier les procédures de saisine du juge d'instruction (extension de la mini-instruction) et appuyer l'initiative prise à cet effet par le Collège des Procureurs généraux.

26. Protéger les enquêteurs de tentatives d'intimidation ou de représailles à l'encontre d'eux-mêmes ou de leur famille, quand il s'agit de dossiers sensibles.

15. Mini-gerechtelijk onderzoek

A. Vaststellingen

In het kader van een opsporingsonderzoek kan het parket uiteraard bepaalde maatregelen niet nemen omdat ze te ingrijpend zijn voor de persoonlijke levenssfeer van de betrokkenen. In dergelijke gevallen bestaat een procedure met de naam «mini-gerechtelijk onderzoek» (die werd ingevoerd bij de wet van 12 maart 1998), die de procureur des Konings de mogelijkheid biedt de onderzoeksrechter te verzoeken een onderzoeksdaad te stellen zonder een gerechtelijk onderzoek definitief te openen. Het mini-gerechtelijk onderzoek kan echter op heden niet voor de volgende daden: het aanhoudingsbevel, de telefoontaps, de anonieme getuigenis en de huiszoeking.

B. Aanbeveling

27. In fraudezaken moet de procureur des Konings de mogelijkheid krijgen om de onderzoeksrechter een huiszoeking te laten verrichten zonder dat hierdoor een gerechtelijk onderzoek wordt geopend.

16. Wet-Franchimont

A. Vaststellingen

Bijna alle door de commissie gehoorde magistraten hebben de misbruiken aangeklaagd welke worden veroorzaakt door de wet-Franchimont, die bij 80% van de dossiers over financiële aangelegenheden een middel is geworden om de rechtspleging te doen aanslepen.

Krachtens artikel 127, § 3, van het Wetboek van strafvordering kunnen de inverdenkinggestelde en de burgerlijke partij binnen de bij § 2 van dat artikel bepaalde termijn de onderzoeksrechter overeenkomstig artikel 61*quinquies* verzoeken om bijkomende onderzoekshandelingen te verrichten.

Zo gebeurt het wel meer dat advocaten vaak net vóór de zitting van de raadkamer om bijkomende onderzoekshandelingen verzoeken, met als enig doel de rechtspleging te vertragen. Op die manier verkrijgen zij verdagingen en uitstel met verscheidene maanden. Sommige welstellende rechtzoekenden doen zelfs een beroep op advocatenkantoren die gespecialiseerd zijn in dat soort praktijken.

Ook de procedure voor de raadkamer verloopt te traag.

15. Mini-instruction

A. Constatations

Dans le cadre d'une information judiciaire, certaines mesures ne peuvent évidemment pas être prises par le parquet parce qu'elles ont de trop lourdes répercussions sur la vie privée des personnes concernées. Dans de tels cas, il existe une procédure appelée la mini-instruction (introduite par la loi du 12 mars 1998) qui permet au procureur du Roi de solliciter du juge d'instruction l'accomplissement d'un acte d'instruction sans qu'une instruction ne soit définitivement ouverte. La mini-instruction n'est toutefois actuellement pas possible pour les actes suivants: le mandat d'arrêt, les écoutes téléphoniques, le témoignage anonyme complet et la perquisition.

B. Recommandation

27. Dans les affaires de fraude, le procureur du Roi doit avoir la possibilité de confier au juge d'instruction le soin de procéder à une perquisition sans qu'une instruction ne soit ouverte de ce fait.

16. Loi Franchimont

A. Constatations

Presque tous les magistrats entendus par la commission ont dénoncé les abus qu'entraîne la loi Franchimont qui est devenue, dans 80% des dossiers en matière financière, un levier pour faire durer la procédure.

L'article 127, § 3, du Code d'instruction criminelle prévoit que l'inculpé et la partie civile peuvent demander au juge d'instruction, dans le délai fixé au § 2, l'accomplissement d'actes d'instruction complémentaires conformément à l'article 61*quinquies*.

Ainsi, il n'est pas rare que des avocats demandent des devoirs complémentaires juste avant la chambre du Conseil, bien souvent dans le seul but de ralentir la procédure. Ils obtiennent de cette façon des ajournements, des remises de plusieurs mois. Certains justiciables fortunés font même appel à des cabinets d'avocats spécialisés dans ce genre de pratiques.

La procédure devant la chambre du conseil est également trop lente.

In Nederland werden de raadkamerprocedure (en de KI-procedure) afgeschaft. Daar beslist het parket na het gerechtelijk onderzoek wat het met de zaak gaat doen. Indien het parket beslist dat de zaak voor de rechter moet komen dan gaat het over tot dagvaarden. Er is dus geen tussenstap van de raadkamer meer.

Toch heeft een magistraat beklemtoond dat de raadkamer niettemin een belangrijke filter was inzake de rechten van de verdediging, want zij heeft tot taak te bepalen tegen welke personen de bezwaren wel, dan wel niet zwaar genoeg uitvallen. De raadkamer zou kunnen worden gehandhaafd voor niet-betwiste zaken, inzonderheid de opschorting van de uitspraak, de internering en de al te belangrijke kwestie van de voorlopige hechtenis.

Ook heeft de commissie vastgesteld dat het systeem van «zuivering van nietigheden», zoals ingesteld bij artikel 235*bis*, § 5, en in het Wetboek van strafvordering opgenomen bij de wet van 12 maart 1998 (de zgn. «wet-Franchimont») paradoxaal genoeg vertragend werkt op de procedure. Tijdens de procedureregeling hebben de partijen de mogelijkheid voor de raadkamer en de kamer van inbeschuldigingstelling onregelmatigheden, verzuimen of oorzaken van nietigheid op te werpen die een onderzoeksdaad of het verkrijgen van een bewijs beïnvloeden, alsook de gronden van niet-ontvankelijkheid of van verval van strafvordering (zoals de verjaring) aan te voeren.

In de regel mogen de onregelmatigheden, de oorzaken van nietigheid of de oorzaken van niet-ontvankelijkheid of van verval van strafvordering niet meer worden aangevoerd voor de feitenrechter indien ze reeds door de kamer van inbeschuldigingstelling werden onderzocht. Bedoeling daarvan is het dossier te zuiveren van de eventuele nietigheden of onregelmatigheden vóór het aan het vonnisgerecht wordt voorgelegd.

De wet bepaalt evenwel dat de door de kamer van inbeschuldigingstelling onderzochte middelen van nietigheid of van niet-ontvankelijkheid opnieuw voor de feitenrechter mogen worden aangevoerd wanneer die middelen de openbare orde of de beoordeling van het bewijs betreffen.

Die bijzonder brede uitzondering op de «zuivering van de nietigheden» ontneemt dit systeem elke doeltreffendheid. Ze mondt in feite uit in een dubbel debat – eerst voor de onderzoeksgerechten en vervolgens voor de vonnisgerechten – waarbij een partij dezelfde middelen zal kunnen aanvoeren voor vier opeenvolgende rechtscolleges (raadkamer, kamer van inbeschuldigingstelling, correctionele rechtbank, hof van beroep).

Aux Pays-Bas la procédure devant la chambre du conseil (et la procédure devant la chambre des mises en accusation) ont été supprimées, le parquet décide ce qu'il va faire de l'affaire après l'instruction. Si le parquet décide que l'affaire doit être portée devant le juge, il procède à la citation. L'étape intermédiaire de la chambre du conseil a donc été supprimée.

Un magistrat a toutefois souligné que la chambre du conseil était quand même un filtre important en matière de droits de la défense car elle a pour mission de faire le tri entre des personnes à l'égard desquelles il existe des charges suffisantes et celles à l'égard desquelles les charges sont insuffisantes. Elle pourrait être maintenue pour des causes non contestées, notamment la suspension du prononcé, l'internement et toute la matière, excessivement importante, de la détention préventive.

La commission a aussi constaté que le système de «purge des nullités» instauré par l'article 235*bis*, § 5, et introduit dans le Code d'instruction criminelle par la loi du 12 mars 1998 (dite «Franchimont») constitue paradoxalement une cause de ralentissement de la procédure. Lors du règlement de la procédure, les parties ont la possibilité de soulever devant la chambre du conseil et la chambre des mises en accusation les irrégularités, omissions ou causes de nullité affectant un acte d'instruction ou l'obtention de la preuve ainsi que les causes d'irrecevabilité ou d'extinction de l'action publique (telle que la prescription).

En règle, les irrégularités, causes de nullité ou les causes d'irrecevabilité ou d'extinction de l'action publique ne peuvent plus être soulevées devant le juge du fond lorsqu'elles ont été examinées par la chambre des mises en accusation. Le but est de purger le dossier des nullités ou irrégularités éventuelles avant qu'il soit soumis à la juridiction de jugement.

Toutefois, la loi prévoit que les moyens de nullité ou d'irrecevabilité examinés par la chambre des mises en accusation peuvent être invoqués de nouveau devant le juge du fond lorsque ces moyens concernent l'ordre public ou l'appréciation de la preuve.

Cette exception extrêmement large à la «purge des nullités» prive celle-ci de toute efficacité. Elle aboutit en fait à un double débat – d'abord devant les juridictions d'instruction et ensuite devant les juridictions de jugement – à l'occasion desquels les mêmes moyens pourront être réitérés par une partie devant quatre juridictions successives (chambre du conseil, chambre des mises en accusation, tribunal correctionnel, cour d'appel).

B. Aanbevelingen

Met inachtneming van de algemene rechtsbeginselen en de eenheid van de rechtspleging:

28. De omslachtigheid van de procedure en het misbruik dat ervan worden gemaakt, aanpakken door onder meer:

a. de mogelijkheid te bieden de omvangrijke dossiers op te splitsen.

b. de mogelijkheid af te schaffen om net vóór de zitting van de raadkamer om bijkomende onderzoekshandelingen te verzoeken, alsmede erin te voorzien dat om die handelingen moet worden verzocht binnen de wettelijke termijn (15 dagen vóór de zitting van de raadkamer).

c. te overwegen over te gaan tot een grondige hervorming van de raadkamer en de kamer van inbeschuldigingstelling, met name door de procedures minder omslachtig te maken.

d. te overwegen een wettelijke termijn in te stellen voor de verwijzing van de zaak.

e. te overwegen de verjaring te schorsen tijdens de bijkomende onderzoekshandelingen.

f. te overwegen aparte sancties in te stellen voor kennelijk vertragende manoeuvres.

g. te overwegen over te gaan tot afschaffing van ieder rechtsmiddel tegen een beslissing tot verwijzing.

29. De wet-Franchimont binnen een jaar in die zin evalueren.

17. Het rechtsprincipe dat de strafrechtelijke procedure voorrang heeft op de burgerlijke

A. Vaststellingen

De lange duur van de gerechtelijke procedures heeft volgens sommige getuigen ook te maken met het feit dat wanneer naast een burgerlijke procedure terzelfdertijd een strafrechtelijk proces loopt, de burgerlijke rechter moet wachten tot het strafproces is afgelopen (krachtens het principe «*le criminel tient le civil en état*»).

Een en ander betekent dat wanneer een zaak tussen dezelfde partijen aangaande dezelfde feiten zowel voor een strafrechtbank als voor een burgerlijke rechtbank of een rechtbank van koophandel wordt gebracht, het

B. Recommandations

Dans le respect des principes généraux du droit et de l'unicité de la procédure:

28. S'attaquer aux lourdeurs et aux abus de procédure, notamment en:

a. offrant la possibilité de scinder les dossiers volumineux.

b. supprimant la possibilité de demander des devoirs complémentaires la veille de la chambre du conseil et prévoir que ces devoirs doivent être demandés dans des délais légaux (15 jours avant la Chambre du conseil).

c. envisageant de procéder à une réforme approfondie de la chambre du conseil et de la chambre des mises en accusation, notamment en allégeant les procédures.

d. envisageant d'introduire un délai légal en ce qui concerne le renvoi de l'affaire.

e. envisageant de suspendre la prescription durant les devoirs complémentaires.

f. envisageant d'introduire des sanctions distinctes pour les manœuvres ostensiblement dilatoires.

g. envisageant de supprimer tout recours contre une décision de renvoi.

29. Évaluer en ce sens la loi Franchimont dans un délai d'un an.

17. Principe de droit «le criminel tient le civil en état»

A. Constatations

Certains témoins estiment que la longueur des procédures judiciaires est également liée au fait que lorsqu'un procès pénal a lieu parallèlement à une procédure civile, le juge civil doit attendre la fin du procès pénal (en vertu du principe selon lequel «*le criminel tient le civil en état*»).

Cela signifie que lorsqu'une affaire entre les mêmes parties concernant des mêmes faits est portée à la fois devant la juridiction répressive et devant le tribunal civil ou commercial, la chose jugée au pénal ayant autorité

strafrechtelijk gewijsde voorrang heeft op al wat andere rechters terzake oordelen. Die andere rechters moeten hun vonnis dus uitstellen tot de strafrechter zíjn beslissing wijst. In Frankrijk geldt voortaan precies het omgekeerde principe, nadat artikel 4 van de *Code de procédure pénale* er werd herschreven bij de wet van 5 maart 2007. De strafvordering leidt daar niet langer meer tot een uitstel van het vonnis dat moet worden gewezen in de vorderingen – van welke aard ook – voor de burgerlijk rechtbanken, ondanks het feit dat het nog uit te brengen strafvonnis de uitkomst van het burgerlijk proces nog direct of indirect kan beïnvloeden. Concreet impliceren de indiening van een klacht met burgerlijke partijstelling, evenmin als de wettelijk vereiste inschrijving van de klacht in het register, in Frankrijk niet langer een verbod voor de burgerlijke rechter of de rechter van koophandel om uitspraak te doen.

B. Aanbeveling

30. De voor- en nadelen onderzoeken van de eventuele afschaffing in fiscale aangelegenheden van de regel «*le criminel tient le civil en état*», in het licht van het arrest van het Hof van Cassatie van 12 december 2008.

ALGEMENE ORIENTATIES

18. Beleid inzake bestrijding van de fiscale fraude

A.Vaststellingen

De wetgeving omvat thans een aantal specifieke en deelmaatregelen tegen misbruiken waarvan de toepassing niet altijd vlot verloopt. Om te verhinderen dat gevallen van kennelijk misbruik als een keuze voor de minst belastbare weg worden beschouwd, moeten de antimisbruikregels worden aangescherpt en moet een algemene maatregel worden ingevoerd van misbruik van recht in fiscale aangelegenheden. In dat opzicht zou artikel 344 van het WIB 1992 moeten worden herwerkt.

B. Aanbevelingen

31. In het licht van de Europese wetgeving uitmaken of de nood bestaat ons antimisbruikregels te verstrengen, en in de wetgeving een algemene antimisbruikmaatregel opnemen die het misbruik van recht in fiscale aangelegenheden erkent (artikel 344 van het WIB 1992), zonder dat die maatregel voor rechtsonzekerheid zorgt.

32. De toepassing van onze antimisbruikregels vergemakkelijken in het licht van de praktijk in de buurlanden.

33. Het door de regering in september 2006 goedgekeurde interdepartementaal protocol voor de strijd

sur tout autre juge, ce dernier doit surseoir à son jugement en attendant la décision pénale. En France, la loi du 5 mars 2007 réécrit l'article 4 du Code de procédure pénale, qui pose désormais le principe exactement inverse. Dorénavant, la mise en mouvement de l'action publique n'impose pas la suspension du jugement des autres actions exercées devant la juridiction civile, de quelque nature qu'elles soient, même si la décision à intervenir au pénal est susceptible d'exercer, directement ou indirectement, une influence sur la solution du procès civil. Ainsi donc, le fait d'avoir introduit une plainte avec constitution de partie civile et d'avoir régulièrement procédé à la consignation prévue par la loi n'interdit plus au juge civil ou au juge commercial de statuer.

B. Recommandation

30. Évaluer les avantages et les inconvénients de la suppression éventuelle de la règle «*le criminel tient le civil en état*» en matière fiscale, notamment à la lumière de l'arrêt de la Cour de cassation du 12 décembre 2008.

ORIENTATIONS GENERALES

18. Politique de lutte contre la fraude fiscale

A. Constatations

La législation contient actuellement une série de dispositions anti-abus spécifiques et partielles dont l'application n'est pas toujours aisée. Pour empêcher que des cas d'abus manifestes ne soient considérés comme un choix en faveur de la voie la moins imposée, il convient de durcir ces règles anti-abus et d'introduire une mesure générale instaurant l'abus de droit en matière fiscale. A cet égard, l'article 344 du CIR92 devrait être rétravaillé.

B. Recommandations

31. Évaluer, au regard de la législation européenne, le besoin de renforcer notre dispositif anti-abus et introduire une clause générale anti-abus dans la législation reconnaissant l'abus de droit en matière fiscale (art. 344 CIR92), sans que cette clause ne crée d'insécurité juridique.

32. Faciliter l'application de notre disposition anti-abus à la lumière de la pratique de pays voisins.

33. Réévaluer le protocole interdépartemental de lutte contre les mécanismes de fraude fiscale complexes

tegen de complexe en internationale mechanismen van fiscale fraude herevalueren om juridische gebreken die aanleiding kunnen geven tot problemen inzake strafrechtspleging of fiscale voorziening te vermijden.

19. fiscaal bankgeheim

A. Vaststellingen

De commissie heeft vastgesteld dat het bankgeheim zoals het in België is georganiseerd een echt beletsel vormt voor een doeltreffende bestrijding van de fiscale fraude.

B. Aanbevelingen

34. De wetten en de fiscale regels die het bankgeheim in ons land regelen aanpassen uit het oogpunt van de bestrijding van fiscale fraude, teneinde het bestuur de mogelijkheid te bieden de banken te ondervragen indien het over een of meer aanwijzingen beschikt dat inkomsten niet werden aangegeven. Die aanpassing zal geschieden in de zin van de Europese regelgeving, en zal onder andere geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op de artikelen 318, 322 en 323 van het WIB, onverminderd de toepassing van artikel 333 van het WIB (verplichting de belastingplichtige in sommige gevallen ervan in kennis te stellen dat de discretieplicht wordt opgeheven).

20. Verjaringstermijnen

A. Vaststellingen

Vastgesteld werd dat de administratieve en gerechtelijke behandeling van alle dossiers die de commissie heeft onderzocht (FBB, Beaulieu, kasgeldvennootschappen) veel tijd in beslag heeft genomen als gevolg van de complexiteit zelf van die dossiers, van het aantal actoren, van de te volgen procedures, enzovoort.

Het parlement heeft op voorstel van de regering een verlenging van de verjaringstermijnen goedgekeurd in de programmawet van 22 december 2008 (*Belgisch Staatsblad* van 29 december 2008, vierde uitgave, artikelen 186 tot 193).

B. Aanbeveling

35. Binnen vijf jaar evalueren of de verlenging van de verjaringstermijn tot 7 jaar voldoende is om rekening te houden met de gerezen problemen.

et internationaux, approuvé par le gouvernement en septembre 2006., pour éviter tout vice juridique pouvant donner lieu à des problèmes de procédure pénale ou de recours fiscal.

19. Secret bancaire fiscal

A. Constatations

La commission a constaté que le secret bancaire tel qu'organisé en Belgique, constitue un véritable obstacle à une lutte efficace contre la fraude fiscale.

B. Recommandation

34. Adapter du point de vue de l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale les lois ainsi que les règles fiscales qui organisent le secret bancaire dans notre pays afin de permettre à l'administration d'interroger les banques lorsqu'elle dispose d'un ou de plusieurs indices que des revenus n'ont pas été déclarés. Cette adaptation se fera dans l'esprit des règles européennes et concernera notamment tout ou partie des articles 318, 322 et 323 du CIR, sans préjudice de l'application de l'article 333 CIR (obligation d'avertir dans certains cas le contribuable qu'on lève l'obligation de discrétion).

20. Délais de prescription

A. Constatations

Il a été constaté que le traitement administratif et judiciaire de tous les dossiers examinés par la commission (QFIE, Beaulieu, sociétés de liquidités) a pris énormément de temps compte tenu de la complexité même des dossiers, du nombre d'intervenants, des procédures à respecter, etc…

Sur proposition du gouvernement, le Parlement a adopté un allongement des délais de prescription, dans la loi-programme du 22 décembre 2008 (*Moniteur belge* du 29.12.2008, édition 4, articles 186 à 193).

B. Recommandation

35. Évaluer dans les 5 ans si l'allongement des délais de prescription à 7 ans suffit pour tenir compte des problèmes rencontrés.

21. Minnelijke schikking

A. Vaststellingen

Er bestaat inzake directe belastingen voor het afsluiten van een zogenaamd akkoord geen wettelijk kader dat toestaat dat daardoor de strafvervolging vervalt.

De hoorzittingen hebben aangetoond dat er nood is aan een sluitend systeem dat akkoorden mogelijk maakt waarbij de administratie aan de belastingplichtige het betalen van belasting plus een bepaald bedrag voorstelt en waarbij de strafvervolging vervalt. De akkoorden moeten op een correcte wijze de verantwoordelijkheden van alle betrokkenen vastleggen. Het is de taak van de wetgever te bepalen onder welke voorwaarden dat zou moeten.

Ook dient de mogelijkheid tot invoering van een gerechtelijke minnelijke schikking verder te worden onderzocht.

Wanneer zo'n kader zou worden gecreëerd, moet men er natuurlijk ook op toezien dat, wat de administratieve minnelijke schikking betreft, controle wordt uitgeoefend op de dadingen die worden aangegaan. We moeten ervoor zorgen dat alle Belgen gelijk zijn voor de fiscale wet.

Het zou passend zijn dat een onafhankelijke overheidsinstelling, bv. het Rekenhof, een controle ex post zou uitoefenen op de aangegane dadingen**.** Nu reeds oefent het Rekenhof op de fiscale ontvangsten enkel een steekproefsgewijze controle (geregeld in een protocol tussen het Rekenhof en de minister van Financiën, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 januari 1996) uit, waarbij het nooit de namen van de betrokken belastingplichtigen vermeldt.

B. Aanbevelingen

36. Een algemene regeling voor de minnelijke schikking of de dading invoeren; de toepassing van die regeling zou een einde maken aan de strafvervolging in fiscale-fraudezaken.

37. Inschrijving van de door de administratie onderhandelde minnelijke schikkingen, die een bepaald bedrag te boven gaan, in een register dat wordt bezorgd aan het Rekenhof. Dat brengt op zijn beurt jaarlijks aan de Kamer van volksvertegenwoordigers verslag uit, met inachtneming van de beginselen van de persoonlijke levenssfeer en de anonimiteit van de belastingplichtigen.

21. Règlement amiable

A. Constatations

En matière d'impôts directs, il n'existe pas, pour la conclusion d'un accord de cadre légal autorisant l'extinction de l'action publique.

Les auditions ont montré qu'il est nécessaire d'élaborer un système efficace, permettant d'arriver à des accords aux termes desquels l'administration propose aux contribuables le paiement de l'impôt plus une somme déterminée et renonce à toute poursuite pénale. Les accords doivent définir correctement les responsabilités de tous les intéressés. Il appartient au législateur d'en déterminer les conditions.

Il convient également d'examiner de manière plus approfondie la possibilité d'introduire un règlement amiable judiciaire.

Si un tel cadre est créé, il faut naturellement aussi veiller, en ce qui concerne le règlement amiable administratif, à ce que les transactions conclues puissent être contrôlées. Nous devons veiller à ce que tous les Belges soient égaux devant la loi fiscale.

Il serait opportun qu'un organisme public indépendant, tel que la Cour des comptes, effectue un contrôle ex post des transactions conclues**.** À l'heure actuelle, la Cour des comptes contrôle déjà les recettes fiscales, mais uniquement par le biais de coups de sonde (ce contrôle est réglé dans un protocole conclu entre la Cour des comptes et le ministre des Finances, publié au *moniteur belge* du 31 janvier 1996). Le nom des contribuables concernés n'est jamais cité dans le cadre de ce contrôle.

B. Recommandations

36. Instaurer un système général de règlement amiable et/ou de transaction qui, en s'appliquant, met fin aux poursuite pénales en matière de fraude fiscale.

37. Consigner, à partir d'un certain montant, les actes posés par l'administration en terme de règlement amiable dans un registre transmis à la Cour des comptes qui fera rapport annuellement à la Chambre des représentants dans le respect du principe de la vie privée et de l'anonymat des contribuables.

22. Betrapping op heterdaad inzake belastingfraude

A.Vaststellingen

De meeste grootschalige belastingfraudeconstructies worden opgezet om «de buit» buiten het bereik van het gerecht en de fiscus te houden. In sommige uitermate schadelijke fraudegevallen wordt handig gebruik gemaakt van de mazen in de wetgeving of van een nog niet ontdekte constructie, die dan gedurende een korte periode intens wordt benut. Om die fraude te stoppen, moet de administratie dus in real time en doeltreffend kunnen optreden. Wanneer de belastingadministratie dan toch kan optreden, staat ze daarenboven volledig machteloos wanneer blijkt dat bepaalde fraudeurs er inmiddels voor gezorgd hebben insolvabel te zijn. In Frankrijk bijvoorbeeld bestaat de *«flagrance fiscale»*-procedure waardoor de belastingadministratie – onder strikt gerechtelijk toezicht – kan ingrijpen om een aan de gang zijnde fraude een halt toe te roepen, als zij over voldoende aanwijzingen beschikt.

Met betrekking tot de kasgeldvennootschappen heeft de commissie trouwens vastgesteld dat precies de periode tussen het ogenblik waarop de fraude wordt ontdekt en het verstrijken van de wettelijk bepaalde aanslagtermijnen de mogelijkheid biedt om de aandelen van de vennootschap te verkopen vooraleer de belastingen moeten worden betaald.

In België moet elke belastingplichtige een nauwkeurige en oprechte aangifte doen van de belastbare materie; meestal staat daar een fiscale controle tegenover. Aan de hand van die controle kan de belastingadministratie vaststellen of die verplichting in acht werd genomen, en zo nodig overgaan tot wijziging van de aangifte (bijvoorbeeld ingeval de aangifte van de belastingplichtige niet overeenstemt met diens werkelijke toestand).

Daarnaast kan de Belgische belastingadministratie tot controle overgaan zodra een onwettige of onregelmatige toestand wordt ontdekt, zolang de periode loopt waarbinnen nog geen enkele aangiftetermijn is verstreken, namelijk het lopende jaar of boekjaar, ingeval het om directe belastingen gaat, dan wel de periode van realisatie van de lopende verrichtingen, ingeval het om btw gaat. De Belgische belastingadministratie kan dus ook een belastingperiode controleren die nog niet verstreken is.

Aangezien de Belgische belastingadministratie, zowel met betrekking tot de directe belastingen als tot de btw, reeds over onderzoeksbevoegdheid beschikt voor het lopende belastbare tijdperk, lijkt op dat vlak geen wetgevende wijziging vereist.

22. Flagrance fiscale

A. Constatations

La plupart des grandes fraudes fiscales visent à mettre le «butin» à l'abri de toute réaction, tant de la justice que du fisc. Certaines fraudes très dommageables profitent d'une faille dans la législation ou d'un montage non encore détecté, et s'opèrent intensément durant une courte période. C'est pourquoi, pour arrêter l'hémorragie, l'administration doit pouvoir agir en temps réel et de manière efficace. L'administration fiscale se retrouve de surcroît, le moment venu, totalement désarmée face à l'insolvabilité, organisée entre-temps, de certains fraudeurs. En France, par exemple, il existe la procédure dite de «flagrance fiscale» permettant à l'administration, sous contrôle judiciaire strict, d'intervenir pour stopper une fraude en cours, lorsque suffisamment d'indices sont réunis.

La commission a d'ailleurs constaté, en ce qui concerne les sociétés de liquidités, que c'est précisément le laps de temps entre le moment de détection de la fraude et l'expiration des délais légaux d'imposition prévus qui ouvre la possibilité de vendre les actions de la société avant que les impôts n'aient été acquittés.

En Belgique, le contrôle fiscal est souvent la contrepartie de l'obligation faite au contribuable de produire des déclarations exactes et sincères de la matière imposable. Par le contrôle, l'administration va s'assurer du respect de cette obligation et procéder si nécessaire (c'est-à-dire en cas de divergences entre les déclarations faites par le contribuable et sa situation réelle) à une rectification.

Cependant, l'administration fiscale belge dispose également de la possibilité de contrôler dès qu'une situation illégale ou irrégulière est décelée, et ce, pour une période au cours de laquelle aucune obligation déclarative n'est encore échue, c'est-à-dire l'année ou l'exercice en cours s'agissant d'impôts directs, ou la période de réalisation des opérations en cours pour la TVA. L'administration fiscale belge peut donc contrôler une période d'imposition non achevée.

L'Administration fiscale belge, tant en matière de Contributions directes que de TVA, dispose déjà du pouvoir d'investiger pour la période imposable en cours, aucune modification législative ne semble donc nécessaire à ce niveau.

De Franse voormelde procedure heeft evenwel voorzien in sanctieregelingen, meer bepaald in een procedure voor onmiddellijk bewarend beslag, voor de gevallen waarin kennelijke fraude wordt vastgesteld. Ook in België bestaat een procedure voor bewarend beslag, maar die is veel zwaarder. Ze is dus minder makkelijk toepasbaar dan in Frankrijk.

Met betrekking tot de invordering maakt de Franse procedure van vaststelling op heterdaad van fiscale fraude het mogelijk over te gaan tot bewarend beslag ten belope van een bedrag dat representatief is voor de belastingen die verschuldigd zullen zijn voor het lopende boekjaar of de lopende belastbare periode, tot op de dag dat het proces-verbaal van vaststelling op heterdaad wordt opgemaakt.

Wat de Belgische procedure voor bewarend beslag betreft, bepaalt artikel 1415, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek dat bewarend beslag maar kan worden toegestaan voor «een schuldvordering die zeker en opeisbaar is, en die vaststaande is of vatbaar voor een voorlopige raming» (in verband met de zekerheid, de opeisbaarheid en het vaststaande karakter van de schuldvordering: zie Albert Fetweis, Manuel de procédure civile, nrs. 986-993).

Artikel 53 van het Btw-Wetboek en het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde verplichten de belastingplichtige om op gezette tijden een aangifte in te dienen waarin onder andere «het bedrag van de opeisbare belasting, van de te verrichten aftrek en van de te verrichten herzieningen» moet worden vermeld. Voorts moet de belastingplichtige de verschuldigde belasting betalen binnen de termijn voor de indiening van de aangifte.

Voormelde wetsbepalingen en regels vormen binnen de btw-aangifte een automatische compensatieregeling tussen de door de belastingplichtige aan de Staat verschuldigde belastingen en de bedragen van de belastingen die niet in aanmerking komen voor aftrek. Die compensatieregeling geeft aanleiding tot, hetzij een belastingkrediet ten voordele van de belastingplichtige, hetzij een belastingschuld die hij moet voldoen.

De betaling van de ingevolge de periodieke aangifte verschuldigde belasting moet uiterlijk plaatsvinden op de 20ste van de maand die volgt op de aangifteperiode, dat wil zeggen de 20ste van de maand die volgt op de kalendermaand (regeling van de maandelijkse aangifte) of de 20ste van de maand die volgt op het kalenderkwartaal (regeling van de driemaandelijkse aangifte). Pas na het verstrijken van de termijn voor de betaling van de belasting, wordt de belastingschuld opeisbaar.

Cependant, la procédure de flagrance fiscale française a mis en place des mécanismes de sanctions et notamment une procédure de saisies conservatoires immédiate en cas de découverte d'un cas de fraude manifeste. En Belgique, une procédure de saisies conservatoires existe mais elle est beaucoup plus lourde; son application n'est donc pas aussi aisée qu'en France.

Ainsi, en ce qui concerne le recouvrement, le système français de flagrance fiscale permet d'opérer des saisies conservatoires à hauteur d'un montant estimé représentatif des impôts qui seront dus au titre de l'exercice ou de la période d'imposition en cours jusqu'à la date du procès-verbal de flagrance.

En matière de saisie conservatoire belge, l'article 1415, alinéa 1er du Code judiciaire prévoit que la saisie conservatoire ne peut être autorisée que pour «une créance certaine et exigible, liquide ou susceptible d'une estimation provisoire» (sur le caractère certain, exigible et liquide de la créance, voir Albert FETWEIS, Manuel de procédure civile, n°s 986-993).

L'article 53 du CTVA et l'arrêté royal n°1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée établissent à charge de l'assujetti l'obligation de déposer une déclaration périodique où sont, entre autres, mentionnés le montant de la taxe exigible, des déductions à opérer et des régularisation à effectuer, et l'obligation d'acquitter, dans le délai de dépôt de la déclaration la taxe qui est due.

Les dispositions légales et réglementaires précitées organisent au sein de la déclaration TVA, un système de compensation automatique entre les taxes dues par l'assujetti à l'État et le montant des taxes dont il peut bénéficier du droit à déduction. De cette compensation il résulte soit un crédit d'impôt au profit du redevable, soit une taxe due qui doit être acquittée.

L'acquittement de la taxe due résultant d'une déclaration périodique doit se réaliser au plus tard le 20 du mois qui suit la période de déclaration c'est-à-dire le 20 du mois qui suit le mois civil (régime de déclaration périodique mensuelle) ou le 20 du mois qui suit le trimestre civil (régime de déclaration périodique trimestrielle). Ce n'est qu'à l'expiration du délai prévu pour l'acquittement de la taxe que la créance fiscale devient exigible.

De invoering van een mechanisme van bewarend beslag in het Btw-Wetboek impliceert op zijn minst dat, in de hypothesen waarin het mechanisme wordt toegepast, wordt voorzien in afwijkingen op de compensatieregeling tussen de verschuldigde en de aftrekbare belastingen, op de verplichting de belasting te betalen op uiterlijk de 20ste van de maand die volgt op de aangifteperiode, alsook op de opeisbaarheid van de belastingschuld die tot het bewarend beslag heeft geleid.

In weerwil van wat voorafgaat, bepaalt artikel 1415, tweede lid, van het Gerechtelijk Wetboek dat «bewarend beslag kan geschieden tot zekerheid van een schuldvordering inzake te vervallen periodieke inkomsten, wanneer de vereffening daarvan gevaar loopt».

In het Belgische recht biedt momenteel alleen artikel 52*bis* van het Btw-Wetboek, ingevoegd bij artikel 2 van de programmawet van 27 december 2006, de administratie de mogelijkheid over te gaan tot een bewarend administratief beslag teneinde de betaling van de btw te waarborgen.

De bij deze bepaling van het Belgische Btw-Wetboek ingestelde procedure inzake bewarend beslag vertoont gelijkenissen met de procedure inzake bewarend beslag die is ingebed in de Franse *«flagrance fiscale»*-procedure (procedure in geval van «vaststelling op heterdaad van fiscale fraude»).

In de praktijk blijkt evenwel dat die wetsbepaling niet wordt toegepast omdat de desbetreffende instructie talloze tekortkomingen vertoont. Zo zou in de instructie sprake zijn van cumulatieve voorwaarden, hoewel dat in de wetsbepaling niet het geval is. Dat de instructie aangeeft dat alleen de handelswaar voor inbeslagname in aanmerking komen, is discriminatoir: de goederen van een bakker hebben immers niet dezelfde waarde als die van een juwelier. Bovendien voorziet artikel 52*bis* van het Btw-Wetboek in de mogelijkheid bewarend beslag te leggen, maar wordt daarin niet vermeld hoe dat bewarend beslag moet worden omgezet in uitvoerend beslag;

Met betrekking tot de directe belastingen bestaat geen soortgelijke bepaling.

Inzake de btw moet er tevens op worden gewezen dat artikel 59, § 1, tweede lid, preciseert dat de elementen van een proces-verbaal opgemaakt door een ambtenaar van de btw-administratie bewijskracht hebben, indien de vormvereisten en de inhoudelijke voorwaarden in acht worden genomen. Ze worden dus geacht correct te zijn. Inzake directe belastingen is niet voorzien in een dergelijke bepaling, waardoor het desbetreffende proces-verbaal geen bewijskracht heeft en het de rechter niet bindt. Het geldt slechts als een gewone inlichting.

L'introduction d'un mécanisme de saisie conservatoire dans le Code de la TVA implique à tout le moins, dans les hypothèses où il s'applique, l'instauration de dérogations à la compensation entre taxes dues et taxes déductibles, à l'obligation d'acquitter qu'au plus tard le 20 du mois qui suit la période de déclaration et au caractère exigible d'une créance cause de la saisie conservatoire.

Cependant, nonobstant ce qui précède, l'article 1415, alinéa 2 du Code judiciaire prévoit que la saisie conservatoire peut également avoir lieu pour sûreté d'une créance de revenus périodiques à échoir, lorsque le règlement de ceux-ci est en péril.

En droit belge, actuellement seul le Code TVA en son article 52*bis*, inséré par l'article 2 de la loi-programme du 27/12/2006, vise à octroyer à l'administration une possibilité d'opérer une saisie administrative à caractère conservatoire afin de garantir l'acquittement de la TVA.

La procédure de saisie conservatoire mise en place par cette disposition TVA belge se rapproche de la procédure de saisie conservatoire de la procédure de flagrance fiscale française.

Cependant, il s'avère que cette disposition n'est pas exploitée dans la pratique car l'instruction y relative comprend de nombreuses lacunes. Ainsi, cette instruction parlerait de conditions cumulatives alors que la disposition ne l'impose pas. Elle indique que seuls les biens commerciaux sont saisissables; ce qui est discriminatoire dès lors que les marchandises d'un boulanger n'ont pas la même valeur que les marchandises d'un bijoutier. Par ailleurs, la disposition de l'article 52*bis* du Code TVA mentionne la possibilité de pratiquer une saisie conservatoire mais ne prévoit rien en ce qui concerne la transformation de cette saisie conservatoire en saisie exécution.

Une telle disposition n'existe pas en matière de contributions directes.

Précisons aussi, qu'en matière de TVA, l'article 59, § 1er, alinéa 2 précise que si les conditions de forme et de contenu sont respectées, les éléments repris dans un procès-verbal rédigé par un fonctionnaire de l'administration TVA ont force probante. Autrement dit, ils sont présumés exacts. Une telle disposition n'existe pas en matière de Contributions directes; le procès-verbal n'a donc en la matière aucune force probante et ne liera pas le juge. Il ne vaudra que comme simple renseignement.

Met betrekking tot het bewarend beslag ware het evenwel nuttig bewijskracht te verlenen aan de processen-verbaal die worden opgemaakt door de ambtenaren van de Administratie der Directe Belastingen, aangezien die dan direct als concrete grondslag zouden kunnen worden aangewend om de toestemming van de beslagrechter te vragen.

B. Aanbevelingen

38. Artikel 52*bis* van het Btw-Wetboek en de gebrekkige instructie dienaangaande aanpassen, alsook de bepalingen inzake btw en directe belastingen op elkaar afstemmen, door een soortgelijk artikel inzake directe belastingen in te voegen.

39. Inzake directe belastingen artikel 176 KB WIB92 in het WIB zelf invoegen en bij wet voorzien dat de administratieve processen-verbaal inzake directe belastingen gelden tot bewijs van het tegendeel (cfr bewijskracht van de administratieve processen-verbaal inzake btw).

23. Vereenvoudiging van de wetgeving

A. Vaststellingen

Sinds de invoering van het Wetboek van de inkomstenbelasting in 1964 werden talrijke hervormingen doorgevoerd waardoor de uitgangspunten van het wetboek naar de achtergrond zijn geraakt. De complexiteit die wordt veroorzaakt door talrijke uitzonderingen, aftrekken en verminderingen verhoogt voor de administratie de controlelast. De controle van gewone dossiers, waarbij documenten worden opgemaakt, vraagt steeds meer tijd van de administratie zodat onvoldoende capaciteit kan worden vrijgemaakt om de fraude te bestrijden.

Bovendien bemoeilijken afzonderlijke begrippen in de fiscale wetgeving en in de sociale zekerheid een gecoördineerde aanpak van sociale en fiscale fraude.

B. Aanbevelingen

40. Het Wetboek van de inkomstenbelasting vereenvoudigen met als doel het controlewerk ingevolge de talrijke uitzonderingen op de belastbare grondslag of het tarief, aftrekken en verminderingen te beperken zodat de controletijd effectief kan besteed worden aan fraudebestrijding.

41. Eén loonbegrip invoeren en het inkomen fiscaal en sociaalzekerheidsrechtelijk dezelfde kwalificatie geven zodat sociale en fiscale fraudebestrijding hand in hand kunnen gaan.

Or, accorder une telle force probante aux procès-verbaux rédigés par les fonctionnaires de l'Administration des Contributions directes pourrait s'avérer utile en matière de saisies conservatoires dès lors que ces derniers pourraient ainsi servir directement de base concrète à la demande d'autorisation adressée au Juge des saisies.

B. Recommandations

38. Adapter la disposition 52*bis* du Code TVA et l'instruction y relative lacunaire et d'autre part dans un second temps harmoniser les dispositions TVA et Contributions directes en introduisant un tel article en matière de Contributions directes.

39. Introduire en matière de Contributions directes l'article 176 AR CIR92 dans le CIR même et prévoir dans la loi que les procès-verbaux administratifs concernant les contributions directes sont d'application jusqu'à preuve du contraire (v. charge de la preuve des procès-verbaux administratifs en matière de TVA).

23. Simplification de la législation

A. Constatations

Les nombreuses réformes intervenues depuis l'introduction du Code des impôts sur les revenus en 1964 ont relégué à l'arrière-plan les principes de base du Code. La complexité résultant des nombreuses exceptions, déductions et réductions alourdit la charge de contrôle de l'administration. Le contrôle de dossiers ordinaires, impliquant l'établissement de documents, demande toujours davantage de temps de la part de l'administration, si bien qu'elle ne peut pas libérer suffisamment de capacités pour lutter contre la fraude.

En outre, l'utilisation de notions distinctes en législation fiscale et en sécurité sociale entrave toute approche coordonnée de la fraude sociale et fiscale.

B. Recommandation

40. Simplifier le Code des impôts sur les revenus dans le but de limiter les contrôles consécutifs aux nombreuses exceptions en matière de base imposable ou de taux, déductions et diminutions, de sorte que le temps affecté au contrôle puisse effectivement servir à lutter contre la fraude.

41. Introduire une seule notion de salaire et qualifier le revenu de la même manière au regard du droit fiscal et de la sécurité sociale afin que les fraudes sociale et fiscale puissent être combattues simultanément.

24. Harmonisatie van de fiscale procedureregels

A. Vaststellingen

In het kader van de FBB-dossiers heeft men vastgesteld dat sommige constructies frauduleus waren, zowel wat de beurstaks als wat de vennootschapsbelasting betreft. Als bepaalde feiten fiscale fraude op verschillende belastingen met zich brengen, doet zulks juridische problemen rijzen als gevolg van het verschil in procedure. Meer bepaald blijkt dat de onderzoeksbevoegdheden van de fiscus en de termijnen van verjaring en/of heffing in fiscale aangelegenheden verschillen naargelang de belasting.

Zo heeft men in het kader van de FBB-dossiers kunnen constateren dat de beurstaks verjaart na zes jaar, terwijl de vennootschapsbelasting nog tot het einde van de twaalfde maand na de definitieve afhandeling van de strafzaak kan worden gevestigd. Het lijkt zeker opportuun de fiscale procedureregels te harmoniseren wat het belastingonderzoek en de verjaring betreft, zoals dat het geval is in Frankrijk, Nederland, Spanje, Duitsland, Ierland, Oostenrijk, Finland en Nieuw-Zeeland.

B. Aanbeveling

42. De fiscale procedureregels (*naar boven toe)* harmoniseren voor de federale belastingen, onder meer inzake de verjaring en de onderzoeksbevoegdheden (meer bepaald de toegang tot de beroepslokalen, de bewaringstermijn van de documenten enzovoort);

25. Administratieve fiscale sancties

A. Vaststellingen

Uit de studie van de FBB-dossiers is ook de grote diversiteit gebleken van de fiscaal-administratieve sanctionering. In het kader van de beurstaks beschikte de administratie over de mogelijkheid om een fiscale boete op te leggen van 10% of 1000% van de ontdoken rechten. In het kader van de vennootschapsbelasting kan de fiscale administratie een belastingverhoging opleggen tot maximum 200% van de verschuldigde belasting. Uit de getuigenissen is gebleken dat de administratie in se een vrij grote onafhankelijkheid bezit om de sancties vast te stellen, en dit niettegenstaande het bedrag van de administratieve fiscale sancties in de regel wordt bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld.

24. Harmonisation des règles de procédure fiscale

A.Constatations

Il a été constaté, dans le cadre des dossiers QFIE, que certaines constructions mises en place revêtaient un caractère frauduleux tant en ce qui concerne la taxe boursière qu'en ce qui concerne l'impôt des sociétés. Lorsque certains faits entraînent une fraude fiscale à plusieurs impôts, cela pose des problèmes juridiques en raison de la différence de procédure. Il s'avère plus particulièrement que les pouvoirs d'investigation du fisc et les délais de prescription et/ou d'imposition en matière fiscale diffèrent selon l'impôt examiné.

C'est ainsi que l'on a pu constater, dans le cadre des dossiers QFIE, que la taxe boursière se prescrit par six ans, alors que l'impôt des sociétés peut encore être établi jusqu'à la fin du douzième mois suivant le règlement définitif de l'affaire pénale. Il paraît assurément opportun d'harmoniser les règles de procédure en matière fiscale en ce qui concerne l'enquête fiscale et la prescription, comme c'est le cas en France, aux Pays-bas, en Espagne, en Allemagne, en Irlande, en Autriche, en Finlande et en Nouvelle-Zélande.

B. Recommandation

42. Harmoniser (vers le haut) les règles de procédure fiscale pour les impôts fédéraux, notamment en ce qui concerne la prescription et les pouvoirs d'investigation (notamment l'accès aux locaux professionnels, le délai de conservation des documents, etc.).

25. Sanctions fiscales administratives

A. Constatations

L'étude des dossiers QFIE a également fait apparaître une grande diversité dans les sanctions de l'administration fiscale. Dans le cadre de la taxe boursière, l'administration avait la possibilité d'infliger une amende fiscale de soit 10% soit 1 000% des droits éludés. Dans le cadre de l'impôt des sociétés, l'administration fiscale peut imposer une majoration d'impôt atteignant au maximum 200% de la dette d'impôt. Il est ressorti des témoignages qu'en soi, l'administration dispose d'une assez grande indépendance pour déterminer les sanctions, et ce, alors que le montant des sanctions fiscales administratives est généralement déterminé selon un barème dont les échelons sont fixés par le Roi.

Er dient eenheid gebracht te worden in de wijze waarop fiscale overtredingen worden bestraft door de overheid. Dat zal zorgen voor meer transparantie in het fiscaal sanctiebeleid en aldus rechtszekerheid bieden aan rechtsonderhorigen die de fiscale norm hebben overtreden.

In dit verband moet tevens worden vastgesteld dat er op financieel vlak een zeer grote tegenstrijdigheid bestaat tussen de proportionele fiscaal-administratieve sancties en de eigenlijke strafrechtelijke geldboetes in de fiscale codificaties. Terwijl de proportionele fiscale administratieve sancties kunnen oplopen tot 200% van de ontdoken belasting en aldus astronomisch hoog kunnen zijn, blijven de fiscaal-strafrechtelijke geldboeten beperkt tot maximaal 125.000 euro welke ook de omvang van de fraude moge zijn. Ook aan deze discrepantie moet een einde worden gemaakt.

B. Aanbevelingen

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

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

26. Maatregelen tegen fraudeurs

A. Vaststellingen

Artikel 90,1° WIB92 stelt de volgende inkomsten belastbaar als divers inkomen in de personenbelasting m.n. de winst of baten, hoe ook genaamd, die zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden, daaronder niet begrepen normale verrichtingen van beheer van een privé-vermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen.

Il convient d'uniformiser le mode de sanction des infractions fiscales par les pouvoirs publics de manière à rendre la politique de sanction fiscale transparente et, partant, à garantir la sécurité juridique des citoyens qui ont transgressé la norme fiscale.

Force est de constater également à ce sujet qu'il existe, sur le plan financier, un décalage très important entre les sanctions administratives fiscales proportionnelles et les amendes pénales réelles prévues dans les codifications fiscales. Alors que les sanctions administratives fiscales proportionnelles peuvent s'élever à 200% de l'impôt éludé et atteindre ainsi des sommes astronomiques, les amendes fiscales pénales restent limitées à un maximum de 125.000 euros, quelle que soit l'ampleur de la fraude. Il convient également de mettre fin à cette disproportion.

B. Recommandations

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

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

26. Mesures contre les fraudeurs

A. Constatations

L'article 90, 1°, du CIR 92 stipule que sont imposables à titre de revenus divers à l'impôt des personnes physiques, les bénéfices ou profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement ou fortuitement, de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou de services rendus à des tiers, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers.

Deze bepaling geeft aanleiding tot zeer veel discussie en uiteenlopende standpunten omwille van het feit dat zij in se zeer onduidelijk is en voor interpretatie vatbaar. Dit is in het bijzonder het geval voor wat de belastingvrijstelling aangaat van winsten afkomstig uit het «*normale beheer*» van het privé-vermogen. De invulling van dit begrip wordt fel betwist en geeft aanleiding tot uiteenlopende rechtspraak. Daar komt nog bovenop dat het Hof van Cassatie in een arrest van 30 november 2006 heeft gesteld dat wanneer er sprake is van een belastbare «abnormale» winst, m.a.w. van een winst die niet voortvloeit uit een normaal beheer van een privé-vermogen, deze winst belastbaar is, maar alleen ten belope van het abnormaal gedeelte die de winst. Meteen dient zich thans een nieuwe discussie aan naar de omvang van het abnormaal gedeelte van de winst. Het lijkt dan ook wenselijk dat deze bepaling wordt herbekeken en duidelijker wordt gesteld.

In het kader van de eigenlijke fiscale strafwetgeving wordt er momenteel in de wetgeving bij de omschrijving van de fiscale misdrijven geen onderscheid gemaakt tussen de «*gewone*» en de «*ernstige en georganiseerde*» fiscale fraude.

Op fiscaal vlak speelt het begrip «*ernstige en georganiseerde*» fiscale fraude thans enkel een rol bij de regeling van de fiscale regularisatie (de fiscale amnestie *bis*). In dit verband bepaalt artikel 123 van de programmawet van 27 december 2005 dat een regularisatieaangifte is uitgesloten als de te regulariseren elementen afkomstig zijn van onder meer ernstige en georganiseerde fiscale fraude.

In het kader van de witwaswetgeving wordt het onderscheid tussen de gewone fiscale fraude en de ernstige en georganiseerde fiscale fraude wel gemaakt. Zo voorziet de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme wat fiscale fraude aangaat enkel in een meldingsplicht voor financiële instellingen en financiële tussenpersonen wanneer deze worden geconfronteerd met het witwassen van de opbrengsten van '*ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procédés van internationale omvang worden aangewend».*

Daarnaast voorzien de witwasmisdrijven uit artikel 505, eerste lid, 2° en 4° van het Strafwetboek dat een persoon die niet aan de basis ligt van de fiscale fraude enkel kan worden vervolgd voor het witwassen van de opbrengsten van «*ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procédés van internationale omvang worden aange-*

Cette disposition donne lieu à de très nombreuses discussions et divergences de vues en raison de ce qu'elle est, en soi, très imprécise et susceptible d'interprétation. C'est particulièrement le cas en ce qui concerne l'exonération fiscale des bénéfices qui résultent de la «*gestion normale*» du patrimoine privé. L'interprétation de cette notion est vivement contestée et donne lieu à des jurisprudences divergentes. En outre, la Cour de cassation a précisé, dans un arrêt du 30 novembre 2006, que lorsqu'il est question de bénéfices «anormaux» imposables, en d'autres termes de bénéfices qui ne résultent pas de la gestion normale d'un patrimoine privé, ces bénéfices sont imposables, mais uniquement à concurrence de la partie anormale de ces bénéfices. Il s'ensuit d'emblée une nouvelle discussion sur l'ampleur de la partie anormale des bénéfices. Il paraît dès lors souhaitable de réexaminer et de clarifier cette disposition.

Lorsqu'elle définit les infractions fiscales, la législation pénale fiscale proprement dite n'opère actuellement aucune distinction entre la fraude fiscale «*ordinaire*» et la fraude fiscale «*grave et organisée*».

Sur le plan fiscal, la notion de fraude fiscale «*grave et organisée*» ne joue actuellement un rôle que dans le cadre des règles relatives à la régularisation fiscale (l'amnistie fiscale *bis*). À cet égard, l'article 123 de la loi-programme du 27 décembre 2005 dispose qu'une déclaration de régularisation est exclue si les éléments à régulariser proviennent, entre autres, de la fraude fiscale grave et organisée.

La législation relative au blanchiment d'argent opère bel et bien une distinction entre la fraude fiscale ordinaire et la fraude fiscale grave et organisée. C'est ainsi que la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme prévoit, en ce qui concerne la fraude fiscale, uniquement une obligation de déclaration pour les établissements financiers et les intermédiaires financiers lorsque ceux-ci sont confrontés au blanchiment des revenus de «*la fraude fiscale grave et organisée qui met en oeuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale*».

Il est par ailleurs prévu, pour les infractions de blanchiment visées à l'article 505, alinéa 1er, 2° et 4°, du Code pénal, qu'une personne qui n'est pas à la base de la fraude fiscale ne peut être poursuivie que pour le blanchiment des revenus de «*la fraude fiscale grave et organisée qui met en oeuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internatio-*

wend» maar niet voor het witwassen van de opbrengsten van «*gewone*» fiscale fraude.

De omschrijving van de misdrijven in het fiscaal strafrecht is soms niet nauwkeurig genoeg. De behandeling van de FBB-dossiers (Italië) heeft aangetoond dat een misdrijf soms moeilijk ontegensprekelijk kan worden aangetoond. Er moet meer duidelijkheid komen omtrent de grijze zone tussen de minst belastbare weg en fiscale fraude; voorts moet worden voorzien in verzwarende omstandigheden.

B. Aanbevelingen

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

46. Een strafverzwaring invoeren voor zogenaamde «ernstige en georganiseerde fiscale fraude».

TUSSENPERSONEN

27. Wettelijk raamwerk voor de bestaande samenwerking in fiscale aangelegenheden tussen de overheidssector en de privésector

A. Vaststellingen

De commissie heeft kennis kunnen nemen van reeds bestaande samenwerkingsprotocollen tussen de besturen en bepaalde economische beroepscategorieën, met name financiële en boekhoudkundige beroepen. Daarentegen bestaan dergelijke protocollen niet met de notarissen, de revisoren, de bankiers, de advocaten enzovoort. Daar komt nog bij dat de weerslag van die protocollen op die beroepen steeds afhangt van de geldigheid van het mandaat van hen die er hun handtekening onder hebben gezet. Niet alle beroepscategorieën zijn immers zodanig georganiseerd dat zij dergelijke verbintenissen geldig kunnen aangaan.

B. Aanbeveling

47. Een wettelijk raamwerk creëren voor de samenwerking tussen de overheidssector en de privésector aangaande de protocollen die zullen worden gesloten tussen de overheidsbesturen en de notarissen, de advocaten, de revisoren en de bankiers.

nale», mais pas pour le blanchiment des revenus de la fraude fiscale «*ordinaire*».

La définition des infractions dans le droit pénal fiscal manque parfois de précision. Le traitement des dossiers QFIE Italie a illustré le fait que la démonstration d'une infraction est parfois difficile à établir. Il convient de clarifier la zone grise entre la voie la moins imposable et la fraude fiscale, et de prévoir des circonstances aggravantes.

B. Recommandations

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

46. Instaurer un alourdissement de la peine pour «fraude fiscale grave et organisée».

INTERMEDIAIRES

27. Encadrement légal des collaborations existantes entre le secteur public et le secteur privé sur le plan fiscal

A. Constatations

La Commission a pu prendre connaissance de l'existence de protocoles de collaboration entre l'administration et les professions économiques financières et comptables. Mais il apparaît, d'une part, que de tels protocoles n'existent pas avec les notaires, les réviseurs, les banquiers, les avocats, etc. et que d'autre part, leur incidence sur ces professions est toujours subordonnée à la validité des mandats des signataires de ces protocoles, toutes les professions n'étant pas toujours organisées de manière à assurer la validité de tels engagements.

B. Recommandation

47. Prévoir un encadrement légal des collaborations entre le secteur public et le secteur privé en ce qui concerne les protocoles qui seront signés entre l'administration et les notaires, avocats, réviseurs et banquiers.

28. Aansprakelijkheid van de adviseurs en andere tussenpersonen

A. Vaststellingen

Sommige beoefenaars van aan financiën en fiscaliteit gelieerde beroepen zijn uit de onderzochte dossiers naar voren gekomen als eerstelijnsbetrokkenen in de opzet van fraudeconstructies. Onder die beroepen zijn er sommige met een openbare betrekking (notarissen).

Een getuige heeft verklaard dat bepaalde advocaten fiscale fraude pogen voor te stellen als fiscale spitstechnologie en de stelling verdedigen dat belastingontduiking neerkomt op het kiezen van de wettelijk minst belaste weg. Volgens die getuige verdedigen sommige advocaten die constructies, bij voorbeeld kasgeldvennootschappen bedenken, ze zelf voor de rechtbanken.

Een andere getuige heeft onderstreept dat bedenkers van frauduleuze constructies fiscale fraude aan de man brachten als handelsproduct.

Vaststaat in elk geval dat de grote fiscale fraude stelselmatig wordt georganiseerd met de medewerking van adviseurs die de frauderegelingen bedenken en ze in praktijk brengen. Die praktijken zijn ongehoord en ze moeten worden bestraft.

B. Aanbeveling

48. De adviseurs (cijferberoepen, advocaten, notarissen, banken enzovoort) verplichten mee te werken aan fraudebestrijding, door de invoering van rapporteringsregels (verplichting de autoriteiten in te lichten als hun cliënten bijvoorbeeld fiscale constructies opzetten in een belastingparadijs) en door hen te verplichten fiscale en georganiseerde fraude te melden aan de CFI (Cel voor Financiële Informatieverwerking).

29. Maatregelen tegen consultants (fiscale raadgevers, banken, notarissen enzovoort)

A. Vaststellingen

De hoorzittingen hebben aangetoond dat bij frauduleuze constructies de rol van fiscale raadgevers, notarissen en banken er al te vaak in bestaat geldverduistering te verdoezelen. Men kan niet om de vaststelling heen dat sommige banken die in een dergelijke constructie waren gestapt, niet zijn vervolgd. Aangezien de banken voor een Staat een cruciale economische schakel vormen, zou het parket soms terughoudend geweest zijn om banken aan te klagen.

28. Responsabilité des conseillers et autres intermédiaires

A. Constatations

Des membres de certaines professions liées à la finance et la fiscalité sont apparues dans les dossiers étudiés comme des acteurs de premier plan dans les montages de fraude. Parmi ces professions, certaines exercent des offices publics (notaires).

Un témoin a déclaré que certains avocats tentent de faire passer la fraude fiscale pour de l'ingénierie fiscale et défendent la thèse qu'éluder l'impôt revient à faire le choix licite de la voie la moins imposée. Selon ce témoin, certains avocats qui conçoivent les montages tels que par exemple des sociétés de liquidités, les défendent eux-mêmes devant les tribunaux.

Un autre témoin a souligné que les concepteurs de montages frauduleux vendaient la fraude fiscale comme un produit commercial.

Force est de constater que la grande fraude fiscale s'organise systématiquement avec la collaboration de conseillers qui conçoivent les mécanismes de fraude et les mettent en pratique. Ces pratiques sont inconcevables et doivent être sanctionnées.

B. Recommandation

48. Obliger les conseillers (professions du chiffre, avocats, notaires, banques, etc) à collaborer à la lutte contre la fraude en instaurant des règles de rapportage (obligation d'informer les autorités par exemple quand leurs clients mettent en place des constructions fiscales dans un paradis fiscal et en les obligeant à dénoncer la fraude fiscale et organisée auprès de la CTIF (Cellule de traitement des informations financières).

29. Mesures contre les consultants (conseillers fiscaux, banques, notaires, etc.)

A. Constatations

Les auditions ont démontré que, dans les montages frauduleux, le rôle de conseillers fiscaux, de notaires et de banques est trop souvent d'occulter le détournement de fonds. Force est de constater que certaines banques, faisant partie du montage n'ont pas été poursuivies. Les banques étant un créneau économique viscéral pour un État, il y aurait parfois eu une réticence du parquet à mettre en cause les banques.

Tijdens haar werkzaamheden werd de commissie geconfronteerd met de problematiek van de betrokkenheid van financiële tussenpersonen (banken, notarissen, …) zonder wiens tussenkomt de fiscale fraude niet kon plaatsvinden. Aangezien de commissie zich principieel had gesteld geen belastingplichtigen of mogelijke verdachten te horen, heeft zij de betrokken beroepsfederaties schriftelijk om een reactie gevraagd. Bij brief van 17 maart 2009, antwoordde de Nationale Kamer van notarissen dat zij geen weet had van gevallen waar notarissen zouden meegewerkt hebben aan dergelijke frauduleuze constructies. Het omstandige antwoord van Febelfin d.d. 17 april 2009 bevatte weliswaar enkele goede voornemens voor de toekomst maar verwees, wat het verleden betreft, vooral naar de ontoereikende fiscale wetgeving en de rol van de cliënten van de banken.

B. Aanbevelingen

49. Een strafverzwaring invoeren voor financiële en fiscale consultants die een rol spelen in de fiscale fraude namelijk door frauduleuze constructies te bedenken.

50. Voorzien in specifieke niet-facultatieve straffen voor de belastingadviseurs (art. 455 WIB92) die hun clienten frauduleuze constructies aanraden (verzwarende omstandigheden, nieuwe vormen van strafbare feiten, sancties enzovoort).

51. Voorzien in administratieve sancties voor de belastingadviseurs en andere mededaders en medeplichtigen indien de dossiers administratief worden behandeld in het kader van de *una via*-procedure.

30. Advocaten – Belangenconflicten

A. Vaststelling

De commissie heeft vastgesteld dat plaatsvervangende rechters en raadsheren bij zowel civielrechtelijke als strafrechtelijke fiscale zaken vaak soms in fiscale aangelegenheden gespecialiseerde advocaten zijn. Die situatie kan een belangenconflict scheppen. Het statuut van die plaatsvervangende rechters en raadsheren moet worden aangepast.

Au cours de ses travaux, la commission a été confrontée à la problématique de l'implication d'intermédiaires financiers (banques, notaires, …) sans l'intervention desquels la fraude fiscale n'aurait pu avoir lieu. Comme la commission s'était fixé pour principe de ne pas auditionner de contribuables ni de suspects potentiels, elle a demandé aux fédérations professionnelles concernées de réagir par écrit. Par lettre du 17 mars 2009, la Chambre nationale des notaires a répondu qu'elle n'avait pas connaissance de cas où des notaires auraient collaboré à de telles constructions frauduleuses. La réponse circonstanciée adressée par Febelfin le 17 avril 2009 contenait certes quelques bonnes intentions pour l'avenir mais, pour ce qui est du passé, renvoyait surtout aux lacunes de la législation fiscale et au rôle des clients des banques.

B. Recommandations

49. Instaurer un alourdissement de la peine pour les consultants financiers et fiscaux qui jouent un rôle dans la fraude fiscale notamment en imaginant des montages frauduleux.

50. Prévoir des peines spécifiques non facultatives pour les conseillers fiscaux (art. 455 CIR92) qui conseillent des montages frauduleux à leurs clients (circonstances aggravantes, nouvelles formes infractionnelles, sanctions,…).

51. Prévoir des sanctions administratives pour les conseillers fiscaux et les autres co-auteurs et complices dans le cas où les dossiers sont traités par la voie administrative dans le cadre de la procédure Una Via.

30. Avocats – conflits d'interêts

A. Constatations

La commission a constaté que dans des affaires fiscales, tant civiles que pénales, des juges et/ou conseillers suppléants sont parfois des avocats fiscalistes. Cette situation peut constituer un conflit d'intérêts. Il faudra revoir le statut de ces juges et/ou conseillers suppléants.

B. Aanbevelingen

52. Voor plaatsvervangende rechters en raadsheren een stelsel van onverenigbaarheid van functies invoeren.

ORGANISATIE ADMINISTRATIE

31. Reactiesnelheid

A. Vaststellingen

In het kader van het onderzoek naar de kasgeldvennootschappen is er bij de commissie voor gepleit een «*early warning*»-systeem in te stellen. Zodra een nieuw fraudeverschijnsel opduikt, kan met een dergelijk systeem snel worden gereageerd en kunnen de betrokken beroepsverbonden, bijvoorbeeld die van de notarissen, worden gewaarschuwd.

B. Aanbeveling

53. Overgaan tot de veralgemening van het «*early warning*»-systeem dat al bestaat voor de btw-carrousels (voorlichting van de beroepsorganisaties over de nieuwe fraudetechnieken enzovoort), teneinde de nieuwe fraudeverschijnselen sneller in kaart te brengen en een bestrijdingsstrategie te ontwikkelen.

32. Personeelsformatie van de ambtenaren die worden ingezet ter bestrijding van de grote fiscale fraude.

A. Vaststellingen

Er moet op korte termijn een concrete uitbreiding komen van de ambtenaren die ter beschikking zijn gesteld van de BBI. De FIOD (Fiscale inlichtingen– en opsporingsdiensten) in Nederland beschikt over 1250 ambtenaren, de BBI in België over 500. De Coperfin-hervorming voorziet in een uitbreiding tot 622 medewerkers.

B. Aanbeveling

54. Meer middelen uittrekken en meer ambtenaren ter beschikking stellen van de BBI, meer bepaald in het licht van de gevraagde audit.

33. Statuut, stabiliteit en opleiding van de belastingambtenaren

A. Vaststellingen

Uit de werkzaamheden van de onderzoekscommissie is gebleken dat belastingambtenaren in sommige

B. Recommandations

52. Instaurer un régime d'incompatibilité fonctionnelle pour les juges et conseillers suppléants.

ORGANISATION ADMINISTRATION

31. Rapidité de réaction

A. Constatations

Dans le cadre de l'enquête sur les sociétés de liquidités, il a été plaidé devant la commission pour la mise en place d'un système «*early warning*» qui permettrait, notamment, dès qu'un nouveau phénomène de fraude apparaît, de réagir rapidement et d'avertir les fédérations professionnelles concernées, par exemple les notaires.

B. Recommandation

53. Généraliser le système «*early warning*» qui existe déjà pour les carrousels TVA (information des organisations professionnelles sur les nouvelles techniques de fraude, etc) afin d'identifier plus rapidement les nouveaux phénomènes de fraude et de développer une stratégie pour les combattre.

32. Effectif des fonctionnaires affectés à la lutte contre la grande fraude fiscale

A. Constatations

Il faut étendre concrètement, à court terme, le cadre des fonctionnaires mis à la disposition de l'ISI. Aux Pays-Bas, les FIOD (*Fiscale inlichtingen– en opsporingsdiensten*) disposent de 1250 fonctionnaires, en Belgique, l'ISI en compte 500. La réforme Coperfin prévoit une extension à 622 collaborateurs..

B. Recommandation

54. Augmenter les moyens et le nombre de fonctionnaires mis à la disposition de l'ISI, notamment à la lumière de l'audit préconisé par ailleurs.

33. Statut, stabilité et formation des fonctionnaires fiscaux

Constatations

Les travaux de la Commission d'enquête ont révélé l'absence de formation suffisante dans certains do-

domeinen onvoldoende opgeleid zijn, meer bepaald met betrekking tot de gerechtelijke en de strafrechtelijke procedures. Om hun taak in strafonderzoeken naar behoren te kunnen vervullen, moeten die ambtenaren over voldoende juridische kennis beschikken.

Voorts moet de inspanning die de belastingambtenaren zich getroosten om zich te specialiseren in risicoanalyse en onderzoekstechnieken gepaard gaan met een revalorisatie van hun statuut. Al die maatregelen zouden tevens de motivatie van de belastingambtenaren moeten aanzwengelen.

Het is van essentieel belang dat het met fraudebestrijding belaste personeel in een stabiele omgeving kan werken. De bekwaamheden en de verworven kennis van dat personeel zijn een kostbaar goed, dat met veel moeite en tijd wordt verworven. Een al te groot personeelsverloop staat dus gelijk met het verlies van menselijke en financiële middelen, en ondergraaft de fraudebestrijding.

B. Aanbevelingen

55. Erop toezien dat er geen te groot personeelsverloop is door het statuut van de ambtenaren belast met de strijd tegen de grote fiscale fraude te revaloriseren, los van de eventuele herziening van het Handvest van de belastingplichtige.

56. Zowel de interne als de externe opleiding van de belastingambtenaren verbeteren en coördineren.

34. Vertegenwoordiging door advokaten

A. Vaststellingen

Sinds enkele jaren bepaalt de wet dat de ambtenaren van de administratie de Staat mogen vertegenwoordigen voor de hoven en rechtbanken. Over het algemeen rijzen in verband daarmee geen problemen, maar in complexe fiscale dossiers zouden de ambtenaren, ondanks hun uitstekende fiscale kennis van de dossiers, zich door gespecialiseerde advocaten moeten kunnen laten bijstaan om de belangen van de Staat te verdedigen.

B. Aanbeveling

57. De belastingadministratie de mogelijkheid bieden zich gemakkelijker te laten vertegenwoordigen en/of bijstaan door een of meer in fiscaal recht gespecialiseerde advocaten.

maines de fonctionnaires fiscaux, notamment en ce qui concerne les procédures judiciaires et pénales. Pour pouvoir jouer pleinement leur rôle dans des enquêtés pénales, les fonctionnaires doivent disposer du bagage juridique suffisant.

Par ailleurs, un effort de formation spécialisée en matière d'analyse de risques et de techniques d'enquête des agents des administrations doit être fait en lien avec une revalorisation du statut des fonctionnaires fiscaux. L'ensemble de ces mesures devrait également permettre de remotiver les agents du fisc.

La stabilité du personnel affecté à la lutte contre la fraude est indispensable. Les compétences et les connaissances acquises sont précieuses et demandent beaucoup de temps et d'efforts à se constituer. Une rotation trop élevée de ce personnel constitue donc une perte de moyens humains et financiers et mine la lutte contre la fraude.

B. Recommandations

55. Veiller à stabiliser davantage les agents affectés à la lutte contre la fraude fiscale notamment par la revalorisation de leur statut, indépendamment de l'éventuelle révision de la Charte du Contribuable.

56. Améliorer et coordonner les formations, tant internes qu'externes, pour les fonctionnaires fiscaux.

34. Représentation par un avocat

A. Constatations

La législation prévoit depuis plusieurs années que les fonctionnaires de l'administration peuvent représenter l'État devant les cours et tribunaux. Si, en général, cette disposition ne pose pas de problème, dans les dossiers fiscaux complexes, les fonctionnaires, malgré leur excellente connaissance fiscale des dossiers, devraient pouvoir se faire assister par des avocats spécialisés pour défendre les intérêts de l'État.

B. Recommandation

57. Prévoir la possibilité pour l'administration fiscale de se faire plus facilement représenter et/ou assister par un ou des avocats spécialisés en droit fiscal.

35. Expertise en fiscaal tijdschrift

A. Vaststellingen

Verscheidene getuigen hebben aangegeven dat de Belgische fiscale rechtsleer wordt gekenmerkt door een benadering waarbij het streven naar de «minst belaste weg» stelselmatig wordt gelegitimeerd of zelfs aangemoedigd. De fiscale administraties bieden daartegen weinig weerwerk. Bij de administratie moet expertise worden hersteld inzake de interpretatie van de wetteksten, om ervoor te zorgen dat de wetgeving wordt gevolgd bij de uitwerking daarvan en bij de eerste commentaren terzake.

Voorts ware het raadzaam onder het toezicht van de belastingadministratie een tijdschrift op te richten dat de rechtspraak «tegensprekelijker» uiteenzet dan wat het geval is in de tijdschriften die onder leiding staan van advocaat-fiscalisten. Dat tijdschrift zou niet alleen de belastingplichtigen voorlichten, maar ook voor de ambtenaren van de fiscus een uitstekend instrument zijn om professioneel bij te blijven. Ten slotte zou dat tijdschrift het werk van de belastingambtenaren valoriseren, alsook een motivatie vormen om ervoor te schrijven.

B. Aanbeveling

58. Erover waken dat de administratie zich organiseert teneinde:

a. binnen de administratie expertise inzake de interpretatie van wetteksten te herstellen opdat de administratie en haar juridische dienst de wetgeving kunnen volgen bij de uitwerking daarvan en bij de eerste commentaren terzake. Voorts is het aangewezen de samenwerking van bepaalde ambtenaren van Financiën met de fiscale tijdschriften beter te omkaderen;

b. onder het toezicht van de administratie een (elektronisch) Belgisch fiscaal tijdschrift op te richten, teneinde de fiscale rechtspraak «tegensprekelijker» uiteen te zetten en te becommentariëren;

c. de Administratieve Commentaar bij te werken aan de hand van andere bronnen (omzendbrieven, instructies, protocollen, …).

36. Overleg met de vakbonden

A. Vaststellingen

De subcommissie CAF-OSR (of nog CAF-BIS) van het Vast Comité voor de strijd tegen de fiscale fraude heeft tot doel via de representatieve vakorganisaties

35. Expertise et revue fiscale

A. Constatations

Plusieurs témoins ont indiqué que la doctrine fiscale belge se caractérise par la légitimation systématique, voire l'encouragement, de la recherche de la voie la moins imposée. Face à cette tendance, les administrations fiscales ne réagissent que très peu. Il convient de rétablir une expertise au sein de l'administration en ce qui concerne l'interprétation des textes légaux afin d'assurer le suivi des législations dans leur élaboration et leurs premiers commentaires.

Il serait, en outre, judicieux de mettre sur pied une revue, sous les auspices de l'administration fiscale, qui présente la jurisprudence de façon plus contradictoire que ce n'est le cas dans les revues dirigées par les avocats fiscalistes. Outre le fait que cette revue informerait les contribuables, elle constituerait un excellent outil d'auto-formation des agents du fisc. Enfin, cette revue valoriserait le travail des agents du fisc et constituerait une motivation pour y écrire.

B. Recommandation

58. Veiller à ce que l'administration s'organise de façon à:

a. rétablir une expertise au sein de l'administration dans le domaine de l'interprétation des textes légaux de manière telle que l'administration et son service juridique puissent assurer le suivi des législations dans leur élaboration et leurs premiers commentaires . Il s'indique par ailleurs de mieux encadrer la collaboration de certains agents des finances avec des revues fiscales;

b. créer une revue fiscale belge (électronique), sous les auspices de l'administration, pour présenter et commenter la jurisprudence fiscale de manière plus contradictoire;

c. mettre à jour le Commentaire Administratif sur base des autres sources de règles administratives (circulaires, instructions, protocoles, …).

36. Concertation avec les organisations syndicales

A. Constatations

La sous commission CAF-OSR (ou encore CAF-BIS) du Comité Permanent de Lutte contre la Fraude Fiscale avait pour but de recueillir, au travers des organisations

bepaalde suggesties in ontvangst te nemen die voornamelijk afkomstig zijn van de operationele diensten voor fraudebestrijding. Overigens zou die commissie een gepast forum zijn voor debatten over verschillende thema's die te maken hebben met de strijd tegen de fiscale fraude. Het ware raadzaam die subcommissie nieuw leven in te blazen.

B. Aanbeveling

59. Een nieuw elan geven aan het overlegmechanisme van de vakbonden binnen de FOD Financiën, wat de strijd tegen de fiscale fraude betreft.

37. Centralisatie van de complexe dossiers

A. Vaststellingen

Uit de getuigenissen over het onderzoek naar de FBB-dossiers is ook gebleken dat het de facto over drie administraties versnipperd is, te weten de Administratie der Directe Belastingen, de Administratie der Belasting over de Toegevoegde Waarde, Registratie en Domeinen alsmede de Bijzondere Belastinginspectie. Sommige getuigen hebben verklaard dat er altijd een goede coordinatie tussen die diensten is geweest, terwijl anderen gewag hebben gemaakt van een «oorlog tussen de administraties». Toch lijkt het erop dat de versnippering van het belastingonderzoek over verscheidene administraties contraproductief werkt, zodat het wenselijk lijkt één enkele administratie te belasten met de behandeling van de dossiers in verband met fiscale fraude, bij voorkeur dan de Bijzondere Belastinginspectie.

B. Aanbeveling

60. De complexe dossiers centraliseren bij één enkele administratie.

38. AOIF – AFC

A. Vaststellingen

De commissie heeft zich rekenschap kunnen geven van de moeilijkheden in verband met de materiële en territoriale bevoegdheid van de belastingadministratie en haar diensten. Er moet voor worden gezorgd dat de grote fraudedossiers, waarbij soms meerdere territoriale en materiële bevoegdheden in het spel zijn, efficiënt worden behandeld. Zonder afbreuk te doen aan de bestaande nationale controlecentra, is het aangewezen de territoriale en materiële bevoegdheden van de betrokken diensten zo nodig te herschikken, om te voorkomen dat de huidige bevoegdheidsindeling de

syndicales représentatives, certaines suggestions en provenance essentiellement des services opérationnels en matière de lutte contre la fraude fiscale. Par ailleurs, elle permettait certains débats sur divers thèmes liés à la lutte contre la fraude fiscale. Il conviendrait de réactiver cette sous-commission.

B. Recommandation

59. Réactiver un mécanisme de concertation des organisations syndicales en ce qui concerne la lutte contre la fraude au sein du SPF Finances.

37. Centralisation des dossiers complexes

A. Constatations

Il est également ressorti des témoignages que l'enquête sur les dossiers QFIE est de facto fractionnée entre trois administrations, à savoir l'administration des contributions directes, l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines et l'inspection spéciale des impôts. Certains témoins ont déclaré qu'il y a toujours eu une bonne coordination entre ces services, alors que d'autres ont parlé d'une «guerre des administrations». Il semble toutefois que le fractionnement de l'enquête fiscale entre plusieurs administrations est contre-productif, si bien qu'il semble souhaitable de confier le traitement des dossiers de fraude fiscale à une seule administration, de préférence à l'inspection spéciale des impôts.

B. Recommandation

60. Centraliser les dossiers complexes dans une seule administration.

38. AFER – CAF

A. Constatations

La Commission a pu se rendre compte des difficultés rencontrées en termes de compétence matérielle et territoriale de l'administration fiscale et de ses services. Il est nécessaire d'assurer l'efficacité dans le traitement des dossiers de grande fraude qui recouvrent plusieurs compétences territoriales et matérielles. Sans préjudice des actuels centres nationaux de contrôle, il y a lieu de procéder aux réorganisations nécessaires sur le plan des compétences territoriales et matérielles des services concernés afin d'éviter que les découpages actuels ne demeurent une entrave à l'efficacité de la

bestrijding van de fiscale fraude verder ondermijnt. De situatie van met name de diensten van de AOIF en de BBI moet tegen het licht worden gehouden; niets zou die diensten mogen beletten hun taken uit te voeren op het hele grondgebied, mits zij uiteraard het gebruik der talen in bestuurszaken in acht nemen.

B. Aanbevelingen

61. Met naleving van de taalwetgeving, de territoriale bevoegdheid van de AOIF vergroten en inmiddels een identiek stelsel invoeren als dat waarbij de BBI, bij onderzoek naar fiscale fraude van nationale omvang, tijdelijk een nationale bevoegdheid wordt verleend.

62. Het antifraudecomité handhaven en ondersteunen bij de coördinatie en de follow-up van de dossiers, tot aan de berechting.

39. Bevoegdheid inzake administratieve sancties

A. Vaststellingen

Tijdens de bespreking van de FBB-dossiers is gebleken dat de bevoegdheid waarover de minister van Financiën bij toepassing van artikel 9 van het *Organiek Besluyt van 18 maart 1831 van het bestuer van 's lands middelen* beschikt aan herziening toe is.

Tijdens de hoorzittingen is gebleken dat die bevoegdheid de minister in delicate situaties kan brengen. Het lijkt dan ook aangewezen schikkingen te treffen opdat de minister buiten elke discussie over de vaststelling van de boetes zou blijven. Wel moet de belastingplichtige de mogelijkheid hebben beroep in te stellen bij een onafhankelijke instantie. Hij moet, soms gewoon om maatschappelijke of humanitaire redenen, een vermindering van de boete kunnen aanvragen.

B. Aanbevelingen

63. De bevoegdheid waarover de minister van Financiën krachtens artikel 9 van het *Organiek Besluyt van 18 maart 1831 van het bestuer van 's lands middelen* beschikt zodanig organiseren dat de tussenkomst van de minister voor de beslissingen tot kwijtschelding niet meer vereist is.

64. Een inventaris bijhouden van de verzoeken om tussenbeide te komen, met toepassing van het genaderecht, in een register dat wordt bezorgd aan het Reken-

lutte contre la fraude fiscale. Il y a en particulier lieu de se pencher sur la situation des services de l'AFER et de l'ISI. Rien ne doit pouvoir empêcher ces services d'opérer, dans le respect de l'emploi des langues en matière administrative, sur l'ensemble du territoire national.

B. Recommandations

61. Accroître, dans le respect de la législation linguistique, la compétence territoriale de l'AFER et introduire entre temps un système identique à celui qui permet à l'ISI d'avoir une compétence nationale temporaire dans le cadre d'une enquête portant sur une fraude fiscale d'ampleur nationale.

62. Maintenir et renforcer le comité anti-fraude dans la coordination et le suivi des dossiers jusqu'au contentieux.

39. Pouvoir en matière de sanctions administratives.

A.Constatations

Lors de l'examen des dossiers QFIE, il est apparu qu'il convenait de revoir le pouvoir dont dispose le ministre des Finances en vertu de l'article 9 de l'arrêté du 18 mars 1831 organique de l'administration des Finances.

Lors des débats, il est apparu que ce pouvoir était de nature à mettre le ministre dans des situations délicates. Dès lors, il vaut mieux prendre des dispositions visant à rendre le ministre étranger à toute discussion concernant la fixation d'amendes, tout en laissant au contribuable la possibilité d'exercer un recours devant une instance indépendante. Le contribuable doit pouvoir demander, parfois tout simplement pour des raisons sociales ou humanitaires, une réduction de l'amende.

B. Recommandations

63.Organiser le pouvoir dont dispose le ministre des Finances en vertu de l'article 9 de l'arrêté du 18 mars 1831 organique de l'administration des Finances, de telle sorte que l'intervention du ministre concernant des décisions de remises ne soit plus requise.

64. Tenir un répertoire des demandes d'interventions en exercice du droit de grâce dans un registre transmis à la Cour des comptes qui fera rapport annuellement à la

hof. Dat brengt op zijn beurt jaarlijks aan de Kamer van volksvertegenwoordigers verslag uit, met inachtneming van de beginselen van de persoonlijke levenssfeer en de anonimiteit van de belastingplichtigen.

Chambre des représentants dans le respect du principe de la vie privée et de l'anonymat des contribuables.

40. Eén ontvanger

A. Vaststellingen

Uit de hoorzittingen blijkt dat het aangewezen is dat het hele dossier van alle belastingschulden van een particulier of een onderneming aan één invorderingsdienst zou worden toegewezen. Werken met die ene dienst zal de invordering van achterstallige belastingen vlotter doen verlopen en minder kosten veroorzaken. Eén invorderingsdienst voor alle belastingen, van welke aard ook, biedt het voordeel dat maar één gerechtsdeurwaarder moet worden ingeschakeld; ook zouden dwangmaatregelen kunnen worden genomen voor elke belasting: btw, directe belastingen of, in een latere fase, de met het zegel gelijkgestelde taksen.

B. Aanbevelingen

65.Het door de administratie geopperde idee steunen om het hele dossier van alle aan de federale overheid verschuldigde belastingschulden van een particulier of een onderneming aan één invorderingsdienst toe te wijzen.

66. aan de invorderingsdiensten de nodige middelen verschaffen om op een meer efficiënte manier elke vorm van fictieve insolventie te bestrijden, meer bepaald door aan bepaalde ambtenaren het statuut van officier van gerechtelijke politie te verlenen, onder toezicht van een rechter.

40. Receveur unique

A. Constatations

Il ressort des auditions qu'il conviendrait de mettre en place un service de recouvrement compétent pour l'ensemble des dettes fiscales d'un citoyen ou d'une entreprise. Un tel service unique faciliterait le recouvrement des créances fiscales et en réduirait donc le coût. Il permettrait, sans établir de distinction selon la nature de l'impôt, via un même service de recouvrement, de faire appel à un seul huissier de justice et de mettre en œuvre des voies d'exécution forcées pour tout impôt, que ce soit en matière de TVA, de contributions directes ou, ultérieurement, de taxes assimilées aux timbres.

B. Recommandations

65. Soutenir l'idée évoquée par l'administration de créer un service de recouvrement compétent pour l'ensemble des dettes fiscales d'un citoyen ou d'une entreprise qui sont perçues par l'autorité fédérale.

66. Donner aux services de recouvrement les outils et moyens juridiques nécessaires pour combattre plus efficacement toute forme de construction fictive d'insolvabilité, notamment en octroyant à certains fonctionnaires les pouvoirs d'officier de police judiciaire, sous contrôle d'un juge.

41. Ruling

A. Vaststellingen

Getuigen hebben gewezen op de noodzaak een preciezer kader te scheppen voor de «*ruling*». Uit de hoorzittingen blijkt dat bepaalde operatoren aan de dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken dossiers voorleggen om te zien hoe die reageert en dat ze die dossiers intrekken als ze vermoeden dat het advies afwijzend zal zijn. Gevreesd moet worden dat de operatoren, ondanks de intrekking van die dossiers, toch beslissen ze ten uitvoer te leggen. Het zou bijgevolg nuttig zijn dat zelfs de fiscale constructies die worden voorgesteld in de dossiers die tot een afwijzend advies zouden hebben geleid ter kennis kunnen worden gebracht van de taxatiediensten.

41. Ruling

A. Constatations

Des témoins ont souligné la nécessité d'encadrer plus précisément la démarche du «*ruling*». Il ressort des auditions que certains opérateurs soumettent au service des décisions anticipées des dossiers en vue de tester la réaction de ceux-ci et les retirent lorsqu'ils subodorent un avis négatif. Il est à craindre que nonobstant le retrait de ces dossiers lesdits opérateurs décident de les mettre néanmoins en œuvre. Il serait par conséquent utile que même les constructions fiscales proposées dans les dossiers qui auraient conduit à un avis négatif puissent être portées à la connaissance des services de taxation.

De hoorzittingen hebben ook aangetoond dat er nood is aan het invoeren van een systeem van *'tax shelter disclosure*'. Fiscale constructies die erop gericht zijn de Brepols-doctrine in de praktijk te brengen, zouden verplicht moeten worden voorgelegd aan de Dienst Voorafgaande Beslissingen (Rulingcommissie). De goedgekeurde constructies krijgen een referentienummer dat belastingplichtigen vermelden op hun aangifte. Zo heeft de belastingplichtige zekerheid dat zijn fiscale optimalisatie de goedkeuring heeft gekregen van de fiscus.

B. Aanbevelingen

67. Zorgen voor een betere kaderregeling inzake «*ruling*» teneinde bepaalde buitensporige fiscale constructies niet langer toe te staan.

68. Een systeem van «*tax shelter disclosure*» invoeren via de Dienst voor Voorafgaande Beslissingen (Rulingcommissie).

69. Minstens eenmaal per jaar de mechanismen en de principes publiceren die zouden geweigerd geweest zijn, mochten de dossiers niet zijn ingetrokken vóór een beslissing werd genomen. De publicatie zal anoniem geschieden en voor elke beslissing met redenen worden omkleed.

42. Uitwisseling van informatie binnen de FOD Financiën

A. Vaststellingen

De mogelijkheden voor de fiscale administraties om samen te werken worden nog altijd geregeld door een wet van voor de Tweede Wereldoorlog, namelijk de wet van 28 juli 1938. Het is niet langer verantwoord dat die samenwerking nog altijd op die manier gebeurt. Op heden is er, met andere woorden, geen afdoende wettelijke regeling voor een degelijke gegevensuitwisseling tussen de verschillende besturen van de FOD Financiën. Dat zou voor problemen kunnen zorgen voor de toepassing van het systeem *«datamining»* en ook voor de realisatie van het «enig dossier».

Artikel 22, eerste lid van de Grondwet bepaalt dat ieder recht heeft op eerbiediging van zijn privéleven en zijn gezinsleven, behoudens in de gevallen en onder de voorwaarden door de wet bepaald. Men kan dus slechts afbreuk doen aan de privacy in zoverre een wet daartoe de basis vormt. Op heden is dit niet het geval.

Les auditions ont également fait apparaître la nécessité d'instaurer un système de '*tax shelter disclosure*'. Les constructions fiscales visant à mettre en œuvre la doctrine Brepols devraient être obligatoirement soumises au Service des décisions anticipées (Commission de *ruling*). Les constructions approuvées reçoivent un numéro de référence dont les contribuables font mention dans leur déclaration. De cette façon, le contribuable est certain que son optimisation fiscale a été approuvée par le fisc.

B. Recommandations

67. Prévoir un meilleur encadrement du «*ruling*» pour ne plus autoriser certaines constructions fiscales excessives.

68. Instaurer un système de «*tax shelter disclosure*» via le Service des décisions anticipées (Commission de ruling).

69. Publier au moins une fois par an les mécanismes et principes qui auraient été refusés si les dossiers n'avaient pas été retirés avant qu'une décision n'intervienne. La publication respectera l'anonymat et sera motivée pour chaque décision.

42. Échange d'information au sein du SPF Finances

A. Constatations

Les possibilités pour les administrations fiscales de collaborer sont toujours régies par une loi datant d'avant la Seconde Guerre mondiale, à savoir la loi du 28 juillet 1938. Il ne se justifie plus que cette collaboration soit toujours organisée de la sorte. En d'autres termes, on ne dispose pas aujourd'hui d'une réglementation légale efficace en vue d'un échange correct de données entre les différentes administrations du SPF Finances. Cela pourrait poser problème pour l'application du système *«datamining»* ainsi que pour la réalisation du «dossier unique».

L'article 22, alinéa 1er, de la Constitution dispose que chacun a droit au respect de sa vie privée et familiale, sauf dans les cas et conditions fixés par la loi. Il ne peut donc être porté atteinte au respect de la vie privée que pour autant qu'il existe un fondement légal à cet effet.

B. Aanbevelingen

70. Uitwerking van een wettelijk kader voor de «*datawarehouse*» (opslag van gegevens), de «*datamining*»(gebruik van software voor analyse en onderzoek van dossiers) en het «enig fiscaal dossier»; aanpassing van de wet van 28 juli 1938 tot verzekering van de juiste heffing van belastingen.

71. Optimalisering van het werk van de transversale cel voor gegevensbeheer waarvan de oprichting binnen de FOD Financiën aan de gang is en totstandkoming van een wettelijk kader voor de uitwisseling van gegevens dat rekening houdt met de eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer.

72. Veralgemeend gebruik van de informaticatoepassingen voor de digitalisering van de administratieve dossiers en uitwerking van het daartoe vereiste wettelijk kader. Daarbij zal bijzondere aandacht worden verleend aan het «*Identity Control Management*» (IMC)

43. Gegevensuitwisseling tussen de verschillende administraties

A. Vaststellingen

De organisatie van de administratie is gekenmerkt door een bijzonder sterke verkokering tussen de verschillende diensten. De gegevensuitwisseling tussen overheidsdiensten vertoont lacunes (RSZ, RVA, DIV, FOD Economie, KMO, Middenstand en Energie). Bovendien wordt vaak de eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer aangevoerd om de toegang te verhinderen tot gegevens die al in het bezit zijn van een andere overheid.

Het gebruik van de beschikbare gegevens moet volledig worden herzien. De interconnectie tussen de databanken van de diverse overheidsdiensten zou een zeer efficiënt middel zijn in de strijd tegen de fiscale fraude.

B. Aanbevelingen

73. Tot stand brengen van een koppeling tussen de databanken van de diverse overheidsdiensten en totstandkoming van een wettelijke grondslag zodat bij de uitwisseling van gegevens de persoonlijke levenssfeer in acht wordt genomen;

74. Versterking en modernisering van de gegevensuitwisseling tussen de administratieve diensten, onder meer via de informatisering ervan. Daarbij zal bijzondere

B. Recommandations

70. Créer un cadre légal pour le «*datawarehouse*» (entrepôt de données), le «*datamining*» (utilisation de logiciels de données et de recherche) et le «dossier fiscal unique»; adapter la loi du 28 juillet 1938 tendant à assurer l'exacte perception des impôts.

71. Optimaliser le travail de la cellule transversale de gestion des données qui est en cours d'élaboration au sein du SPF Finances et créer un cadre légal d'échange de données qui tienne compte du respect de la vie privée.

72. Généraliser les applications informatiques pour la numérisation des dossiers administratifs ainsi que la mise en place du cadre légal nécessaire à cet effet. A cette fin, une attention particulière sera portée au management du contrôle d'identité (*Identity Control Management* – ICM).

43. Echange d'information entre les differentes administrations

A. Constatations

L'organisation de l'administration se caractérise par un cloisonnement particulièrement fort entre ses diverses composantes. L'échange d'informations entre administrations publiques est lacunaire (ONSS, ONEM, DIV, SPF Economie, PME, Classes moyennes et Energie). En outre, le respect de la vie privée est souvent avancé pour empêcher l'accès à des données qui sont pourtant déjà en possession d'une autre autorité publique.

Il faut absolument repenser complètement l'utilisation des données déjà disponibles. L'interconnexion des bases de données des diverses administrations publiques serait un moyen très efficace pour mener la lutte contre la fraude fiscale.

B. Recommandations

73. Interconnecter les bases de données des diverses administrations publiques et élaborer une base légale afin que l'échange de données se fasse dans le respect de la vie privée.

74. Renforcer et moderniser les échanges d'informations entre les services administratifs, notamment par le biais de leur informatisation. A cette fin, une attention

aandacht worden verleend aan het «Identity Control Management» (ICM).

44. Automatisch inzagerecht in strafdossiers waaruit aanwijzingen van fraude blijken.

A. Vaststellingen

Als het parket of de onderzoeksrechter bij een strafonderzoek vaststelt dat er in een bepaald dossier aanwijzingen van fraude zijn, dan heeft het parket de plicht om de fiscus in te lichten. Men doet dat ook, alleen heeft de fiscus dan nog geen kennis van de inhoud van dat dossier. Het parket moet dat apart aanvragen aan de auditeur-generaal of de procureur-generaal, die al dan niet zijn fiat geeft. Dat is tijdverspilling. Als het parket een dergelijke melding doet, dan is er immers minstens een indicatie dat er zaken zijn die niet door de beugel kunnen. Als dan niet onmiddellijk de toestemming tot inzage wordt gegeven, dan gaan er voor de fiscus opnieuw kostbare maanden verloren om de zaak fiscaal af te handelen.

B. Aanbeveling

75. De belastingambtenaren stelselmatig inzage verlenen tot strafdossiers waaruit aanwijzingen van fraude blijken.

ORGANISATIE POLITIE

45. Aantal speurders

A. Vaststellingen

Uit de getuigenissen van magistraten en leden van de politiediensten is duidelijk het steeds weerkerende probleem gebleken dat te weinig politiecapaciteit kan worden ingezet voor ingewikkelde onderzoeken op fiscaal en financieel vlak.

In verband met dat probleem heeft met name de procureur des Konings van Brussel, op eigen initiatief, of op verzoek van een onderzoeksrechter, verschillende rapporten aan de procureur-generaal van Brussel gezonden.

Die rapporten waren in essentie gebaseerd op de bepalingen van de artikelen 28*ter*, § 3, en 56, § 2, van het Wetboek van strafvordering.

Men moet echter vaststellen dat de moeilijkheden in verband met de daadwerkelijke uitvoering van die bepa-

particulière sera portée au management du contrôle d'identité (Identity Control Management – ICM).

44. Autorisation systématique de consulter des dossiers pénaux faisant apparaître des indices de fraude

A. Constatations

Si le parquet ou le juge d'instruction effectue une enquête pénale et constate, à cette occasion, la présence d'indices de fraude dans un dossier déterminé, il a l'obligation d'en informer le fisc. C'est d'ailleurs ce qu'il fait, mais cela ne signifie pas que le fisc ait déjà connaissance du contenu de ce dossier. Le parquet doit donc en faire la demande séparée auprès de l'auditeur général ou du procureur général, qui donne ou non son accord. C'est une perte de temps. Si le parquet fait une telle communication, c'est qu'il existe en effet au moins une indication de l'existence d'agissements inacceptables. Si l'autorisation d'accès au dossier n'est pas immédiatement accordée, le fisc perd à nouveau de précieux mois avant de pouvoir finaliser le dossier fiscal.

B. Recommandation

75. Accorder aux fonctionnaires fiscaux un accès systématique aux dossiers pénaux faisant apparaître des indices de fraude.

ORGANISATION POLICE

45. Nombre d'enquêteurs

A. Constatations

Les témoignages de magistrats et des membres des services de police ont mis en évidence le problème récurrent de l'insuffisance de la capacité policière susceptible d'être affectée à des enquêtes complexes en matière fiscale et financière.

Ce problème a fait notamment l'objet de plusieurs rapports adressés au procureur général de Bruxelles par le procureur du Roi à Bruxelles, soit d'initiative, soit à la demande d'un juge d'instruction.

Ces rapports se sont fondés, pour l'essentiel, sur les dispositions des articles 28*ter*, § 3, et 56, § 2, du Code d'instruction criminelle.

Force est de constater que les difficultés que suscite la mise en œuvre effective de ces dispositions a eu pour

lingen tot gevolg hebben gehad dat er na de rapporten van het parket geen concrete maatregelen zijn gekomen.

Uit de fragmentaire gegevens waarvan de commissie kennis heeft gekregen, komen de moeilijkheden naar voren die voortvloeien uit de ontoereikend gerechtelijke capaciteit van de politiediensten, aangezien de gerechtelijke overheid terzake over geen enkele concrete beslissingsbevoegdheid beschikt om dat te verhelpen. Hetzelfde geldt mutatis mutandis voor de naar de parketten gedetacheerde fiscale ambtenaren.

Verschillende getuigen hebben gewezen op de moeilijkheid om politiemiddelen op voldoende stabiele wijze vrij te maken, als gevolg van verschillende problemen: ontoereikende ondersteuningscapaciteit bij de CDGEFID (Centrale dienst voor de bestrijding van de georganiseerde economische en financiële delinquentie); ontoereikende politiecapaciteit met betrekking tot de opleiding inzake fiscale en financiële delicten in bepaalde arrondissementele gerechtelijke diensten; niet-prioritaire strategische opname in het Nationaal Veiligheidsplan van bepaalde mechanismen betreffende grote fiscale fraude; afschaffing ter gelegenheid van de politiehervorming van de vroegere regeling op grond waarvan de onderzoeksrechter voor zijn onderzoek direct politiecapaciteit kon vorderen; ontbreken, in het proces van opstelling, validering en uitvoering van het Nationale Veiligheidsplan, van een uitdrukkelijke regeling op grond waarvan de belastingadministratie of de parketten een debat kunnen voeren over de toe te wijzen capaciteit voor ofwel de gerechtelijke onderzoeken inzake grote fiscale fraude in het algemeen, ofwel een specifiek gerechtelijk onderzoek of een groep van specifieke gerechtelijke onderzoeken.

Kennelijk is het eveneens onontbeerlijk een evaluatie te verrichten van de nodige middelen aan politiepersoneel voor de bestrijding van de financiële en fiscale delinquentie, en de ondersteunende diensten, zoals de CDGEFID, en de arrondissementele gerechtelijke diensten te voorzien van stabiel en voor dat soort delinquentie opgeleid politiepersoneel.

B. Aanbevelingen

76. Een evaluatie maken van de politiepersoneelsbehoeften voor de bestrijding van de fiscale fraude, in zowel de CDGEFID als de arrondissementele gerechtelijke diensten.

77. De ondersteunende politiecapaciteit uitbreiden bij de CDGEFID en de opleiding van de ambtenaren op het vlak van de financiële delicten verbeteren.

conséquence que les rapports du parquet n'ont guère reçu de suite concrète.

Les éléments recueillis par la commission, de manière fragmentaire, illustrent les difficultés découlant de l'insuffisance de la capacité judiciaire des services de police, les autorités judiciaires ne disposant en cette manière d'aucun pouvoir décisionnel concret en vue d'y remédier. La même observation vaut, mutatis mutandis, pour les fonctionnaires fiscaux détachés auprès des parquets.

Plusieurs témoins ont souligné la difficulté de dégager des moyens policiers de manière suffisamment stable, en raison de différents problèmes: insuffisance de capacités d'appui auprès de l'OCDEFO (Office central de délinquance économique et financière), insuffisance de capacité policière formée aux délits fiscaux et financiers dans certains services judiciaires d'arrondissement; inscription stratégique non prioritaire de certains des mécanismes de grande fraude fiscale au sein du Plan National de Sécurité; suppression lors de la réforme des polices du mécanisme antérieur qui permettait au juge d'instruction de requérir directement des capacités policières à affecter à son instruction; absence dans le mécanisme d'établissement, de validation et de mise en œuvre du Plan National de Sécurité d'un mécanisme explicite permettant soit à l'Administration fiscale soit aux parquets, une discussion sur les capacités à affecter soit aux instructions judiciaires en matière de grande fraude fiscale en général soit à une instruction judiciaire ou à un groupe d'instructions judiciaires spécifiques.

Il semble également indispensable de procéder à une évaluation des moyens en personnel policier nécessaires à la lutte contre la délinquance financière et fiscale et de pourvoir tant les services d'appui tel l'OCDEFO que les services judiciaires d'arrondissement en moyens policiers stables et formés à ce type de délinquance.

B. Recommandations

76. Procéder à une évaluation des moyens en personnel policier nécessaires à la lutte contre la fraude fiscale tant à l'OCDEFO qu'au sein des services judiciaires d'arrondissement.

77. Augmenter la capacité d'appui policier auprès de l'OCDEFO et améliorer la formation des fonctionnaires aux délits financiers.

78. De versterking toestaan van het reeds bestaande overleg tussen de belastingadministratie en de parketten over toe te wijzen politiecapaciteit voor gerechtelijke onderzoeken inzake fiscale fraude.

79. Het overleg tussen de verschillende protagonisten verbeteren voor wat de mogelijkheid betreft voor een onderzoeksrechter om bijkomende politiecapaciteit te bekomen.

46. Stabiliteit van de onderzoeksteams

A. Vaststellingen

Het is van het grootste belang dat voor de fraudebestrijding stabiele teams worden ingeschakeld. Kennis en vaardigheden zijn cruciaal en zijn niet op één dag opgebouwd. Een al te groot personeelsverloop betekent dan ook een verlies aan mensen en geld en werkt de fraudebestrijding tegen.

B. Aanbevelingen

80. Ervoor zorgen dat de onderzoeksteams te allen tijde over de vereiste competenties beschikken en stabiel zijn. Politieambtenaren die opleidingen over fiscale aangelegenheden volgen, zouden een premie moeten genieten om hen meer te motiveren en het personeelsverloop te beperken.

81. Bij de politiediensten meer in die aangelegenheden gespecialiseerd personeel in dienst nemen.

82. De politieambtenaren toestaan zich te laten bijstaan door externe experten.

47. Statuut en opleiding van de speurders

A. Vaststellingen

Uit de werkzaamheden van de Commissie blijkt dat voor de financiële en fiscale dossiers grotere aandacht moet gaan naar de opleiding van de speurders bij de politie. Er zouden gespecialiseerde opleidingen beschikbaar moeten zijn voor de speurders die hun vaardigheden op die gebieden willen verdiepen. De politiemensen die deze opleiding zouden hebben gevolgd en die zich met financiële en/of fiscale dossiers zouden bezighouden, zouden voor een premie in aanmerking komen, teneinde hen nog meer te motiveren en het personeelsverloop in de fiscale afdelingen te verminderen.

78. Permettre le renforcement de la concertation déjà existante entre l'administration fiscale et les parquets sur la capacité policière à affecter aux instructions judiciaires en matière de fraude fiscale.

79. Améliorer la concertation entre les différents protagonistes en ce qui concerne la possibilité pour le juge d'instruction d'obtenir des capacités policières accrues.

46. Stabilité des équipes attachées aux enquêtes

A. Constatations

La stabilité du personnel affecté à la lutte contre la fraude est indispensable. Les compétences et les connaissances acquises sont précieuses et demandent beaucoup de temps et d'efforts à se constituer. Une rotation trop élevée de ce personnel constitue donc une perte de moyens humains et financiers et mine la lutte contre la fraude.

B. Recommandations

80. Assurer une compétence constante et une pérennité des équipes attachées aux enquêtes. Les policiers qui suivent des formations en matière fiscales devraient bénéficier d'une prime afin de les motiver davantage et de réduire la rotation du personnel.

81. Recruter davantage de personnel spécialisé dans ces matières au sein de la police.

82. Permettre aux policiers de se faire assister par des experts externes.

47. Statut et formation des enquêteurs

A. Constatations

Il ressort des travaux de la Commission qu'une attention accrue doit être accordée à la formation des enquêteurs de la police dans les matières financières et fiscales. Des formations spécialisées devraient exister pour les enquêteurs qui souhaiteraient approfondir leurs compétences dans ces matières. Les policiers qui auraient suivi ces formations et qui s'occuperaient de dossiers financiers et/ou fiscaux pourraient obtenir une prime afin de les motiver davantage et de diminuer la rotation de personnel dans ces matières.

B. Aanbevelingen

83. Verbeteren van de opleiding van de politiemensen die met de financiële en fiscale dossiers zijn belast en hun financiële en fiscale opleiding optimaliseren.

84. Opwaarderen van het statuut van de politiemensen die met de fiscale dossiers zijn belast.

INTERNATIONAAL

48. Internationale constructies

A. Vaststellingen

De belastingautoriteiten bekleden een sleutelpositie in de uitvoering van het Internationaal Fiscaal Verdragsbeleid. De fiscale executiebevoegdheid, die de uitoefening van de fiscale controle omvat, is in beginsel territoriaal beperkt tot het grondgebied van de Staat. De Belgische fiscale administratie is derhalve in se niet gemachtigd om onderzoekdaden in het buitenland te stellen. Omgekeerd zijn ook buitenlandse fiscale administraties in beginsel niet gemachtigd in België onderzoekshandelingen te stellen. Het spreekt voor zich dat de beperkte ruimtelijke werking van de fiscale executiebevoegdheid een ernstige belemmering vormt voor een adequate fiscale controle. Aangezien fiscale fraude meer dan ooit een grensoverschrijdende dimensie heeft, is het belangrijk dat landen meer internationaal gaan samenwerken en betere afspraken maken.

B. Aanbevelingen

85. Voorzien in een gecoördineerde aanpak tussen de Belgische fiscus, het Belgische gerecht, OLAF en de buitenlandse diensten in verband met de internationale frauduleuze constructies.

86. Nieuwe vormen van internationale uitwisseling bevorderen (internationale fiscale controles, aanwezigheid van functionarissen in het buitenland).

87. De reflectie in verband met de belastingparadijzen verruimen tot de «Trust»-constructies.

88. De verplichting instellen om transacties van ondernemingen met een belastingparadijs spontaan aan te geven, in de zin van het ter uitvoering van artikel 203, § 1, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 uitgevaardigde koninklijk besluit.

89. Met zoveel mogelijk landen administratieve samenwerkingsakkoorden en akkoorden inzake uitwisseling van informatie sluiten.

B. Recommandations

83. Améliorer la formation des policiers chargés des dossiers financiers et fiscaux et optimaliser leur formation fiscale et financière.

84. Revaloriser le statut de la police en charge des dossiers fiscaux.

INTERNATIONAL

48. Montages internationaux

A. Constatations

Les autorités fiscales occupent une position clé dans l'exécution de la politique fiscale internationale. La compétence d'exécution en matière fiscale, qui comprend l'exercice du contrôle fiscal, est, en principe, territorialement limitée au territoire de l'État. L'administration fiscale belge n'est, par conséquent, pas habilitée en soi à accomplir des actes d'enquête à l'étranger. Inversement, les administrations fiscales étrangères ne sont pas non plus, en principe, habilitées à poser des actes d'enquête en Belgique. Il va de soi que la limitation du champ d'application de la compétence d'exécution en matière fiscale constitue une sérieuse entrave à l'exercice d'un contrôle fiscal adéquat. La fraude fiscale revêtant plus que jamais une dimension transfrontalière, il importe que les pays collaborent davantage sur le plan international et concluent de meilleurs accords.

B. Recommandations

85. Prévoir une approche coordonnée entre le fisc et la justice belges et l'OLAF et les services étrangers en ce qui concerne les montages frauduleux internationaux.

86. Favoriser de nouvelles formes d'échanges internationaux (contrôles fiscaux internationaux, présence d'agents à l'étranger).

87. Élargir la réflexion sur les paradis fiscaux aux montages «Trust».

88. Instaurer une obligation de déclaration spontanée des transactions des entreprises avec un paradis fiscal au sens de l'arrêté royal pris en exécution de l'article 203, § 1er, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992.

89. Conclure des accords de coopération administrative et des conventions d'échange d'informations avec un maximum de pays.

49. Verdragen ter voorkoming van dubbele belasting

A. Vaststellingen

België beschikt over een wijd vertakt netwerk van (bilaterale) dubbelbelastingverdragen, die via een inperking van de Belgische fiscale soevereiniteit vooral het risico van dubbele inkomstenbelasting minimaliseren. Er zijn ook bepalingen voorzien die uitwisseling van inlichtingen en administratieve bijstand regelen. België heeft momenteel met ongeveer 90 landen een dubbelbelastingverdrag gesloten. Het betreft ook landen die geen deel uitmaken van de EU of van de OESO.

Die verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, die België met talrijke andere landen heeft ondertekend, bevatten echter niet steeds antimisbruikclausules. Erger nog, vele antimisbruikbepalingen hebben in de Belgische wetgeving als gevolg van die bilaterale verdragen geen uitwerking.

België heeft verschillende multilaterale verdragen (Benelux, OESO/Raad van Europa) gesloten inzake (fiscaal) administratieve en strafrechtelijke samenwerking. Naast de verdragsrechtelijke samenwerking werd de internationale fiscale bijstand eveneens in Europese wetgeving geregeld. Op grond van deze internationale rechtsnormen kan de Belgische administratie spontaan, automatisch of op verzoek informatie met verdragsstaten uitwisselen. Samen met de administratie van verdragsstaten kan de administratie internationale controles uitvoeren en kan zij zelf in het buitenland met bijstand van de buitenlandse administratie onderzoeksdaden stellen.

Opvallend is wel dat de belangrijkste internationale rechtsnormen in het kader van de fiscale samenwerking bovendien 'raamreglementen' zijn die het de verdragsstaten mogelijk maken om in onderling overleg verder samenwerkingsakkoorden te sluiten en de raamakkoorden te concretiseren. België heeft op heden slechts weinig van deze mogelijkheden gebruik gemaakt. Zo moet worden vastgesteld dat België in uitvoering van de gesloten verdragen tot nu toe slechts met acht landen een concrete fiscaal-administratieve samenwerkingsregeling heeft uitgewerkt. Bovendien moet worden opgemerkt dat de internationale fiscale samenwerking thans qua diepgang nog steeds relatief beperkt is. België moet met zoveel mogelijk landen administratieve samenwerkingsakkoorden sluiten.

49. Conventions préventives de la double imposition

A. Constatations

La Belgique dispose d'un vaste réseau de conventions préventives de la double imposition (bilatérales) qui, en limitant la souveraineté fiscale belge, réduisent principalement le risque de double imposition. Certaines dispositions règlent également l'échange de renseignements et l'assistance administrative. Actuellement, la Belgique a signé une convention préventive de la double imposition avec quelque 90 pays. Il s'agit également de pays ne faisant pas partie de l'Union européenne ou de l'OCDE.

Ces conventions préventives de la double imposition que notre pays a signées avec de nombreux pays ne contiennent toutefois pas systématiquement de clauses anti-abus. Pire encore, beaucoup de clauses anti-abus de la législation belge demeurent inopérantes à cause de ces conventions bilatérales.

La Belgique a conclu différentes conventions multilatérales (Benelux, OCDE /Conseil de l'Europe) en matière de coopération (fiscale) administrative et pénale. Outre la coopération de droit conventionnel, l'assistance fiscale internationale a également été réglée dans la législation européenne. Sur la base de ces normes juridiques internationales, l'administration belge peut échanger des informations avec des États contractants de manière spontanée, automatique ou sur demande. Conjointement avec l'administration des États contractants, l'administration peut exercer des contrôles internationaux et elle peut elle-même accomplir des actes d'enquête à l'étranger avec l'aide de l'administration du pays concerné.

Il est néanmoins frappant de constater que les principales normes juridiques internationales en matière de coopération fiscale sont également des «règlements-cadres» qui permettent aux États contractants de conclure d'autres accords de coopération en concertation mutuelle et de concrétiser les accords-cadres. Jusqu'à présent, la Belgique n'a fait qu'un usage restreint de ces possibilités. Force est ainsi de constater qu'actuellement, en exécution des conventions conclues, la Belgique n'a élaboré des arrangements concrets de coopération fiscale administrative qu'avec 8 pays. On observera en outre qu'actuellement, la coopération fiscale internationale est toujours relativement peu poussée. La Belgique doit conclure des accords de coopération administrative avec le plus de pays possible.

B. Aanbevelingen

90. Stelselmatig in elk te sluiten of gesloten verdrag een antimisbruikclausule opnemen.

91. De toepassing van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting die gesloten worden met belastingparadijzen in de zin van het koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 203, § 1, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, afhankelijk maken van voorafgaande *ruling* met de administratie.

92. Het artikel over de uitwisseling van inlichtingen in de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting aanpassen aan het OESO-model.

93. In die zin zo nodig binnen een periode van vijf jaar opnieuw over de bestaande verdragen onderhandelen.

94. Aan de voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers, die op grond van artikel 74.2 van het reglement van de Kamer van volksvertegenwoordigers beslist over de verwijzing van de wetsontwerpen en wetsvoorstellen, vragen verdragen ter voorkoming van dubbele belasting stelselmatig voor advies naar de commissie voor de Financiën en de Begroting te verwijzen.

95. In de Kamer van volksvertegenwoordigers een subcommissie oprichten voor de opvolging van de verdragen.

96. Administratieve samenwerkingsakkoorden sluiten met de landen waarmee België een heeft gesloten.

50. Belasten van de in fiscale paradijzen verkregen inkomsten

A. Vaststellingen

Een Belgische vennootschap is in principe belastbaar op haar wereldwijd inkomen. Mogelijke dubbele belasting wordt op twee manieren aangepakt. Eerst en vooral door de toepassing van de dubbelbelastingverdragen. Maar tevens – in geval van afwezigheid van dergelijk verdrag – door een interne maatregel waarbij de belasting, die evenredig overeenstemde met de buitenlandse winst, tot een vierde wordt verminderd; er is m.a.w. een vermindering met drie vierden.

Stel dat een Belgische NV een belastbare winst van 1020 realiseerde in Panama en aldaar een belasting van 20 (2%) onderging. Bij afwezigheid van een dubbelbelastingverdrag bedraagt de Belgische vennootschapsbelasting (33,99%) over die buitenlandse winst

B. Recommandations

90. Insérer systématiquement une disposition anti-abus dans chaque convention conclue ou à conclure.

91. Subordonner l'application des conventions préventives de la double imposition conclues avec les paradis fiscaux au sens de l'arrêté royal pris en exécution de l'article 203, § 1er, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, à un *ruling* préalable avec l'administration.

92. Adapter l'article des conventions préventives de la double imposition relatif à l'échange d'informations au modèle de l'OCDE.

93. Renégocier, en ce sens, si nécessaire, les conventions existantes dans les 5 ans.

94. Demander au président de la Chambre des représentants qui, sur base de l'article n°74.2 du Règlement de la Chambre des représentants, décide du renvoi des projets et propositions de loi, de renvoyer systématiquement pour avis à la commission des Finances et du Budget, les conventions préventives de double imposition.

95. Créer au sein de la Chambre des représentants, une sous-commission de suivi des conventions.

96. Conclure des accords de coopération administrative avec les pays avec lesquels la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition.

50. Imposition des revenus perçus dans les paradis fiscaux

A. Constatations

En principe, les sociétés belges sont imposées sur les bénéfices qu'elles réalisent partout dans le monde. On pare au risque de double imposition de deux manières: premièrement – et principalement – en appliquant les conventions préventives de la double imposition et, deuxièmement, en l'absence de convention de cette nature, en appliquant une mesure interne qui prévoit de diviser par quatre l'impôt proportionnel aux bénéfices réalisés à l'étranger. En d'autres termes, la réduction est de 75%.

Prenons l'exemple d'une société anonyme belge réalisant, au Panama, un bénéfice imposable de 1020 imposé, dans ce pays, à hauteur de 20 (2%). En l'absence de convention préventive de la double imposition, l'impôt dû sur ces bénéfices réalisés à l'étranger s'élève,

339,9. Via artikel 217 werd de Belgische belasting echter herleid tot 1/4, namelijk tot 849,75.

Omdat dergelijk systeem de investeringen in fiscale paradijzen zou aanmoedigen werd artikel 217 met ingang van aanslagjaar 2004 geschrapt (art. 13, jo. art. 32 § 1 tweede lid wet 24 december 2002, *B.S.* 31 december 2002). Sindsdien worden buitenlandse winsten uit niet-verdragslanden – na aftrek van de buitenlandse belasting – belast aan de gewone tarieven van de vennootschapsbelasting.

De afschaffing heeft echter een averechts effect nu de Belgische regering de laatste jaren een stijgend aantal dubbelbelastingverdragen heeft gesloten met jurisdicties die als fiscaal paradijs staan geboekstaafd. Het gevolg van een dubbelbelastingverdrag met dergelijke jurisdicties is vaak dat (nagenoeg) onbelaste buitenlandse winsten in België nogmaals worden vrijgesteld.

B. Aanbevelingen

97. In overeenstemming met de aanbevelingen van de OESO, geen dubbelbelasting-verdragen sluiten met belastingparadijzen.

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

51. Belastingparadijzen

A. Vaststellingen

Net als talloze andere landen zou ons land zogenaamde CFC-regels (*Controlled Foreign Corporations*) en FIF-regels (*Foreign Investment Fund*) moeten instellen, om de internationale fiscale fraude te bestrijden. Die CFC– en FIF-regels zouden gelden voor de vennootschappen en de beleggingsfondsen die gevestigd zijn in de landen die op de lijst staan van de landen waarvan de gemeenrechtelijke fiscale bepalingen aanzienlijk gunstiger zijn dan de Belgische. De CFC-regels werden voor het eerst opgesteld in 1962 in de Verenigde Staten, om te verhinderen dat activiteiten werden overgebracht naar vennootschappen in het buitenland die een voordelige fiscale regeling genoten en door een Amerikaanse vennootschap werden gecontroleerd. Dankzij de CFC-regeling kan de in het buitenland gemaakte winst worden belast als was ze

en vertu de l'impôt des sociétés belge (33,99%), à 339,9. En vertu de l'article 217, l'impôt dû en Belgique a toutefois été divisé par quatre et ramené à 84,975.

L'article 217 a été abrogé à partir de l'exercice d'imposition 2004 dès lors que ce système encourageait les investissements dans les paradis fiscaux (art. 13 *juncto*. art. 32, § 1er, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 2002, *Moniteur belge* du 31 décembre 2002). Depuis, les bénéfices réalisés à l'étranger dans des pays avec lesquels aucune convention n'a été conclue sont imposés – après déduction de l'impôt payé à l'étranger – aux taux ordinaires de l'impôt des sociétés.

Cette abrogation a cependant des effets pervers depuis quelques années, c'est-à-dire depuis que le gouvernement belge a conclu un nombre croissant de conventions préventives de la double imposition avec des juridictions qui ont la réputation d'être des paradis fiscaux. Souvent, les conventions conclues avec ces juridictions ont pour conséquence que les bénéfices (presque) non imposés réalisés à l'étranger sont également exonérés d'impôt en Belgique.

B. Recommandations

97. Ne pas conclure de conventions préventives de la double imposition avec des paradis fiscaux, conformément aux recommandations de l'OCDE.

98. Afin d'éviter que des revenus générés à l'étranger échappent à tout impôt, rétablir l'article 217 du CIR 92 dans une version adaptée.

51. Paradis fiscaux

A. Constatations

Notre pays devrait introduire, à l'instar de nombreux autres pays, des règles dites CFC (*Controlled Foreign Corporations*) et FIF (*Foreign Investment Fund*) dans le but de lutter contre la fraude fiscale internationale. De telles règles CFC et FIF s'appliqueraient pour les sociétés et les fonds d'investissement situés dans les pays repris dans la liste de pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique. Les règles CFC ont fait leur apparition en 1962 aux États-Unis afin de combattre les transferts d'activité vers des sociétés étrangères soumises à un régime fiscal favorable et sous le contrôle d'une société américaine. Les règles CFC permettent de taxer le bénéfice réalisé à l'étranger comme si c'était celui de la société américaine. Depuis leur introduction aux États-Unis, ces règles se sont

afkomstig van de Amerikaanse vennootschap. Sinds die regels in de Verenigde Staten gelden, hebben ze hun weg gevonden naar onder meer de volgende landen: Duitsland, Australië, Brazilië, Canada, Denemarken, Spanje, Finland, Frankrijk, Hongarije, Israël, Italië, Japan, Mexico, Noorwegen, Nieuw-Zeeland, Portugal, het Verenigd Koninkrijk en Zweden. Ook de FIF-regels worden in veel landen gehanteerd, en worden toegepast voor de gevallen waarvoor de CFC-regeling niet geldt.

De Kamer van volksvertegenwoordigers heeft zich daarover al beraden; op 1 februari 2007 heeft zij in dat verband een voorstel van resolutie aangenomen, waarvan de meeste aanbevelingen nog op uitvoering wachten (DOC 52 2762/004).

B. Aanbevelingen

99. De CFC– en de FIF-regels ten uitvoer leggen met naleving van de arresten van het Europese Hof van Justitie.

100. Fondsen vrij maken zodat onderzoek kan worden gevoerd naar het gebruik van belastingparadijzen om belastingen te ontwijken en te ontduiken van op Belgisch grondgebied.

101. Binnen de FOD Financiën een *taskforce* «belastingparadijzen» oprichten.

PARLEMENTAIR ONDERZOEK

52. Wet op het parlementair onderzoek

A. Vaststellingen

Tijdens haar werkzaamheden heeft de commissie een aantal gerechtelijke dossiers kunnen inzien, overeenkomstig artikel 4, § 5, van de wet van 3 mei 1880 op het parlementair onderzoek.

Weliswaar heeft de commissie van de procureur-generaal bij het hof van beroep te Brussel de toestemming gekregen bepaalde gerechtelijke dossiers in te zien, maar artikel 4, § 5, van voormelde wet geeft haar géén toegang tot bepaalde burgerrechtelijke dossiers (bijvoorbeeld het dossier over de kasgeldvennootschap van de echtgenoten Gilles – hof van beroep te Luik, november 2004). De toepassingssfeer van artikel 4, § 5, van de wet op het parlementair onderzoek blijft immers beperkt tot de criminele, correctionele, politie– en tuchtzaken. Om inzagerecht te verkrijgen in een fiscaal-burgerrechtelijk dossier zou de commissie in de huidige stand van de wetgeving artikel 4, §§ 2 tot 4, van

étendues et se retrouvent notamment dans les pays suivants: Allemagne, Australie, Brésil, Canada, Danemark, Espagne, Finlande, France, Hongrie, Israël, Italie, Japon, Mexique, Norvège, Nouvelle-Zélande, Portugal, Royaume-Uni et Suède. Les règles FIF existent également dans de nombreux pays et couvrent les cas qui échappent aux règles CFC.

La Chambre s'est déjà récemment penchée sur la question et a adopté une résolution le 1er février 2007 (DOC 52 2762/004) dont la plupart des recommandations doivent encore être mises en œuvre.

B. Recommandations

99. Mettre en œuvre les règles CFC et les règles FIF dans le respect des arrêts de la Cour européenne de Justice.

100. Dégager des fonds afin de pemettre la réalisation d'une enquête sur le recours aux paradis fiscaux dans un but d'évasion et de fraude fiscales au départ du territoire belge.

101. Mettre sur pied d'une *task-force* «paradis fiscaux» au sein du SPF Finances.

ENQUETES PARLEMENTAIRES

52. Loi sur les enquêtes parlementaires

A. Constatations

Au cours de ses travaux, la commission a eu accès à certains dossiers judiciaires sur base de l'article 4, § 5, de la loi du 3 mai 1880 sur les enquêtes parlementaires.

Toutefois, si la commission a été autorisée par le Procureur général près la Cour d'appel de Bruxelles, à avoir accès à certains dossiers judiciaires, l'article 4,§ 5, de cette loi ne l'autorise pas à avoir accès à des dossiers civils (ex dossier société de liquidités des époux Gilles – Cour d'appel de Liège, novembre 2004). En effet, le champ d'application de l'article 4, § 5, de la loi sur les enquêtes parlementaires est limité aux affaires criminelles, correctionnelles, policières et disciplinaires. Actuellement, pour avoir accès à un dossier de procédure fiscale civile, la commission devrait invoquer l'article 4,§§ 2 à 4. Cette procédure mériterait toutefois d'être explicitée en indiquant l'autorité à laquelle la com-

voormelde wet moeten aanvoeren. Het verdient echter aanbeveling die procedure explicieter te formuleren, door aan te geven tot welke instantie de commissie zich eventueel moet richten, zo zij toegang wil krijgen tot een dergelijk dossier.

Tevens ware het aangewezen van die wetswijziging gebruik te maken om de Franse en de Nederlandse tekst van artikel 4, § 5, perfect op elkaar af te stemmen. Momenteel lopen de beide tekstversies licht uiteen, wat de strafzaken betreft die onder de bevoegdheid van de politierechtbank vallen. Tegelijk kan de tekst bij de tijd worden gebracht, door de obsolete verwijzing naar de auditeur-generaal bij het militair gerechtshof. weg te laten

B. Aanbevelingen

102. In de wet op het parlementair onderzoek een procedure opnemen die het mogelijk maakt toegang te krijgen tot dossiers betreffende procedures van burgerrechtelijke aard.

103. De tekst van artikel 4, § 5, van de wet op het parlementair onderzoek bij de tijd brengen, alsook de Franse en de Nederlandse tekstversie op elkaar afstemmen, door de teksten in kwestie te vervangen door de volgende teksten:

«Wanneer inlichtingen moeten worden opgevraagd in straf– en tuchtzaken, richt de commissie tot de procureur-generaal bij het hof van beroep ~~of de auditeur-generaal bij het militair gerechtshof~~ een schriftelijk verzoek tot het lichten van een door haar onontbeerlijk geacht afschrift van de onderzoeksverrichtingen en de proceshandelingen.»

OPVOLGING

53. Rekenhof

A. Vaststellingen

Tijdens de hoorzittingen is gebleken dat de belastingadministratie kampt met werkingsproblemen. Op zeer korte termijn is het onontbeerlijk over te gaan tot een doorlichting van de werking van de BBI, alsook van de internationale samenwerking van de Belgische belastingdiensten en van de werking van de Dienst voor voorafgaande beslissingen («*ruling*»).

Die doorlichtingen zullen de eventueel door de onderzoekscommissie gecreëerde druk in stand houden en borg staan voor een daadwerkelijke opvolging van

mission devrait s'adresser le cas échéant pour obtenir l'accès à de tels dossiers.

Il conviendrait de profiter de cette modification de la loi pour faire coïncider les textes français et néerlandais de l'article 4,§ 5, qui présentent une légère divergence portant sur les affaires pénales de la compétence du tribunal de police, tout en les modernisant et supprimer la référence obsolète à l'auditeur général près la Cour militaire.

B. Recommandations

102. Insérer dans la loi sur les enquêtes parlementaires, une procédure permettant l'accès aux dossiers d'une procédure à caractère civil.

103. Moderniser le texte de l'article 4,§5 de la loi sur les enquêtes parlementaires et faire coïncider les versions française et néerlandaise en les remplaçant par les textes suivants:

«Lorsque des renseignements doivent être demandés en matière répressive et disciplinaire, la commission adresse au procureur général près la Cour d'appel ~~ou à l'auditeur général près la Cour militaire~~ une demande écrite en vue de se faire délivrer une copie des devoirs d'instruction et des actes de procédure dont elle estime avoir besoin.»

SUIVIS

53. Cour des comptes

A. Constatations

Les auditions ont mis en évidence des dysfonctionnements au sein de l'administration fiscale. Dans l'immédiat, un audit du fonctionnement de l'ISI, un audit de la collaboration internationale des administrations fiscales belges et un audit du fonctionnement du service de décisions anticipées («*ruling*») semblent indispensables.

Ces audits contribueront à maintenir la pression qu'à pu initier la commission d'enquête et à assurer un suivi effectif des mesures à prendre notamment en

de te nemen maatregelen, met name inzake administratieve organisatie, de opleiding van het personeel en de indienstnemingen, alsook het informaticabeheer van de verschillende fiscale diensten.

B. Aanbevelingen

104. Het Rekenhof vragen geregeld de werking van de belastingadministratie door te lichten, meer bepaald wat de BBI betreft, alsook de Dienst voor voorafgaande beslissingen en de internationale samenwerking van de Belgische belastingdiensten met hun zuster-administraties.

105. Het Rekenhof vragen geregeld de tenuitvoerlegging van zijn aanbevelingen inzake fiscale fraude (zie bijlage 1 bij dit verslag) te evalueren.

54. Follow-up van de werkzaamheden

A. Vaststellingen

De commissie wenst de tenuitvoerlegging van haar aanbevelingen nauwlettend te volgen en stelt daartoe een follow-upprocedure voor.

B. Aanbeveling

106. De commissie beveelt de bevoegde ministers aan jaarlijks aan de Kamer verslag uit te brengen over de tenuitvoerlegging van haar aanbevelingen. Dat verslag moet voor analyse aan het Rekenhof worden voorgelegd, vooraleer het door de bevoegde commissie wordt besproken.

107. De commissie beveelt aan dat een werkgroep (samengesteld uit leden van de commissie voor de Financiën en de Begroting en de commissie voor de Justitie) de aanbevelingen die een wetswijziging vergen, in wetteksten giet.

108. De commissie beveelt aan:

– dat de regering bij de opmaak van de jaarlijkse begroting een lijst zou opstellen van maatregelen ter bestrijding van fiscale fraude, voor een betere inning van de belastingen en voor een beter beheer van de diensten van de FOD Financiën (het anti-fraude plan);
– dat het Rekenhof binnen een jaar, in overleg met de federale regering een rapportenmodel en een evaluatiemethode met betrekking tot de uitvoering van het anti-fraude plan zou ontwikkelen;
– dat de FOD Financiën elk jaar conform het door het Rekenhof opgestelde rapporteringsmodel een vooruit-

matière d'organisation administrative, de formation et d'embauche de personnel, et de gestion informatique des divers services fiscaux.

B. Recommandations

104. Inviter la Cour des comptes à réaliser régulièrement des audits sur le fonctionnement de l'administration fiscale et notamment sur l'ISI, le service des décisions anticipées et la collaboration internationale des administrations fiscales belges avec leurs homologues.

105. Inviter la Cour des comptes à évaluer à échéances régulières l'application de ses recommandations en matière de fraude fiscale (voir annexe 1 au présent rapport)

54. Suivi des travaux

A. Constatations

La commission souhaite suivre attentivement l'état d'exécution de ses recommandations et formule, à cette fin, une procédure de suivi.

B. Recommandations

106. La commission recommande aux ministres compétents de faire rapport annuellement à la Chambre sur la mise en œuvre des recommandations de la commission. Ce rapport sera soumis pour analyse à la Cour des comptes avant examen en commission compétente.

107. La commission recommande qu'un groupe de travail (composé de membres de la commission des Finances et du Budget et de la Justice) s'attache à traduire en texte de loi les recommandations qui nécessitent des modifications législatives.

108. La commission recommande:

– que le gouvernement établisse chaque année lors de la confection du budget une liste des mesures visant à combattre la fraude fiscale, à améliorer la perception des impôts et visant à améliorer la gestion des services du SPF Finances (plan anti-fraude);
– que la Cour des comptes développe dans un délai d'un an en concertation avec le gouvernement fédéral, un modèle de rapport et une méthode d'évaluation sur l'exécution du plan anti-fraude;
– que, conformément au modèle de rapport dressé par la Cour des comptes, le SPF Finances établisse

gangsrapport houdende uitvoering van het anti-fraude plan zou maken;

– dat het Rekenhof ieder jaar ten behoeve van de Kamer van volksvertegenwoordigers het vooruitgangsrapport en de uitvoering van het anti-fraude plan zou evalueren.

STEMMING

De aanbevelingen worden aangenomen met 14 stemmen en 2 onthoudingen.

Het verslag wordt met dezelfde stemming goedgekeurd.

De rapporteurs, *De voorzitter,*

Jean-Marc NOLLET
Raf TERWINGEN
Alain MATHOT

François-Xavier de DONNEA

un rapport d'avancement sur l'exécution du plan anti-fraude;

– que la Cour des comptes évalue annuellement ce rapport d'avancement et l'exécution du plan anti-fraude à l'attention de la Chambre des représentants.

VOTE

Les recommandations sont adoptées par 14 voix et 2 abstentions.

Le rapport est approuvé par le même vote.

Les rapporteurs, *Le président,*

Jean-Marc NOLLET
Raf TERWINGEN
Alain MATHOT

François-Xavier de DONNEA

BIJLAGEN

ANNEXES

BIJLAGE 1

VASTSTELLINGEN EN AANBEVELINGEN DIE HET REKENHOF IN ZIJN PUBLICATIES HEEFT GEFORMULEERD

Inleiding

– De onderstaande beschrijvende fiches geven per audit een samenvatting van de voornaamste bevindingen en aanbevelingen die het Rekenhof in zijn publicaties sedert 1996 heeft geformuleerd. Sommige vaststellingen en aanbevelingen zijn niet meer actueel en werden niet opgenomen. Deze fiches zullen worden gebruikt als eerste kolom van de overzichtstabel waarvan hieronder sprake is.

– De auditverslagen werden in chronologische volgorde gerangschikt, van de meest recente tot de oudste.

– Deze beschrijving neemt onder andere de vaststellingen op die de duur van het onderzoek van de fiscale dossiers kunnen verlengen. Deze vaststellingen worden vet gedrukt. De aanbevelingen en vaststellingen die een verband kunnen hebben met de strijd tegen de fiscale fraude worden cursief gedrukt.

– Om de overzichtstabel te kunnen opmaken die door de commissie wordt verwacht, is het noodzakelijk dat de belastingadministratie punt voor punt op die vaststellingen en aanbevelingen antwoordt.

– Zodra de administratie haar antwoorden heeft verstrekt, zal de overzichtstabel worden opgesteld. In de eerste kolom zal deze de aanbevelingen van het Rekenhof vermelden, in de tweede de antwoorden van de administratie en van de minister.

ANNEXE 1

CONSTATATIONS ET RECOMMANDATIONS FORMULÉES PAR LA COUR DES COMPTES DANS SES PUBLICATIONS

Préambule

– Les fiches descriptives ci-dessous résument, par audit, les principales constatations et recommandations que la Cour des comptes a formulées dans ses publications depuis 1996. Certaines d'entre elles qui ont perdu leur actualité n'ont pas été reprises. Ces fiches sont destinées à devenir la première colonne du tableau synoptique dont question ci-dessous.

– Les rapports d'audit ont été classés dans l'ordre chronologique, du plus récent au plus ancien.

– Ce descriptif comprend entre autres les constatations qui sont susceptibles de retarder la durée de traitement des dossiers fiscaux. Ces dernières apparaissent en caractères gras. En outre, les recommandations et constatations qui peuvent avoir un lien avec la lutte contre la fraude fiscale figurent en italique.

– Afin d'établir le tableau synoptique attendu par la commission, il est indispensable que l'administration fiscale réponde point par point à ces constatations et recommandations.

– A la réception des réponses de l'administration, le tableau synoptique sera établi. La première colonne de celui-ci reproduira les recommandations de la Cour, la deuxième, les répliques de l'administration et du ministre.

A. DE EENMALIGE BEVRIJDENDE AANGIFTE (NOVEMBER 2007)

1. ***De taxatiediensten hebben geen specifieke instructies gekregen met betrekking tot de gevolgen die die tijdelijke wettelijke regeling zou hebben voor de latere behandeling van de dossiers. Tussen de verschillende administraties werd geen specifieke samenwerking of informatie-uitwisseling georganiseerd.***

2. De regeling van de verzwaarde sancties voor niet-aangegeven inkomsten waarvoor de belastingplichtigen geen EBA hebben ingediend (terwijl ze dat hadden kunnen doen), wordt in feite weinig toegepast; *omdat de verjaringsregels spelen is de periode waarin deze kan worden toegepast kort. De diensten hebben de organisatie van de controles hier niet specifiek op afgestemd.*

3. De invoering door de wet, begin 2006, van de permanente regularisatieprocedure maakt het voor de belastingplichtige mogelijk aan de regeling van de verzwaarde sancties te ontsnappen.

4. De gevallen waarin een spontane aangifte door een taxatiedienst kan worden aanvaard, zouden duidelijk moeten worden gedefinieerd, evenals de eventuele toe te passen sancties. Buiten deze hypotheses zouden de taxatiediensten de spontane aangiften moeten doorsturen naar de dienst Voorafgaande Beslissingen die bevoegd is om de permanente regularisatieaangiften in ontvangst te nemen.

5. De gegevens die de administratie van de Thesaurie verzamelt wanneer de belastingplichtige ervoor kiest zijn gelden te bewaren op een rekening in het buitenland, werden niet aan de taxatiediensten toegezonden.

6. De lijst van de bij de administratie van de Thesaurie ingediende EBA werd niet doorgegeven aan de CFI (Cel voor Financiële Informatieverwerking), die in België belast is met de strijd tegen witwassen.

A. LA DÉCLARATION LIBÉRATOIRE UNIQUE (NOVEMBRE 2007)

1. Les services de taxation n'ont pas reçu d'instructions spécifiques concernant les conséquences, pour le traitement ultérieur des dossiers, de ce régime légal temporaire. La collaboration et l'échange d'informations entre différentes administrations n'ont pas été organisés.

2. Le régime de sanctions aggravées pour les revenus qui ont échappé à l'impôt et pour lesquels les contribuables n'ont pas eu recours à la DLU (alors qu'ils auraient pu le faire) est en fait peu appliqué; *du fait des règles de prescription, la période d'application est courte: or, les services n'ont mis en place aucune organisation spécifique des contrôles à cet effet.*

3. L'introduction par la loi, au début de 2006, de la procédure de régularisation permanente permet aux contribuables d'échapper au régime de sanctions aggravées.

4. Les cas où les déclarations spontanées auprès des services de taxation peuvent être acceptées et les sanctions éventuelles doivent être clairement définis. En dehors de ces cas, les contribuables doivent être invités à s'adresser au service des décisions anticipées, chargé de recevoir les déclarations-régularisations permanentes.

5. Les données récoltées par l'administration de la Trésorerie, lorsque le contribuable qui a déposé une DLU a fait le choix de conserver ses avoirs à l'étranger, n'ont pas été transmises aux services de taxation.

6. La liste des DLU déposées auprès de l'administration de la Trésorerie n'a pas été transmise à la CTIF (cellule de traitement des informations financières), chargée en Belgique de la lutte contre le blanchiment.

B. FISCALE CONTROLE VAN DE BTW-PLICHTIGEN (AUGUSTUS 2007)

1. De registratie van de controleactiviteiten zou optimaler en beter begeleid moeten zijn. Het invorderingsorder of het informatiebulletin zou het enige referentiedocument voor de taxatieactiviteiten moeten zijn.

2. De administratie moet ten aanzien van de buitendiensten de voorrang geven aan een communicatiesysteem via – eventueel elektronisch verspreide – instructies en omzendbrieven, naast elke andere minder officiële en gestructureerde correspondentie.

3. Er moet een geüniformiseerd dossierbeheer worden opgezet opdat elke bevoegde persoon de belangrijkste punten van een dossier kan identificeren.

4. Er moet bijzondere aandacht worden besteed aan de controleverslagen en de referenties die daarin worden opgenomen. De administratie moet formulieren uitwerken die worden aangevuld in functie van de ondernomen stappen en de geboekte resultaten.

5. De regularisatieopgave moet alle elementen bevatten ter verantwoording van de sommen die van de btw-plichtige worden gevorderd, met inbegrip van de boetes.

6. In afwachting dat het enig dossier volledig wordt gerealiseerd, is een nauwe samenwerking tussen alle taxatiediensten van de FOD Financiën noodzakelijk. De instructies over de verplichte informatie-uitwisseling tussen de DB – en btw-diensten moeten strikt worden nageleefd.

7. De administratieve organisatie van de 242 controlekantoren moet worden herbekeken opdat elke dienst duidelijk kan worden geïdentificeerd en geëvalueerd. De statistieken in verband met de personeelsleden en de controleactiviteiten zouden moeten worden opgesteld zodat een vergelijking tussen de diensten mogelijk is.

8. De controles bij aanvang van werkzaamheid, geselecteerd op basis van een beredeneerde risicoanalyse, zouden meer systematisch moeten gebeuren en correct in de statistieken moeten worden geïdentificeerd. Ze zouden in het algemeen ter plaatse moeten gebeuren om de werkelijkheid, de aard en de omvang van de aangegeven werkzaamheid te evalueren. Ze moeten plaatsvinden binnen de door de administratie vastgelegde termijn van drie maanden.

B. LE CONTRÔLE FISCAL DES ASSUJETTIS À LA TVA (AOÛT 2007)

1. L'enregistrement des activités de contrôle devrait être davantage rationalisé et encadré. L'ordre de recouvrement ou le bulletin d'information doit constituer l'unique document de référence des activités de taxation.

2. L'administration doit privilégier un système de communication à l'égard des services extérieurs, à savoir les instructions et circulaires, éventuellement diffusées par voie électronique, au détriment d'autres correspondances moins officielles et moins structurées.

3. La mise en place d'une gestion uniformisée des dossiers des assujettis est indispensable afin de permettre à toute personne habilitée d'identifier les éléments essentiels du dossier.

4. Une attention particulière doit être apportée aux rapports de contrôle et à leur référencement. L'administration doit mettre au point des formulaires qui seraient complétés au fur et à mesure des démarches entreprises et des résultats engrangés.

5. Le relevé de régularisation doit contenir tous les éléments permettant de justifier les sommes réclamées à l'assujetti, y compris les amendes.

6. Dans l'attente d'une mise en œuvre complète du dossier unique, une étroite collaboration entre tous les services de taxation du SPF Finances est nécessaire. Il convient de respecter strictement les instructions qui imposent d'échanger les informations entre les services Contributions directes et TVA.

7. Il convient de réexaminer l'organisation administrative des 242 offices de contrôle, de sorte que chaque service soit clairement identifié et évalué. Les statistiques relatives aux effectifs et aux activités de contrôle devraient être établies afin de permettre la comparaison entre services.

8. Les contrôles de début d'activité, choisis sur la base d'une analyse raisonnée de risques, devraient être plus systématiques et devraient être correctement identifiés dans les statistiques. Ils devraient généralement se faire sur place afin d'évaluer la réalité, la nature et l'ampleur de l'activité déclarée. Ils doivent intervenir dans le délai de trois mois fixé par l'administration.

9. De controles bij stopzetting van werkzaamheid moeten een prioriteit blijven en plaatsvinden binnen de termijn van drie maanden die door de administratie was vastgelegd.

10. De controle voorafgaand aan een terugbetaling moet behouden blijven. De administratie moet indicatoren uitwerken waardoor ze zich optimaal kan richten op de btw-plichtigen waarvoor ze eerst een beheerscontrole uitvoert vooraleer ze tot terugbetaling overgaat.

11. Er moeten duidelijke beheersdoelstellingen worden gedefinieerd voor de controle van de bijzondere rekeningen.

12. Op het vlak van het humanresourcesbeheer beveelt het Rekenhof aan het personeelseffectief permanent te evalueren en het binnen de begrotingsbeperkingen aan te passen in functie van de opdrachten. Het formuleert eveneens de aanbeveling om een personeelsbeleid op te zetten dat is aangepast aan de verschillende entiteiten van de btw-sector zodat op de toekomstige uitstroom kan worden geanticipeerd.

9. Les contrôles de cessation d'activité doivent rester une priorité et intervenir dans le délai de trois mois fixé par l'administration.

10. Le contrôle préalable à un remboursement doit être maintenu. L'administration doit élaborer des indicateurs lui permettant de cibler au mieux les assujettis pour lesquels elle subordonne le remboursement à un contrôle de gestion.

11. Des objectifs de gestion doivent être clairement définis pour le contrôle des comptes spéciaux.

12. Au niveau de la gestion des ressources humaines, la Cour des comptes recommande de procéder à une évaluation permanente des effectifs disponibles et, dans les limites budgétaires, de procéder à l'adaptation des effectifs en fonction des missions qui lui sont confiées. Elle recommande également de mettre en place une politique de gestion des ressources humaines adaptées pour les diverses composantes du secteur de la TVA en vue d'anticiper les départs futurs.

C. HERSCHATTING VAN HET KADASTRAAL INKOMEN VAN WONINGEN NA VERBOUWING (DECEMBER 2006)

1. *De spontane aangifte die de belastingplichtige moet doen bij het Kadaster als zijn goed aanzienlijk werd gewijzigd, komt amper voor.* De administratie zou effectief de sancties moeten toepassen die zijn bepaald in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (art. 445 WIB 92). De gemeenten zouden kunnen worden verzocht automatisch een aangifteformulier toe te sturen aan elke aanvrager van een stedenbouwkundige vergunning.

2. *De lijsten van gewijzigde eigendommen die de gemeentebesturen elke drie maanden moeten indienen bij het Kadaster bevatten meestal alleen de vergunningsaanvragen voor nieuwe gebouwen en vermelden slechts zelden de wijzigingen aan bestaande gebouwen. Bovendien worden de overtredingen die de gemeenten op dit vlak vaststellen, nagenoeg nooit doorgegeven aan het Kadaster.* De administratie zou dus opnieuw duidelijk moeten stellen welke gegevens ze van de gemeenten verwacht en hoe dit in de praktijk moet verlopen.

3. Bij elke gemeente moet een aanwijzende schatter worden aangesteld. Hoewel in drie op vier gemeenten een aanwijzende schatter is aangesteld, werken ze te weinig samen met het Kadaster. De administratie zou de gemeenten op dat vlak moeten herinneren aan de wettelijke bepalingen en een werkwijze moeten opstellen om deze samenwerking doeltreffender te kunnen maken.

4. Ter vervollediging zou de databank van het Kadaster kunnen worden aangevuld met gegevens over de diverse gewestelijke of gemeentelijke premies, die worden toegekend om het algemeen comfort van de gebouwde onroerende goederen te verbeteren. Een dergelijk optreden kan echter afbreuk doen aan de coherentie van het overheidsoptreden omdat enerzijds overheidssteun wordt toegekend voor de verbetering van wooncomfort en anderzijds een bijkomende belasting (OV) wordt geïnd die voortvloeit uit de stijging van het KI naar aanleiding van die verbetering. In voorkomend geval zou een wettelijk initiatief kunnen worden overwogen om de verhoging van het KI ingevolge de modernisering van het woongebouw waarvoor een premie of een fiscaal voordeel werd toegekend, voor een nader te bepalen periode uit te stellen.

C. LA RÉÉVALUATION DU REVENU CADASTRAL DES HABITATIONS APRÈS TRANSFORMATION (DÉCEMBRE 2006)

1. *Les déclarations spontanées que les contribuables sont tenus d'adresser à l'administration du Cadastre en cas de transformation notable de leur habitation sont presque inexistantes.* L'administration devrait appliquer effectivement les sanctions prévues par le Code (art. 445 CIR 92). Les communes pourraient être invitées à fournir automatiquement un formulaire de déclaration à chaque demandeur d'un permis d'urbanisme.

2. *Les listes que les administrations communales doivent rentrer trimestriellement auprès du Cadastre sur les changements intervenus dans les propriétés sont souvent limitées aux demandes de permis de nouvelles constructions et ne reprennent que rarement les modifications aux biens existants. En outre, les infractions constatées par les communes dans ce domaine ne sont presque jamais renseignées au Cadastre.* Il convient donc que l'administration précise à nouveau les données qu'elle attend des communes et les modalités pratiques y afférentes.

3. Un indicateur-expert doit être désigné au sein de chaque commune. Si dans trois communes sur quatre, un indicateur-expert a été désigné, ce dernier collabore trop peu avec le Cadastre. L'administration devrait rappeler aux communes le prescrit légal et les modalités qui permettraient de rendre cette collaboration plus efficace.

4. Des informations concernant les diverses primes, tant régionales que communales, ainsi que les incitants fiscaux, visant à l'amélioration du confort général des immeubles bâtis pourraient être fournies au Cadastre pour compléter sa base de données. Cette démarche pourrait cependant nuire à la cohérence de l'action publique puisqu'elle consisterait, d'un côté, à accorder une aide publique et, de l'autre, à obtenir une imposition supplémentaire découlant de l'augmentation du RC qui ferait suite à ladite amélioration. Le cas échéant, une initiative législative pourrait être envisagée qui aurait pour effet de reporter dans le temps, pour une période à déterminer, l'augmentation des revenus cadastraux résultant d'une modernisation des biens d'habitation ayant fait l'objet d'une prime ou d'un incitant fiscal.

D. RESULTATEN VAN DE STRIJD TEGEN DE FISCALE FRAUDE IN 2005 (163e BOEK VAN HET REKENHOF)

1. Het concept «strijd tegen de fiscale fraude» vergt enige verduidelijking. De bestrijding van gestructureerde vormen van fraude (carrousels, kasgeldconstructies, misbruik van het meerwaardesysteem…) moet worden onderscheiden van de gewone verificatie van de fiscale toestand van belastingplichtigen op grond van hun aangifte, of die nu via een bijzonder type van selectie gebeurt (datamining, actie fiscale woonplaats) of zich op een bepaald doel richt (specifieke onderzoeken). In dat tweede geval moet een coherente vergelijking worden gemaakt met de resultaten van de controles in hun geheel.

2. Een evaluatie van de resultaten van de strijd tegen de fiscale fraude zou idealiter moeten steunen op de gegevens:

- *over de ingevorderde fiscale ontvangsten;*
- *tijdens een bepaald begrotingsjaar;*
- *vergeleken met de ramingen – indien de strijd specifiek werd gebudgetteerd –, en met de voorgaande jaren – indien het gaat om een voortgezette actie;*
- *met toelichting bij de belangrijke vastgestelde variaties.*

D. RÉSULTATS DE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE EN 2005 (163e CAHIER D'OBSERVATION)

1. Il serait opportun de préciser le concept même de «lutte contre la fraude fiscale». La lutte contre des phénomènes structurés de fraude (carrousels, sociétés de liquidités, abus du système de l'exonération des plus-values,…) doit être distinguée de la simple vérification de la situation fiscale des contribuables sur la base de leurs déclarations, qu'elle se fasse par un type de sélection particulier (datamining, action domicile fiscal) ou sur une cible particulière (enquêtes spécifiques). Dans ce second cas, une comparaison cohérente doit se faire par rapport à l'ensemble des résultats des contrôles.

2. Une évaluation des résultats de l'action de la lutte contre la fraude fiscale devrait idéalement se baser sur des données:

- *relatives aux recettes fiscales recouvrées,*
- *au cours d'un exercice budgétaire déterminé,*
- *comparées aux prévisions – si l'action de lutte avait été budgétée spécifiquement –, et aux résultats des années antérieures – s'il s'agit d'une action continue –,*
- *en expliquant les variations importantes constatées.*

E. ORGANISATIE EN WERKING VAN DE NATIONALE OPSPORINGSDIRECTIE VAN DE ADMINISTRATIE VAN DE ONDERNEMINGS– EN DE INKOMENSFISCALITEIT (FEBRUARI 2006 – GEACTUALISEERD JULI 2006[1])

De voornaamste aanbevelingen in deze audit kunnen als volgt worden samengevat:

1. Een grondige personeelsbehoeftenstudie uitvoeren en maatregelen nemen om de instroom van nieuw personeel en een evenwichtiger leeftijdsstructuur bij de opsporingsdiensten te bevorderen.

2. De opsporingsdiensten beter ondersteunen op het vlak van informatica en telecommunicatie.

3. Werk maken van een éénvormige interpretatie van de procedureregels en van de harmonisatie van de onderzoeksbevoegdheden inzake BTW en Directe Belastingen waar deze niet-objectiveerbare verschillen vertonen (deze verschilpunten zijn immers weinig relevant en zorgen in de polyvalente controlediensten enkel voor procedureproblemen).

4. ***De informatie-uitwisseling met buitenlandse belastingdiensten intensifiëren en optimaal gebruik maken van de beschikbare kanalen.***

5. De centrale sturing en administratieve omkadering van de opsporingsdiensten beter uitbouwen, met uniforme werkmethodes en coherente richtlijnen, kaderend in een globale fiscale controlepolitiek die in essentie meer zou moeten gericht zijn op risicoanalyse, risicobeheersing en doelgroepenstrategie; aldus kunnen de opsporingsdiensten een belangrijke input leveren voor het risicobeheersysteem dat uiteindelijk de basis moet vormen voor de selectie van de grondig te controleren fiscale dossiers bij de diverse administratieve pijlers Particulieren, KMO en Grote Ondernemingen.

[1] Naar aanleiding van de zitting van de commissie voor de Financiën en de Begroting van de Kamer van Volksvertegenwoordigers van 25 april 2006 werd op 6 juli 2006 een geactualiseerd verslag verstuurd. Als voorlopig besluit werd daarbij de huidige stand van zaken gematigd positief genoemd: aan verscheidene tijdens de tegensprekelijke fases toegezegde acties werd namelijk een eerste gevolg gegeven en andere toezeggingen kregen een uitvoeringsdatum in de toekomst.

E. ORGANISATION ET FONCTIONNEMENT DE LA DIRECTION NATIONALE DE RECHERCHE DE L'ADMINISTRATION DE LA FISCALITÉ DES ENTREPRISES ET DES REVENUS (FÉVRIER 2006 – ACTUALISÉ EN JUILLET 2006[1])

Les principales recommandations formulées dans le cadre de cet audit peuvent être résumées comme suit:

1. Effectuer une étude approfondie des besoins en personnel et prendre les mesures pour accroître l'entrée de nouveaux membres du personnel et promouvoir un meilleur équilibre des âges au sein des services de recherche.

2. Mieux soutenir les services de recherche en matière d'informatique et de télécommunications.

3. Fixer une interprétation uniforme des règles de procédure et harmoniser les règles en matière de compétences de recherche entre la TVA et les contributions directes sur les points où elles présentent des différences non objectives (ces différences ne sont, en effet, guère pertinentes et ont pour seul effet d'entraîner des problèmes de procédure dans les services de contrôle polyvalents).

4. ***Intensifier l'échange d'informations avec les services de taxation étrangers et optimaliser l'utilisation des canaux disponibles.***

5. Améliorer la mise au point du pilotage central et de l'encadrement administratif des services de recherche, en instaurant des méthodes de travail uniformes et en édictant des directives cohérentes, qui s'inscrivent dans le cadre d'une politique globale de contrôle fiscal; celle-ci devrait être davantage axée essentiellement sur l'analyse et la gestion des risques et une stratégie de groupes-cibles; les services de recherche pourront ainsi servir d'importante source d'informations pour le système de gestion des risques destiné, en fin de compte, à la sélection des dossiers à contrôler de manière approfondie dans les piliers administratifs Particuliers, PME et Grandes entreprises.

[1] A la suite de la séance de la commission des Finances et du Budget de la Chambre des représentants du 25 avril 2006, un rapport actualisé fut envoyé à celle-ci le 6 juillet 2006. Comme conclusion provisoire, l'état de la situation actuelle a été qualifié de moyennement positif: il a été donné une première suite à plusieurs promesses d'action formulées pendant les phases contradictoires et d'autres promesses seront exécutées dans le futur.

F. BEREKENING EN INNING VAN DE BEDRIJFSVOORHEFFING (AUGUSTUS 2005)

1. *De ontvangkantoren en de taxatiediensten verrichten geen steekproefsgewijze controle om na te gaan of de aangegeven bedragen min of meer overeenstemmen met de bedragen vermeld in de schalen van bijlage III van het KB/WIB 92. Er wordt evenmin een onderzoek ingesteld naar de aangiften waarin 'abnormaal' lage bedragen worden vermeld in vergelijking met voorgaande of daarop volgende maanden, of naar aangiften die – inzonderheid op het einde van het jaar – abnormaal hoge bedragen vermelden.* D.m.v. risicoanalyse zou de FOD Financiën zich kunnen toespitsen op de schuldenaars van BV waarvan de aangiften en betalingen moeten worden opgevolgd.

2. Teneinde de inning van de belastingen en de voorheffingen te optimaliseren, heeft de administratie in het ontvangkantoor Denderleeuw voor de opvolging van de betalingen van de aangegeven BV een proefproject opgestart waarbij de vermogenstoestand van de in gebreke blijvende schuldenaars van BV wordt geëvalueerd. Indien deze procedure doeltreffend mocht blijken, zou de administratie moeten ijveren voor de algemene toepassing ervan in alle ontvangkantoren.

3. De elektronische indiening van aangiften (sinds december 2002) bespaart de administratie het manueel invoeren van de aangiften en laat haar toe sneller te reageren wanneer een aangifte materiële vergissingen bevat. De tijdsbesparing zou kunnen worden benut voor een intensievere opvolging van de betalingen en voor de invoering van controles op de aangegeven bedragen van BV. De automatische verwerking van de aangiften zou eveneens een preanalyse van de risico's kunnen omvatten op het punt van de aangegeven bedragen (waarbij belangrijke schommelingen van de aangegeven BV ten opzichte van de voorgaande maand(en) in kaart worden gebracht, of een abnormaal laag percentage BV ten opzichte van de aangegeven inkomsten, enz.) en op die manier kunnen aangeven in welke richting de administratie later moet zoeken.

4. Het Rekenhof heeft aanbevolen de opleidingen over het gebruik van de ICPC-informaticatoepassing te actualiseren en er ook de behandeling van bijzondere gevallen in op te nemen. Bovendien is het systeem te complex en zou een vereenvoudiging ervan moeten worden overwogen (logheid in gebruik, grote hoeveelheden bestanden…).

5. Een betere doorstroming van de informatie tussen de ontvangkantoren en het hoofdbestuur, inzonderheid voor de ICPC-toepassing, is noodzakelijk om de innovaties van het informaticasysteem zo goed en zo snel

F. CALCUL ET PERCEPTION DU PRÉCOMPTE PROFESSIONNEL (AOÛT 2005)

1. Les bureaux de recette et les services de taxation n'effectuent pas de contrôle, par coups de sonde, de la correspondance approximative entre les montants déclarés et ceux repris aux barèmes à l'annexe III de l'AR/CIR 92, ni d'investigation des déclarations présentant des montants anormalement faibles par rapport aux mois précédents ou suivants, ou anormalement élevés, principalement en fin d'année. La Cour a recommandé dès lors de mettre en place une analyse de risque qui permettrait de cibler les redevables du PrP devant faire l'objet d'un suivi de la part du SPF Finances tant au niveau des montants déclarés que de leur paiement.

2. Pour le suivi des paiements du PrP déclaré, l'administration a mis en place un projet pilote au bureau de recette de Denderleeuw en vue d'évaluer la situation patrimoniale du débiteur défaillant du PrP, afin d'optimiser le recouvrement des impôts et des précomptes. Si une telle procédure devait s'avérer efficace, l'administration devrait la promouvoir plus globalement dans tous les bureaux de recette.

3. L'introduction des déclarations via Internet (depuis décembre 2002) permet à l'administration d'éviter l'étape de l'encodage des déclarations et de réagir plus vite en cas d'erreur matérielle dans celles-ci. Le gain de temps pourrait être mis à profit pour intensifier le suivi des paiements et réaliser des contrôles des montants de PrP déclarés.

On pourrait imaginer que le traitement automatique des déclarations procède également à une pré-analyse de risques quant aux montants déclarés (en signalant les variations importantes de PrP déclaré d'un mois par rapport au(x) précédent(s), ou un pourcentage anormalement faible de PrP par rapport aux revenus déclarés, etc.), et ainsi oriente les investigations ultérieures de l'administration.

4. La Cour a recommandé d'effectuer une mise à jour des cours relatifs à l'utilisation de l'application informatique ICPC ainsi que d'y inclure le traitement de cas particuliers. En outre, une simplification du système devrait faire l'objet d'un examen, compte tenu de sa complexité (manipulation lourde, existence d'un nombre élevé de fichiers,…).

5. Une meilleure transmission de l'information entre les bureaux de recette et l'administration centrale est nécessaire en particulier pour l'application ICPC, afin de rentabiliser au mieux et dans les meilleurs délais

mogelijk te rendabiliseren. In omgekeerde richting moet een betere informatiedoorstroming ook toelaten aan de ontwerpers en beheerders van het systeem te melden welke problemen het controlepersoneel op het terrein ondervindt en welke verbeteringen het wenst.

6. Het Rekenhof heeft benadrukt dat in een systeem van voorheffingen de berekeningswijze van de sommen ingehouden bij de bron zoveel mogelijk moet aansluiten bij de berekeningswijze van de finaal verschuldigde belasting. De berekeningsmethoden van BV en PB verschillen van elkaar zonder duidelijke reden, waarbij in het algemeen een lichte afwijking in het voordeel van de Staat ontstaat. Het feit dat tal van belastingverminderingen in de PB niet in aanmerking worden genomen voor de berekening van de BV, wat die afwijking sterk doet toenemen, zou bovendien veeleer moeten aanzetten tot een globale «verlaging» van de BV.

les innovations du système informatisé, et – en flux inverse – de signaler aux concepteurs et gestionnaires les problèmes rencontrés sur le terrain et les améliorations souhaitées par les agents en charge des contrôles.

6. La Cour des comptes a souligné que, dans un système de précompte, le mode de calcul des sommes retenues à la source doit être aussi proche que possible de celui appliqué pour déterminer l'impôt finalement dû.. Les deux modes de calcul comparés du PrP et de l'IPP diffèrent l'un de l'autre sans raison apparente, produisant généralement un léger biais en faveur de l'État. En outre, la non-prise en compte de bon nombre de déductions à l'IPP dans la fixation du montant de PrP, accentuant fortement ce biais, devrait plutôt inciter à l'application d'une «décote» globale dans son calcul.

G. DE VERRICHTINGEN DIE DE ADMINISTRATIE DER DOUANE EN ACCIJNZEN UITVOERT VOOR REKENING VAN ANDERE FISCALE BESTUREN (APRIL 2005)

1. De taken die aan D&A zijn toevertrouwd, zijn in het algemeen duidelijk gedefinieerd, met uitzondering van de controles die voor het wegvervoer worden uitgevoerd. De verplichte documenten voor het communautair vervoer worden bewaard door D&A en enkel op verzoek toegezonden aan de geïnteresseerde diensten (btw in het bijzonder). Er blijken nagenoeg geen vragen naar dergelijke informatie te zijn.

2. De door D&A gedane vaststellingen worden in het algemeen toegestuurd aan de AOIF in een vorm die deze direct kan gebruiken. Er zijn echter vaak problemen die worden veroorzaakt door de slechte leesbaarheid van die documenten of het ontbreken van bepaalde gegevens. Voor de controles die worden uitgevoerd bij garagehouders, is het verslag dat door de motorbrigades van D&A wordt opgemaakt bovendien geen echt procesverbaal van overtreding. Het Rekenhof pleit ervoor de behandeling van de dossiers te informatiseren en de PV's elektronisch op te stellen zodat de elektronische overdracht tussen de diensten wordt vergemakkelijkt.

3. **De termijn voor de overzending aan de AOIF van de vaststellingen die door D&A tijdens de controles werden gedaan, kan als lang worden beschouwd**. Het Rekenhof is bovendien van oordeel dat de motorbrigades rechtstreeks toegang zouden moeten hebben tot de gegevensbanken van de AOIF, meer bepaald wat de verkeersbelasting betreft. De audit heeft aangetoond dat het gebrek aan rechtstreekse toegang tot de informatie de procedures logger maakte en de behandeling van de dossiers aanzienlijk vertraagde.

4. De ambtenaren van D&A die de vaststelling van de overtredingen hebben gedaan, krijgen nagenoeg geen feedback vanwege de AOIF. Er is bovendien in geen enkel overleg voorzien wanneer andere diensten dan D&A (bv. de opsporingsdiensten van de AOIF) een controle ter zake organiseren.

5. Het Rekenhof stipt eveneens aan dat de onderzochte controles door geen van beide administraties worden gestuurd. De gebrekkige indicatoren of het totaal ontbreken van relevante en betrouwbare indicatoren maken een gepaste opvolging van de ingestelde controlesystemen onmogelijk. Het Rekenhof dringt erop aan dat elke administratie over betrouwbare indicatoren zou beschikken om de sturing van haar controles te vergemakkelijken. Het «informatieplan» van D&A, een nieuw statistisch en beheersinstrument, is een vooruitgang die moet worden ondersteund.

G. LES OPÉRATIONS EFFECTUÉES PAR LES DOUANES ET ACCISES POUR LE COMPTE D'AUTRES ADMINISTRATIONS FISCALES (AVRIL 2005)

1. Les tâches confiées aux D&A sont en règle générale clairement définies, à l'exception toutefois des contrôles réalisés pour le transport routier. Les documents imposés aux transports communautaires sont conservés par les D&A et transmises, uniquement à leur demande, aux services intéressés (TVA, en particulier). Il apparaît que ces demandes sont presque inexistantes.

2. Les constatations faites par les D&A sont en général transmises à l'AFER sous une forme directement exploitable par celle-ci. Cependant, les problèmes provoqués par la faible lisibilité de ces documents ou par l'absence de certaines données ne sont pas rares. En outre, pour les contrôles réalisés auprès des garagistes, le compte rendu rédigé par les brigades motorisées des D&A n'est pas un véritable procès-verbal d'infraction. La Cour des comptes recommande une informatisation du traitement des dossiers avec notamment la rédaction des PV sur support informatique facilitant leur transfert électronique entre les services.

3. **Le délai de transmission à l'AFER des constatations réalisées à l'occasion des contrôles des D&A peut être considéré comme long**. En outre, la Cour estime que les brigades motorisées devraient pouvoir accéder directement aux bases de données de l'AFER, notamment en matière de taxe de circulation. L'audit a montré que ce manque d'accès direct à l'information alourdissait les procédures et retardait considérablement le traitement des dossiers.

4. Les informations reçues en retour de l'AFER par les agents des D&A à l'origine de la constatation des infractions sont quasi inexistantes. Aucune concertation n'est en outre prévue lorsque d'autres services que les D&A (par exemple, les services de recherche de l'AFER) organisent un contrôle en ces matières.

5. La Cour relève également l'absence de pilotage des contrôles audités, et ce dans le chef des deux administrations. Le manque ou l'absence d'indicateurs pertinents et fiables ne permettent pas un suivi approprié des systèmes de contrôles mis en place. La Cour insiste pour que chaque administration dispose d'indicateurs fiables afin de faciliter le pilotage de ses contrôles. Le «plan d'information» des D&A, nouvel outil statistique et de gestion, est une avancée qui doit être soutenue.

H. DE ADMINISTRATIEVE BEHANDELING VAN BEZWAARSCHRIFTEN INZAKE DIRECTE BELASTINGEN (MAART 2004 – OPVOLGINGSAUDIT IN UITVOERING[2])

Het rekenhof formuleerde drie grote aanbevelingen:

1. De verdere ontwikkeling van een performant, coherent, geïntegreerd en automatisch dossieropvolgingssysteem.

2. De verdere ontwikkeling van een database met de inhoud van de bezwaren, de administratieve beslissingen en de gerechtelijke beslissingen.

3. De verdere stimulering van de mentaliteitsverandering en van de responsabilisering van de taxatie– en geschillendiensten.

[2] Bij de parlementaire bespreking op 13 april 2006 kondigde de kabinetsdirecteur van de staatssecretaris voor Modernisering van de Financiën en Strijd tegen de Fiscale Fraude aan de workflow geschillen verder te zullen ontwikkelen teneinde een antwoord te bieden op de eerste twee aanbevelingen en via structurele maatregelen de responsabilisering te stimuleren en ondersteunen. Bovendien zou op termijn de workflow aan het invorderingsbestand worden gelinkt, wat eveneens een vraag van het Rekenhof was.

Het Rekenhof heeft een opvolgingsaudit uitgevoerd om de stand van zaken na te gaan van die drie aangekondigde maatregelen. Het ontwerpverslag werd op 19/6/2008 naar de minister van Financiën verstuurd in het kader van de tegensprekelijke procedure.

H. LE TRAITEMENT ADMINISTRATIF DES RÉCLAMATIONS EN MATIÈRE DE CONTRIBUTIONS DIRECTES (MARS 2004 – AUDIT DE SUIVI EN COURS D'EXÉCUTION[2])

La Cour des comptes a formulé trois grandes recommandations:

1. Poursuivre le développement d'un système performant, cohérent, intégré et automatique de suivi des dossiers.

2. Poursuivre le développement d'une banque de données relative au contenu des réclamations, des décisions administratives et des décisions judiciaires.

3. Poursuivre l'activation du changement des mentalités et de la responsabilisation des services de taxation et du contentieux.

[2] Lors de la discussion parlementaire le 13 avril 2006, le directeur de cabinet du secrétaire d'État à la Modernisation des Finances et à la Lutte contre la fraude fiscale a annoncé la poursuite de l'élaboration du workflow contentieux afin de répondre aux deux premières recommandations et d'encourager et de soutenir la responsabilisation par le biais de mesures structurelles. En outre, le workflow serait lié à terme au fichier de recouvrement, répondant ainsi également à une demande de la Cour des comptes.

La Cour des comptes a exécuté un audit de suivi pour faire le point sur la situation en ce qui concerne les trois actions annoncées. Le projet de rapport a été envoyé le 19 juin 2008 au ministre des Finances en vue du débat contradictoire.

I. HET METEN VAN DE FISCALE ACHTERSTAND (MAART 2004)

1. De gegevens die zijn terug te vinden in het jaarverslag van de Algemene Administratie van de Belastingen vormen de belangrijkste informatie die op dit vlak wordt gepubliceerd. Ze mogen echter niet worden beschouwd als voldoende representatieve indicatoren om de fiscale achterstand juist weer te geven. Het jaarverslag vermeldt de nog in te vorderen bedragen voor alle jaren samen voor de directe belastingen en voor de btw. Voor de niet-ingevorderde andere belastingen worden geen cijfers gegeven.

2. De statistieken registreren de vervallen rechten die onbetaald zijn gebleven, niet onmiddellijk vanaf de datum die voor hun betaling is vastgesteld , maar registreren enkel de rechten die onbetaald gebleven zijn na termijnen waarvan de duur in de praktijk varieert

3. De geregistreerde gegevens zijn weinig homogeen en hun aard verschilt naargelang van het type van belasting. Het is op basis van de oorsprong van die gegevens en de manier waarop ze zijn samengesteld, niet altijd mogelijk de werkelijke betrouwbaarheid ervan na te gaan.

4. De verstrekte statistieken reiken onvoldoende elementen aan om de werkelijke kansen op invordering van de verschuldigde bedragen te meten en om ze op basis van dat criterium te rangschikken. Het is bijgevolg heel moeilijk de economische waarde van de meegedeelde gegevens te evalueren.

5. De fiscale besturen moeten zonder verder dralen de indicatoren uitwerken die het mogelijk maken periodiek een relevante, betrouwbare, duidelijke, volledige en homogene meting uit te voeren van de fiscale achterstand.

I. LA MESURE DE L'ARRIÉRÉ FISCAL (MARS 2004)

1. Les données, reprises dans le rapport annuel de l'administration générale des Impôts, principale source d'information rendue publique dans ce domaine, ne peuvent être considérées comme des indicateurs satisfaisants de l'arriéré fiscal. Le rapport annuel reprend les montants restant à recouvrer, toutes années confondues, pour les impôts directs et pour la T.V.A.. Les montants non recouvrés des autres impôts ne sont pas chiffrés.

2. Les statistiques n'enregistrent pas les droits échus impayés dès la limite prévue pour leur acquittement, mais seulement ceux restés impayés après une période convenue, de longueur d'ailleurs variable.

3. Les données enregistrées sont peu homogènes et de nature différente, selon le type d'impôt. Leur source et leur mode d'élaboration ne permettent pas toujours d'en mesurer la fiabilité réelle.

4. Les statistiques fournies ne donnent pas d'éléments suffisants permettant de mesurer les chances réelles de recouvrement des montants dus et de les classer en fonction de ce critère. La valeur économique des données communiquées est dès lors très difficile à évaluer.

5. Les administrations fiscales doivent mettre en place sans tarder les indicateurs permettant de fournir périodiquement une mesure pertinente, fiable, claire, complète et homogène de l'arriéré fiscal.

J. HET GEBRUIK VAN DE BELASTINGAANGIFTEN VOOR DE TAXATIE VAN DERDEN (MAART 2004)

1. ***Teneinde te verhelpen aan de tekortkomingen die zijn vastgesteld bij het gebruiken van de belastingaangiften voor de taxatie van derden, heeft het Rekenhof aanbevolen één elektronisch fiscaal dossier voor elke belastingplichtige in te voeren. Daarin zou alle informatie over de belastingplichtige moeten worden opgenomen.*** Dat dossier zou worden gevoed door alle gegevens uit de verschillende bestanden van de belastingadministratie te centraliseren en het zou worden vervolledigd door elke taxatieambtenaar op basis van de bijkomende inlichtingen waarover hij beschikt.

2. Rekening houdend met de tamelijk lange termijn die noodzakelijk is om het beheer van de belastingaangiften volledig te automatiseren, heeft het Rekenhof intussen de volgende aanbevelingen geformuleerd:

• De personen die belast zijn met de verificatie van de dossiers moeten een inventaris krijgen van de inlichtingen uit het belastingdossier van de belastingplichtige die in aanmerking komen voor overzending aan de taxatiedienst van de derde-belastingplichtige. Ook moet een drempelbedrag worden vastgesteld waaronder geen inlichtingen moeten worden overgezonden. Die maatregel moet gebrek aan eenvormigheid van de controlepraktijken en onvoldoende naleving van de richtlijnen helpen voorkomen.

• Er zouden ook diverse staten en inventarissen moeten worden opgesteld om op te volgen of fiches worden opgemaakt, verzonden, ontvangen en in aanmerking genomen bij de taxatie van de derde-belastingplichtige. Aan de hand van die instrumenten zouden de toezichtsambtenaren het uitgevoerde werk kunnen evalueren. Door de inventarissen met elkaar te vergelijken zouden zij eveneens kunnen nagaan of alle stukken ontvangen en in aanmerking genomen zijn.

• Het hoofdbestuur zou in een algemene onderrichting de hiërarchische meerderen van de taxatieambtenaren moeten verplichten een zeker aantal controles uit te voeren.

J. L'UTILISATION DES DÉCLARATIONS FISCALES EN VUE DE LA TAXATION DES TIERS (MARS 2004)

1. ***Afin de remédier aux carences constatées dans l'exploitation des déclarations fiscales en vue de la taxation des tiers, la Cour a recommandé l'utilisation d'un dossier fiscal informatique, unique pour chaque contribuable, dans lequel toutes les informations recueillies sur le contribuable seraient inscrites***. Ce dossier serait alimenté par la centralisation de l'ensemble des données contenues dans les différents fichiers de l'administration fiscale et complété par chaque agent taxateur sur la base des renseignements complémentaires en sa possession.

2. Dans l'intervalle, compte tenu du délai relativement long pour automatiser totalement la gestion des déclarations fiscales, la Cour a formulé les recommandations suivantes:

• Un inventaire des renseignements susceptibles d'être puisés dans le dossier fiscal du contribuable en vue d'être transmis au service de taxation du contribuable tiers, ainsi qu'un seuil en dessous duquel la transmission des renseignements n'est pas nécessaire, doivent être portés à la connaissance des personnes en charge de la vérification des dossiers, afin d'éviter un manque d'uniformité des pratiques de contrôle et un respect insuffisant des directives.

• Divers relevés et inventaires devraient également être élaborés pour suivre la confection des fiches, leur envoi, leur réception et leur prise en compte pour la taxation du contribuable tiers, afin de permettre aux fonctionnaires de surveillance d'évaluer le travail accompli et, par comparaison des inventaires, de s'assurer de la bonne réception de toutes les pièces et de leur prise en compte.

• L'administration centrale devrait imposer, dans une instruction générale, qu'un certain nombre de contrôles soient pratiqués par les supérieurs hiérarchiques des agents taxateurs.

K. ACCIJNZEN OP MINERALE OLIEËN. TOEZICHT DOORGELICHT (SAMENWERKINGSONDERZOEK REKENHOF – ALGEMENE REKENKAMER) – (NOVEMBER 2003)

In algemene zin zijn het Rekenhof en de Algemene Rekenkamer tot de vaststelling gekomen dat het huidige accijnssysteem voor minerale oliën geen volledig gesloten administratief systeem vormt en accijnsfraude dan ook niet kan worden uitgesloten.

De initiatieven van de Europese Commissie om te komen tot een verdere harmonisatie van de accijnstarieven en een Europees geautomatiseerd controlesysteem voor accijnzen, verdienen bijgevolg volop ondersteuning in de strijd tegen de accijnsfraude.

Wat specifiek de Belgische situatie betreft werd onder meer aanbevolen:

1. De controles op basis van risicoanalyse te laten primeren op de (in het beleidsplan) strikt lineair gedefinieerde controles.

2. Geïntegreerde controles na te streven met een betere afstemming van de controlewerkzaamheden van de verschillende diensten (ook een nauwe samenwerking met de Administratie van de Ondernemings– en Inkomensfiscaliteit is wenselijk).

3. De uitgevoerde controlewerkzaamheden schriftelijk vast te leggen in een controleverslag, als voorwaarde voor het uitvoeren van een interne controle, van een kwaliteitsbewaking en van een evaluatie van de risicobeheersing en voor de terugkoppeling van de controleresultaten.

4. De informatie-uitwisseling binnen de administratie te optimaliseren en lokaal ontwikkelde informatiesystemen en gegevensbestanden nationaal aan te wenden om, ter ondersteuning van de risicoanalyse, gegevensbanken op te bouwen met relevante informatie over de identificatie van de risico's.

K. LES ACCISES SUR LES HUILES MINÉRALES. UNE RADIOGRAPHIE DU CONTRÔLE (EXAMEN CONJOINT COUR DES COMPTES – ALGEMENE REKENKAMER) (NOVEMBRE 2003)

D'une manière générale, la Cour des comptes et l'Algemene Rekenkamer ont constaté que le système actuel d'accises sur les huiles minérales n'est pas un système administratif totalement bouclé et qu'il est susceptible, donc, de favoriser la fraude aux accises.

Les initiatives de la Commission européenne tendant à poursuivre l'harmonisation des tarifs en matière d'accises et à mettre en œuvre un système européen de contrôle automatisé des accises méritent, dès lors, d'être résolument soutenues dans le cadre de la lutte contre la fraude aux accises.

En ce qui concerne plus spécifiquement la situation belge, il a notamment été recommandé ce qui suit:

1. Donner la primauté aux contrôles fondés sur une analyse de risques par rapport aux contrôles définis de manière strictement linéaire (dans le plan politique).

2. Tendre vers la réalisation de contrôles intégrés impliquant une meilleure harmonisation des travaux de contrôle des différents services (une étroite collaboration avec l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus est également souhaitable).

3. Consigner les travaux de contrôle par écrit dans un rapport de contrôle, comme condition pour assurer un contrôle interne, une surveillance de qualité et une évaluation de la maîtrise des risques, ainsi que la rétroaction des résultats des contrôles.

4. Optimaliser l'échange d'informations au sein de l'administration et utiliser au niveau national les systèmes d'informations et les fichiers de données développés localement pour créer, en appui à l'analyse de risque, des banques de données contenant des informations pertinentes au sujet de l'identification des risques.

L. COMMENTAAR BIJ HET JAARVERSLAG VAN DE ALGEMENE ADMINISTRATIE VAN DE BELASTINGEN (OKTOBER 2003)[3]

1. Het jaarverslag moet relevante informatie bevatten, waarbij gebruik is gemaakt van moderne instrumenten inzake evaluatie en beheerscontrole. Het moet daarnaast verslag uitbrengen over de activiteiten van de diverse fiscale besturen aan de hand van werkelijke indicatoren opgesteld in termen van doeltreffendheid, doelmatigheid en zuinigheid.

2. De statistische gegevens die in het jaarverslag staan, worden niet steeds becommentarieerd. Dit maakt het moeilijk en delicaat er nuttige conclusies uit te trekken. In een dergelijke commentaar zouden bijvoorbeeld toelichtingen kunnen worden gegeven bij de ontwikkelingen die zich in de loop van het jaar hebben voorgedaan, zouden de oorzaken van die ontwikkelingen kunnen worden onderzocht en zouden de gevolgen kunnen worden berekend van eventuele wetswijzigingen of gewijzigde administratieve praktijken. Het Rekenhof formuleert vooral de aanbeveling dat informatie zou worden verstrekt over het rendement van recente fiscale maatregelen.

3. Het jaarverslag zou een aantal maanden vroeger moeten worden gepubliceerd, zodat het ten laatste beschikbaar zou zijn in de loop van de maand juni van het jaar dat volgt op het jaar waarover verslag wordt uitgebracht.

[3] In zijn 162e Boek, bladzijden 80 en volgende (november 2005) heeft het Rekenhof onderzocht hoe op dit verslag is gereageerd. Het onderzoek van het jaarverslag over 2003 heeft aangetoond dat de aangebrachte veranderingen slechts op zeer onvolledige wijze tegemoetkwamen aan de geformuleerde aanbevelingen.

L. COMMENTAIRE SUR LE RAPPORT ANNUEL DE L'ADMINISTRATION GÉNÉRALE DES IMPÔTS (OCTOBRE 2003)[3]

1. Le rapport annuel doit contenir des informations pertinentes, intégrant les outils modernes d'évaluation et de contrôle de gestion, et présenter de véritables indicateurs des activités des différentes administrations fiscales en termes d'efficacité, d'efficience et d'économie.

2. Les données statistiques reprises dans le rapport annuel ne sont pas toujours accompagnées de commentaires, ce qui rend l'exploitation de ce document difficile et délicate. Ces commentaires devraient par exemple expliciter les évolutions intervenues au cours de l'année, analyser leurs causes et mesurer l'incidence des changements enregistrés dans la législation et les pratiques administratives. La Cour recommande notamment qu'une information relative au rendement des mesures fiscales récentes soit fournie.

3. La publication du rapport annuel devrait être avancée de plusieurs mois, de façon à être disponible au plus tard dans le courant du mois de juin de l'année qui suit celle à laquelle il se rapporte.

[3] La Cour des comptes a examiné les suites données à cette publication dans son 162e Cahier, pages 81 et suivantes (novembre 2005). L'examen du Rapport annuel relatif à l'année 2003 a montré que les changements apportés ne répondaient que très incomplètement aux recommandations formulées.

M. DE FISCALE CONTROLE VAN DE NIET AAN DE VENNOOTSCHAPSBELASTING ONDERWORPEN RECHTSPERSONEN (APRIL 2003)

1. Vóór elke controle zou de administratie ervoor moeten zorgen dat zij kan beschikken over een volledige en geactualiseerde inventaris van de instellingen en verenigingen (in het bijzonder de rechtspersonen en de feitelijke verenigingen) die aan specifieke controles dienen te worden onderworpen.

2. Al naargelang de woonplaats van de belastingplichtige worden de controles op de rechtspersonenbelasting (RPB) uitgevoerd door verschillende instanties: in de grote steden vervullen gespecialiseerde diensten die opdracht, elders voeren de diensten personenbelasting, in bijkomende orde, die controles op de rechtspersonenbelasting uit. In laatstbedoeld geval kunnen de controles als zwak worden bestempeld. Zij blijven meestal beperkt tot inkohiering op grond van de aangifte en klassering van de documenten in het dossier. Daardoor komt een doelmatige en billijke inning van de belasting in het gedrang.

3. De normen toegepast bij de controle van de verenigingen en instellingen zijn ontoereikend wat de selectie van de te controleren dossiers en wat de wijze van controle (beheerscontrole en inordestellingen) betreft.

4. Er wordt te weinig gebruik gemaakt van controles bij de aanvang en bij de stopzetting van activiteiten, van controles gericht op de taxatie van derden of op het opsporen van «oneigenlijke VZW's» en van ter plaatse uitgevoerde controles. Wat betreft de feitelijke verenigingen is er nood aan versterkte controles gesteund op systematische procedures.

5. In een controlehandleiding ten behoeve van de taxatieambtenaren, zouden onder meer methoden moeten worden ontwikkeld voor de analyse van de jaarrekeningen (model bepaald in de wet van 2 mei 2002 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk) en voor het opsporen van «oneigenlijke VZW's».

M. LE CONTRÔLE FISCAL DES PERSONNES MORALES NON ASSUJETTIES À L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS (AVRIL 2003)

1. Préalablement à toute mesure de vérification, l'administration devrait développer des pratiques permettant de faire un inventaire complet et actualisé des associations (en particulier les personnes morales et les associations de fait) sur lesquelles doivent porter des contrôles spécifiques.

2. Le contrôle de l'impôt des personnes morales (I.P.M.) est confié, selon le domicile du contribuable, à des services différents: alors que, dans les grandes villes, cette tâche est réalisée par des services spécialisés, ailleurs ce sont des services chargés de l'impôt des personnes physiques qui s'occupent, parfois très marginalement, de la vérification de l'I.P.M. Dans ce dernier cas, on peut considérer le contrôle comme faible, limité le plus souvent à un enrôlement sur déclaration et au classement des pièces des dossiers. Cette situation porte atteinte à l'efficacité et à l'équité de la collecte de cet impôt.

3. Les normes appliquées au contrôle de ces associations et organismes sont insuffisantes en ce qui concerne le système de sélection des dossiers et les modalités de chaque type de contrôle (contrôle de gestion et mise en ordre).

4. Les contrôles de début et de fin d'activité, ceux en vue de la taxation de tiers ou pour identifier des «fausses A.S.B.L.», ainsi que les visites sur place, sont insuffisamment pratiqués. Un contrôle plus appuyé et formalisé en procédures systématiques devrait être organisé sur les associations de fait.

5. Des instructions aux taxateurs devraient définir des méthodes d'analyse des comptes annuels, dont la présentation standardisée est imposée par la loi du 2 mai 2002 sur les A.S.B.L. et décrire des procédures systématiques de débusquement des «fausses A.S.B.L.».

N. HET BIJZONDER BELASTINGSTELSEL VOOR BUITENLANDSE KADERLEDEN (FEBRUARI 2003)

Het Rekenhof beveelt aan volgende aanpassingen door te voeren teneinde bepaalde misbruiken uit te sluiten:

1. Een geregelde hernieuwing van het onderzoek betreffende de erkenning als buitenlands kaderlid is noodzakelijk om na te gaan of alle voorwaarden blijvend zijn vervuld.

2. De controlegraad moet worden opgedreven onder meer door betere afspraken met de sector omtrent bewijsvoering van de dagen buitenland.

3. Teneinde mogelijke misbruiken efficiënt te kunnen opsporen, dient de internationale uitwisseling van gegevens te worden opgevoerd.

N. LE RÉGIME SPÉCIAL DE TAXATION DES CADRES ÉTRANGERS (FÉVRIER 2003)

La Cour des comptes recommande d'appliquer les adaptations suivantes afin d'exclure certains abus:

1. Nécessité de renouveler périodiquement l'examen concernant la reconnaissance comme cadre étranger pour vérifier si toutes les conditions demeurent remplies.

2. Augmentation indispensable du degré de contrôle, notamment en recherchant de meilleurs arrangements avec le secteur en ce qui concerne la charge de la preuve des jours passés à l'étranger.

3. Intensification de l'échange internationale de données pour permettre de déceler d'éventuel abus de manière efficace.

O. INKOHIERING VAN DE AANSLAGEN IN DE PERSONENBELASTING EN DE VENNOOTSCHAPSBELASTING (DECEMBER 2001)

1. Er bestaat geen enkele specifieke planning voor de inkohieringen: de taxatiediensten zijn niet verplicht verslag uit te brengen over het beheer van hun inkohieringsverrichtingen. Daardoor beschikken zij dan ook niet over staten die hen de mogelijkheid verschaffen voldoende zicht te hebben op het goede verloop van de werkzaamheden. Om dezelfde redenen kunnen hun activiteiten niet omkaderd worden door de controlerende instanties.

2. De controle en de inkohiering gebeuren met een beperkt aantal personeelsleden dat ongelijkmatig verdeeld is. Op die manier is een billijke en gelijke behandeling van de belastingplichtigen niet volledig gewaarborgd.

3. De analyse van de toestand van de annuleringen van foutieve aanslagen laat niet toe uit te sluiten dat er, ondanks de doeltreffende geautomatiseerde controles, problemen blijven bestaan in verband met de overeenstemming van de kohieren met de gegevens die zijn opgenomen in het dossier van de belastingplichtige. Deze analyse toont het belang aan van een degelijke organisatie.

4. De controle van de beveiliging van de informatica-toepassingen werd blijkbaar verwaarloosd. Manipulaties allerhande zijn perfect mogelijk en kunnen door het ontbreken van bijkomende manuele controles niet worden opgespoord. Uitzondering hierop vormt de terugbetaling van belastingen. Alleen al gelet op deze vaststelling kan geen enkele waarborg inzake de opstelling van conforme kohieren worden gegeven.

O. L'ENRÔLEMENT DES COTISATIONS À L'IMPÔT DES PERSONNES PHYSIQUES ET À L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS (DÉCEMBRE 2001)

1. Aucune programmation spécifique des enrôlements n'existe: les services de taxation n'ont pas d'obligation de rendre compte de leur gestion des opérations d'enrôlement; ils ne disposent par d'états leur donnant une visibilité garante du bon déroulement de leurs travaux; pour la même raison, leurs activités ne peuvent être encadrées par les instances qui les contrôlent.

2. Les travaux de vérification et d'enrôlement sont réalisés par un personnel réduit et inégalement réparti. Le traitement égal et équitable des contribuables n'est ainsi pas pleinement garanti.

3. L'analyse de la situation des annulations de cotisations fautives ne permet pas d'exclure, malgré l'efficacité des contrôles automatisés, l'existence de problèmes de conformité des données du rôle et met en évidence à cet égard l'influence de défauts d'organisation.

4. Le contrôle de la sécurité des applications informatiques apparaît négligé. Des manipulations de toutes sortes sont réalisables en toute impunité et, en l'absence de contrôles manuels supplétifs, hormis le cas des remboursements d'impôts, non détectables. Au vu de ce seul constat, aucune garantie de production de rôles conformes ne peut être octroyée.

P. FUNCTIONERING VAN DE DOUANEDIENSTEN INZAKE DE INVOERRECHTEN (JUNI 2001)

Inzake het gebruik van risicoanalyse bij de uitvoering van de douanecontroles werden volgende aanbevelingen geformuleerd:

1. Voor het functioneren van risicoanalyse moet aan de basisvoorwaarden worden voldaan: inzet en opleiding van personeel en beschikbaarheid van een centraal gegevens– en informatienetwerk.

2. In afwachting van een centraal beheerd risicoanalysesysteem kunnen de bestaande controlemiddelen efficiënter worden ingezet:

• De fiches (gerubriceerde informatie over fraudemechanismen) van de Dienst Organisatie Controles en Diverse Regelingen (D.O.C.) moeten meer gericht naar de controlediensten worden gestuurd op basis van informatiepakketten die een relatie leggen tussen de operatoren, de goederen en de controledienst; een intern controlesysteem moet waken over het gericht gebruik van de D.O.C-fiches.

• De D.O.C.-fiches moeten worden aangewend om de verificatiecircuits (thans drie circuits gerangschikt volgens afnemend risico) aan te passen; de efficiëntie van de risicoprofielen moet permanent worden geëvalueerd en de mogelijke combinaties van selectiecriteria dienen te worden verfijnd.

• Informatie voor risicoanalyse moet centraal worden beheerd (thans versnipperd over de controlediensten).

• Het onvolledige en gebruiksonvriendelijke Nationaal Kaartsysteem inzake Douane en Accijnzen (N.A.K.A.D.A) moet tot een bruikbaar instrument voor risicoanalyse worden omgevormd.

• ten behoeve van de eerstelijns-verificatiediensten dient informatie over goederen en goederenbewegingen te worden verschaft voor de selectie van de aangiften die moeten worden onderworpen aan een controle.

3. **Omdat risicoanalyse projectmatig verloopt moeten de deelprojecten worden gecoördineerd (aanstellen coördinator) zodat dubbel werk en fragmentarische aanpak worden vermeden.**

4. Voor de uitbouw van een informatienetwerk dienen de nodige personeels– en informaticamiddelen beschikbaar te worden gesteld.

P. FONCTIONNEMENT DES SERVICES DES DOUANES EN MATIÈRE DE DROITS À L'IMPORTATION (JUIN 2001)

En ce qui concerne l'utilisation de l'analyse de risque lors de l'exécution des contrôles de douane, les recommandations suivantes ont été formulées:

1. Pour assurer le fonctionnement de l'analyse de risque, il convient de satisfaire aux conditions de base: emploi et formation du personnel et présence d'un réseau central de données et d'informations.

2. Dans l'attente d'un système d'analyse de risque géré de manière centralisée, les moyens de contrôle disponibles peuvent être mis en œuvre de manière plus efficace:

• Les fiches (informations classées en rubriques au sujet des mécanismes de fraude) du service Organisation des contrôles et Régimes divers doivent être envoyés de manière davantage orientée aux services de contrôles sur la base de paquets d'informations établissant un lien entre les opérateurs, les marchandises et le service de contrôle; un système de contrôle interne doit veiller à l'utilisation correcte des fiches DOC.

• Les fiches DOC doivent être utilisées pour adapter les circuits de vérification (actuellement trois circuits classés par importance décroissante de risque); l'efficacité des profils de risque doit être évaluée en permanence et les possibilités de combinaison des critères de sélection doivent être affinées.

• Les informations relatives à l'analyse de risque doivent faire l'objet d'une gestion centrale (actuellement dispersée entre les services de contrôle).

• Le système Fichier national des contrevenants en matière de douanes et accises (FINADA) qui est incomplet et manque de convivialité doit devenir un instrument utilisable pour l'analyse de risque.

• Il convient de fournir aux services de vérification de première ligne des informations relatives aux marchandises et aux mouvements de marchandises pour qu'ils puissent sélectionner les déclarations à soumettre à un contrôle.

3. Étant donné l'approche par projet de l'analyse de risque, les projets partiels doivent être coordonnés (affectation d'un coordinateur) de manière à éviter le double travail et une approche fragmentaire.

4. Il convient de mettre à disposition les moyens en personnel et informatique nécessaires pour le développement d'un réseau d'information.

Q. FISCALE CONTROLE VAN WERKELIJKE BEROEPSKOSTEN (FEBRUARI 2001)

1. Voor de goede werking van de diensten verdient het aanbeveling te kunnen beschikken over een referentiehandleiding (het «Handboek Taxatie») die de instructies samenvat en die regelmatig wordt bijgewerkt.

2. De periodieke selectie van dossiers voor een grondiger controle («beheerscontrole») is een essentieel element in de verificatieprocedure die de administratie heeft ingevoerd. Deze procedure wordt slechts gedeeltelijk nageleefd. Enerzijds worden de door de administratie vastgelegde selectiecriteria nauwelijks toegepast. De administratie zou zich moeten bezinnen over de moeilijkheden die de taxatieambtenaren ondervinden bij het toepassen van deze criteria en eventueel dient zij de selectiecriteria te herzien mocht blijken dat ze ontoepasbaar zijn in hun huidige vorm. Anderzijds is het Rekenhof van oordeel dat de administratie de concrete stappen van een inordestelling en de precieze regels voor de formele organisatie van een dossier van een belastingplichtige natuurlijke persoon expliciet en gedetailleerd moet uitwerken. Tevens kan men niet genoeg de nadruk leggen op de noodzaak te komen tot een betere definiëring van een beheerscontrole voor de dossiers loontrekkenden «werkelijke beroepskosten».

3. Er moet nagedacht worden over het opstellen van een gedetailleerd en met concrete gevallen geïllustreerd methodologisch vademecum over de verificatie van de werkelijke kosten die natuurlijke personen inbrengen (enkel loontrekkenden of voor alle natuurlijke personen). Een dergelijk referentiekader – dat kan worden geïntegreerd in een «Handleiding Verificatie» – zou een uniforme toepassing van de belastingwetgeving in de hand werken en het controlewerk meer operationeel maken.

4. Het directe toezicht door de dienstchef is een niet te verwaarlozen factor van de interne controle, maar dit toezicht dient zich te verruimen tot een globalere evaluatie van de aard van de verificaties. Aldus kan een eenvormige dossierbehandeling de maatstaf worden.

5. Ten bewijze dat dossiers aan een verificatie werden onderworpen en om de opvolging van het dossier en de hiërarchische of externe controle te vergemakkelijken, zou een formulier moeten worden uitgewerkt, waarop de taxatieambtenaar met korte annotaties kan vermelden welke stappen hij heeft gezet in de dossierbehandeling en waarop hij eventueel nuttige aanwijzingen voor een latere controle kan geven.

Q. LE CONTRÔLE FISCAL DES FRAIS PROFESSIONNELS RÉELS DES TRAVAILLEURS SALARIÉS (FÉVRIER 2001)

1. Pour un bon fonctionnement des services, il est recommandé que soit disponible un manuel de référence (i.e. le «Manuel de Taxation») synthétisant les instructions et mis à jour régulièrement.

2. La sélection des dossiers, selon une périodicité définie, en vue de leur appliquer un contrôle plus approfondi («contrôle de gestion»), est un élément essentiel de la procédure de vérification mise en place par l'administration. Le respect de cette procédure n'est que partiellement assuré. D'une part, les critères de sélection des dossiers fixés par l'administration ne sont guère appliqués. L'administration devrait s'interroger sur la difficulté qu'éprouvent les taxateurs à appliquer ces critères, et éventuellement réviser ceux-ci, s'ils devaient apparaître impraticables tels qu'énoncés actuellement. D'autre part, la Cour estime nécessaire que l'administration énonce explicitement et dans le détail les démarches concrètes d'une mise en ordre et les règles précises d'organisation formelle d'un dossier de contribuable personne physique. De même, l'on ne saurait trop insister sur la nécessité de mieux définir un contrôle de gestion appliqué aux dossiers de salariés «frais réels».

3. Il convient d'envisager l'élaboration d'un corpus méthodologique détaillé et illustré de cas concrets, concernant la vérification des frais réels des personnes physiques (salariés uniquement, ou pour toutes personnes physiques). Cette référence – qui pourrait venir s'intégrer dans le «Manuel de Vérification» – favoriserait l'uniformité de l'application de la loi fiscale et rendrait le travail de contrôle plus opérationnel.

4. Même si la supervision directe opérée par le chef de service joue un rôle non négligeable amplement développée afin d'évaluer plus globalement la nature des vérifications et favoriser l'uniformité de traitement des dossiers.

5. Afin d'accroître la visibilité de la vérification effectuée et faciliter tant le suivi du dossier que le contrôle hiérarchique ou externe, il conviendrait d'élaborer un formulaire où, au moyen d'annotations rapides, le taxateur devrait signaler les démarches qu'il a poursuivies pour traiter le dossier (avec, le cas échéant, des indications utiles pour un contrôle ultérieur).

6. De administratie zou voor de globale evaluatie van het controlesysteem op de loontrekkenden die «werkelijke beroepskosten» inbrengen, moeten beschikken over een rendementsindicator van de uitgevoerde verificatie.

R. CONTROLE OP DE AANGIFTE IN DE VENNOOTSCHAPSBELASTING (SEPTEMBER 2000)

1. Inzake de personeelsformatie, de informaticauitrusting en de instructies is behoefte aan:

• objectieve normen inzake benodigd personeel voor een evenwichtige spreiding van de controles (gelijke behandeling van belastingplichtigen);
• stabiliteit in de leiding van de controlekantoren;

• uniform toegepaste beheerssoftware; informatisering van standaardformulieren;
• samenbundeling en coördinatie van de instructies; handboek voor het beheer van een kantoor met functieomschrijving.

2. De continue werking van het repertorium van de rechtspersonen (kardex) moet worden gewaarborgd door meer ambtenaren van een kantoor of een centrale mobiele reserve inzetbaar te maken.

3. Voor de uniforme en snellere behandeling van de ingediende aangiften

• moeten concrete richtlijnen worden uitgevaardigd voor de geldigheidscontrole en voor acties bij formeel ongeldige aangifte (toegekende herstelter-mijn, aanslag van ambtswege, boete of belastingverhoging);
• dienen de gegevens over de verleende uitstellen te worden gecentraliseerd (voor vergelijking tussen ambtsgebieden); moet een uiterste datum worden opgelegd en bij collectief uitstel worden nagegaan of elk van de vennootschappen aan de voorwaarden voldoet;
• moet speciale aandacht besteed aan de vennootschappen die niet per kalenderjaar boekhouden (wegens kortere aanslag– en onderzoektermijn).

4. ***Nalatige niet-indiening van aangiften dient preventief te worden bestreden door systematisch opleggen van administratieve boeten; een geautomatiseerd boetesysteem zou bovendien tijdrovende manuele inkohieringen vermijden, de sanctie objectiveren en het risico op procedurefouten verkleinen.***

6. Il est nécessaire, pour l'évaluation globale du système de contrôle des salariés «frais réels», que l'administration dispose d'un indicateur de rendement de la vérification effectuée.

R. CONTRÔLE DE LA DÉCLARATION À L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS (SEPTEMBRE 2000)

1. En ce qui concerne le cadre du personnel, l'équipement informatique et les instructions, il est nécessaire de prévoir:

• des normes objectives en matière de personnel nécessaire en vue d'assurer une répartition équilibrée des contrôles (égalité des contribuables);
• une stabilité dans la direction des bureaux de contrôle;
• l'uniformisation de l'utilisation d'un logiciel de gestion; une informatisation des formulaires types;
• la compilation et la coordination des instructions; un manuel pour la gestion d'un bureau, contenant une description de fonction.

2. Il faut garantir le fonctionnement continu du répertoire des personnes morales (kardex) en formant davantage d'agents d'un bureau ou en créant une réserve mobile centrale.

3. Pour garantir un traitement uniforme et plus rapide des déclarations rentrées

• il convient d'édicter des directives concrètes pour le contrôle de la validité et pour les actions en cas de déclaration non valable d'un point de vue formel (délai de correction consenti, imposition d'office, amende ou accroissement d'impôt);
• les données relatives aux reports octroyés doivent être centralisées (pour permettre une comparaison entre les ressorts); un délai maximum doit être imposé et, en cas de report collectif, il convient d'examiner si chaque société remplit les conditions;

• il convient de suivre plus attentivement les sociétés qui ne tiennent pas une comptabilité par année civile (en raison des délais d'imposition et d'examen plus courts).

4. Il convient de lutter préventivement contre la non-déclaration par négligence en appliquant systématiquement des amendes administratives; un système automatisé d'amende éviterait, en outre, les fastidieux enrôlements manuels, objectiverait la sanction et réduirait le risque de fautes de procédure.

5. Bij onwillige niet-indiening van aangifte is het aangewezen

• een snellere selectie uit te voeren van actieve en inactieve vennootschappen;
• inactieve vennootschappen aan te sporen aangifte van stopzetting in te dienen;
• sneller over te gaan tot ambtshalve schrapping; bedrieglijke faillissementen op te sporen;
• voor deze selectie meer een beroep te doen op de opsporingsdiensten en op de BTW-kantoren;

• opsporingsdiensten meer in te schakelen bij de vaststelling van de belastbare grondslag (voor aanslag van ambtswege).

6. ***Voor de onwillige niet-indiening door actieve vennootschappen (m.a.w. frauderende belastingplichtigen) wordt o.m. aangeraden:***

• centralisatie van het onderzoek van deze dossiers in een controlecentrum of een gespecialiseerd kantoor «taxatie van niet-aangevers»;
• aanleggen van databank «vergelijkingspunten» (voor taxatie bij vergelijking);
• betere informatie-uitwisseling met alle opsporingsdiensten, controlekantoren, controlecentra BTW, BBI, Douane, Europese diensten

• gezamenlijke actie om frauderende vennootschappen voor het gerecht te dagen;
• vergelijking met wettelijk en administratief optreden in buurlanden met het oog op eventuele wetswijzigingen;

• wettelijke initiatieven: verlenging van de onderzoekstermijnen en versoepeling van de taxatie door vergelijking.

5. En cas de non-déclaration par des contribuables récalcitrants, il est recommandé:

• de sélectionner plus rapidement les sociétés actives et inactives;
• d'inciter les sociétés inactives à introduire une déclaration de cessation d'activité;
• de procéder plus rapidement à la radiation d'office, de repérer les faillites frauduleuses;
• de faire davantage appel aux services de recherche et aux bureaux de la TVA pour cette sélection;
• d'impliquer davantage les services de recherche dans la fixation de la base imposable (pour l'imposition d'office).

6. Pour ce qui est de la non-déclaration par des sociétés actives récalcitrantes (en d'autres termes les contribuables fraudeurs), il est notamment recommandé:

• de centraliser l'examen de ces dossiers dans un centre de contrôle ou dans un bureau spécialisé dans la «taxation des non-déclarants»;
• de créer une banque de données des «points de comparaison» (taxation par comparaison);
• d'assurer un meilleur échange d'informations avec tous les services de recherche, les bureaux de contrôle, les centres de contrôle TVA, l'ISI, la douane et les services européens;
• d'engager une action concertée pour déférer à la justice les sociétés qui fraudent;
• de comparer les modes d'intervention légale et administrative dans les pays voisins en vue d'apporter éventuellement des modifications à la législation;
• initiatives légales: allongement des délais d'investigation et assouplissement de la taxation par comparaison.

S. ONDERZOEK VAN DE BELASTINGAANGIFTE IN DE PERSONENBELASTING: AARD EN PERIODICITEIT VAN DE CONTROLE VAN DE AANGIFTEN VAN DE CATEGORIE «B» (JUNI 2000)

1. Het Rekenhof dringt aan op het herdefiniëren en heroriënteren van de doelstellingen van het controleprogramma B1-B6, inzonderheid op de ontwikkeling van kwaliteits-indicatoren en op het uittekenen van een realistische en tijdsgebonden controleplanning getoetst aan het fiscaal risico. Het Rekenhof is van mening dat een deugdelijk controleprogramma moet steunen op drie pijlers:

• Gebruikmaking van risico-analysetechnieken om de gerichte controles te focussen op dossiers met een hoog frauderisico.

• Beperking van de voorspelbaarheid door het uitvoeren van aleatoire controles.

• Het respecteren van een minimale periodiciteit. *Een subjectief controlegevoel moet vermijden dat belastingplichtigen afglijden naar frauduleus gedrag.*

2. De belastingadministratie dient inspanningen te leveren om te komen tot een efficiënt en betrouwbaar prestatiemeetsysteem. De verslaggeving in onder andere het Jaarverslag moet een getrouwe en volledige samenvatting geven van de controlepopulatie, de doelstellingen en de gemeten prestaties.

3. Om ten volle dienstig te zijn als beleidsinstrument voor het management, zouden de resultaten van de prestatiemeting bovendien moeten worden geanalyseerd en geïnterpreteerd door ambtenaren die een grondige praktijkervaring inzake controle koppelen aan een terdege kennis van statistische technieken.

S. AUDIT DE LA DÉCLARATION FISCALE À L'IMPÔT DES PERSONNES PHYSIQUES: NATURE ET PÉRIODICITÉ DU CONTRÔLE DES DÉCLARATIONS DE LA CATÉGORIE «B» (JUIN 2000)

1. La Cour des comptes insiste sur la nécessité de redéfinir et de réorienter les objectifs du programme de contrôle B1-B6, plus particulièrement de mettre au point des indicateurs de qualité et d'établir une planification des contrôles réaliste, notamment du point de vue du temps requis, et tenant compte du risque fiscal. La Cour des comptes estime qu'un programme de contrôle correct doit reposer sur trois piliers:

• Application de techniques d'analyse des risques en vue de concentrer les contrôles orientés sur des dossiers comportant un risque de fraude élevé.

• Limitation de la prévisibilité par l'exécution de contrôle aléatoires.

• Respect d'une périodicité minimale. *Le sentiment subjectif qu'ont les contribuables d'être susceptibles de subir un contrôle doit éviter qu'ils adoptent un comportement frauduleux.*

2. L'administration fiscale devrait s'efforcer de mettre en place un système de mesure des prestations efficace et fiable. Les comptes rendus fait à ce sujet, notamment ceux qui figurent dans le rapport annuel, doivent présenter une synthèse fidèle et complète de la population contrôlée, des objectifs et des prestations mesurées.

3. Pour être pleinement utile en tant qu'instrument politique à la disposition du management, les résultats de la mesure des prestations devraient, en outre, être analysés et interprétés par les fonctionnaires qui allient une expérience pratique approfondie à une connaissance sérieuse des techniques statistiques

T. CONTROLE MET BETREKKING TOT DE AANGIFTE IN DE PERSONENBELASTING (APRIL 1999)

1. Door het ontbreken van systematische overeenstemmingscontroles tussen individuele fiches en samenvattende opgaven worden fraudemechanismen mogelijk gemaakt.

2. Er dient werk gemaakt te worden van een adequate statistische verwerking van alle documentatiefiches die in de documentatiecentra worden behandeld.

3. In het belcotaxsysteem dienen interne controlesystemen te worden ingebouwd die de invoer en verwerking van tegenstrijdigheden en onjuistheden kunnen voorkomen.

4. Er dient gezocht naar mogelijkheden om belcotax te verbinden met andere databanken om de correctheid van bepaalde gegevenscategorieën te checken of te vervolledigen.

5. Er dienen duidelijke, concrete en éénduidige taxatierichtlijnen te worden gegeven om het gebrek aan uniformiteit bij de administratieve controlewerkzaamheden op te vangen.

6. Het houden van geregelde coördinatievergaderingen op de diverse controleniveaus is essentieel om een maximale éénvormigheid bij de controlewerkzaamheden te verzekeren.

7. Het stroomlijnen en standaardiseren van de bestaande wildgroei aan fiscale attesten zou de gebruiksvriendelijkheid ervan drastisch kunnen verbeteren en een aanzienlijke tijdwinst opleveren bij de controleactiviteiten.

8. Er moet werk gemaakt worden van een versterking van de interne controle door hoofdcontroleurs, dienstleiders en inspecteurs A op de taxatiewerkzaamheden van taxatieambtenaren.

T. CONTRÔLE RELATIF À LA DÉCLARATION À L'IMPÔT DES PERSONNES PHYSIQUES (AVRIL 1999)

1. En l'absence de contrôles systématiques de la concordance entre les fiches individuelles et les relevés récapitulatifs, certains mécanismes de fraude sont rendus possibles.

2. Il convient de soumettre à un traitement statistique approprié toutes les fiches de documentation traitées dans les centres de documentation.

3. Il convient d'incorporer dans le système Belcotax des systèmes de contrôle interne permettant de prévenir l'encodage et le traitement de contradictions et d'inexactitudes.

4. Il s'agit de trouver des possibilités de relier Belcotax à d'autres banques de données pour vérifier ou compléter l'exactitude de certaines catégories de données

5. Il convient de donner des instructions de taxation claires, concrètes et ne contenant aucune ambiguïté afin de remédier au manque d'uniformité dans le travail de contrôle administratif.

6. L'organisation de réunions de coordination périodiques aux divers niveaux de contrôle est essentielle pour assurer une uniformité maximale du travail de contrôle.

7. La rationalisation et la normalisation de la multiplication incontrôlée actuelle d'attestations fiscales pourraient en améliorer fortement la convivialité et apporter un gain de temps considérable au travail de contrôle.

8. Il faut renforcer le contrôle interne exercé par les contrôleurs en chef, les chefs de service et les inspecteurs A dans le cadre du travail de taxation fourni par les agents de la taxation.

A. De eenmalige bevrijdende aangifte (november 2007)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORDEN**
1. De taxatiediensten hebben geen specifieke instructies gekregen met betrekking tot de gevolgen die die tijdelijke wettelijke regeling zou hebben voor de latere behandeling van de dossiers. Tussen de verschillende administraties werd geen specifieke samenwerking of informatie-uitwisseling georganiseerd.	In dit geval kwam het de AOIF niet toe de eerste commentaren op deze maatregel uit te werken. Het klopt dat Inzake PB en btw tot op heden geen enkele circulaire of instructie werd verspreid in verband met de gevolgen van de wet van 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte (EBA); toch zij erop gewezen dat de ontwerpcirculaires en -instructies, die in mei 2004 en pro memorie nogmaals in september 2005 werden toegezonden aan de minister van Financiën, niet werden goedgekeurd. Die ontwerpcirculaire attendeert de belastingdiensten met name op de weerslag die de EBA-wet heeft op het stuk van de fiscale procedure, en gaat over de onderlinge samenwerking en informatie-uitwisseling tussen besturen. Dat ontwerp werd aangevuld met een onderdeel over de repercussies welke de instelling van belastingregularisatie bij de programmawet van 27 december 2005 heeft voor de fiscale procedure, en gaat ook in op het vraagstuk van de spontane aangiften bij de diensten van de AOIF. Thans worden die voor akkoord of advies dan wel ter aanvulling voorgelegd aan de verschillende betrokkenen bij het bestuur. Zodra die stappen gezet zijn, zal de ontwerpcirculaire voor akkoord worden voorgelegd aan de minister van Financiën.
2. De regeling van de verzwaarde sancties voor niet-aangegeven inkomsten waarvoor de belastingplichtigen geen EBA hebben ingediend (terwijl ze dat hadden kunnen doen), wordt in feite weinig toegepast; omdat de verjaringsregels spelen is de periode waarin deze kan worden toegepast kort. De diensten hebben de organisatie van de controles hier niet specifiek op afgestemd.	De in punt 1 bedoelde ontwerpcirculaire maakt gewag van de richtlijnen over sancties. Het bestuur is bij gebrek aan de vereiste vectoren niet bij machte terzake een specifieke controle te suggereren.

3. De invoering door de wet, begin 2006, van de permanente regularisatieprocedure maakt het voor de belastingplichtige mogelijk aan de regeling van de verzwaarde sancties te ontsnappen.	Het gaat louter op de toepassing van de wet.
4. De gevallen waarin een spontane aangifte door een taxatiedienst kan worden aanvaard, zouden duidelijk moeten worden gedefinieerd, evenals de eventuele toe te passen sancties. Buiten deze hypotheses zouden de taxatiediensten de spontane aangiften moeten doorsturen naar de dienst Voorafgaande Beslissingen die bevoegd is om de permanente regularisatieaangiften in ontvangst te nemen.	De in punt 1 bedoelde ontwerpcirculaire maakt gewag van de voorstellen van de AOIF terzake. Die voorstellen zullen, na overleg met en goedkeuring door de verschillende betrokkenen, voor akkoord worden voorgelegd aan de minister van Financiën. De AOIF past op zijn minst de algemene en strikte regels toe die aan de vestiging van de belasting ten grondslag liggen, en waarbij dus ook een spontane aanvullende aangifte van de belastingplichtige voorhanden is. Zulks is het geval voor de bepalingen in verband met het recht van onderzoek en het controlerecht, met de bewijsmiddelen en de belastingtermijnen, met de straffen, met de berekening van de verwijlintresten en met de informatie-uitwisseling dan wel de aanhangigmaking bij het gerecht.
5. De gegevens die de administratie van de Thesaurie verzamelt wanneer de belastingplichtige ervoor kiest zijn gelden te bewaren op een rekening in het buitenland, werden niet aan de taxatiediensten toegezonden.	De Thesaurie zal de nodige maatregelen nemen opdat het EBA-bestand tegen eind oktober 2008 ter beschikking wordt gesteld van de AOIF (hetgeen is bevestigd in een mail van de Thesaurie van 9 september 2008).
6. De lijst van de bij de administratie van de Thesaurie ingediende EBA werd niet doorgegeven aan de CFI (Cel voor Financiële Informatieverwerking), die in België belast is met de strijd tegen witwassen.	Geen enkele in de wet van 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte vervatte bepaling voorziet erin dat die lijst aan de CFI wordt toegezonden. Artikel 6, § 6 van de wet van 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte bepaalt immers het volgende: “Om een controle inzake de authenticiteit van het attest mogelijk te maken, bezorgen de kredietinstellingen, de beursvennootschappen en de verzekeringsondernemingen aan de Cel voor financiële informatieverwerking ingesteld bij de wet van 11 januari 1993 een lijst met de identiteit van de natuurlijke personen aan wie een attest ingevolge § 4 werd uitgereikt, het nummer van het attest en het bedrag van de in artikel 2, § 1, derde lid, bedoelde overgeschreven sommen, kapitalen of roerende waarden, of van de in artikel 2, § 1, vijfde lid, 1°, bedoelde gedeponeerde roerende waarden.” In punt 1.9 (bladzijde 17) van zijn verslag van november 2007 over de eenmalige bevrijdende aangifte beklemtoont het Rekenhof trouwens het volgende: “Er moet echter worden opgemerkt dat de verplichting

	om de lijst van de EBA's met betrekking tot de in het buitenland bewaarde geldsommen aan de CFI te bezorgen, door de wet niet wordt opgelegd aan de administratie van de Thesaurie.". De Thesaurie zal dat vraagstuk voor advies voorleggen aan de juridische dienst van de FOD Financiën.

B. De fiscale controle van de btw-plichtigen (augustus 2007)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORDEN**
1. De registratie van de controleactiviteiten zou optimaler en beter begeleid moeten zijn. Het invorderingsorder of het informatiebulletin zou het enige referentiedocument voor de taxatieactiviteiten moeten zijn.	Binnen het STIR-CO-project is het de bedoeling dat het informatiebulletin, het invorderingsorder en het controleverslag in één toepassing worden samengebracht en consulteerbaar zullen zijn voor elke daartoe voldoende geautoriseerde ambtenaar. Dit project werd sinds oktober 2007 terug heropgestart en bevat zoals aangekondigd een uniformisering van de controle-activiteiten door middel van het gebruik van gestandaardiseerde controledocumenten. De planning voor de eerste release met betrekking tot het beheer van de controle-opdrachten is voorzien voor het laatste kwartaal 2008. Er wordt evenwel op gewezen dat deze release van het STIR-CO-project de aspecten Informatiebulletin, Invorderingsorder en Controleverslag nog niet zal omvatten aangezien deze gepland zijn voor een volgende release. Momenteel is dit alles evenwel reeds voorzien in de toepassing VERIFIO waar bij de aanmaak van het controleverslag automatisch een invorderingsorder of informatiebulletin wordt gecreëerd. Deze toepassing heeft momenteel ongeveer 2000 gebruikers.
3. Er moet een geüniformiseerd dossierbeheer worden opgezet opdat elke bevoegde persoon de belangrijkste punten van een dossier kan identificeren.	
4. Er moet bijzondere aandacht worden besteed aan de controleverslagen en de referenties die daarin worden opgenomen. De administratie moet formulieren uitwerken die worden aangevuld op grond van de ondernomen stappen en de geboekte resultaten.	
2. De administratie moet ten aanzien van de buitendiensten de voorrang geven aan een communicatiesysteem via – eventueel elektronisch verspreide – instructies en omzendbrieven, naast elke andere minder officiële en gestructureerde	De administratie verspreidt sinds geruime tijd de instructies, circulaires en omzendbrieven elektronisch via het intranet aan de ambtenaren.

5. De regularisatieopgave moet alle elementen bevatten ter verantwoording van de sommen die van de btw-plichtige worden gevorderd, met inbegrip van de boetes.	De regularisatieopgaven en ook alle andere controledocumenten zullen via de toepassing STIR-CO gestandaardiseerd worden.
6. In afwachting dat het enig dossier volledig wordt gerealiseerd, is een nauwe samenwerking tussen alle taxatiediensten van de FOD Financiën noodzakelijk. De instructies over de verplichte informatie-uitwisseling tussen de DB – en btw-diensten moeten strikt worden nageleefd.	De nauwe samenwerking tussen de verschillende taxatiediensten wordt jaarlijks voldoende aangemoedigd en in herinnering gebracht. Het is de taak van de Algemene Inspectie en de Interne controle om dit aspect op te volgen. Dit gebeurt ook effectief o.m. in het kader van toezicht op de diensten en op de naleving van de instructies, bv. inzake Datamining (vermits dit de enige volledige controles zijn die de klassieke btw-controlekantoren nog uitvoeren).
7. De administratieve organisatie van de 242 controlekantoren moet worden herbekeken opdat elke dienst duidelijk kan worden geïdentificeerd en geëvalueerd. De statistieken in verband met de personeelsleden en de controleactiviteiten zouden moeten worden opgesteld zodat een vergelijking tussen de diensten mogelijk is.	De reorganisatie van de btw-controlekantoren is voortdurend in volle ontwikkeling. Thans streeft men ernaar de verworvenheden van de mini-herstructurering te verankeren in de nieuwe ICT-toepassingen (STIR-btw) die op het terrein worden ontplooid. Men kan evenwel slechts streven naar samenvoeging en rationalisering van de controlekantoren indien dit zowel binnen het reglementaire als organisatorische kader mogelijk is. De impact van herstructureringen op andere bestaande ICT-applicaties mag evenmin uit het oog worden verloren.
8. De controles bij aanvang van werkzaamheid, geselecteerd op basis van een beredeneerde risicoanalyse, zouden meer systematisch moeten gebeuren en correct in de statistieken moeten worden geïdentificeerd. Ze zouden in het algemeen ter plaatse moeten gebeuren om de werkelijkheid, de aard en de omvang van de aangegeven werkzaamheid te evalueren. Ze moeten plaatsvinden binnen de door de administratie vastgelegde termijn van drie maanden.	Met deze 4 aanbevelingen werd in het bijzonder rekening gehouden daar ze werden omgevormd tot beheersdoelstellingen voor het jaar 2008 voor de klassieke btw-directies. Wat aanbeveling 8 betreft wordt momenteel, in het kader van de controles bij aanvang van werkzaamheid, de digitalisering van de aangifte 604Abis ontwikkeld. Deze ontwikkeling neemt nu opnieuw een aanvang door de voortzetting van het project datamart “Nieuwe belastingplichtigen”. Het lijdt geen twijfel dat de controles bij stopzetting van de activiteit (aanbeveling 9) prioriteit moeten blijven. Evenwel is het opdrijven van deze controles slechts mogelijk voor zover en in de mate de huidige en toekomstige uitstroom van personeel kan worden opgevangen (zie aanbeveling nr. 12). Wat de ontwikkeling van een Datamining of OLAP - model betreft om btw-belastingplichtigen te selecteren die de terugbetaling van btw-kredieten hebben gevraagd (aanbeveling 10) , werd een eerste behoeftenanalyse gemaakt. In de huidige stand van zaken en na zowel intern als internationaal overleg met zusteradministraties, is de overtuiging gegroeid dat de

9. De controles bij stopzetting van werkzaamheid moeten een prioriteit blijven en plaatsvinden binnen de termijn van drie maanden die door de administratie was vastgelegd.	datamininggmodelisering louter via interne inspanningen kan worden gerealiseerd. De cel datamining voert momenteel reeds actief de nodige analyses uit om in de komende jaren op een datamininggmodel over te stappen.

C. Herschatting van het kadastraal inkomen van woningen na verbouwing (december 2006)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORDEN**
1. *De spontane aangifte die de belastingplichtige moet doen bij het Kadaster als zijn goed aanzienlijk werd gewijzigd, komt amper voor*. De administratie zou effectief de sancties moeten toepassen die zijn bepaald bij het Wetboek van de inkomstenbelastingen (art. 445 WIB 92). De gemeenten zouden kunnen worden verzocht automatisch een aangifteformulier toe te sturen aan elke aanvrager van een stedenbouwkundige vergunning.	In de administratieve instructies (het Reglement betreffende de bewaring van het Kadaster) staat welke procedure moet worden gevolgd opdat de belastingplichtige spontaan aangifte zou doen, zoals voorgeschreven in artikel 473 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, en ook dat proces-verbaal moet worden opgesteld als wordt vastgesteld dat de belastingplichtige in overtreding is met de bovengenoemde bepalingen. Het origineel van het proces-verbaal, vergezeld van het ontvangstbewijs van de ter post aangetekende zending van de kopie aan de overtreder, wordt gericht aan de gewestelijke directeur van het bevoegde kadaster, die het bezorgt aan de gewestelijke directeur van de bevoegde belastingdienst (Agentschap Vlaamse Belastingdienst in Aalst, voor het Vlaams Gewest, en de bevoegde gewestelijke dienst van Belastingen en Invordering, voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en het Waals Gewest); die laatste moet beslissen over het aan het proces-verbaal te geven gevolg, dat wil zeggen al dan niet toepassing van de in de artikelen 445, 449 en 450 van bovenbedoeld Wetboek voorziene sancties. De aanbeveling van het Rekenhof werd dus ook ter kennis gebracht van de betrokken diensten. In dat verband kan het nuttig zijn op te merken dat Patrimoniumdocumentatie de eenvormigheid van de beslissingen terzake niet kan waarborgen. De betrokken procedure is enigszins bijgestuurd. In dat verband is er ten aanzien van het personeel van de administratie een nieuwe instructie opgesteld. Hun aandacht werd gevestigd op de aanbeveling van het Rekenhof, dat wil zeggen toepassing van de genoemde bepalingen zonder enige beperking. Voorts werd herinnerd aan de verantwoordelijkheid van de gemeenten inzake samenwerking met de administratie met het oog op de bijwerking van de databank met technische gegevens over de bebouwde onroerende goederen, met name via de afdelingen van de Vereniging van Steden en Gemeenten, maar ook tijdens informatievergaderingen over de applicatie URBAIN (zie aanbeveling nr. 2). De administratie verstrekt de gemeenten al sinds vele jaren een voldoende aantal aangifteformulieren, zodat die bij de stedenbouwkundige vergunning kan worden gevoegd. Het aangifteformulier kan hoe dan ook worden gedownload via de website www.myminfin.be (finform).

2. *De lijsten van gewijzigde eigendommen die de gemeentebesturen elke drie maanden moeten indienen bij het Kadaster bevatten meestal alleen de vergunningsaanvragen voor nieuwe gebouwen en vermelden slechts zelden de wijzigingen aan bestaande gebouwen. Bovendien worden de overtredingen die de gemeenten op dit vlak vaststellen, nagenoeg nooit doorgegeven aan het Kadaster.* De administratie zou dus opnieuw duidelijk moeten stellen welke gegevens ze van de gemeenten verwacht en hoe dit in de praktijk moet verlopen.	De "Lijsten 220 van de uitgereikte bouw- en verkavelingsvergunningen en de veranderingen die zich hebben voorgedaan aan de eigendommen" werden vervangen door de applicatie URBAIN (URBAnistic Information Network). Met behulp van die applicatie kunnen de gemeentebesturen in digitale vorm (via internet) de uitgereikte bouw- en verkavelingsvergunningen aan de Administratie van de Patrimoniumdocumentatie meedelen. Die applicatie maakt het dus mogelijk alle informatie van de gemeenten aangaande de aanvragen voor nieuwe gebouwen en de wijzigingen aan bestaande gebouwen te verkrijgen, alsook aanvullende gegevens, zoals de datum van de beëindiging van de werkzaamheden of van de intrek in de nieuwbouw. Via de afdelingen van de Vereniging van Steden en Gemeenten, maar ook tijdens de informatievergaderingen over de applicatie URBAIN, heeft de administratie de gelegenheid gehad te herinneren aan de gegevens die zij van de gemeenten verwacht en aan de desbetreffende praktische nadere regels. URBAIN is operationeel sinds 1 januari 2007 en wordt gebruikt door meer dan 450 gemeenten. Patrimoniumdocumentatie streeft ernaar de 139 andere gemeenten te overtuigen van het financieel belang dat zij erbij hebben op analoge wijze te werk te gaan. Heel recent nog werd de applicatie URBAIN voorgesteld aan de Stadsontvanger van Brussel en zijn directe medewerkers; de actualisering van de kadastrale inkomens is immers een gedeelde verantwoordelijkheid.
3. Bij elke gemeente moet een aanwijzende schatter worden aangesteld. Hoewel in drie op vier gemeenten een aanwijzende schatter is aangesteld, werken ze te weinig samen met het Kadaster. De administratie zou de gemeenten op dat vlak moeten herinneren aan de wettelijke bepalingen en een werkwijze moeten opstellen om deze samenwerking doeltreffender te kunnen maken.	De rol en het belang van het optreden van de aanwijzende schatter bij de vaststelling van de kadastrale inkomens, maar ook het wettelijk voorschrift waarbij de samenwerking met de lokale besturen is gereglementeerd, waaronder met name de bijstand van de gemeentelijke schatter in de expertisewerkzaamheden, werden recent in herinnering gebracht tijdens contacten met de Verenigingen van Steden en Gemeenten van de drie gewesten, door middel van brieven aan het college van burgemeester en schepenen van elke gemeente en naar aanleiding van de informatievergaderingen met het oog op de uitvoering van de applicatie URBAIN. Zo stelt de Stad Brussel als gevolg van de informatievergaderingen van Patrimoniumdocumentatie nu bijvoorbeeld een team samen van in kadastrale aangelegenheden gespecialiseerde deskundigen. De aanwijzende schatter heeft via een pc die met CADNET is verbonden en zich in het plaatselijk kantoor van het Kadaster bevindt, ook toegang tot de continu bijgewerkte kadastrale legger, zodat hij zich beter van zijn taak kan kwijten. Tot slot biedt de inspecteur-generaal die belast is met de buitendiensten van Patrimoniumdocumentatie, gerichte steun als er bij de gemeenten inspanningen worden geleverd, om hen van hun verantwoordelijkheden bewust te maken.

4. Ter vervollediging zou de databank van het Kadaster kunnen worden aangevuld met gegevens over de diverse gewestelijke of gemeentelijke premies, die worden toegekend om het algemeen comfort van de bebouwde onroerende goederen te verbeteren. Een dergelijk optreden kan echter afbreuk doen aan de coherentie van het overheidsoptreden omdat enerzijds overheidssteun wordt toegekend voor de verbetering van wooncomfort en anderzijds een bijkomende belasting (OV) wordt geïnd die voortvloeit uit de stijging van het KI naar aanleiding van die verbetering. In voorkomend geval zou een wettelijk initiatief kunnen worden overwogen om de verhoging van het KI ingevolge de modernisering van het woongebouw waarvoor een premie of een fiscaal voordeel werd toegekend, voor een nader te bepalen periode uit te stellen.	Aangezien het hier gaat om een suggestie van het Rekenhof aan de wetgevende macht, vergt die van de Administratie geen bijzondere opmerking.

D. Resultaten van de strijd tegen de fiscale fraude in 2005 (163e Boek van het Rekenhof)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORD**
1. *Het concept "strijd tegen de fiscale fraude" vergt enige verduidelijking. De bestrijding van gestructureerde vormen van fraude (carrousels, kasgeldconstructies, misbruik van het meerwaardesysteem…) moet worden onderscheiden van de gewone verificatie van de fiscale toestand van belastingplichtigen op grond van hun aangifte, of die nu via een bijzonder type van selectie gebeurt (datamining, actie fiscale woonplaats) of zich op een bepaald doel richt (specifieke onderzoeken). In dat tweede geval moet een coherente vergelijking worden gemaakt met de resultaten van de controles in hun geheel..*	Het jaarlijkse activiteitenverslag van de Entititeit Belastingen en Invordering bevat resultaten inzake de fiscale fraude die gestoeld zijn op een typologie van de verschillende bestaande fraudecategorieën, alsook toelichtingen bij de vastgestelde vormen van fraude. Het Rekenhof stipt evenwel terecht aan dat die typologie werd uitgewerkt zonder duidelijke omschrijving van het begrip "fiscale fraude" of van de essentiële aspecten ervan. Dat euvel komt trouwens aan bod in het Actieplan 2008-2009 van het College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude, dat wordt voorgezeten door de heer Carl DEVLIES, staatssecretaris voor de Coördinatie van de fraudebestrijding. Het project in punt II-3.10 van het actieplan strekt er immers toe de ernstige en georganiseerde fiscale fraude strafrechtelijk te definiëren en de strafmaat te verhogen. De doelstelling wordt omschreven als volgt: "Er zijn redenen om vast te stellen dat er geen specifieke definitie bestaat van de kwalificatie in ernstige en georganiseerde fiscale fraude, zelfs al beoogt de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme in haar artikel 3, §2, 1° de ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procédés van internationale omvang worden gebruikt. (…) Het zou dus opportuun zijn om een specifieke definitie te geven van de ernstige en georganiseerde fiscale fraude (…)". De wettelijke verankering van de definitie van "ernstige en georganiseerde fiscale fraude" zal er tegelijk toe bijdragen dat een beter onderscheid kan worden gemaakt tussen de resultaten van de bestrijding van dergelijke voormelde fraude en de resultaten van de eenvoudige verificatie van de fiscale gegevens van de belastingplichtigen op grond van hun belastingaangifte.

2. *Een evaluatie van de resultaten van de strijd tegen de fiscale fraude zou idealiter moeten steunen op de gegevens:* · *over de ingevorderde fiscale ontvangsten;* · *tijdens een bepaald begrotingsjaar;* · *vergeleken met de ramingen – indien de strijd specifiek werd gebudgetteerd –, en met de voorgaande jaren – indien het gaat om een voortgezette actie;* · *met toelichting bij de belangrijke vastgestelde variaties.*	De in 2006 geformuleerde reactie van staatssecretaris Hervé JAMAR op deze aanbeveling van het Rekenhof is nog steeds actueel. Gesteld dat de resultaten van de bestrijding van de fiscale fraude zouden worden weergegeven in termen van de ontvangsten die in de loop van een welbepaald begrotingsjaar werden ingevorderd, dan is het immers nog steeds zo dat de cijfergegevens van die bestrijding van de fiscale fraude niet binnen een aanvaardbare termijn in tabelvorm kunnen worden weergegeven. Daarom bestaat die tabel uit ingekohierde bedragen. Men kan alleen maar hopen dat het in de toekomst mogelijk zal zijn preciezere statistieken uit te werken om voor elke gevoerde actie ter bestrijding van de fiscale fraude te kunnen nagaan welke bedragen daadwerkelijk werden ingevorderd. Vastgesteld wordt evenwel dat het statistisch instrument van de FOD Financiën – dat thans wordt geoptimaliseerd in het kader van het Coperfin-moderniseringsplan – in de huidige stand van zaken niet bij machte is de resultaten dermate algemeen en systematisch te presenteren. Met betrekking tot bepaalde aspecten van de bestrijding van de fiscale fraude worden de bedragen, die worden ingevorderd in onderlinge samenwerking tussen de BBI en de Administratie Belastingen en Invordering evenwel driemaandelijks opgevolgd.

E. Organisatie en werking van de Nationale Opsporingsdirectie van de AOIF (februari 2006 – geactualiseerd juli 2006)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORD**
1. Een grondige personeelsbehoeftenstudie uitvoeren en maatregelen nemen om de instroom van nieuw personeel en een evenwichtiger leeftijdsstructuur bij de opsporingsdiensten te bevorderen	Om de praktische begeleiding te optimaliseren werden door de opsporingsdiensten in het kader van OPERA 11 voltijdse eenheden niveau A gevraagd met het doel de opsporingsagenten te begeleiden bij de uitvoering van hun dagelijkse opdrachten. De inspecties zullen in de toekomst immers worden opgesplitst in teams. Aan het hoofd van elk team (bestaande uit 5 à 6 opsporingsagenten) zal een teamchef fungeren. Tot op heden werden 6 personen van niveau A en 1 persoon van niveau B aan de inspecties toegevoegd. Een proefproject waarbij de inspectie in teams wordt ingedeeld onder leiding van een teamchef loopt momenteel in de inspectie lokale opsporingen te Charleroi. In de loop van het vierde kwartaal 2008 zal van dit proefproject een evaluatie worden gemaakt. Tevens werden door de opsporingsdiensten 2 voltijdse eenheden van niveau A gevraagd ter versterking van de directiediensten teneinde de algemene leiding te versterken. Voor de directie werd nog geen enkele ambtenaar van niveau A toegewezen. De directie NOD (NIOD en LOD) zal worden geleid door 1 gewestelijk directeur bijgestaan door 2 directeurs. Op heden werd slechts 1 directeur toegewezen. *Tot op heden is nog geen schriftelijke reactie ingekomen van de dienst P&O. Zodra deze beschikbaar is, zal ze worden meegedeeld.*
2. De opsporingsdiensten beter ondersteunen op het vlak van informatica en telecommunicatie	Sedert eind 2007 beschikken alle opsporingsambtenaren over een eigen PC. Op die PC is toegang tot intranet voorzien alsmede werd een elektronische bibliotheek ter beschikking gesteld. Op aanvraag kan een individuele toegang tot internet worden toegekend. Voor de agenten die geen of slechts een geringe PC-kennis of PC-vaardigheden bezitten, werden in het eerste trimester 2008 cursussen ‘beginnelingen’ georganiseerd. De bestaande gsm-toestellen zullen ten gepasten tijde vervangen worden door een gsm met fototoestel. Tussen 2004 en 2007 werden tevens in totaal 48 laptops geleverd aan de opsporingsdiensten alsmede ander informaticamateriaal. Ook de diensten van de BBI, meer bepaald de ICT-cellen voor de spelen en weddenschappen, bieden gerichte ondersteuning.

3. *Werk maken van een eenvormige interpretatie van de procedureregels en van de harmonisatie van de onderzoeksbevoegdheden inzake Btw en Directe Belastingen waar deze niet-objectiveerbare verschillen vertonen (deze verschilpunten zijn immers weinig relevant en zorgen in de polyvalente controlediensten enkel voor procedureproblemen).*	De onderzoeksbevoegdheden van de Administratie van de Ondernemings- en Inkomensfiscaliteit zijn afhankelijk van de te controleren materie (btw of directe belastingen), hetgeen in de praktijk reeds aanleiding heeft gegeven tot vergissingen tegen procedureregels en interpretatieproblemen. Het Hof van Cassatie heeft in een op 16 december 2003 gewezen arrest geoordeeld dat de onderzoeksbevoegdheid die is toegekend aan de ambtenaren die de controle op de directe belastingen uitvoeren, een fundamenteel andere invulling heeft dan die welke is verleend aan de ambtenaren die controles uitvoeren in het raam van de belasting over de toegevoegde waarde. Het Hof van Cassatie moest zich uitspreken over de vraag of ambtenaren die bevoegd zijn om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde te controleren, zelf in de bezochte lokalen op zoek mogen gaan naar boeken en stukken dan wel of ze alleen het recht hebben om te vragen dat hen bepaalde boeken en stukken worden overlegd. Volgens het Hof vloeit het recht om te verzoeken bepaalde stukken over te leggen reeds voort uit artikel 61, § 1, 1º, van het Btw-Wetboek. Anderzijds, aldus het Hof, beoogt artikel 63, eerste lid, 1º, van hetzelfde Wetboek aan de bevoegde ambtenaren een onderzoeksbevoegdheid te verlenen die zij niet uit artikel 61, § 1, eerste lid, van dat Wetboek kunnen putten. De conclusie van het Hof luidt dan ook dat de ambtenaren die bevoegd zijn om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde te controleren, het recht hebben om, tijdens uitgevoerde visitaties aan de bedrijfslokalen, na te gaan welke boeken en stukken zich bevinden in de ruimten waar de activiteit wordt uitgeoefend alsook de boeken en stukken die zij aldaar aantreffen, te onderzoeken, zonder dat zij vooraf om de overlegging van die boeken en stukken hoeven te verzoeken. Nog steeds volgens het Hof van Cassatie is dat beginsel, gelet op een andersoortige formulering van de desbetreffende wettekst, daarentegen niet van toepassing in het domein van de inkomstenbelastingen. In tegenstelling tot artikel 63, eerste lid, van het Btw-Wetboek, verleent artikel 319, eerste lid, van het WIB 1992 de administratie der directe belastingen immers geen vrije toegang tot beroepslokalen « teneinde hen in staat te stellen de boeken en stukken te onderzoeken die zich aldaar bevinden. ». Op 13 oktober 2005 heeft de heer Christian Brotcorne een wetsvoorstel tot wijziging van artikel 319 WIB92 (51S1392) ingediend teneinde de onderzoeksbevoegdheden inzake de inkomstenbelastingen af te stemmen op de onderzoeksbevoegdheden inzake de btw. Dit wetsvoorstel werd echter verworpen. Uit het verslag van 8 november 2006 namens de Commissie voor de Financiën en voor de Economische aangelegenheden blijkt dat de Staatssecretaris voor modernisering van Financiën voorliggend

	wetsvoorstel kadert binnen de Coperfin-hervorming, waarin de geïntegreerde behandeling van dossiers zeer belangrijk is. Deze geïntegreerde werkwijze zal tot gevolg hebben dat de werkmethodes dienen te veranderen en in dat globale kader zullen ook bepaalde wettelijke bepalingen moeten aangepast worden. Gegeven de globale geplande aanpassing achtte de Staatssecretaris het te vroeg om reeds bepaalde punctuele aanpassingen door te voeren. Rekening houdend met de verwerping van bovenvermeld wetsvoorstel, lijkt het bijgevolg niet aangewezen om nu een wijziging van artikel 319 WIB92 door te voeren.

4. De informatie-uitwisseling met buitenlandse belastingdiensten intensifiëren en optimaal gebruik maken van de beschikbare kanalen	Op 1 januari 2004 is de nieuwe Verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 in werking getreden. Die verordening strekt tot intrekking van de Verordening (EEG) nr. 218/92 en tot aanvulling van de bepalingen die zijn vervat in Richtlijn 77/799/EEG. Een van de doelstellingen van die nieuwe verordening is directere contacten mogelijk te maken tussen de diensten, teneinde de samenwerking doeltreffender en sneller te doen verlopen. Op grond van artikel 3, punten 3 en 4, van de nieuwe verordening kan de « bevoegde autoriteit » worden gedecentraliseerd door een beroep te doen op een “verbindingsdienst” en “bevoegde ambtenaren”. Om de doelstellingen van de verordening te verwezenlijken, heeft het centraal bestuur van de AOIF de NIOD aangewezen als “verbindingsdienst” in het raam van de grensoverschrijdende samenwerking. Sinds 2004 houdt de NIOD zich bezig met het beheer van de uitwisselingen met de Duitse evenknie in het raam van de gemeenschappelijke schikkingen die de Duitse en de Belgische belastingdiensten hebben getroffen aangaande de directe, grensoverschrijdende uitwisseling van btw-gegevens (Administratieve Schikking van december 2002). Sinds juni 2006 beheert de NIOD ook de uitwisseling van bepaalde gegevens in het raam van het akkoord tussen de bevoegde Franse en Belgische instanties inzake de directe grensoverschrijdende uitwisseling van fiscale informatie (Akkoord van juni 2006). In de beide gevallen kan de dienst dus direct en geldig informatie uitwisselen met de bevoegde instanties van de andere lidstaten. Die informatie-uitwisseling moet dus niet langer officieel worden bekrachtigd door de CLO om wettig te zijn. De CLO vraagt alleen een inventaris van de uitgewisselde informatie op, teneinde zijn verplichtingen inzake het opmaken van statistieken te kunnen nakomen. Bovendien heeft de NIOD de jongste jaren deelgenomen aan verschillende multilaterale controles, hetzij als organisator, hetzij als deelnemer (artikelen 12 en 13 van de Verordening). Voorts heeft de NIOD verschillende malen de toestemming gevraagd aanwezig te zijn in de kantoren van de bevoegde besturen van de andere lidstaten, wat het mogelijk maakt op grote schaal informatie in te winnen (toepassing van artikel 11 van de Verordening). In de beide gevallen zijn dan sommige mensen van de NIOD aangewezen als « bevoegd ambtenaar » om over zeer specifieke dossiers direct informatie uit te wisselen met de ambtenaren van de andere lidstaten. Tevens is het van belang te wijzen op wat de NIOD heeft gedaan om informatie te vergaren over de nieuwe transportmiddelen – informatie die automatisch moet worden doorgespeeld aan de andere lidstaten, met toepassing van Verordening (EG) nr. 1925/2004. De NIOD codeert momenteel alle informatie die valt af te leiden uit de kopieën van de hem bezorgde facturen. De NIOD is dus een bevoorrechte en doeltreffende partner in de administratieve samenwerking tussen de lidstaten. In de toekomst kan de dienst nog andere opdrachten toegewezen krijgen. Voorts heeft België ook met Frankrijk grensoverschrijdende schikkingen getroffen, met als contactpunten in België de BBI-directies.

5. De centrale sturing en administratieve omkadering van de opsporingsdiensten beter uitbouwen, met uniforme werkmethodes en coherente richtlijnen, kaderend in een globale fiscale controlepolitiek die in essentie meer zou moeten gericht zijn op risicoanalyse, risicobeheersing en doelgroepenstrategie; aldus kunnen de opsporingsdiensten een belangrijke input leveren voor het risicobeheersysteem dat uiteindelijk de basis moet vormen voor de selectie van de grondig te controleren fiscale dossiers bij de diverse administratieve pijlers Particulieren, KMO en Grote Ondernemingen.	Een samenwerkingsmodel met de taxatiediensten werd door de directie opsporingen ontwikkeld en aan de Hogere overheid voorgelegd. Een gelijkaardig model werd reeds ontwikkeld voor de samenwerking met de GOCS. Dit model is reeds operationeel tot voldoening van beide partijen. Om de uniforme werking van de opsporingsdiensten te bevorderen, werden modellen en leidraden ontwikkeld die verplicht moeten worden gebruikt of toegepast. Tevens werd overgegaan tot de oprichting van ervaringsforums waarbij de opsporingsagenten hun ervaringen omtrent een bepaald onderwerp kunnen uitwisselen om aldus te komen tot een 'best practice' die door alle opsporingsagenten zal kunnen worden toegepast. Met het oog op een betere en grondiger voorbereiding van de dossiers zal de directie een vademecum opstellen waarin leidraden zullen worden opgenomen ten behoeve van de staf van de inspectie en van de opsporingsagenten. In het vierde kwartaal van 2007 werd een intranetsite ter beschikking gesteld van alle medewerkers van de NOD. Het is hoofdzakelijk een elektronische bibliotheek waar alle nuttige informatie inzake werking (verslagen maandvergaderingen, modellen, info CD, …) wordt gecentraliseerd. Een nieuwe site wordt tegen eind 2008 gelanceerd. Deze site voegt een uitgebreide module dossierbeheer aan de functionaliteiten van de bestaande site toe. Deze module laat toe om, zowel op directie-, inspectie- en op het niveau van de individuele medewerker, dossiers/onderzoeken/vaststellingen op te volgen. Tenslotte wordt in de nieuwe toepassing veel aandacht besteed aan de gebruiksvriendelijkheid. Het bestaan van de Dienst Coördinatie en Uitvoering bij de administrateur-generaal van de entiteit "Belasting en Invordering" werd geofficialiseerd via het KB van 04/03/2008. De hoofdopdracht van de dienst bestaat erin alle activiteiten in zake risicobeheer in alle belastingadministraties te coördineren. Het is nog wachten op voorschriften tot tenuitvoerlegging van dat koninklijk besluit.

F. Berekening en inning van de bedrijfsvoorheffing (augustus 2005)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORD AOIF**
1. De ontvangkantoren en de taxatiediensten verrichten geen steekproefsgewijze controle om na te gaan of de aangegeven bedragen min of meer overeenstemmen met de bedragen vermeld in de schalen van bijlage III van het KB/WIB 92. Er wordt evenmin een onderzoek ingesteld naar de aangiften waarin 'abnormaal' lage bedragen worden vermeld in vergelijking met voorgaande of daarop volgende maanden, of naar aangiften die – inzonderheid op het einde van het jaar – abnormaal hoge bedragen vermelden. D.m.v. risicoanalyse zou de FOD Financiën zich kunnen toespitsen op de schuldenaars van BV waarvan de aangiften en betalingen moeten worden opgevolgd.	Met het verslag van augustus 2005 aan de Kamer van volksvertegenwoordigers inzake de berekening en de inning van de bedrijfsvoorheffing heeft het Rekenhof een aantal aanbevelingen geformuleerd die op termijn moeten leiden tot een betere inning van de bedrijfsvoorheffing. Die aanbevelingen situeren zich op de volgende terreinen: 1. de controle van de aangiften en betalingen van bedrijfsvoorheffing: 2. de automatisering en het gebruik van het internet; 3. de schalen en de berekening van de bedrijfsvoorheffing; 4. de organisatie van de diensten. Wat de punten 2 t/m 4 betreft bevat het verslag van het Rekenhof de commentaar van de administratie zoals die tijdens een debat met vertegenwoordigers van de AOIF op 8 november 2004 is toegelicht. In een brief van 9 juni 2005 gericht aan de Eerste Voorzitter van het Rekenhof heeft de heer vice-eersteminister en minister van Financiën vervolgens verklaard dat hij geen fundamentele opmerkingen bij het voornoemde verslag heeft en dat hij wat het aspect "controle van de berekening van de bedrijfsvoorheffing" betreft (in feite het hiervoor vermelde eerste punt van de aanbevelingen) aan zijn diensten zal vragen om die problemen grondig te onderzoeken. De AOIF komt aan dat verzoek van de heer minister tegemoet met de instelling van een "Ronde Tafel Bedrijfsvoorheffing" (verder "de Ronde Tafel") op 25 september 2007. De Ronde Tafel verenigt al de betrokken diensten van de Administratie van de ondernemings-inkomensfiscaliteit (AOIF), de Administratie van de invordering (AINV) en de Administratie van Fiscale Zaken (AFZ), die enige bevoegdheid hebben inzake de materie van de bedrijfsvoorheffing. De Ronde Tafel inventariseert alle problemen om op termijn coherente en uniforme oplossingen uit te werken en aldus te komen tot een werkbare en efficiënte controle. Een eerste vergadering van de Ronde Tafel vond plaats op 25 september 2007, een tweede op 20 november 2007 en een derde op 5 juni 2008. De vergadering van 25 september 2007 heeft ertoe geleid dat een aantal te nemen acties op korte en op

	langere termijn werden gedefinieerd en dat een aantal concrete engagementen voor het daadwerkelijk uitvoeren van die actiepunten door de diverse bevoegde diensten van de betrokken administraties werden genomen. Die actiepunten zijn de volgende: Op korte termijn: - inkorting van de toegelaten regularisatietermijn inzake bedrijfsvoorheffing teneinde misbruiken te voorkomen; - periodieke (halfjaarlijkse) overlegvergadering met de verantwoordelijken van de drie documentatiecentra bedrijfsvoorheffing voor een betere opvolging van problemen; - gebruik van het attest 281.25 voor de fiscale regularisatie van terugvorderingen van in een vorig jaar ten onrechte aan werknemers uit de privésector betaalde sommen (afstemming op de procedure die reeds bestaat voor de terugvordering van onverschuldigde betalingen in de openbare sector). Op lange termijn: - verbeteren en uitbreiden van de controle inzake de bedrijfsvoorheffing. In de vergadering van 20 november 2007 werden de volgende doelstellingen duidelijk geformuleerd: - mogelijkheden en haalbaarheid onderzoeken om een eigen berekeningsprogramma bedrijfsvoorheffing te ontwikkelen met het oog op een correcte toepassing van de berekeningsregels inzake bedrijfsvoorheffing; - inkorten van de regularisatietermijn; - uitbreiding gebruik attest 281.25 naar de privésector; - permanent overlegcomité met de documentatiecentra. Wat de hiervoor vermelde actiepunten betreft kan concreet worden meegedeeld dat: - het periodiek overleg met de documentatiecentra intussen is opgestart (eerste overleg op 18 december 2007, tweede op 5 juni 2008); - een eerste circulaire inzake het gebruik van het attest 281.25 voor de privésector is gepubliceerd op 7 februari 2008 (nr. Ci.RH.244/588.835) en een tweede die verdere toelichting omtrent de praktische werkwijze verschaft, momenteel wordt besproken met de sector van de sociale secretariaten en vervolgens zal worden afgewerkt. Tijdens de vergadering van 5 juni 2008 tenslotte werd de basis gelegd van de ontwerptekst van het rapport dat de Ronde Tafel aan de hiërarchie zal voorleggen en dat hoofdzakelijk zal bestaan uit: - de inventarisatie van de knelpunten, geformuleerd in een aantal vaststellingen ; - voorstellen van verbetering, geformuleerd in een aantal aanbevelingen van de Ronde Tafel.

	De AOIF is ervan overtuigd dat zij met het instellen van de Ronde Tafel concreet uitvoering geeft aan het verzoek van de heer vice-eersteminister en minister van Financiën zoals dat in de voornoemde brief van 9 juni 2005 is geformuleerd en daarmee eveneens tegemoet komt aan de aanbeveling van het Rekenhof zoals die is opgenomen in het verslag van augustus 2005.

ANTWOORD ADMINISTRATIE VAN DE INVORDERING	
2. Teneinde de inning van de belastingen en de voorheffingen te optimaliseren, heeft de administratie in het ontvangkantoor Denderleeuw voor de opvolging van de betalingen van de aangegeven BV een proefproject opgestart waarbij de vermogenstoestand van de in gebreke blijvende schuldenaars van BV wordt geëvalueerd. Indien deze procedure doeltreffend mocht blijken, zou de administratie moeten ijveren om die algemeen toe te passen, in alle ontvangkantoren.	Bij de Administratie van de invordering moeten diverse aangenomen maatregelen zorgen voor een betere inning van de bedrijfsvoorheffing: o telefonisch debiteurenbeheer; o procedure op grond van de artikelen 63*bis*, WBTW, en 319*bis*, WIB 92 (oproeping op het kantoor met de boekhoudkundige stukken, vervolgens bij de schuldenaar ter plaatse); o doelgerichte maatregelen inzake gedwongen invordering. Al die maatregelen spitsen zich toe op de meest recente belastingschulden, met name die met de hoogste invorderingspercentages. o Voorts zijn er regelmatig vergaderingen met de vertegenwoordigers van de erkende sociale secretariaten, waarop diverse technische problemen worden aangepakt en de aspecten worden behandeld die verband houden met de inachtneming van de wettelijke verplichtingen inzake aangifte en betaling van de bedrijfsvoorheffing. 2.1. **Telefonisch debiteurenbeheer** Ingevolge een beslissing van de Ministerraad van 20 juli 2006 die ertoe strekt door middel van modernere invorderingstechnieken de belastingontvangsten te verhogen, werd een nieuwe alomvattende invorderingsmethode in de praktijk gebracht. Het gaat om het project “**telefonisch debiteurenbeheer**”. In het raam daarvan wordt met de schuldenaars van bedrijfsvoorheffing telefonisch contact opgenomen om hen ertoe aan te sporen hun belastingschulden *vrijwillig* te betalen. Die techniek omvat niet alleen een “klantgerichte benadering”, maar dient tegelijk het “algemeen belang”. Als de schuldenaar immers na het telefoongesprek niet bereid is zijn belastingschulden spontaan te betalen, zal worden overgegaan tot gedwongen invordering, onder meer op grond van de procedure die is bepaald vij artikel 63*bis* WBTW en artikel 319*bis* WIB 92. Het telefoongesprek met de schuldenaar beantwoordt aan een “klantgerichte benadering”, aangezien de eerste bedoeling ervan is samen met de schuldenaar te zoeken naar een geschikte oplossing voor diens fiscale situatie, meer bepaald zijn achterstallige belastingschuld. Met dat doel voor ogen zal de ambtenaar hem de voordelen uitleggen van een onmiddellijke betaling van zijn belastingschuld: (naar gelang het geval) wordt geen gerechtsdeurwaarder ingeschakeld (met navenante kosten, interesten en geldboeten), geen inbeslagnames bij klanten, geen hypotheek, geen dagvaarding tot faillietverklaring, geen hoofdelijke aansprakelijkheid van de bestuurder enzovoort.

	Die nieuwe werkwijze moet dus leiden tot: • een proactieve, moderne en menselijkere benadering van de invordering; • een betere dienstverlening; • een beter imago van de FOD Financiën; • grotere “compliance”. Sommige schuldenaars zullen een gerechtsdeurwaarder over de vloer krijgen, of gevraagd worden zich bij het ontvangkantoor te melden, met de boekhoudkundige stukken aan de hand waarvan hun solvabiliteit kan worden beoordeeld. Een bezoek bij de schuldenaar thuis is ook mogelijk. Tegen “hardleerse” schuldenaars zal worden opgetreden met alle invorderingsmiddelen waarin het fiscaal recht en andere bepalingen voorzien. Om die nieuwe werkwijze in de praktijk te brengen, werden er telefooncentra opgericht in elf steden over het hele land, namelijk in Antwerpen, Bergen, Brussel, Charleroi, Gent, Hasselt, Leuven, Luik, Mechelen, Namen en Oostende. Die centra worden bemand door personeelsleden die een speciale opleiding hebben gevolgd en over nieuwe software beschikken. Als de invorderingsdiensten “kort op de bal spelen”, zal dat een sterk ontradend effect hebben op de schuldenaar die zijn belastingschulden niet tijdig betaalt (grotere “compliance”). Een tweede voordeel is dat de belastingontvangsten van de Staat stijgen en de werkdruk bij de ontvangkantoren fors afneemt. Door de ondersteunende rol van het telefooncentrum zou de werkdruk bij de ontvangkantoren moeten afnemen. Ter voorbereiding van dit project vond bij het ontvangkantoor van Antwerpen een proefproject plaats. Eén jaar na de start ervan waren dit de resultaten: - betaling na interventie van het telefooncentrum: 40 % volgens aantal artikels en 25 % volgens bedrag; - daling van de vervolgingskosten met ongeveer 50 %; - betaling na toepassing van artikel 63*bis* WBTW of artikel 319*bis* WIB 92: 70 % volgens aantal artikels en verschuldigde bedragen. Deze nieuwe organisatie voor de invordering van de bedrijfsvoorheffing komt tegemoet aan de aanbevelingen die het Rekenhof in zijn verslag van 2005 heeft geformuleerd, meer bepaald inzake de organisatie van de diensten (blz. 24, punt 88). De werkdruk voor de ontvangkantoren daalt dankzij het voorafgaande optreden van de telefooncentra.

Aangaande het voorstel dat het Rekenhof in datzelfde verslag heeft geformuleerd om per belastingtype gespecialiseerde gecentraliseerde kantoren op te richten, wordt verwezen naar de opmerkingen van de Administratie, waarin deze erop wijst dat het idee al werd geopperd in de jaren '80, maar men heeft het laten varen omdat de belastingplichtige in een dergelijk systeem naar gelang van het belastingtype onder diverse ontvangkantoren zou vallen.
Voorts zou een dergelijke organisatie zorgen voor verwarring omtrent de betalingen door de belastingplichtige. Ook zou ze indruisen tegen de beleidslijn inzake administratieve vereenvoudiging die de regering sinds jaren aanhoudt.

Aangaande de opmerkingen van het Rekenhof over de doorstroming van de informatie tussen de ontvangkantoren en het hoofdbestuur (punt 5), is het een feit dat dankzij een geautomatiseerd notificatiesysteem de kantoren snel op de hoogte zijn van elke wets- en/of organisatorische wijziging, alsook van eender welk incident bij de verwerking van de bedrijfsvoorheffing.

2.2. **Artikel 442*quater*, WIB 92**

Artikel 14 van de programmawet van 20 juli 2006 (*Belgisch Staatsblad* 28 juli 2006 – Ed. 2) voegt in het WIB 92 een nieuw artikel 442*quater* in.
Krachtens die bepaling zijn de bestuurders die belast zijn met de dagelijkse leiding van een vennootschap of rechtspersoon ("grote" vzw's in de zin van artikel 17, § 3, van de wet van 27 juni 1921), hoofdelijk aansprakelijk ingeval de door die vennootschap of rechtspersoon verschuldigde bedrijfsvoorheffing niet tijdig is betaald en die tekortkoming te wijten is aan een fout in de zin van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek.

Die maatregel is van toepassing op alle personen die in feite of in rechte bevoegd zijn te besturen, met uitzondering van de faillissementscuratoren, de gerechtelijk vereffenaars of andere gerechtelijke mandatarissen.

Die nieuwe wetsbepaling is in die zin vernieuwend dat ze bij herhaalde inbreuken een weerlegbaar vermoeden (*juris tantum*) van schuld invoert. De bewijslast wordt dus omgekeerd, wat betekent dat de bestuurder moet bewijzen dat hij geen fout heeft begaan.

De wet bepaalt wat onder "herhaalde inbreuken" dient te worden verstaan:

- ofwel, voor een trimestriële schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing, het gebrek aan betaling van ten minste twee vervallen schulden binnen een periode van een jaar;
- ofwel, voor een maandelijkse schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing, het gebrek aan betaling van ten minste drie vervallen schulden binnen een periode van een jaar.

	2.3. **Borg en sluiting van vestigingen** De invorderingsambtenaren krijgen almaar meer te maken met schuldenaars die onder hun fiscale verplichting trachten uit te komen en fraudeleuze technieken aanwenden om geen belastingen of heffingen te moeten betalen. Terwijl zij hun beroepsactiviteit verder uitoefenen, creëren zij hun eigen quasi insolvabiliteit, in die mate dat het vrijwel onmogelijk wordt de aan de Staat verschuldigde bedragen in te vorderen. Ter versterking van het wetgevingsarsenaal waarover de belastingadministratie beschikt om dat soort fraude te bestrijden, voegt artikel 9 van de programmawet van 27 december 2006 (*Belgisch Staatsblad* . 28 december 2006 – Ed. 3) in het WIB 92 een nieuw artikel 421*bis* in. Ingevolge die nieuwe bepaling kan de gewestelijke directeur van de directe belastingen (invordering) voor een bepaalde periode de sluiting bevelen van de vestigingen waar de belastingplichtige zijn economische activiteit uitoefent, hetzij wanneer de in artikel 421, WIB 92, bedoelde waarborgen niet zijn gesteld, hetzij bij herhaaldelijke niet-betaling van de bedrijfsvoorheffing. 2.4. **Doelgerichte maatregelen** Ingevolge een beslissing van de Ministerraad van 20 juli 2006 is sinds begin 2007 werk gemaakt van een programma Risicobeheer en Doelgroepenstrategie binnen de pijler Invordering. In het raam van dat programma zijn binnen de directie Invordering verschillende doelgerichte maatregelen uitgevoerd. Die maatregelen zijn erop gericht in de invordering risicobeheer in te bouwen en een invorderingsbeleid te voeren dat het beste beantwoordt aan de geïdentificeerde risico's. Het uiteindelijke doel is om, met behulp van keuzelijsten, op nationaal niveau doelgerichte invorderingsmaatregelen in de praktijk te brengen. Niet alleen beantwoorden die doelgerichte maatregelen en specifieke doelstellingen aan de vermelde budgettaire vereisten, ze zorgen er bovendien voor dat de termijn tussen de opeisbaarheid van een belasting en de betaling van die belasting korter wordt. Verschillende maatregelen zijn intussen al uitgevoerd; een van de criteria aan de hand waarvan de doelgroepen worden afgebakend, is het al dan niet bestaan van achterstallige bedrijfsvoorheffing.

3. De elektronische indiening van aangiften (sinds december 2002) bespaart de administratie het manueel invoeren van de aangiften en laat haar toe sneller te reageren wanneer een aangifte materiële vergissingen bevat. De tijdsbesparing zou kunnen worden benut voor een intensievere opvolging van de betalingen en voor de invoering van controles op de aangegeven bedragen van BV. De automatische verwerking van de aangiften zou eveneens een preanalyse van de risico's kunnen omvatten op het punt van de aangegeven bedragen (waarbij belangrijke schommelingen van de aangegeven BV ten opzichte van de voorgaande maand(en) in kaart worden gebracht, of een abnormaal laag percentage BV ten opzichte van de aangegeven inkomsten, enz.) en op die manier kunnen aangeven in welke richting de administratie later moet zoeken.	3.1. Elektronische aangifte : FINPROF FINPROF is een internettoepassing die de BV-aangevers de mogelijkheid biedt hun aangifte elektronisch te versturen, via een beveiligde lijn. Sinds de periode van toekenning van de inkomsten van januari 2008 is Finprof verplicht voor aangifteplichtigen van bedrijfsvoorheffing die in 2007 meer dan 100.000 euro hebben aangegeven. Vanaf de periode van toekenning van de inkomsten van januari 2009 zal Finprof verplicht zijn voor aangifteplichtigen van bedrijfsvoorheffing (KB van 3 juni 2007 – *BS* van 14 juni 2007). Het coderen van de aangiften inzake bedrijfsvoorheffing zal verdwijnen en de eerste vergelijking tussen de loonfiches en de aangegeven bedrijfsvoorheffing zal in mei/juni kunnen plaatshebben; de definitieve vergelijking is voor september. De verbeterende loonfiches zullen beschikbaar zijn in BELCOTAX en in de toepassing TAXI zodra de aanslag effectief zal zijn. Het werk van de aangever wordt vergemakkelijkt door een gebruiksvriendelijke site en de terbeschikkingstelling van een telefoonlijn, van een Callcenter en van een systeem van FAQ's. Sinds augustus 2007 is het geautomatiseerd systeem van verwerking van de BV voor de aanmaningen en de inkohiering overgestapt van een regeling van tweemaandelijkse periodes (2 fasen om de 2 maanden) naar een regeling van maandelijkse periodes. De reacties als gevolg van het niet betalen van de aangegeven BV komen er derhalve sneller, met name van een tijdspanne van 4-5 maanden naar een tijdspanne van 3 maanden. Als gevolg van de tijdwinst door de invoering van de aangiften via het internet en van de kortere termijn voor de geautomatiseerde verwerking worden de niet-betaalde vlugger behandeld. De dienst inning kan handelen binnen een termijn die dichter bij de vervaldatum ligt. 3.2 BELCOTAX Dankzij Belcotax on web kunnen werkgevers en andere schuldenaars van inkomsten onderworpen aan de bedrijfsvoorheffing de fiches 281 en de verzamelende opgaven 325 indienen en opsturen. Dat systeem is voortaan toegankelijk via het internet. Sinds de in 2005 toegekende inkomsten, die in 2006 moesten worden aangegeven, biedt de FOD Financiën een bijkomende mogelijkheid om de Belcotax-aangiften op te sturen dankzij een nieuw communicatiemiddel : Belcotax On Web, dat onder andere het elektronisch versturen van de Belcotax-aangiften mogelijk maakt. Het koninklijk besluit van 3 juni 2007 verplicht ertoe de loonfiches 281 en de verzamelende opgaven 325 elektronisch in te dienen via Belcotax-On-Web. Die verplichting de gegevens via elektronische weg in te dienen, komt in twee stappen tot stand : - voor de schuldenaars van inkomsten die in 2007 als bedrijfsvoorheffing een bedrag van 100.000 euro of meer hebben aangegeven, geldt de verplichting vanaf het aanslagjaar 2008, dus voor de fiches 281 en de verzamelende opgaven 325 met betrekking tot het inkomstenjaar 2007; - vanaf het aanslagjaar 2009 geldt de verplichting voor iedereen. 3.3. Sinds augustus 2007 is het geautomatiseerd systeem van verwerking van de BV voor de aanmaningen en de inkohiering overgestapt van een regeling van tweemaandelijkse periodes (2 fasen

	om de 2 maand) naar een regeling van maandelijkse periodes. De reacties als gevolg van het niet betalen van de aangegeven BV komen er derhalve sneller, met name van een tijdspanne van 4-5 maanden naar een tijdspanne van 3 maanden. Als gevolg van de tijdwinst door de invoering van de aangiften via het internet en van de kortere termijn voor de geautomatiseerde verwerking worden de niet-betaalde vlugger behandeld. De dienst inning kan handelen binnen een termijn die dichter bij de vervaldatum ligt.
4. de opleidingen over het gebruik van de ICPC-informaticatoepassing actualiseren en er ook de behandeling van bijzondere gevallen in opnemen. Bovendien is het systeem te complex en zou een vereenvoudiging ervan moeten worden overwogen	
5. Een betere doorstroming van de informatie tussen de ontvangkantoren en het hoofdbestuur, inzonderheid voor de ICPC-toepassing, is noodzakelijk om de innovaties van het informaticasysteem zo goed en zo snel mogelijk te rendabiliseren. In omgekeerde richting moet een betere informatiedoorstroming ook toelaten aan de ontwerpers en beheerders van het systeem te melden welke problemen het controlepersoneel op het terrein ondervindt en welke verbeteringen het wenst.	In verband met de opmerkingen van het Rekenhof over de doorstroming van de informatie tussen de ontvangkantoren en het hoofdbestuur (punt 5) door een systeem van –mailberichten, worden de kantoren snel op de hoogte gebracht van iedere wijziging in de wetgeving en/of op organisatorisch vlak, alsmede van ieder eventueel incident betreffende de verwerking van de bedrijfsvoorheffing.
6. In een systeem van voorheffingen moet de berekeningswijze van de sommen ingehouden bij de bron zoveel mogelijk aansluiten bij de berekeningswijze van de finaal verschuldigde belasting. De berekeningsmethoden van BV en PB verschillen van elkaar zonder duidelijke reden, waarbij in het algemeen een lichte afwijking in het voordeel van de Staat ontstaat. Het feit dat tal van belastingverminderingen in de PB niet in aanmerking worden genomen voor de berekening van de BV, wat die afwijking sterk doet toenemen, zou bovendien veeleer moeten aanzetten tot een globale « verlaging » van de BV.	

G. De verrichtingen die de Administratie der Douane en Accijnzen uitvoert voor rekening van andere fiscale besturen (april 2005)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORD**
1. De taken die aan D&A zijn toevertrouwd, zijn in het algemeen duidelijk gedefinieerd, met uitzondering van de controles die voor het wegvervoer worden uitgevoerd. De verplichte documenten voor het communautair vervoer worden bewaard door D&A en enkel op verzoek toegezonden aan de geïnteresseerde diensten (BTW in het bijzonder). Er blijken nagenoeg geen vragen naar dergelijke informatie te zijn.	Het klopt dat de processen-verbaal van vaststelling 108 en 109 die door de motorbrigades werden opgesteld en aan de CDIB (Centrale Dienst voor InformatieBeheer en risicoanalyse) werden toegezonden, waar ze in functie van het btw-nummer van de afzender, de geadresseerde en de transporteur werden geregistreerd en opgeslagen in een database, zo goed als nooit werden geraadpleegd door de betrokken administraties die om deze controles hebben verzocht. Er is gebleken dat deze werkwijze bijzonder tijdrovend was en niet veel toegevoegde waarde kon opleveren. Er werd bijgevolg afgesproken dat voortaan doelgerichter, d.w.z. per bedrijfssector en per doelgroep voor een welbepaalde periode, zal worden overgegaan tot acties op duidelijk door de AOIF vastgestelde geïdentificeerde risicoprofielen.
2. De door D&A gedane vaststellingen worden in het algemeen toegestuurd aan de AOIF in een vorm die deze direct kan gebruiken. Er zijn echter vaak problemen die worden veroorzaakt door de slechte leesbaarheid van die documenten of het ontbreken van bepaalde gegevens. Voor de controles die worden uitgevoerd bij garagehouders, is het verslag dat door de motorbrigades van D&A wordt opgemaakt bovendien geen echt proces-verbaal van overtreding. Het Rekenhof pleit ervoor de behandeling van de dossiers te informatiseren en de PV's elektronisch op te stellen zodat de elektronische overdracht tussen de diensten wordt vergemakkelijkt.	Bij de controle van de garagehouders wordt momenteel het controleverslag 107.9 reeds vervangen door een PV dat rechtstreeks wordt toegezonden aan de bevoegde btw -controle. Het PV bestaat reeds in elektronische vorm. Van zodra alle motorbrigades zullen beschikken over draagbare pc's zullen de uitwisselingen naar de btw -administratie ook elektronisch kunnen geschieden. Bovendien wordt van de zijde van de AOIF onderzocht of het mogelijk is een opleiding te geven aan de leden van de motorbrigades m.b.t. de vernieuwde reglementering inzake het register der garagehouders. Anderzijds is een rondschrijven in voorbereiding waarin de btw -diensten wordt gewezen op een consequente opvolging van de toegestuurde PV's.

3. De termijn voor de overzending aan de AOIF van de vaststellingen die door D&A tijdens de controles werden gedaan, kan als lang worden beschouwd. Het Rekenhof is bovendien van oordeel dat de motorbrigades rechtstreeks toegang zouden moeten hebben tot de gegevensbanken van de AOIF, meer bepaald wat de verkeersbelasting betreft. De audit heeft aangetoond dat het gebrek aan rechtstreekse toegang tot de informatie de procedures logger maakte en de behandeling van de dossiers aanzienlijk vertraagde.	De PV's inzake verkeersbelasting worden door de motorbrigades meestal binnen 2 maanden aan de gewestelijke directie der douane en accijnzen toegezonden. Het gebeurt immers dat aan de belanghebbenden nog bijkomende informatie moet worden gevraagd. Binnen de 2 tot 3 maanden worden deze PV's dan doorgezonden naar de Administratie der directe belastingen. Algemeen kan worden gesteld dat de toezending iets minder lang duurt dan voorheen en dat door de toegang tot TCVB-lite (Taxe de Circulation - VerkeersBelasting) vlugger kan worden gezien dat er een betaling is geweest waardoor er minder dossiers moeten voor worden opgesteld. De ambtenaren der douane en accijnzen kunnen momenteel via belconet-on-web reeds nagaan of er al dan niet een betaling is gebeurd voor de niet-geautomatiseerde voertuigen. Tevens heeft iedere motorbrigade toegang tot TCVB-lite.
4. De ambtenaren van D&A die de vaststelling van de overtredingen hebben gedaan, krijgen nagenoeg geen feedback vanwege de AOIF. Er is bovendien in geen enkel overleg voorzien wanneer andere diensten dan D&A (bv. de opsporingsdiensten van de AOIF) een controle ter zake organiseren.	Momenteel ontvangt de Administratie der douane en accijnzen geen enkele feedback van vaststellingen die ze aan een andere Administratie doorstuurt. Er is wel reeds overleg geweest tussen de Administratie der douane en accijnzen en de Administratie der directe belastingen en deze van de btw. Zo is de laatste jaren vastgesteld dat het aantal door de DIV uitgereikte handelaarsplaten aanzienlijk groter is dan het aantal handelaarsplaten waarvoor een aangifte werd ingediend en verkeersbelasting en daarmee gelijkgestelde belastingen werd betaald. Om een betere inning van de belastingen te kunnen bewerkstelligen, werd er met de Administratie der directe belastingen, de Administratie van de BTW en de Administratie der douane en accijnzen een actieplan uitgewerkt om die toestand te verhelpen. Een lijst van belastingplichtigen kan door de motorbrigades worden getrokken uit het bestand TCVB-lite. Inzake handelaarsplaten is vanaf 1 april 2008 afgesproken dat bij elke overtreding een kopie van het PV naar de Administratie van de AOIF zal worden gestuurd. Bovenvermelde dienst verwittigt de bevoegde Administratie van de BTW die dientengevolge geen btw -attest meer zal afgeven waarbij het dan ook onmogelijk wordt om bij de DIV een verlenging te verkrijgen van de handelaarsplaat. Wat de controle betreft van de garagisten, werd de Administratie der douane en accijnzen door de Administratie van de btw in het bezit gesteld van een geactualiseerde lijst van garagehouders die herhaalde malen in overtreding zijn gesteld. Deze lijst bevat dus de garagehouders waarvoor incidenten (navorderingen) werden vastgesteld in de periode 1/1/2005 t/m 31/12/2006. Op deze basis worden garagehouders met navordering van meer dan 20.000.000 eurocent 1 maal om de 6 maanden gecontroleerd. Bovendien gebeuren deze controles op aanduidingen van de btw op dagen en uren waarop het zwartwerk het hoogst is.

	In het verleden is ook reeds overleg gepleegd en werden enkele profielen inzake goederenbewegingen uitgewerkt waarvan verhoogde risico's zijn waargenomen per sector of per doelgroep (sector bouwmaterialen, alcoholische dranken, meubelsector, textielsector, petroleumproducten, gsm…). Teneinde het personeel te motiveren en om de controles beter te kunnen aansturen, zou het nuttig zijn om informatie omtrent het gevolg gegeven aan de vaststellingen D/A, te mogen ontvangen.
5. Het Rekenhof stipt eveneens aan dat de onderzochte controles door geen van beide administraties worden gestuurd. De gebrekkige indicatoren of het totaal ontbreken van relevante en betrouwbare indicatoren maken een gepaste opvolging van de ingestelde controlesystemen onmogelijk. Het Rekenhof dringt erop aan dat elke administratie over betrouwbare indicatoren zou beschikken om de sturing van haar controles te vergemakkelijken. Het "informatieplan" van D&A, een nieuw statistisch en beheersinstrument, is een vooruitgang die moet worden ondersteund.	De Administratie der douane en accijnzen werkt via de opstelling van een operationeel plan aan de formulering van doelstellingen, te realiseren door het geheel van de administratie. Om deze doelstellingen te kunnen vertalen naar operationele doelstellingen worden per doelstelling Kritische Succesfactoren en Prestatie-Indicatoren bepaald. De meting van het halen van de doelstellingen gebeurt via het Informatieplan dat ervoor zorgt dat de nodige gegevens van de uitvoerende diensten verzameld worden. De jaarlijkse beheersdoelstellingen worden opgevolgd via controleverslagen. De prestaties worden driemaandelijks op het niveau van de Centrale Administratie der douane en accijnzen geëvalueerd en éénmaal per maand op het niveau van de gewestelijke directie waarbij de individuele diensten worden opgevolgd, zowel op het fiscale vlak als op het niet-fiscale vlak. Indien blijkt dat de verwachte resultaten niet worden gehaald, worden er meteen maatregelen getroffen voor bijsturing. Die bijsturing moet onmiddellijk worden opgenomen in de controleplannen die maandelijks moeten worden opgesteld. De beheersdoelstellingen worden jaarlijks verfijnd na afspraken met de partners.

H. De administratieve behandeling van bezwaarschriften inzake directe belastingen (maart 2004 - opvolgingsaudit in uitvoering)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORD**
1. De verdere ontwikkeling van een performant, coherent, geïntegreerd en automatisch dossieropvolgingssysteem.	De automatisering van de statistische gegevens past in de aan de gang zijnde ontwikkeling van de projecten “MISSISSIPPI” en “TBT”, projecten die beheerd worden door het MPM (Management de la Performance – Performantiemanagement). De gewestelijke directeurs zullen via voormelde projecten een algemeen overzicht hebben van de administratieve en gerechtelijke geschillen van hun directie. De BBI, die haar eigen geschillen beheert, neemt ten volle deel aan de geschillenworkflow. Dat leidt tot een follow-up van de activiteiten van de geschillencellen (SB Content) en tot een gegevensbank van rechtspraak in de vorm van samengevatte fiches.
2. De verdere ontwikkeling van een database met de inhoud van de bezwaren, de administratieve beslissingen en de gerechtelijke beslissingen.	Als inhoudelijk ondersteuningsinstrument zal de Workflow geschillen eerlang gelinkt worden aan de “Thesaurus van het Kennisbeheer”, die op termijn een uitgebreidere databank zal zijn dan het huidige Fisconet. Beslissingen, vonnissen, arresten, instructies en circulaires zullen in deze toepassing worden opgeslagen. Dit zal onder meer de geschillenbehandelaar in staat stellen in de Workflow op te zoeken waarom de administratie bijvoorbeeld geen cassatieverzoek heeft ingediend
3. De verdere stimulering van de mentaliteitsverandering en van de responsabilisering van de taxatie- en geschillendiensten.	De administratie erkent dat de invoering van betrekkingen “voorafgaande geschillen” ongetwijfeld een positieve bijdrage zou kunnen leveren in het voorkomen van geschillen. Met het oog hierop is zij zinnens voorstellen te formuleren er toe strekkende de betrekkingen van de inspecteurs geschillen, die thans in de feiten niet meer bestaan, om te vormen tot onder meer een aantal betrekkingen “voorafgaande geschillen”.

	De administratie stelt vast dat het Rekenhof erkent dat de oorspronkelijk geformuleerde aanbevelingen in grote mate zijn gerealiseerd. Zij neemt akte van het feit dat het Rekenhof aanbeveelt dat inzonderheid de Workflow geschillen verder op performante wijze moet worden uitgebouwd om garanties te bieden voor de coherentie van de administratieve beslissingen en dat de juridische ondersteuning van de responsabilisering van de taxatiediensten zo snel mogelijk structureel moeten worden gerealiseerd. Tot slot neemt de administratie eveneens nota van de in het verslag van opvolgingsaudit nieuw geformuleerde aanbeveling, en zal ze niet nalaten alles in het werk te stellen om die binnen een redelijke termijn te realiseren.

I. Het meten van de fiscale achterstand (maart 2004)

AANBEVELINGEN	ANTWOORDEN
1. De gegevens die zijn terug te vinden in het jaarverslag van de Algemene Administratie van de Belastingen vormen de belangrijkste informatie die op dit vlak wordt gepubliceerd. Ze mogen echter niet worden beschouwd als voldoende representatieve indicatoren om de fiscale achterstand juist weer te geven. Het jaarverslag vermeldt de nog in te vorderen bedragen voor alle jaren samen voor de directe belastingen en voor de btw. Voor de niet-ingevorderde andere belastingen worden geen cijfers gegeven.	In eerste instantie is het belangrijk eraan te herinneren dat de uitwerking van statistisch instrument waarmee een pertinente, betrouwbare, duidelijke, volledige en homogene meting van de fiscale achterstand kan worden verricht een complexe operatie van lange duur is, waarbij de verschillende stadia afhangen van de aan de gang zijnde modernisering van de procedures en van het informatica-instument van de FOD Financiën. Het spreekt voor zich dat flinke verbeteringen zullen worden aangebracht naarmate nieuwe informaticahulpmiddelen in gebruik komen. Die worden momenteel ontwikkeld, in het kader van de plannen voor geïntegreerde verwerking (de STIR- en STIMER-projecten). Voorts zou de ingebruikneming van die nieuwe instrumenten voor geïntegreerde verwerking te baat moeten worden genomen om de invorderingssystemen van de directe belastingen en de btw op elkaar af te stemmen, teneinde alomvattende invorderingsverrichtingen te kunnen doorvoeren voor alle belastingschulden die een burger of een onderneming verschuldigd is, in plaats van verscheidene, als tussenpersonen fungerende ontvangers (en gerechtsdeurwaarders) in verspreide slagorde te moeten doen optreden, zoals thans nog het geval is. Bovendien blijven de knelpunten onopgelost wegens aan de organisatie van het departement gerelateerde moeilijkheden. De statistieken over de gemeten fiscale achterstand omvatten geenszins de belastingen die worden beheerd door de Administratie van het Kadaster, de Registratie en de Domeinen van de Entiteit “Patrimoniumdocumentatie” (zegelrechten, registratierechten, successierechten, griffierechten, belasting op de vzw’s, hypotheekrechten, jaarlijkse belasting op de coördinatiecentra en jaarlijkse belasting op de openbare kredietinstellingen enzovoort), noch de belastingen die worden beheerd door de Administratie der Douane en Accijnzen van de Entiteit “Belastingen en Invordering” (douanerechten, accijnsrechten, openingsbelasting, patentbelasting en diverse belastingen). Derhalve zijn vooral inspanningen geleverd voor de belastingen die ressorteren onder de Administratie Invordering van de Entiteit “Belastingen en Invordering” (inkomstenbelastingen, met inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen, btw).
2. De statistieken registreren de vervallen rechten die onbetaald zijn gebleven, niet onmiddellijk vanaf de datum die voor hun betaling is vastgesteld , maar registreren enkel de rechten die onbetaald gebleven zijn na termijnen waarvan de	Op het vlak van directe belastingen bevatten de gegevensbanken in verband met de invordering momenteel een volledig overzicht van de voor elk artikel verrichte betalingen **vanaf de datum van inkohiering**. De termijn waarbinnen de schuldvorderingen in het systeem worden geregistreerd bedraagt ongeveer 1 maand te rekenen van de inkohiering. Zulks heeft twee belangrijke gevolgen.

duur in de praktijk varieert.	1) Het is nu mogelijk een onderscheid te maken tussen enerzijds de fiscale ontvangsten die onder een spontane betaling ressorteren en anderzijds die welke voortvloeien uit het optreden van de bevoegde ontvanger, alsmede het verschil aan te geven tussen inning en invordering. Uit budgettair oogpunt bekeken is het immers van essentieel belang om zonder enig onderscheid rekening te houden met alle fiscale ontvangsten, maar bekeken vanuit het invalshoek van het beheer en het management van de diensten is het integendeel belangrijk een onderscheid te kunnen maken tussen de spontane betalingen *(compliance)* en die welke pas worden bekomen nadat de overheid is opgetreden om aan te zuiveren wat "fiscale achterstand" wordt genoemd. 2) Het uitgangspunt bij de berekening van de fiscale achterstand kan nu worden herzien. Oorspronkelijk werd fiscale achterstand inzake directe belastingen omwille van technische beperkingen willekeurig omschreven als alle bijdragen die onbetaald zijn gebleven 13 maanden na de inkohiering in het kader van het ICPC-systeem, en 11 maanden voor de manuele bijdragen die in het 180Baut-systeem waren opgeslagen. Naargelang hetgeen voor de analyse noodzakelijk is, kan het uitgangspunt voor de berekening van de achterstand thans zeer soepel worden vastgelegd op ongeacht welk ogenblik van het schuldtraject. Er zij op gewezen dat in het jaarverslag de statistische tabellen over de fiscale achterstand nog altijd op 13 maanden worden berekend, zoals voorheen. De reden daarvoor is eenvoudig: om de evolutie van de achterstand te kunnen volgen, wenste het Rekenhof dat in de tabellen de cijfers over drie opeenvolgende jaren aangegeven stonden (de recentste cijfers en pro memorie de cijfers van de twee voorgaande jaren). Het spreekt voor zich dat om het ene met het andere jaar te kunnen vergelijken een eenvormige berekeningsmethode moet worden gehanteerd. Op btw-vlak geldt als vertrekpunt voor de berekening van de achterstand over het algemeen de datum van opneming in de "lijst 750", die aangeeft welke artikelen onbetaald zijn gebleven na toezending van de uitnodigingen tot betaling (van de opmaak van die "lijst 750" hangt af wanneer de ontvanger met zijn invorderingsverrichtingen start). In het jaarverslag staat nu echter een tabel met informatie over de artikelen en de bedragen die moeten worden ingevorderd zodra het invorderingsbevel wordt aangemaakt.
3. De geregistreerde gegevens zijn weinig homogeen en hun aard verschilt naargelang van het type van belasting. Het is op basis van de oorsprong van die gegevens en de manier waarop ze zijn samengesteld, niet altijd mogelijk de werkelijke betrouwbaarheid ervan na te gaan.	Dankzij de implementatie van de nieuwe invorderingscodes in de btw-sector in oktober 2003 (Instructie van de AI, nr. 38/2003) in de lijn van die welke voor de directe belastingen worden gebruikt, werden de statistische gegevens van beide sectoren grotendeels onderling compatibel of in elk geval toch vergelijkbaar gemaakt. Om te voorkomen dat een schuld een foute invorderingscode toegekend krijgt, werd op 16 oktober 2006 een geautomatiseerd prioritiseringssysteem ingevoerd voor de invorderingscodes inzake btw (instructie nr. 2006-000-056). Het ventileringsproces van de directe belastingen naargelang de aard van de belasting werd nog verbeterd. Sinds juli 2005 omvatten de nieuwe in het systeem voor manueel schuldenbeheer (180BAUT) ingebrachte artikelen ook de aard van de belasting, zoals dat het geval is voor de schulden die zijn opgeslagen in het geautomatiseerd beheersysteem van de invordering (ICPC). De terbeschikkingstelling van die informatie in het kader van het 180BAUT-programma heeft jammer

	genoeg geen enkele terugwerkende kracht, en heeft alleen betrekking op de recente schulden. Tevens zij eraan herinnerd dat het systeem voor manueel schuldenbeheer (180BAUT) geleidelijk plaats moet ruimen voor het geautomatiseerde systeem. Sommige belastingcategorieën werden trouwens reeds gemigreerd naar het ICPC-systeem, wat de analyse ervan betrouwbaarder maakt en vergemakkelijkt: het betreft meer bepaald de administratieve geldboeten en bepaalde dringende inkohieringen inzake inkomstenbelastingen.
4. De verstrekte statistieken reiken onvoldoende elementen aan om de werkelijke kansen op invordering van de verschuldigde bedragen te meten en om ze op basis van dat criterium te rangschikken. Het is bijgevolg heel moeilijk de economische waarde van de meegedeelde gegevens te evalueren.	Momenteel kan het statistisch instrument zicht verschaffen op de economische realiteit van de portefeuille, met name middels uitsplitsing van de fiscale achterstand volgens de **ouderdom van de schuldvorderingen**, het belangrijkste statistische instrument waarmee invorderingskansen kunnen worden ingeschat. De achterstand wordt ook uitgesplitst naargelang de invorderingscodes en de groepering daarvan in **4 grote categorieën (opeisbaar, voorlopig niet opeisbaar, invordering twijfelachtig en oninvorderbaar)**, die over de schuldvorderingen een kwalitatieve aanwijzing verschaffen. Pro memorie: de invorderingscodes bieden de mogelijkheid de fiscale schulden te rubriceren volgens de moeite waarmee invordering alsnog mogelijk is. Het gaat daarbij om een cruciaal instrument om de met de invordering gepaard gaande risico's in te schatten. Alleen de zogenaamde "opeisbare" schulden, waarvoor de ontvanger stappen tot gedwongen invordering kan ondernemen, zijn werkelijk "productief". Voor die schulden vinden trouwens specifieke invorderingsverrichtingen plaats in het kader van de risicoanalyse die momenteel in het departement Financiën wordt uitgebouwd.
5. De fiscale besturen moeten zonder verder dralen de indicatoren uitwerken die het mogelijk maken periodiek een relevante, betrouwbare, duidelijke, volledige en homogene meting uit te voeren van de fiscale achterstand.	Andere verbeteringen worden bestudeerd, en zij zullen concreet vorm krijgen naarmate de evolutie van de beschikbare middelen het mogelijk maakt. In de sector Directe Belastingen worden verschillende maatregelen bestudeerd. 1. Er wordt overwogen de historische gegevens over beschikbare betalingen te gebruiken, te rekenen van 1 januari 2000, *in casu* om de fiscale achterstand met terugwerkende kracht te meten vanuit een ander uitgangspunt, zoals bijvoorbeeld de vervaldatum van de schuldvorderingen. Er is evenwel een beperking: het is niet mogelijk een beeld te hebben van de fiscale achterstand inzake de weliswaar vervallen, maar nog niet ingekohierde aan de bron geïnde bedrijfsvoorheffing, omdat voor die analyse geen dienstige gegevens voorhanden zijn. 2. In het ICPC-systeem zijn voortaan de nodige gegevens beschikbaar om over te gaan tot een uitsplitsing van de resterende bedragen die nog verschuldigd zijn op de artikelen waarvoor nog een vordering openstaat tussen het gedeelte "onbetwistbaar verschuldigd" en het betwiste gedeelte (waarvan de invordering is opgeschort). 3. Dankzij de structuur van de ICPC-gegevens is het thans mogelijk de fiscale achterstand per overheid uit te splitsen, met name de Staat, verhogingen, gemeenten, agglomeraties, geldboeten enzovoort.

J. Het gebruik van de belastingaangiften voor de taxatie van derden (maart 2004)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORDEN**
1. ***Teneinde de tekortkomingen te verhelpen die zijn vastgesteld bij het gebruiken van de belastingaangiften voor de taxatie van derden, heeft het Rekenhof aanbevolen één elektronisch fiscaal dossier voor elke belastingplichtige in te voeren. Daarin zou alle informatie over de belastingplichtige moeten worden opgenomen.*** Dat dossier zou worden gevoed door alle gegevens uit de verschillende bestanden van de belastingadministratie te centraliseren en het zou worden vervolledigd door elke taxatieambtenaar op basis van de bijkomende inlichtingen waarover hij beschikt.	- Een eerste zichtbare fase van het project "Enig dossier" is dit jaar tot stand gekomen. Het betreft de terbeschikkingstelling van een nieuwe toepassing waarbij het profiel van de natuurlijke persoon wordt overgenomen. Parallel met de voortgang van dit project zal de exploitatie van de gegevens uit de aangiften van de PB, ongeacht of ze elektronisch zijn of gescand, via de toepassing TAXI (toepassing die de opname van de taxatiegegevens garandeert en de taxatie-ambtenaren bijstaat in de vervulling van hun inkohieringstaken) het voor de periode 2008-2009 met betrekking tot de in de beroepskosten opgenomen betaalde onderhoudsuitkeringen en huurgelden mogelijk maken een nieuwe controleprocedure te testen en te evalueren. Die nieuwe controleprocedure omvat twee fasen: - bij de voorbereiding van de dossiers met het oog op de inkohiering wordt in TAXI gebruikt gemaakt van gerichte inkohieringsfilters waarmee het voor de aangiften die dergelijke onderhoudsuitkeringen en huurgelden bevatten, mogelijk is de dossiers te blokkeren en de taxatie-ambtenaren te verzoeken de gegevens in verband met die onderhoudsuitkeringen en huurgelden te coderen op digitale belastingfiches die gelijken op die welke de schuldenaars van inkomsten in Belcotax-on-web indienen (een toepassing waarbij de digitaal door de schuldenaars van inkomsten ingediende belastingfiches worden opgenomen). De aldus gecreëerde belastingfiches worden opgenomen onder de N.N. van wie recht heeft op onderhoudsuitkeringen en huurgelden en kunnen worden geraadpleegd door hun collega's die belast zijn met de fiscale regularisatie van de begunstigden van die inkomsten. - Achteraf zal men dan centraal en geautomatiseerd de effectieve aangifte van die onderhoudsuitkeringen en huurgelden bij de begunstigden controleren. Als de in Belcotax-on-web gecreëerde en door de taxatie-ambtenaren op de belastingfiches opgenomen bedragen van de onderhoudsuitkeringen en huurgelden niet voorkomen of niet overeenstemmen met die op de belastingaangiften van de begunstigden, zal TAXI die dossiers bestempelen als te verbeteren. Voor de controleperiode 2008-2009 werd evenwel beslist de blokkering van de dossiers met onderhoudsuitkeringen en huurgelden te laten afhangen van het bestaan in de betrokken dossiers van ten minste een andere blokkeringsreden. De Administratie vindt dat de strikte toepassing van inkohieringsfilters die gericht zijn op die onderhoudsuitkeringen en huurgelden, bijna 275.000 dossiers kan betreffen en naar aanleiding van die eerste controleperiode een aantal blokkeringen zou kunnen veroorzaken, zodat het normale tempo van de gewone inkohieringsverrichtingen in het gedrang kan komen. Er dient te worden opgemerkt dat de identiteit van de begunstigde van een onderhoudsuitkering een gegeven is dat de belastingplichtige in zijn aangif-

	te moet vermelden, maar dat de identiteit van de eigenaar aan wie de beroepshuur wordt betaald, een inlichting is die daarentegen niet moet voorkomen op de documenten en staten die de belastingplichtige bij zijn aangifte moet voegen. Er moet worden vastgesteld dat sinds de invoering van de elektronische aangifte en de te scannen papieren aangifte, die bijlagen minder vaak dan voorheen ambtshalve aan de aangiften worden toegevoegd en dat dit bijkomende inspanningen (mondelinge of schriftelijke vragen om inlichtingen) van de taxatie-ambtenaren inhoudt om van de nodige inlichtingen kennis te krijgen. Die nieuwe controleprocedure van de aangifte van de onderhoudsuitkeringen en huurgelden zal op het einde van de controleperiode 2008-2009 worden geëvalueerd.
2. 2. Het Rekenhof heeft intussen de volgende aanbevelingen geformuleerd: * · *De personen die belast zijn met de verificatie van de dossiers moeten een inventaris krijgen van de inlichtingen uit het belastingdossier van de belastingplichtige die in aanmerking komen voor overzending aan de taxatiedienst van de derde-belastingplichtige. Ook moet een drempelbedrag worden vastgesteld waaronder geen inlichtingen moeten worden overgezonden. Die maatregel moet gebrek aan eenvormigheid van de controlepraktijken en onvoldoende naleving van de richtlijnen helpen voorkomen.* * · *Er zouden ook diverse staten en inventarissen moeten worden opgesteld om op te volgen of fiches worden opgemaakt, verzonden, ontvangen en in aanmerking genomen bij de taxatie van de derde-belastingplichtige. Aan de hand van die instrumenten zouden de toezichtsambtenaren het uitgevoerde werk kunnen evalueren. Door de inventarissen met elkaar te vergelijken zouden zij eveneens kunnen nagaan of alle stukken ontvangen en in aanmerking genomen zijn.* * · Het hoofdbestuur zou in een algemene onderrichting de hiërarchische meerderen van de taxa-	De nodige instructies inzake de organisatie van de taxatiewerkzaamheden worden zo nodig bij de taxatiediensten in herinnering gebracht via periodieke instructies. Een vaste instructie brengt ook in herinnering dat de mededeling van inlichtingen voor de taxatie van derden een van de onontbeerlijke materiële verrichtingen is die de taxatie-ambtenaar moet uitvoeren in de fase van het in orde brengen van een dossier. De instructies die naar aanleiding van de volgende controleperiode zullen worden gegeven, zullen onder andere de actualisering en/of de herwerking van de vaste instructies inhouden in verband met enerzijds de gegevens die met het oog op de taxatie van derden uit de fiscale aangiften moet worden gehaald en anderzijds op de waakzaamheid die de met het plaatselijk toezicht op de diensten belaste ambtenaren terzake aan de dag moeten leggen.
tieambtenaren moeten verplichten een zeker aantal controles uit te voeren.	

K. Accijnzen op minerale oliën. Toezicht doorgelicht (samenwerkingsonderzoek Rekenhof – Algemene Rekenkamer) – (november 2003)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORDEN**
1. De controles op basis van risicoanalyse te laten primeren op de (in het beleidsplan) strikt lineair gedefinieerde controles.	* Een GRB Team (Gestion des Risques – risicoBeheer) dat verantwoordelijk is voor de doelgroep Energieproducten (waaronder de minerale oliën) is in 2004 opgericht; geografisch is het team gevestigd in de Gewestelijke Directie Antwerpen, maar zoals alle teams die verantwoordelijk zijn voor het risicobeheer van een doelgroep, hebben de resultaten van de werkzaamheden ervan een nationale reikwijdte. * Begin 2008 is de aanpak risicobeheer Middelgrote Operatoren van start gegaan voor de operatoren die de logistieke keten Minerale oliën vormen; momenteel gaat het nog om de testfase. * Er zijn belangrijke perspectieven voor het risicobeheer inzake accijnzen in het kader van het Europese EMCS (Excise Movement and Control System). * De accijnssecties voeren op basis van selectiecriteria a posteriori controles uit op de terugbetaling van de bijzondere accijns op professionele diesel.
2. 2. Geïntegreerde controles na te streven met een betere afstemming van de controlewerkzaamheden van de verschillende diensten (ook een nauwe samenwerking met de Administratie van de Ondernemings- en Inkomensfiscaliteit is wenselijk).	In het beleidsplan is reeds het begrip “geïntegreerde controle” opgenomen. Er is sprake van een geïntegreerde controle indien meerdere diensten op hetzelfde ogenblik hun controles gezamenlijk uitvoeren bij een economische operator. Inzake douane en inzake accijnzen dient 1 geïntegreerde controle per directie en per maand te geschieden. Indien het om een controle douane en accijnzen gaat dient er 1 geïntegreerde controle per directie en per kwartaal te geschieden. Daar deze controles nog niet het gewenste resultaat geven is een bijsturing noodzakelijk. Zelfs al heeft er op nationaal vlak gerichte lokale samenwerking plaats, dan nog kan er geen sprake zijn van een echte gemeenschappelijke controlestrategie die de betrokkenheid inhoudt van de Administratie der douane en accijnzen en de Administratie van de ondernemings- en inkomstenfiscaliteit. Op EU-vlak en meer specifiek inzake de controle van het intracommunautair vervoer van minerale oliën worden er gemeenschappelijke gerichte controles georganiseerd in het kader van het programma Fiscalis – Multilaterale Controles; zo werden de jongste jaren talrijke ondernemingen die in de sector van de minerale oliën actief zijn, dank zij dat programma aan een gemeenschappelijke controle onderworpen.

3. De uitgevoerde controlewerkzaamheden schriftelijk vast te leggen in een controleverslag, als voorwaarde voor het uitvoeren van een interne controle, van een kwaliteitsbewaking en van een evaluatie van de risicobeheersing en voor de terugkoppeling van de controleresultaten.	Het resultaat van de controles moet worden opgenomen in een controleverslag. Deze verslagen worden verder verfijnd naarmate PLDA verder wordt ontwikkeld. Wat feedback betreft, is er momenteel een formulier beschikbaar op de website van de CDIB (Centrale Dienst voor InformatieBeheer en risicoanalyse). Dit formulier moet worden ingevuld en per e-mail worden verzonden aan de verantwoordelijken van de betrokken doelgroep. Om het verkrijgen en verwerken van feedback efficiënter te maken, wordt een onlineformulier bestudeerd. Teneinde de kwaliteit van de geleverde producten en verleende diensten te verbeteren, is in 2008 gestart met de uitwerking van kwaliteitsnormen voor de producten "fysieke verificatie" en "verificatie op document". Met betrekking tot de interne controle wordt overwogen om op basis van de vooropgestelde kwaliteitsnormen per product of verleende dienst, inspectie te laten uitvoeren. Eind 2007 is gestart met het toepassen van inspectieplannen voor de fysieke verificaties en substitutiecontroles bij uitvoer van landbouwproducten met toepassing van restituties.
4. De informatie-uitwisseling binnen de administratie te optimaliseren en lokaal ontwikkelde informatiesystemen en gegevensbestanden nationaal aan te wenden om, ter ondersteuning van de risicoanalyse, gegevensbanken op te bouwen met relevante informatie over de identificatie van de risico's..	E belangrijke rol wordt in dat kader gespeeld door de CDIB (Centrale Dienst voor Informatiebeheer en Risicocontrole). Om alle met het risicobeheer belaste ambtenaren in staat te stellen zo makkelijk mogelijk over de nodige informatie te beschikken, heeft de CDIB verschillende mogelijkheden uitgewerkt: * intranet ontwikkeld om het risicobeheer een belangrijker en zichtbaarder deel te geven; * uitwerking van gestandaardiseerde informatiepakketten bestemd voor het risicobeheer; * opstelling van basisgegevens om permanent over gestructureerde gegevens te kunnen beschikken. * Teneinde de btw-carrousels in de sector "minerale olie" drastisch te kunnen inperken, werd het "Petrisbestand" (Petroleum informatiesysteem) ontwikkeld teneinde de zendingen minerale olie op te volgen (geregeld met omzendbrief van 25 maart 2005 - referte DI 955.3 - DMGC 231.477). Die basisgegevens zullen nog kunnen worden geoptimaliseerd zodra het Datawarehouse Risicobeheer van de FOD financiën operationeel zal zijn.
Antwoord van de BBI ** geconcentreerd binnen een gespecialiseerde inspectie (Brussel 10);* ** medewerking aan task force minerale oliën (cf. protocol 20.07.2000);* ** in afwachting van EWS (early warning system) op EU niveau bewerkstelliging van PWS (parallel warning system), zijnde een in samenspraak met de BE en NL fiscale autoriteiten en beroepsfederaties uitgewerkt systeem inzake spontane gegevensverstrekking van grensoverschrijdend verkeer van bedoelde producten.*	

L. Commentaar bij het jaarverslag van de Algemene Administratie van de Belastingen (oktober 2003)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORD**
1. Het jaarverslag moet relevante informatie bevatten, waarbij gebruik is gemaakt van moderne instrumenten inzake evaluatie en beheerscontrole. Het moet daarnaast verslag uitbrengen over de activiteiten van de diverse fiscale besturen aan de hand van werkelijke indicatoren opgesteld in termen van doeltreffendheid, doelmatigheid en zuinigheid.	De in het jaarverslag bekendgemaakte statistieken weerspiegelen in ruime mate de uitbouw van de ICT-tools in de verschillende belastingadministraties. Naarmate die instrumenten in gebruik werden genomen, werd het verslag voorzien van tabellen die aan die aanbeveling tegemoetkomen.
2 De statistische gegevens die in het jaarverslag staan, worden niet steeds becommentarieerd. Dit maakt het moeilijk en delicaat er nuttige conclusies uit te trekken. In een dergelijke commentaar zouden bijvoorbeeld toelichtingen kunnen worden gegeven bij de ontwikkelingen die zich in de loop van het jaar hebben voorgedaan, zouden de oorzaken van die ontwikkelingen kunnen worden onderzocht en zouden de gevolgen kunnen worden berekend van eventuele wetswijzigingen of gewijzigde administratieve praktijken. Het	In de huidige stand van zaken worden ter ondersteuning van de tabellen toelichtingen gegeven waarin niet alleen de gepubliceerde resultaten worden geanalyseerd, maar ook de oorzaken en de impact van de wetgevende en/of administratieve bepalingen worden verduidelijkt. Er moet evenwel worden beklemtoond dat het rendement van de fiscale maatregelen, vooral wat SRI's betreft, doorgaans pas na verloop van een aantal jaren kan worden gemeten.

Rekenhof formuleert vooral de aanbeveling dat informatie zou worden verstrekt over het rendement van recente fiscale maatregelen.	
3. Het jaarverslag zou een aantal maanden vroeger moeten worden gepubliceerd, zodat het ten laatste beschikbaar zou zijn in de loop van de maand juni van het jaar dat volgt op het jaar waarover verslag wordt uitgebracht.	Er moet op worden gewezen dat de periodes van werkzaamheid van de verschillende besturen niet noodzakelijk samenvallen met een kalenderjaar, en dat de informaticatoepassingen voornamelijk dienen om hun *core business* te ondersteunen. Hoewel de besturen alles in het werk stellen om het jaarverslag zo snel mogelijk te kunnen bekendmaken, zijn zij afhankelijk van die elementen. De AAB zal de besturen onverwijld verzoeken hun statistische gegevens uiterlijk tegen 15 april te bezorgen.

M. De controle van de niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen rechtspersonen (april 2003)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORD**
1. Vóór elke controle zou de administratie ervoor moeten zorgen dat zij kan beschikken over een volledige en geactualiseerde inventaris van de instellingen en verenigingen (in het bijzonder de rechtspersonen en de feitelijke verenigingen) die aan specifieke controles dienen te worden onderworpen. **2**. *Al naargelang de woonplaats van de belastingplichtige worden de controles op de rechtspersonenbelasting (RPB) uitgevoerd door verschillende instanties: in de grote steden vervullen gespecialiseerde diensten die opdracht, elders voeren de diensten personenbelasting, in bijkomende orde, die controles op de rechtspersonenbelasting uit. In laatstbedoeld geval kunnen de controles als zwak worden bestempeld. Zij blijven meestal beperkt tot inkohiering op grond van de aangifte en klassering van de documenten in het dossier. Daardoor komt een doelmatige en billijke inning van de belasting in het gedrang.*	Vanaf 1.9.2008 is er per Gewestelijke Directie een gespecialiseerde dienst belast met het beheer en de verificatie van de dossiers RPB. Bij beslissing van de Voorzitter van het Directiecomité van de FOD Financiën zijn deze gespecialiseerde diensten bevoegd voor de rechtspersonen bedoeld in art. 220, Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en voor het bijhouden van een repertorium van burgerlijke vennootschappen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid als bedoeld in art. 29, WIB 1992.

3. *De normen toegepast bij de controle van de verenigingen en instellingen zijn ontoereikend wat de selectie van de te controleren dossiers en wat de wijze van controle (beheerscontrole en inordestellingen) betreft.*	Met betrekking tot de normatieve omkadering, en meer bepaald de concrete invulling van de begrippen “grondige verificatie, beheerscontrole en inordestelling” kan worden verwezen naar de instr. AOIF nr. 20/2005, dd. 9.5.2005 (Performantiemanagement), die deze begrippen inzake RPB verduidelijkt. Wat de grondige controles betreft: - voor de controleperiode 2008-2009 vermeldt de instructie AOIF nr. 29/2008 van 8.8.2008 ((pré(selectie)) onder nr. 19, dat de totale selectie van het CC minstens 3% vzw’s dient te omvatten. Er zal in een praktische stage worden voorzien voor het personeel van de gespecialiseerde diensten RPB in de controlecentra. - voor de controleperiode 2009-2010 is het de bedoeling dat zowel de grondige controles als de beheerscontroles door de gespecialiseerde diensten RPB worden uitgevoerd. Wat het aspect statistische informatie betreft, wordt verwezen naar de instr. AOIF nr. 36/2007 dd. 28.8.2007 die de nodige richtlijnen geeft voor het invullen van de statistische codes van de gegevensdragers RPB van het aanslagjaar 2007, alsook voor het bijhouden van de periodieke staat RPB voor de controleperiode 2007-2008. De vereiste codes werden opgenomen om gegevens i.v.m de gevestigde belastingverhogingen, onderwerping aan de vennootschapsbelasting en de vaststellingen in hoofde van derden te verzamelen. Geüniformiseerde periodieke staten RPB werden in de vorm van Excel-bestanden aan de betrokken diensten bezorgd. Een specifiek rapport RPB is beschikbaar in de boordtabellen en geeft volgende informatie: - overtredingen: aantal fiscale dossiers met boete,

	belastingverhoging, aangifte bij het gerecht; - aard van de controle; - inkomstenverhogingen.
4. *Er wordt te weinig gebruik gemaakt van controles bij de aanvang en bij de stopzetting van activiteiten, van controles gericht op de taxatie van derden of op het opsporen van "oneigenlijke vzw's" en van ter plaatse uitgevoerde controles. Wat betreft de feitelijke verenigingen is er nood aan versterkte controles gesteund op systematische procedures.*	Met betrekking tot de oneigenlijke vzw's werd eind 2002 een controleactie opgestart, die haar hoogtepunt bereikte in de periode 2003-2004. Deze actie past in het kader van de budgettaire neutrale hervorming van de vennootschapsbelasting om over te gaan tot een betere inning van de belastingen, door de zogenaamde "oneigenlijke" vzw's aan de vennootschapsbelasting te onderwerpen, en moet tevens worden beschouwd als een antwoord op deze doorlichting van het Rekenhof. De voorgestelde of geselecteerde dossiers werden grondig door de controlecentra geverifieerd. In dat verband moet eveneens worden vermeld dat desbetreffend ook richtlijnen werden gegeven aan de opsporingsdiensten, teneinde het aantal in de te verifiëren dossiers opgenomen vzw's te verhogen. Deze opsporingen zijn vooral gericht op het verzamelen van elementen die er kunnen op wijzen dat de vzw's ten onrechte aan de RPB werden onderworpen.

5. In een controlehandleiding ten behoeve van de taxatieambtenaren, zouden onder meer methoden moeten worden ontwikkeld voor de analyse van de jaarrekeningen (model bepaald in de wet van 2 mei 2002 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk) en voor het opsporen van “oneigenlijke vzw’s	Door de oprichting van gespecialiseerde diensten kan het toezicht efficiënter verlopen, inzonderheid op oneigenlijke vzw’s, gelet op de elementen die voorkomen in hun jaarrekening, zoals bijv. tewerkgesteld personeel en de totale opbrengst, in het licht van de toegestane activiteit. Bovendien dienen de werkelijk uitgeoefende activiteiten in overeenstemming te zijn met het doel waarvoor de vzw is opgericht. Op grond van de resultaten die zullen blijken uit die onderzoeken, kunnen wellicht parameters worden opgesteld die als basis kunnen dienen voor het toezicht op de vzw’s en in het algemeen voor andere aan de RPB onderworpen belastingplichtigen.

<u>Risicobeheer, dienstverlening, bijstand, invordering</u>
Met betrekking tot het risicobeheer zullen voor de RPB dezelfde regels gelden als voor de PB en de VB.
In dat verband zal per gewestelijke directie een gespecialiseerde dienst moeten worden opgericht.
Momenteel wordt nagegaan hoe de repertoria van de betrokken belastingplichtigen kunnen worden gestandaardiseerd. Die repertoria zullen gebaseerd zijn op de referentiebevolkingsgroepen die in de Kruispuntbank Ondernemingen zijn opgenomen, aangevuld met de verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid die fiscaal voldoende “zwaar wegen”.
De identificatiegegevens zullen, net als de gegevens ter opvolging van de activiteiten van de gespecialiseerde diensten, worden omschreven en geïnventariseerd, zodat ze, met het oog op de analyse ervan, kunnen worden gecentraliseerd en geëxploiteerd.

Er werd een voorlopig overzicht opgesteld van de fiscale risico's van de belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de rechtspersonenbelasting, alsook van de verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid. De betrokken doelgroepen en de ontwikkeling van de daarmee gepaard gaande risicoprofielen zullen worden beschreven in het licht van de door de overheid te bepalen prioriteiten, op grond van voorstellen van de Dienst Coördinatie en Uitvoering (DCU), die sinds 2008 belast is met het risicobeheer. Op te merken valt dat bepaalde voormelde risico's reeds in aanmerking worden genomen bij de tenuitvoerlegging van de actie "De organisatie van culturele manifestaties, sportmanifestaties en vermakelijkheden, die is opgenomen in het Actieplan 2008-2009 van de staatssecretaris voor de Coördinatie van de fraudebestrijding.
De toepassing "Datamining" maakt tevens een selectie van de dossiers van belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de rechtspersonenbelasting, en die door gespecialiseerde diensten worden geverifieerd.
Tevens zal een specifiek voor de RPB ontwikkeld controleprogramma worden ingesteld, dat de verplichte selectie zal koppelen aan een lokale selectie.

N. Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden (februari 2003)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORD**
1. Een geregelde hernieuwing van het onderzoek betreffende de erkenning als buitenlands kaderlid is noodzakelijk om na te gaan of alle voorwaarden blijvend zijn vervuld. **2**. De controlegraad moet worden opgedreven onder meer door betere afspraken met de sector omtrent bewijsvoering van de dagen buitenland.	In het kader van dit vraagstuk wordt de aandacht gevestigd op wat volgt: * de circulaire nr. Ci.RH.624/325.294 dd. 8.8.1983 die het bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden heeft ingesteld, kwam tot stand op verzoek van de toenmalige regering. De verantwoording voor het instellen ervan kan worden teruggevonden in het regeerakkoord, dat destijds bepaalde dat "België op fiscaal vlak opnieuw een echt aantrekkelijk land moet worden, ten einde zowel buitenlandse investeerders aan te trekken, als de eigen bedrijven te stimuleren". Ondanks de herhaalde kritiek (zowel van binnen als van buiten de administratie) heeft de belastingadministratie sindsdien de richtlijnen van de circulaire steeds loyaal toegepast, overeenkomstig de bedoelingen van de regeringen; * op de parlementaire vraag nr. 675 van 15.5.1994 gesteld door senator Daerden heeft de toenmalige minister van Financiën het volgende geantwoord: "Ingevolge het grondig onderzoek dat destijds door de Administratie der Directe belastingen werd ingesteld naar de gevolgen van de wet van 22 .12.1989 op het bijzonder aanslagstelsel voor sommige buitenlandse kaderleden, en rekening houdend met het economisch belang dat aan de

	basis ervan ligt, is beslist dat het niet opportuun is het bedoelde aanslagstelsel te herzien"; * de parlementaire vragen nr. 1665 en 1666 dd. 24.2.1999 van volksvertegenwoordiger Leterme hadden betrekking op het bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden. Hierbij kwam hetvraagstuk van de legaliteit van het bijzonder aanslagstelsel aan bod en werd de aandacht gevestigd op mogelijke misbruiken van dat stelsel. In zijn antwoord is de toenmalige minister van Financiën echter niet ingegaan op het verzoek om het stelsel eventueel aan te passen of te herzien; * met een brief dd. 21.10.2002 heeft de minister van Financiën zijn beschouwingen kenbaar gemaakt aangaande het ontwerpverslag van het Rekenhof (in het kader van het onderzoek naar de regelgeving aangaande het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden en naar de werking van de betrokken belastingdiensten; dat onderzoek mondde uit in een verslag aan de Kamer van volksvertegenwoordigers van februari 2003). Voor wat betreft de controlewerkzaamheden met betrekking tot het bijzonder stelsel, verwijst hij naar de Coperfin-hervorming en de modernisering van het departement, alsook naar de in uitzicht gestelde entiteit "Centrum Buitenland", die zou afhangen van de kmo-pijler. Wat de grond van de zaak betreft, zijn de beschouwingen van de minister veeleer van die aard dat ze het momenteel van toepassing zijnde bijzonder aanslagstelsel rechtvaardigen. In dit verband wordt aangestipt dat het door de administratie ten behoeve van de minister opgestelde ontwerp van antwoord de volgende zin bevatte: "Ik zal mijn Administratie dan ook de opdracht geven de aanbevelingen die zijn geformuleerd in het ontwerpverslag te onderzoeken en voorstellen uit te werken met het oog op een eventuele bijsturing van het stelsel". In zijn definitieve brief dd. 21.10.2002 heeft de minister dit idee echter niet behouden.

	Gelet op wat voorafgaat, moet worden vastgesteld dat de administratie zich in de huidige stand van zaken niet in de mogelijkheid bevindt om zich uit te spreken omtrent gewenste aanpassingen aan de nadere regels van het bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden, laat staan dit stelsel ten gronde ter discussie te stellen. Dat neemt niet weg dat, indien de Hogere Overheid dit wenselijk acht, het vigerende bijzonder aanslagstelsel aan een onderzoek kan worden onderworpen, of dat voorstellen zouden kunnen worden geformuleerd met het oog op de bijsturing van de nadere regels ervan (met name zou in dit verband kunnen worden gedacht aan de beperking in de tijd van de erkenning als buitenlands kaderlid, de periodiciteit van de controles met betrekking tot de hoedanigheid van niet-inwoner en een beperking van het “travel exclusion” percentage).
3. Teneinde mogelijke misbruiken efficiënt te kunnen opsporen, dient de internationale uitwisseling van gegevens te worden opgevoerd.	Er worden met betrekking tot buitenlandse kaderleden inlichtingen uitgewisseld op basis van Richtlijn 77/799/EEG van 19.12.1977, weliswaar beperkt tot de landen van de Europese Unie en rekening houdende met het principe van wederkerigheid dat eigen is aan de internationale overeenkomsten. De uitwisseling van inlichtingen inzake buitenlandse kaderleden op basis van de door België afgesloten dubbelbelastingverdragen is ook mogelijk, zij het onder de voorwaarden zoals omschreven in nr. 142/5.11 van de circulaire van 08.08.1983 (Ci.RH.624/325.294). Momenteel is er een project aan de gang om de uitwisseling van inlichtingen vlotter en via elektronische weg te doen verlopen. Op die manier zal de uitwisseling van inlichtingen tussen België en de andere Staten niet alleen sneller, maar ook intensiever kunnen gebeuren.

O. Inkohiering van de aanslagen in de personenbelasting en de vennootschapsbelasting (december 2001)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORD AOIF**
1. Er bestaat geen enkele specifieke planning voor de inkohieringen: de taxatiediensten zijn niet verplicht verslag uit te brengen over het beheer van hun inkohieringsverrichtingen. Daardoor beschikken zij dan ook niet over staten die hen de mogelijkheid verschaffen voldoende zicht te hebben op het goede verloop van de werkzaamheden. Om dezelfde redenen kunnen hun activiteiten niet omkaderd worden door de controlerende instanties.	Inzake personenbelasting bestaat wel degelijk een strikte planning. In de tabel hierna vindt u de planning en realisatie voor het aanslagjaar 2007. Het gaat om gecumuleerde totalen voor de periode september AJ tot juni AJ +1. MAAND PLANNING INKOHIERING September 2007 250.000 200.889 Oktober 2007 1.250.000 1.177.805 November 2007 2.000.000 2.181.509 December 2007 3.000.000 2.927.883 Januari 2008 4.200.000 4.123.270 Februari 2008 5.400.000 5.322.908 Maart 2008 6.400.000 5.877.251 April 2008 6.400.000 6.146.318 Mei 2008 6.400.000 6.512.011 Juni 2008 6.400.000 6.659.834 Via de backoffice TAXI beschikken de ambtenaren over een goed zicht op de stand van zaken met betrekking tot de vordering van hun werkzaamheden. Ze kunnen die dagelijks opvolgen, en hetzelfde geldt voor hun chef. Deze laatste vindt hier ook alle mogelijkheden voor omkadering. Samen met het portaal taxatieagent aj. 2008 zullen ambtenaren en hun dienstchefs ook alle statistische gegevens geautomatiseerd aangeleverd krijgen.
2. De controle en de inkohiering gebeuren met een beperkt aantal personeelsleden dat ongelijkmatig verdeeld is. Op die manier is een billijke en gelijke behandeling van de belastingplichtigen niet volledig gewaarborgd.	De inkohieringen verlopen voor een belangrijk deel automatisch. TAXI, de backoffice in de personenbelasting, waarborgt een gelijke behandeling van alle belastingplichtigen die zich in een gelijkaardige situatie bevinden. Op 5.318.696 dossiers die in TAXI geïnjecteerd werden, werden uiteindelijk 1.907.961 dossiers (of 36%) tegengehouden (aj.2007).

3. De analyse van de toestand van de annuleringen van foutieve aanslagen laat niet toe uit te sluiten dat er, ondanks de doeltreffende geautomatiseerde controles, problemen blijven bestaan in verband met de overeenstemming van de kohieren met de gegevens die zijn opgenomen in het dossier van de belastingplichtige. Deze analyse toont het belang aan van een degelijke organisatie.	Via de backoffice TAXI worden dossiers waarvoor de beschikbare gegevens (Belcotax) niet overeenkomen met de gegevens van de aangiften, niet automatisch ingekohierd, maar in een lijst “te verbeteren” dossiers geplaatst. Ambtenaren moeten die nazien, waarbij ze een (aantal) foutboodschap(pen) moeten onderzoeken.
4. De controle van de beveiliging van de informaticatoepassingen werd blijkbaar verwaarloosd. Manipulaties allerhande zijn perfect mogelijk en kunnen door het ontbreken van bijkomende manuele controles niet worden opgespoord. Uitzondering hierop vormt de terugbetaling van belastingen. Alleen al gelet op deze vaststelling kan geen enkele waarborg inzake de opstelling van conforme kohieren worden gegeven.	Analyse en programmeren zijn ondertussen gesplitst. Er is een ICT-departement opgericht, als ondersteunende stafdienst. Voor aanslagjaar 2008 in de personenbelasting werd een volledig nieuwe, modulaire berekeningsapplicatie gebouwd.

P. Functionering van de douanediensten inzake de invoerrechten (juni 2001)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORD D&A**
1. Voor het functioneren van risicoanalyse moet aan de basisvoorwaarden worden voldaan: * inzet en opleiding van personeel * beschikbaarheid van een centraal gegevens- en informatienetwerk.	Personeel: de vaststelling van de personeelssterkte en de stabiliteit van de banen in kwestie hangt af van de operationalisering van de diensten voor risicobeheer (OPERA-programma). Opleiding: in die aangelegenheid is veel vooruitgang geboekt: * het risicobeheer werd geïntegreerd in alle interne opleidingsprogramma's (alle ambtenaren van D&A van de niveaus C, B en A); * er zijn specifieke opleidingssessies voor ambtenaren die belast zijn met het risicobeheer (bijvoorbeeld over het gebruik van het ED (Enig Document), *datamining* en EMCS (*Excise Movement and Control System*)). Teneinde alle ambtenaren die belast zijn met het risicobeheer in staat te stellen zo eenvoudig mogelijk aan de nodige informatie te geraken, heeft de CDIB (Centrale Dienst voor Informatiebeheer en Risicoanalyse) verschillende mogelijkheden uitgewerkt: * de uitbouw van een intranet, waarlang het risicobeheer meer ruimte krijgt en beter zichtbaar wordt; * de totstandbrenging van gestandaardiseerde informatiepakketten voor de risicobeheerders; * de totstandbrenging van gegevensbanken teneinde permanent te beschikken over gestructureerde gegevens. Een ander intranetsysteem (TARBEL) neemt de selectieprofielen over die direct verband houden met de tariefposten aangaande goederen. Binnen de FOD Financiën wordt gewerkt aan een *datawarehouse* "Risicobeheer".

2. In afwachting van een centraal beheerd risicoanalysesysteem kunnen de bestaande controlemiddelen efficiënter worden ingezet:	
2.1. De fiches (gerubriceerde informatie over fraudemechanismen) van de Dienst Organisatie Controles en Diverse Regelingen (D.O.C.) moeten meer gericht naar de controlediensten worden gestuurd op basis van informatiepakketten die een relatie leggen tussen de operatoren, de goederen en de controledienst; een intern controlesysteem moet waken over het gericht gebruik van de D.O.C-fiches.	Preciseringen over de thans gevolgde procedure: * de DOC-fiches werden omgevormd tot SPS-fiches (Selectieprofiel - Profils de Sélection), teneinde beter rekening te kunnen houden met de evolutie van het werk inzake risicobeheer; * de fiches zijn per e-mail aan alle ambtenaren bezorgd, met directe en ingebouwde links naar het feedbackformulier; * de fiches zijn integraal beschikbaar op het intranetsysteem « TARBEL », waar ze worden gelinkt aan de betrokken tariefposten.
	Gerichte overdracht naar de betrokken dienst: Aangezien een risico verschillende fraudemechanismen kan inhouden die op hun beurt velerlei controles vergen (zowel eerstelijns- als tweedelijnscontroles), komt de gerichte verspreiding van de SPS-fiches erop neer dat ze met 2 of 3 worden vermenigvuldigd. De Administratie heeft ervoor gekozen de richtlijnen inzake de te ondernemen acties sterker te oriënteren, opdat de risico's afhankelijk van de betrokken diensten zouden worden gedekt. De toepassing van het CSP*bis*-systeem (*Clementine Solution Publisher* – een sterkere selectiefilter), waar momenteel aan wordt gewerkt, zal de controles en dus de daaraan gelieerde informatie veel gerichter maken. Integratie van de verschillende risicosectoren: momenteel staat de sector "Goederen" het verst, maar de integratie zal almaar toenemen naarmate de andere sectoren zich ontwikkelen. Dat principe is overigens opgenomen in de circulaire "Risicobeheer". Interne controle op het gebruik van de SPS-fiches: de circulaire inzake risicobeheer verplicht de lokale chefs alle SPS-fiches op de agenda van de vergaderingen van hun lokale coördinatiecellen (LCC) te plaatsen, teneinde zich ervan te vergewissen dat geïdentificeerde risico's wel degelijk bij de controles in aanmerking zijn genomen.

2.2. De D.O.C.-fiches moeten worden aangewend om de verificatiecircuits (thans drie circuits gerangschikt volgens afnemend risico) aan te passen; de efficiëntie van de risicoprofielen moet permanent worden geëvalueerd en de mogelijke combinaties van selectiecriteria dienen te worden verfijnd.	Opmerking vooraf: de drie huidige verificatiecircuits zijn niet verbonden aan een risiconiveau, maar aan een actiewijze: circuit 1 = fysieke verificatie; circuit 2 = verificatie via documenten; circuit 3 = vrijgeving zonder verificatie. De SPS-fiches worden in programmatietabellen omgezet die in zekere mate een gerichte controle mogelijk maken van de via de verificatiecircuits te controleren aangiftes; er zij op gewezen dat de huidige selectiecriteria zeer beperkt zijn en dat het haast onmogelijk is precieze en specifieke richtlijnen uit te vaardigen. De inspanningen om een nieuwe, performantere selectiefilter (CSP*bis* (Clementine Solution Publisher)) uit te werken, zullen het mogelijk maken de controlerichtlijnen en de daarop betrekking hebbende informatie te bezorgen aan zowel de eerste- als de tweedelijnsdiensten, met toepassing van veel meer criteria voor een gericht optreden.
2.3. Informatie voor risicoanalyse moet centraal worden beheerd (thans versnipperd over de controlediensten).	Gecentraliseerd beheer van de gegevensbanken : wat de Administratie D&A betreft, beheert de CDIB (Centrale dienst informatiebeheer en risicoanalyse) de specifieke gegevensbanken inzake risicobeheer. Een belangrijke fase in de centralisatie zal worden ingezet met de operationalisering van het datawarehouse “Risicobeheer”. Gecentraliseerd beheer van de informatie-elementen die nodig zijn voor het risicobeheer: de verwerking van de informatie met het oog op de opmaak van risicoprofielen gebeurt door teams die los staan van de CDIB, maar die elk een nationale verantwoordelijkheid dragen. Hoewel die teams soms geografisch tot het gebied van een gewestelijke directie behoren, hebben zij een exclusieve bevoegdheid (in de sector die met hun specifieke bevoegdheid overeenstemt, mag geen enkele andere dienst aan risicobeheer doen) en hebben de resultaten van hun werk dus een nationale draagwijdte.
2.4. Het onvolledige en gebruiksonvriendelijke Nationaal Kaartsysteem inzake Douane en Accijnzen (N.A.K.A.D.A) moet tot een bruikbaar instrument voor risicoanalyse worden omgevormd	In zijn huidige vorm is het Nationaal Kaartsysteem inzake Douane en Accijnzen niet langer efficiënt en kan het als voorbijgestreefd worden beschouwd. Er is nood aan een nieuw systeem. Die mogelijkheid wordt onderzocht in het raam van de nieuwe processen voor het beheer van de gegevens van D&A.

2.5. Ten behoeve van de eerstelijnsverificatiediensten dient informatie over goederen en goederenbewegingen te worden verschaft voor de selectie van de aangiften die moeten worden onderworpen aan een controle.	Thans worden de gegevens over de mogelijke of aangetoonde risico's doorgegeven via de SPS-fiches (Selectieprofiel - Profils de Sélection). Met de invoering van het CSPbis-systeem (zie punt 2.2 hierboven) zal de informatie vlotter doorstromen en zullen de aangiften gerichter kunnen worden geselecteerd.
3. Omdat risicoanalyse projectmatig verloopt, moeten de deelprojecten worden gecoördineerd (aanstellen coördinator), zodat dubbel werk en fragmentarische aanpak worden voorkomen.	Inzake risicobeheer wordt als volgt te werk gegaan: * oprichting van GRB-teams (Gestion des Risques – risicoBeheer), die een welomlijnd actieterrein hebben en waarvan de werkzaamheden (beschrijving doelgroepen, identificatie van de algemene risico's, uitwerking van risico- en selectieprofielen) het hele land beslaan; * nationale periodieke consolidering van de risicoprofielen, in samenwerking met de wetgevingsdiensten en de Nationale Opsporingsdirectie; * halfjaarlijkse coördinatie van de benaderingen, teneinde de integratie van de diverse risicosectoren (goederen/operatoren/logistiek) geleidelijk te verbeteren.
4. Voor de uitbouw van een informatienetwerk dienen de nodige personeels- en informaticamiddelen beschikbaar te worden gesteld.	Sinds 2001 werd de dienst "Doelgroepenstrategie – directie 2 - Risicobeheer" beter bemand, vooral voor het beheer van de sector Goederen. In afwachting van een volledige operationalisering werd voor elke gewestelijke directie voorzien in teams, in de vorm van projectgroepen. Tegelijk werden de informaticamiddelen ter beschikking gesteld, zoals desktopcomputers en laptops.

Q. Fiscale controle van werkelijke beroepskosten van werknemers (februari 2001)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORD VAN DE AOIF**
1. Voor de goede werking van de diensten verdient het aanbeveling te kunnen beschikken over een referentiehandleiding (het “Handboek Taxatie”) die de instructies samenvat en regelmatig wordt bijgewerkt. **2**. De periodieke selectie van dossiers voor een grondiger controle (“beheerscontrole”) is een essentieel element in de verificatieprocedure die de administratie heeft ingevoerd. Deze procedure wordt slechts gedeeltelijk nageleefd. Enerzijds worden de door de administratie vastgelegde selectiecriteria nauwelijks toegepast. De administratie zou zich moeten bezinnen over de moeilijkheden die de taxatieambtenaren ondervinden bij het toepassen van deze criteria en eventueel dient zij de selectiecriteria te herzien, mocht blijken dat ze ontoepasbaar zijn in hun huidige vorm. Anderzijds is het Rekenhof van oordeel dat de administratie de concrete stappen van een inordestelling en de precieze regels voor de formele organisatie van een dossier van een belastingplichtige natuurlijke persoon expliciet en gedetailleerd moet uitwerken. Tevens kan men niet genoeg de nadruk leggen op de noodzaak te komen tot een betere definiëring van een beheerscontrole voor de dossiers “werkelijke beroepskosten van werknemers”.	Hierna volgt een overzicht van de actuele situatie en de inspanningen die de Administratie gedaan heeft als antwoord op de aanbevelingen van het Rekenhof. De Administratie heeft een verificatieschema voor de D-dossiers uitgewerkt (te raadplegen op het intranet Directe belastingen/werkelijke kosten), aangevuld met een instructie. Dit model werd ontworpen in het kader van het programma “Risicobeheer, bijstand/dienstverlening, controle, invordering”. Gebruikmakend van dit schema kunnen de nodige taxatiewerkzaamheden uitgevoerd worden. Deze veralgemening (toegankelijk voor alle controles via het intranet) werkt een eenvormige toepassing van de procedures en een billijker behandeling van de belastingplichtigen in de hand. Het schema kan ook gebruikt worden voor het toezicht op het in het dossier uitgevoerde werk. De beschrijving van de doelgroep “Werkelijke beroepskosten van werknemers” is klaar sinds september 2005. Er zijn vier risicoprofielen bepaald, waarop een betrouwbaarheidstest is uitgevoerd, in het kader waarvan de gewone diensten van de AOIF 1.500 dossiers hebben onderzocht. De resultaten van die controles moesten worden gelezen met de Clementine-software. Uit analyse van de feedback is gebleken dat vrijwel alle documenten zo waren ingevuld dat ze niet konden worden verwerkt. Het onderzoek van een nieuwe reeks testdossiers, die behandeld dienden te worden door de gewone diensten, was gepland voor begin 2008. Dit werd echter uitgesteld. Het onderzoek van deze testdossiers zal daarentegen zo snel mogelijk worden opgestart. Inzake de te volgen taxatiewerkzaamheden kan verwezen worden naar de aanvangscursussen die derhalve worden gegeven, evenals de toepassing van de wettelijke beperkingen of acceptatie van de vernoemde kosten. Deze instructies zijn eveneens beschikbaar op computer via FISCONET.

3. Er moet nagedacht worden over het opstellen van een gedetailleerd en met concrete gevallen geïllustreerd methodologisch vademecum over de verificatie van de werkelijke kosten die natuurlijke personen inbrengen (enkel loontrekkenden of voor alle natuurlijke personen). Een dergelijk referentiekader – dat kan worden geïntegreerd in een “Handleiding Verificatie” – zou een uniforme toepassing van de belastingwetgeving in de hand werken en het controlewerk meer operationeel maken.	De instructie “Controlecentrum – Taxatiewerkzaamheden – Verificatie van de aangifte”, nr. 29/2008 dd. 08.08.2008 behandelt de wijze van selectie (selectiecriteria opgenomen in bijlage 9 bij bovenvernoemde instructie) voor het uitvoeren van een beheerscontrole voor de D-dossiers. De andere D-dossiers (indeling D1/D2) worden materieel in orde gesteld waarbij waargenomen onvolkomenheden worden rechtgezet met inachtneming van de procedureregels. Hierbij aansluitend heeft de administratie het dossierbeheer van de fiscale dossiers verbeterd door aanbevelingen te formuleren met betrekking tot de te voeren controle. Hiervoor kan verwezen worden naar instructie AOIF nr. 51/2004, dd. 19/07/2004 (Performantiemanagement) inzake de bepaling van de taxatiewerkzaamheden: Inordestelling, beheerscontrole, grondige verificatie. De instructies inzake Performantiemanagement zijn ter beschikking op het Intranet Directe belastingen/ Performantiemanagement/ instructies.
4. Het directe toezicht door de dienstchef is een niet te verwaarlozen factor van de interne controle, maar dit toezicht dient zich te verruimen tot een globalere evaluatie van de aard van de verificaties. Aldus kan een eenvormige dossierbehandeling de maatstaf worden.	Inzake de verwerking en de toepasbare selectiecriteria voor D-dossiers die voor een beheerscontrole in aanmerking komen, kan verwezen worden naar de filters die voor deze doelgroep worden toegepast in het programma “TAXI”(zie ook de audit “L’enrôlement des cotisations à l ’IPP et à l’Isoc.”). De gerichte inkohieringsfilters met betrekking tot de dossiers van de categorie D (D1 en D2) zijn vanaf de huidige controleperiode (2008-2009) dusdanig vervolledigd dat het controleprogramma voor deze categorie, zoals reeds het geval is voor de aangiften van de categorie A, volledig bepaald wordt door de toepassing van de inkohieringsfilters. De geblokkeerde dossiers “kostenbewijzers”ondergaan een beheerscontrole (instr. 37/2008, Ci.RH.81/594.309, nr. 4).
5. Ten bewijze dat dossiers aan een verificatie werden onderworpen en om de opvolging van het dossier en de hiërarchische of externe controle te vergemakkelijken, zou een formulier moeten worden uitgewerkt, waarop de taxatieambtenaar met korte annotaties kan vermelden welke stappen hij heeft gezet in de dossierbehandeling en waarop hij eventueel nuttige aanwijzingen voor een latere controle kan geven.	
6. De administratie zou voor de globale evaluatie van het controlesysteem op de loontrekkenden die “werkelijke beroepskosten” inbrengen, moeten beschikken over een rendementsindicator van de uitgevoerde verificatie.	

R. Controle op de aangifte in de vennootschapsbelasting (september 2000)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORD VAN DE AOIF**
1. Inzake de personeelsformatie, de informatica-uitrusting en de instructies is behoefte aan: - objectieve normen inzake benodigd personeel voor een evenwichtige spreiding van de controles (gelijke behandeling van belastingplichtigen); - stabiliteit in de leiding van de controlekantoren; - uniform toegepaste beheerssoftware; informatisering van standaardformulieren; - samenbundeling en coördinatie van de instructies; handboek voor het beheer van een kantoor met functieomschrijving.	* Personeel: de stafdienst P&O heeft een personeelsplan uitgewerkt, dat op het intranet beschikbaar is. Dat plan bevat een cijfermatig overzicht alsook een leidraad voor de interpretatie van de cijfers, inclusief een actieplan voor de hele FOD; de centrale diensten van de AOIF is gevraagd de nieuwe functies in kaart te brengen, enerzijds, en de functies te beschrijven waarvoor uitzendkrachten kunnen worden toegewezen, anderzijds. * Informaticabenodigdheden: de al genomen of op til staande maatregelen staan in het ICT-ondersteuningsplan, dat op het intranet kan worden geraadpleegd. * Voor de modelformulieren werd een gecentraliseerde automatisering doorgevoerd; ze staan op de website FinForm. * Circulaires en instructies: de regelmatige aanpassing van de richtlijnen voor de belastingdiensten is noodzakelijk, niet alleen als antwoord op de wetswijzigingen, maar ook als gevolg van de reacties op problemen die naar voren komen in vragen van buitendiensten en gewestelijke directeurs, vaststellingen van de BIC, vorderingen, jurisprudentie, parlementaire vragen, krantenberichten en vragen van belastingplichtigen, of die bij controleacties aan het licht komen.
2. De continue werking van het repertorium van de rechtspersonen (kardex) moet worden gewaarborgd door meer ambtenaren van een kantoor of een centrale mobiele reserve inzetbaar te maken.	Binnen de ad-hocdienst wordt nagegaan welke opleidingen aangewezen zijn.

3. Voor de uniforme en snellere behandeling van de ingediende aangiften: **- moeten concrete richtlijnen worden uitgevaardigd voor de geldigheidscontrole en voor acties bij formeel ongeldige aangifte (toegekende hersteltermijn, aanslag van ambtswege, boete of belastingverhoging);** **- dienen de gegevens over de verleende uitstellen te worden gecentraliseerd (voor vergelijking tussen ambtsgebieden); moet een uiterste datum worden opgelegd en bij collectief uitstel worden nagegaan of elk van de vennootschappen aan de voorwaarden voldoet;** **- moet speciale aandacht besteed aan de vennootschappen die niet per kalenderjaar boekhouden (wegens kortere aanslag- en onderzoektermijn).**	- De procedure bij een louter formeel ongeldige aangifte behoort tot de basiskennis van elke taxatieambtenaar en wordt voldoende becommentarieerd in de commentaar op het WIB. Het behoort tot de taak van de dienstchef en de insp. A na te gaan of deze regels voldoende in acht worden genomen. Deze regels werden ook meermaals opgenomen in de jaarlijkse instructie Taxatiewerkzaamheden. Er wordt opgemerkt dat de aangifte VenB nu ook elektronisch kan ingediend worden via Vensoc. Hier is er een controle op vormfouten bij de indiening. Het gaat om een kwart van alle aangiften. - De aanbeveling omtrent een verlenging van de toegekende termijnen zal worden onderzocht door de centrale diensten. - Vennootschappen die hun boekhouding niet op 31 december afsluiten: aan deze aanbeveling werd tegemoetgekomen door de artikelen 401 en 402 van de programmawet van 21 december 2002. Artikel 354 WIB 92 werd aangevuld, teneinde de onderzoeks- en controletermijnen van de aangiften VenB en de BNI-Ven eenvormig te maken, los van de datum van afsluiting van de jaarrekening. Sinds 31 december 2002 bestrijkt de aanslagtermijn in alle gevallen een periode van 3 jaar vanaf de datum van afsluiting van de jaarrekening. Daarmee samenhangend omvat de onderzoeks- en controletermijn als bedoeld in artikel 333 WIB 92, eveneens deze periode.
4. Nalatige niet-indiening van aangiften dient preventief te worden bestreden door systematisch opleggen van administratieve boeten; een geautomatiseerd boetesysteem zou bovendien tijdrovende manuele inkohieringen vermijden, de sanctie objectiveren en het risico op procedurefouten verkleinen.	De administratie is het met het Rekenhof eens dat niet-indiening van de aangifte stelselmatig zou moeten worden bestraft met een administratieve geldboete; ten minste zou een kennisgeving 279F2 moeten worden verstuurd, zodat de belastingplichtige attent wordt gemaakt op de sanctie die hij riskeert. De belastingplichtige heeft een maand de tijd om zijn opmerkingen en bewijsstukken schriftelijk over te zenden. Het diensthoofd kan van de sanctie afzien als hij de bewijsstukken aanvaardbaar acht. De centrale diensten zullen de voornoemde principes in herinnering brengen in de volgende instructie Taxatiewerkzaamheden.

5. Bij onwillige niet-indiening van aangifte is het aangewezen · een snellere selectie uit te voeren van actieve en inactieve vennootschappen; · inactieve vennootschappen aan te sporen aangifte van stopzetting in te dienen; · sneller over te gaan tot ambtshalve schrapping; bedrieglijke faillissementen op te sporen; · voor deze selectie meer een beroep te doen op de opsporingsdiensten en op de BTW-kantoren; · opsporingsdiensten meer in te schakelen bij de vaststelling van de belastbare grondslag (voor aanslag van ambtswege).	Bij de administratieve geldboeten waarvan sprake is in het punt 4 komen andere maatregelen die in het WIB 92 zijn opgenomen ter bestrijding van het niet indienen van de aangiften : * toepassing van de belastbare minimumbedragen (art 343, 3, WIB 92 en 182 KB/WIB 92) : in geval geen aangifte werd gedaan of die te laat werd ingediend, gelden voor alle ondernemingen en beoefenaars van vrije beroepen belastbare minimumbedragen. In de instr. 25.11.2005 Ci RH.81/574077 (AFER 45/2005) vindt men een eerste commentaar over die bepaling. Aan een tweede commentaar wordt gewerkt. Een herziening van de forfaitaire minimumbedragen wordt bovendien onderzocht en besproken met de cijferberoepen. Voor de aanslagjaren 2006 en 2007 werd die maatregel op respectievelijk 3.617 en 4.208 belastingsubjecten toegepast voor bedragen van 62.386.800 en 118.423.900 euro midden september 2008. * aanslag van ambtswege (art. 351 tot 352 WIB 92) : alhoewel de procedure aanslag van ambtswege facultatief is, schrijft de administratie voor dat telkens wanneer de voorwaarden voor de toepassing ervan verenigd zijn, er toe moet worden overgegaan. Op zich is deze procedure geen sanctie, zij heeft enkel als effect dat de bewijslast wordt omgekeerd. Deze regels staan reeds opgenomen in de ComIB. * verlenging van de aanslagtermijn (art. 354 WIB 92) : in geval van gebrek aan aangifte of van een laattijdige aangifte is de aanslagtermijn van 3 jaar (of 5 jaar), ongeacht het al dan niet teruggrijpen naar de taxatie van ambtswege, steeds van toepassing. * belastingverhoging (art. 444 WIB 92 en 225 tot 229 KB/WIB 92) : de te laat ingediende aangifte wordt gelijkgesteld met het ontbreken van de aangifte en daarom kan ook een belastingverhoging worden toegepast. Rang en schaal van die verhogingen variëren naargelang de belastingbetaler al dan niet de intentie had belastingen te ontduiken. In het “actieplan 2008-2009” van de staatssecretaris voor de Coördinatie van de fraudebestrijding (plan-Devlies) komt het abusievelijk en op frauduleuze doeleinden gericht gebruik aan bod van vennootschapstructuren, waaronder de slapende vennootschappen. Het college waarvan de Administrateur-generaal van de belastingen en de invordering, de Administrateur voor de bestrijding van de fiscale fraude en de Administrateur Douane en Accijnzen deel uitmaken, is overeengekomen de FOD Justitie het initiatief te laten inzake de toepassing van het actiepunt. Een topambtenaar van het Departement belastingen en inning werd aangewezen als contactpersoon.

6. Voor de onwillige niet-indiening door actieve vennootschappen (m.a.w. frauderende belastingplichtigen) wordt o.m. aangeraden: **· centralisatie van het onderzoek van deze dossiers in een controlecentrum of een gespecialiseerd kantoor "taxatie van niet-aangevers";** **· aanleggen van databank "vergelijkingspunten" (voor taxatie bij vergelijking);** **· betere informatie-uitwisseling met alle opsporingsdiensten, controlekantoren, controlecentra BTW, BBI, Douane, Europese diensten** **· gezamenlijke actie om frauderende vennootschappen voor het gerecht te dagen;** **· vergelijking met wettelijk en administratief optreden in buurlanden met het oog op eventuele wetswijzigingen;** **· wettelijke initiatieven: verlenging van de onderzoekstermijnen en versoepeling van de taxatie door vergelijking.**	De aanbeveling van het Rekenhof in verband met de centralisatie van de dossiers in een controlecentrum of een gespecialiseerd kantoor "taxatie van niet-aangevers" vereist een diepgaand onderzoek, dat noodzakelijkerwijs veel tijd in beslag zal nemen. Die aanbeveling zou gevolgen hebben voor de hele organisatie. Aanleggen van een databank "vergelijkingspunten" : * er bestaan forfaitaire grondslagen van aanslag die werden bepaald samen met de betrokken beroepsverenigingen voor bepaalde beroepen. Die grondslagen mogen alleen worden gebruikt als er geen bewijskrachtige gegevens zijn. In geval van onenigheid met de beroepsverenigingen worden normen opgelegd door de administratie. * de forfaitaire minimumbedragen van art. 182 KB/WIB 92 worden bestudeerd in overleg met de cijferberoepen. De administratie heeft per activiteitscode minimumbedragen voorgesteld (Nacebel) met 2 cijfers, met uitzondering van bepaalde beroepen, die een "verfijning" vereisen. * een nieuwe toepassing (standaardlijst en vergelijkingspunten) wordt ter beschikking gesteld van de taxatieambtenaren in Belconet, rechtspersonen. Het gaat om een zoekmachine met tal van zoekmogelijkheden. In het kader van de doelgroepenstrategie werden door het AOIF 7 doelgroepen beschreven in 2005, 11 in 2006 en 13 in 2007. Deze beschrijvingen betreffen zowel inkomstenbelastingen als btw. Het aantal beschreven doelgroepen werd beperkt in functie van de capaciteiten inzake personeel. Een aantal van deze doelgroepen hebben geleid tot sectorale acties. De doelgroepen die zijn opgenomen in het plan Devlies kaderen in deze doelgroepenstrategie. Wat de uitwisseling van informatie tussen de diensten betreft, zijn de identificatiegegevens van de vennootschappen nog niet opgenomen in het enig dossier. Het plan SISTRAN (de zogenaamde transversale signaletiek) bepaalt onder andere dat de gegevens van de KBO in het enig dossier worden opgenomen. Dat plan is startklaar. Bedoeling is een voor de hele FOD Financiën transversale signaletiek te gebruiken die de gegevens overneemt van het rijksregister, van de KBO en van het tweede vreemdelingenregister. Het plan-Devlies gaat in op de aanbevelingen van het Rekenhof aangezien het onder meer voorziet in de optimalisatie van de uitwisseling van informatie tussen de sociale sector (RSVZ, RSZ) en de FOD Financiën en tussen die laatste en de FOD Justitie.

S. Onderzoek van de belastingaangifte in de personenbelasting: aard en periodiciteit van de controle van de aangiften van de categorie “B” (juni 2000)	
AANBEVELINGEN	**ANTWOORD van de AOIF**
1. Het Rekenhof dringt aan op het herdefiniëren en heroriënteren van de doelstellingen van het controleprogramma B1-B6, inzonderheid op de ontwikkeling van kwaliteits-indicatoren en op het uittekenen van een realistische en tijdsgebonden controleplanning getoetst aan het fiscaal risico. **Het Rekenhof is van mening dat een deugdelijk controleprogramma moet steunen op drie pijlers:** **· Gebruikmaking van risico-analysetechnieken om de gerichte controles te focussen op dossiers met een hoog frauderisico.** **· Beperking van de voorspelbaarheid door het uitvoeren van aleatoire controles.** **· Het respecteren van een minimale periodiciteit. Een subjectief controlegevoel moet vermijden dat belastingplichtigen afglijden naar frauduleus gedrag.**	Wijzigingen in het controleprogramma : In de toepassing Preselectie werden wegingscoëfficiënten ingevoerd. Wat de dossiers “B” betreft zijn er ondertussen 8 wegingscoëfficiënten inzake DB en 27 inzake BTW. De selectie van de dossiers : momenteel volledig door CC's en niet langer door de klassieke controles zoals voor 2000 het geval was. Bij de selectie wordt gebruik gemaakt van : de analytische fiches, de lijsten met de wegingscoëfficienten, BEL-FIRST toepassing, gerichte opsporingen, klachten, lijsten afkomstig van de klassieke diensten, plaatselijke kennis, feedback van de controleagenten. Sinds de controleperiode 2004-2005 wordt echter een deel van de door de CC's grondig te controleren dossiers via de Datamining techniek geselecteerd, waarbij het risico van elk dossier wordt bepaald aan de hand van de historische gegevens uit de aangifte. De dossiers B ("zelfstandigen") maken eveneens deel uit van de dossiers Datamining en de selectie ervan gebeurt op centraal niveau. Verder zijn sedert 1 februari 2008 op het N1-niveau binnen de toekomstige stafdienst DCU (Dienstverlening, Coördinatie en Uitvoering) de activiteiten aangevat binnen de afdeling Risicobeheer, Bijstand, Controle en Invordering van die stafdienst. Die afdeling houdt zich hoofdzakelijk bezig met de coördinatie van de verschillende aspecten van het gegevensbeheer en de -analyse. Het controleprogramma ziet er momenteel dan ook als volgt uit : * vast controleprogramma : 25% van de groepen B1/C1-B6/C6 die dat jaar een grondige controle dienen te ondergaan; * aanvullend controleprogramma : 20% grondig te controleren dossiers uit alle andere groepen B1/C1-B6/C6 met hoge risicofactor; * datamining dossiers ten belope van 40% van de controlecapaciteit van de CC’s ; * opdrachten CA, AFC en DCU: resterende 15% . De selectie van dossiers is onderwerp van een doordachte risico-analyse waarbij slechts die dossiers voor controle worden geselecteerd die een hoog risico op fraude vertonen. Daarenboven is enkel de selectie van de dossiers uit het vast programma min of meer voorspelbaar omdat de groep gekend is waaruit een selectie gaat gebeuren. De overige te selecteren dossiers kunnen uit alle groepen komen zodat de belastingplichtige eigenlijk niet kan weten of hij al dan niet aan een controle zal worden onderworpen.
2. De belastingadministratie dient inspanningen te leveren om te komen tot een efficiënt en betrouwbaar prestatiemeetsysteem. De verslaggeving in onder andere het Jaarverslag moet een getrouwe en volledige samenvatting geven van de controlepopulatie, de doelstellingen en de gemeten prestaties.	Om de kwaliteit en de kwantiteit van de prestaties van zijn departement (en dus onder meer inzake DB- PB) te meten, heeft de AOIF een beheersinstrument uitgewerkt met de naam TBT. Dat instrument omvat scoretabellen, die worden gevoed met statistische gegevens die worden ingebracht door taxatieambtenaren als de laatste hand wordt gelegd aan het dossier. Om ervoor te zorgen dat die gegevens zo betrouwbaar mogelijk zijn, worden hun permanent richtlijnen ter beschikking gesteld op de intranetsite : Directe belastingen – Performantiemanagement – punt 7. TBT kan worden geraadpleegd door de gewestelijk directeurs en door alle hoofden van dienst van de AOIF

	(de traditionele diensten DB en BTW en de CC's). De gewestelijke correspondenten hebben er eveneens toegang toe. De AOIF heeft in het kader van het project Balanced Scorecard (BSC) een reeks van performantie-indicatoren uitgewerkt die op alle taken van de Administratie slaan (verwerking en beheer van de aangiften, uitvoering van controles, geschillenbehandeling enzovoort). Veel van die indicatoren zullen aan de hand van de TBT worden gevolgd en geëvalueerd. Het BSC-project zal binnenkort concreet gestalte krijgen. Voor de CC's werden nieuwe beheersdoelstellingen geformuleerd voor de controleperiodes 2007/2008 en 2008/2009. De inhoud van die doelstellingen en de redenering die werd gevolgd bij de uitwerking ervan kunnen als volgt worden samengevat. 1) Formulering De CC's voeren voornamelijk controles uit die behoren tot de categorie van de grondige verificaties (GV). Dankzij een onderzoek op grond van de prestaties in de CC's tijdens de controleperiode 2006/20007 kon worden aangetoond dat een GV gemiddeld 6 dagen duurt. Als men ervan uitgaat dat, mocht iedere CC die gemiddelde duur terugbrengen tot maximum 5 dagen, men tijdens dezelfde controlepériode 2006/2007 26 % meer dossiers zou hebben kunnen controleren, komt men tot de conclusie van meer controles perfect mogelijk is. Volgende doelstellingen werden opgelegd. Doelstelling 1 Elke CC werd verzocht een aantal dossier te bepalen dat het tijdens de periode 2007/2008 zal controleren. Dat aantal dossiers ligt uiteraard hoger dan het aantal in 2006/2007 gecontroleerde dossiers. Het aantal te controleren dossiers is uitgesplitst in x dossiers PB, x dossiers VenB, RPB of BNI-Ven.B,, x dossiers btw. Voor de controleperiode 2008/2009 zullen nieuwe aantallen te controleren dossiers inzake PB, VenB/RPB/BNI-Ven.B, en btw worden voorgesteld door de CC's. Die aantallen zullen natuurlijk moet hoger liggen dan die voor de periode 2007/2008. Doelstelling 2 Voor het aantal dossiers dat elke CC tijdens de periode 2007/2008 zal controleren, moet rekening worden gehouden met de volgende uitsplitsing : 10 % op 31/12/2007 ; 40 % op 31/03/2008 ; 70 % op 30/06/2008 ; 85 % op 30/09/2008; 100 % op 31/12/2008. Doelstelling 3 Die doelstelling betreft meer in het bijzonder de geschillen. Bedoeling is de "oude voorraad" van bezwaren weg te werken in alle CC's. Die oude voorraad komt overeen met de nog openstaande bezwaren waarvoor de behandelingstermijn (6 of 9 maanden naargelang het geval) al verstreken is. Die wegwerking gebeurt in twee etappes. Eerst wordt voor elke CC het percentage berekend dat de oude voorraad op 31/12/2007 vertegenwoordigt (x1 %). Doelstelling A (1ste fase), de oude voorraad terugbrengen tot x2 % op 31/12/2008 (x2 < x1). De waarde van x2 wordt door elke CCC individueel bepaald. Doelstelling B (2de fase), de oude voorraad terugbrengen tot 0 % op 31/12/2009. Om af te ronden, zal men voor de formulering van de doelstellingen 1 en 3 een aanzienlijke bewegingsvrijheid werd gelaten aan de gewestelijk directeurs. Zij hebben hun doelstellingen zelf bepaald, na overleg met hun medewerkers en rekening houdend met de middelen waarover ze beschikken op lokaal vlak. Het management heeft het

	algemeen kader en de werkmethode bepaald. 2) Evaluatie Momenteel is een voorlopige evaluatie van de beheersdoelstellingen voor de periode 2007/2008 aan de gang. Ze zal aan de gewestelijk directeurs worden voorgesteld tijdens een vergadering op 30/09/2008. Naargelang de conclusies van die evaluatie en de reacties van de gewestelijk directeurs is een eventuele aanpassing van de beheersdoelstellingen voor 2008/2009 niet uitgesloten. De problematiek van de bepaling van beheersdoelstellingen voor de CC's zal eveneens worden opgenomen in het Balanced Scorecard (BSC)-project van de AOIF.
3. Om ten volle dienstig te zijn als beleidsinstrument voor het management, zouden de resultaten van de prestatiemeting bovendien moeten worden geanalyseerd en geïnterpreteerd door ambtenaren die een grondige praktijkervaring inzake controle koppelen aan een terdege kennis van statistische technieken.	De cel performantiemanagement van de AOIF is belast met het beheer van de TBT. Die cel bestaat vooral uit personen die afkomstig zijn van de buitendiensten. Sommigen onder hen hebben een rijke ervaring inzake taxatie en andere werden vertrouwd gemaakt met de statistische technieken. De cel moet scoretabellen uitwerken, toezien op de betrouwbaarheid ervan, haar medewerking verlenen aan de evaluatie van de beheersdoelstellingen en zorgen voor de communicatie inzake performantiemanagement in al zijn aspecten. Binnen elke gewestelijke directie werden correspondenten aangewezen om de cel bij te staan in haar communicatieopdracht.

T. Controle met betrekking tot de aangifte in de personenbelasting (april 1999)

AANBEVELINGEN	ANTWOORDEN VAN DE AOIF
1. Door het ontbreken van systematische overeenstemmingscontroles tussen individuele fiches en samenvattende opgaven worden fraudemechanismen mogelijk gemaakt.	98% van de fiches 281.10 tot 281.40 wordt ondertussen elektronisch aangeleverd (via Belcotax-on-web). Het gaat om 15.319.970 fiches, tegenover 426.221 op papier (situatie 10/9/2008). Deze fiches worden zo goed als allemaal vooraf ingevuld in de elektronische aangifte in de personenbelasting. Ook de kadastrale inkomens van het vorige jaar worden in de elektronische aangifte vooraf ingevuld. Vorig jaar werden al meer dan 1.350.000 aangiften elektronisch ingediend (op 6.116.000). Dit jaar zullen dat er ongeveer 1.750.000 zijn. De gegevens beschikbaar in Belcotax worden vergeleken met de in de aangiften vermelde gegevens, en in geval van verschillen door de backoffice in de status “te verbeteren” geplaatst voordat de aanslag wordt gevestigd. Nadat alle aanslagen gevestigd zijn, wordt een lijst “post-inkohieringen” opgemaakt, die de verrekende bedrijfsvoorheffing vergelijkt met de uiteindelijk betaalde bedrijfsvoorheffing. Op die manier kunnen wijzigingen van fiches en/of bedrijfsvoorheffing (bijv. wegens bezwaren) na inkohiering rechtgezet worden.
2. Er dient werk gemaakt te worden van een adequate statistische verwerking van alle documentatiefiches die in de documentatiecentra worden behandeld.	Het aantal fiches dat door de documentatiecentra wordt behandeld is drastisch afgenomen. Er bestaan statistische gegevens van de fiches die op papier ontvangen worden.
3. In het Belcotax-systeem dienen interne controlesystemen te worden ingebouwd die de invoer en verwerking van tegenstrijdigheden en onjuistheden kunnen voorkomen.	Zie 1 hierboven.
4. Er dient gezocht naar mogelijkheden om Belcotax te verbinden met andere databanken om de correctheid van bepaalde gegevenscategorieën te checken of te vervolledigen.	Zie 1 hierboven en alle informatie is ook voor de burger beschikbaar in My Minfin, het elektronisch fiscaal dossier.

5. Er dienen duidelijke, concrete en éénduidige taxatierichtlijnen te worden gegeven om het gebrek aan uniformiteit bij de administratieve controlewerkzaamheden op te vangen.	TAXI, de backoffice in de personenbelasting, staat borg voor een uniforme aanpak. Belastingplichtigen die zich in gelijkaardige omstandigheden bevinden worden gelijk behandeld. Voor aanslagjaar 2007 werd 74% van de via TAXI verwerkte dossiers (5.318.696 dossiers op 6.116.000 verstuurde aangiften) geautomatiseerd behandeld. Dat betekent dat 36% in een status “te verbeteren” werd opgenomen. Bij ieder dossier worden ook de redenen opgegeven waarom het dossier een status “te verbeteren” kreeg.
6. Het houden van geregelde coördinatievergaderingen op de diverse controleniveaus is essentieel om een maximale éénvormigheid bij de controlewerkzaamheden te verzekeren.	Zie hierboven – zowel in klassieke diensten als in de controlecentra worden op regelmatige basis vergaderingen belegd waarbij het aspect controle aan bod komt.
7. Het stroomlijnen en standaardiseren van de bestaande wildgroei aan fiscale attesten zou de gebruiksvriendelijkheid ervan drastisch kunnen verbeteren en een aanzienlijke tijdwinst opleveren bij de controleactiviteiten.	Sinds het aanslagjaar 2007 zijn de dubbels van de berekeningsnota’s gedigitaliseerd. Dat betekent dat – per jaar- 6.500.000 documenten niet langer gedrukt, verstuurd en geklasseerd moeten worden. Deze informatie is via TAXI beschikbaar. Burgers vinden die ook terug in My Minfin, hun elektronisch fiscaal dossier.
8. Er moet werk gemaakt worden van een versterking van de interne controle door hoofdcontroleurs, dienstleiders en inspecteurs A op de taxatiewerkzaamheden van taxatieambtenaren	Via MPM krijgen de dienstchefs de informatie die via TAXI geautomatiseerd wordt opgeslagen. Dat laat hen toe de taxatiewerkzaamheden van hun diensten op te volgen.

A. La déclaration libératoire unique (novembre 2007)	
RECOMMANDATIONS	**RÉPONSE**
1. Les services de taxation n'ont pas reçu d'instructions spécifiques concernant les conséquences, pour le traitement ultérieur des dossiers, de ce régime légal temporaire. La collaboration et l'échange d'informations entre différentes administrations n'ont pas été organisés	En l'occurrence, il n'appartenait pas à l'AFER d'élaborer les premiers commentaires de la mesure en cause. S'il est vrai qu'en matière d'IPP et de TVA, aucune circulaire ou instruction n'a été diffusée à ce jour à propos des conséquences de la loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique (DLU), il est à noter que les projets de circulaire et d'instruction, transmis au cabinet du ministre des Finances en mai 2004 et pour rappel en septembre 2005 n'ont pas reçu d'aval. Ledit projet de circulaire attire l'attention notamment des services de taxation sur les incidences en procédure fiscale de la loi DLU et traite de la collaboration et de l'échange de renseignements entre administrations. Ce projet a été complété d'un volet relatif aux incidences en procédure fiscale de l'instauration par la Loi-programme du 27 décembre 2005 d'une régularisation fiscale et aborde également la problématique de la déclaration spontanée auprès des services de l'AFER. Il est soumis actuellement pour accord, avis ou complément aux différents intervenants de l'administration. Dès aboutissement desdites démarches, le projet de circulaire sera soumis pour accord à Monsieur le Ministre des Finances.
2. Le régime de sanctions aggravées pour les revenus qui ont échappé à l'impôt et pour lesquels les contribuables n'ont pas eu recours à la DLU est en fait peu appliqué; *du fait des règles de prescription, la période d'application est courte; or, les services n'ont mis en place aucune organisation spécifique des contrôles à cet effet*.	Le projet de circulaire, dont question au point 1, mentionne les directives en matière de sanctions. L'Administration n'est pas en mesure de suggérer un contrôle spécifique en la matière à défaut d'éléments moteur.

3. L'introduction par la loi, au début de 2006, de la procédure de régularisation permanente permet aux contribuables d'échapper au régime de sanctions aggravées.	Il ne s'agit que de l'application de la loi.
4. Les cas où les déclarations spontanées auprès des services de taxation peuvent être acceptées et les sanctions éventuelles doivent être clairement définis. En dehors de ces cas, les contribuables doivent être invités à s'adresser au service des décisions anticipées, chargé de recevoir les déclarations-régularisations permanentes	Le projet de circulaire, dont question au point 1, mentionne les propositions de l'AFER en la matière, propositions qui, après concertation et aval des différents intervenants, seront soumises à l'assentiment de Monsieur le Ministre des Finances. L'AFER applique, à tout le moins, les règles générales et strictes qui président à l'établissement de l'impôt et donc également en présence d'une déclaration complémentaire spontanée du contribuable. Il en est ainsi pour ce qui concerne les dispositions relatives aux droits d'investigation et de contrôle, aux moyens de preuve et aux délais d'imposition, aux pénalités, au calcul des intérêts de retard, et à l'échange de renseignements ou à la dénonciation en justice.
5. *Les données récoltées par l'administration de la Trésorerie, lorsque le contribuable qui a déposé une DLU a fait le choix de conserver ses avoirs à l'étranger, n'ont pas été transmises aux services de taxation.*	La Trésorerie va prendre les mesures nécessaires pour que le fichier des DLU soit mis à la disposition de l'AFER pour la fin du mois d'octobre 2008 (confirmé dans un mail de la Trésorerie du 09.09.2008).
6. *La liste des DLU déposées auprès de l'administration de la Trésorerie n'a pas été transmise au CTIF (cellule de traitement des informations financières), chargée en Belgique de la lutte contre le blanchiment.*	Aucune disposition de la loi du 31/12/2003 instaurant une déclaration libératoire unique ne prévoit la transmission de cette liste à la CTIF . En effet, l'article 6, §6 de la loi du 31/12/2003 instaurant une déclaration libératoire unique stipule : "Afin de permettre un contrôle de l'authenticité de l'attestation, les établissements de crédits, les sociétés de bourse et les entreprises d'assurances transmettent à la Cellule de traitement des informations financières instaurée par la loi du 11 janvier 1993 une liste reprenant l'identité des personnes physiques à qui une attestation a été délivrée conformément au §4, le numéro de l'attestation et le montant des sommes, capitaux ou valeurs mobilières transférées visés à l'article 2, §1er, alinéa 3, ou des valeurs mobilières déposées visées à l'article 2, §1er, alinéa 5,1°" Au point 1.9 (page 17) de son rapport de novembre 2007 sur la déclaration libératoire unique, la Cour des comptes souligne d'ailleurs que : "Il convient cependant de relever que l'obligation de transmission à la CTIF de la liste des DLU relatives aux sommes conservées à l'étranger n'est pas imposée par la loi à l'administration de la Trésorerie." La Trésorerie va soumettre cette question à l'avis du service juridique du SPF Finances.

B. Le contrôle fiscal des assujettis à la TVA (août 2007)	
RECOMMANDATIONS	**RÉPONSE**
1. L'enregistrement des activités de contrôle devrait être davantage rationalisé et encadré. L'ordre de recouvrement ou le bulletin d'information doit constituer l'unique document de référence des activités de taxation.	L'objectif poursuivi dans le cadre du projet STIR CO est de réunir, dans une application unique, le bulletin d'information, l'ordre de recouvrement et le rapport de contrôle, et de permettre leur consultation à chaque fonctionnaire dûment autorisé à cet effet. Depuis octobre 2007, ce projet a redémarré et comporte, ainsi qu'il avait été annoncé, une uniformisation des activités de contrôle grâce au recours à des documents de contrôle standardisés. Le planning portant sur le premier release relatif à la gestion des missions de contrôle est prévu pour le dernier trimestre de 2008. On indique toutefois que ce release du projet STIR CO n'inclura pas encore les aspects liés au bulletin d'information, à l'ordre de recouvrement et au rapport de contrôle, étant donné que ceux-ci sont prévus pour un release ultérieur. Actuellement, cette possibilité est déjà incluse dans l'application VERIFIO qui, lors de la création du rapport de contrôle, génère automatiquement un ordre de recouvrement ou un bulletin d'information. Cette application compte actuellement quelque 2 000 utilisateurs.
3. La mise en place d'une gestion uniformisée des dossiers des assujettis est indispensable afin de permettre à toute personne habilitée d'identifier les éléments essentiels du dossier.	
4. Une attention particulière doit être apportée aux rapports de contrôle et à leur référencement. L'administration doit mettre au point des formulaires qui seraient complétés au fur et à mesure des démarches entreprises et des résultats engrangés.	
2. L'administration doit privilégier un système de communication à l'égard des services extérieurs, à savoir les instructions et circulaires, éventuellement diffusées par voie électronique, au détriment d'autres correspondances moins officielles et moins structurées.	Depuis un certain temps déjà, l'administration communique à ses agents les instructions et circulaires par voie électronique via l'Intranet.

5. Le relevé de régularisation doit contenir tous les éléments permettant de justifier les sommes réclamées à l'assujetti, y compris les amendes	Les relevés de régularisation ainsi que tous les autres documents de contrôle seront standardisés par l'application de STIR-CO.
6. Dans l'attente d'une mise en œuvre complète du dossier unique, une étroite collaboration entre tous les services de taxation du SPF Finances est nécessaire. Il convient de respecter strictement les instructions qui imposent d'échanger les informations entre les services CD et TVA.	On encourage et on rappelle chaque année suffisamment la nécessité d'une étroite collaboration entre les différents services de taxation. C'est à l'Inspection générale et au Contrôle interne qu'il revient de suivre cet aspect. Cela se fait aussi effectivement, notamment dans le cadre du contrôle des services et du respect des instructions, par exemple en matière de Datatiming (étant donné que ce sont les seuls contrôles complets encore effectués par les offices de contrôle de la TVA classiques).
7. Il convient de réexaminer l'organisation administrative des 242 offices de contrôle, de sorte que chaque service soit clairement identifié et évalué. Les statistiques relatives aux effectifs et aux activités de contrôle devraient être établies afin de permettre la comparaison des services.	La réorganisation des offices de contrôle de la TVA évolue constamment. Pour l'heure, on s'efforce d'ancrer les acquis de la mini-restructuration dans les nouvelles applications ICT (STIR-TVA) déployées sur le terrain. On ne peut cependant viser la fusion et la rationalisation des offices de contrôle que pour autant que cela soit possible à la fois dans le cadre réglementaire et organisationnel. L'impact des restructurations sur d'autres applications ICT existantes ne peut cependant non plus être perdu de vue.
8. *Les contrôles de début d'activité, choisis sur la base d'une analyse raisonnée de risques, devraient être plus systématiques et devraient être correctement identifiés dans les statistiques. Ils devraient généralement se faire sur place afin d'évaluer la réalité, la nature et l'ampleur de l'activité déclarée. Ils doivent intervenir dans le délai de 3 mois fixé par l'administration.*	Nous avons particulièrement tenu compte de ces quatre recommandations, étant donné qu'elles sont devenues des objectifs de gestion pour l'année 2008 pour les directions TVA classiques. En ce qui concerne la recommandation n°8, nous sommes actuellement en train de procéder à l'informatisation du formulaire de déclaration 604Abis, dans le cadre des contrôles de début d'activité. C'est la poursuite du projet de *datamart* « Nouveaux assujettis à la TVA » qui a donné lieu à la reprise de cette informatisation. Il ne fait aucun doute que les contrôles de cessation d'activité (recommandation n°9) doivent rester une priorité. Cependant, ces contrôles ne seront possibles que si les départs actuels et futurs peuvent être anticipés (recommandation n°12). En ce qui concerne le développement d'un modèle de *datamining* ou d'OLAP visant à sélectionner des assujettis qui ont demandé le remboursement de leurs crédits TVA (recommandation n°10), une première analyse de besoins a été réalisée. L'état actuel des choses et les concertations internes et internationales avec des administrations sœurs nous ont convaincus que le modèle de *datamining* ne peut être développé que si des efforts sont fournis au niveau interne. La cellule *datamining* effectue actuellement les analyses nécessaires afin de passer à un modèle de *datamining* dans les années à venir.
9. *Les contrôles de cessation d'activité doivent rester une priorité et intervenir dans le délai de 3 mois fixé par l'administration.*	

C. La réévaluation du revenu cadastral des habitations après transformation (décembre 2006)	
RECOMMANDATIONS	**REPONSE**
1. *Les déclarations spontanées que les contribuables sont tenus d'adresser à l'administration du Cadastre en cas de transformation notable de leur habitation sont presque inexistantes*. L'administration devrait appliquer effectivement les sanctions prévues par le Code (art.445 CIR92). Les communes pourraient être invitées à fournir automatiquement un formulaire de déclaration à chaque demandeur d'un permis d'urbanisme.	Les instructions administratives réglementant la conservation du cadastre prévoient la procédure à suivre en vue d'obtenir du contribuable la déclaration spontanée prescrite à l'article 473 du Code des impôts sur les revenus, et notamment la rédaction d'un procès-verbal lorsque le contribuable est constaté en contravention des dispositions précitées. L'original du procès-verbal, appuyé du récépissé attestant la recommandation à La Poste de l'envoi de la copie destinée au contrevenant, est adressé au directeur régional du cadastre compétent, qui le fait parvenir au directeur régional du service des impôts compétent («Agentschap Vlaamse Belastingdienst» à Alost pour la Région flamande et la direction régionale compétente des Impôts et du Recouvrement pour la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne), et à qui il appartient de décider de la suite à donner au procès-verbal, à savoir l'application ou non des sanctions prévues aux articles 445, 449 et 450 du Code susvisé. La recommandation de la Cour des Comptes a donc été également portée à la connaissance des services dont il s'agit. A ce sujet, il peut être utile d'observer que la Documentation patrimoniale ne peut garantir l'uniformité de leurs décisions en la matière. La procédure dont il s'agit a été légèrement revue et a fait l'objet d'une nouvelle instruction à l'attention du personnel de l'administration. Leur attention a été attirée sur la recommandation de la Cour des Comptes, à savoir appliquer lesdites dispositions sans aucune restriction. Par ailleurs, la responsabilité des communes a été rappelée en matière de collaboration avec l'administration pour la mise à jour de la base des données techniques relatives aux immeubles bâtis, notamment par le biais des départements de l'Union des Villes et Communes, mais aussi lors de séances d'informations relatives à l'application URBAIN (voir recommandation n° 2). Depuis plusieurs années, l'administration fournit aux communes un nombre suffisant de déclarations afin que celle-ci soit jointe au permis d'urbanisme. En tout état de cause, le formulaire de déclaration peut être téléchargé via le site web www.myminfin.be (finform).
2. *Les listes que les administrations communales doivent rentrer trimestriellement auprès du Cadastre sur les changements intervenus dans les propriétés sont souvent limitées aux demandes de permis de nouvelles constructions et ne reprennent que rarement les modifications aux biens existants. En outre, les infractions constatées par les communes*	Les « listes 220 des permis de bâtir et lotir délivrés ainsi que les changements survenus dans les propriétés » ont été remplacées par l'application URBAIN (URBAnistic Information Network). A l'aide de cette application, les administrations communales peuvent communiquer à l'administration de la Documentation patrimoniale, via internet, sous une forme digitale, les permis de bâtir et lotir délivrés. Cette application permet donc d'obtenir l'ensemble des informations détenues par les communes au sujet notamment des demandes de nouvelles constructions et de modifications aux bâtiments existants ainsi que des données complémentaires comme la date de fin des travaux ou d'occupation des

dans ce domaine ne sont presque jamais renseignées au Cadastre. Il convient donc que l'administration précise à nouveau les données qu'elle attend des communes et les modalités pratiques y afférentes	nouvelles constructions. Par le biais des départements de l'Union des Villes et Communes, mais aussi lors de séances d'informations relatives à l'application URBAIN, l'administration a eu l'occasion de rappeler les données qu'elle attend des communes et les modalités pratiques y afférentes. Opérationnel depuis le 1er janvier 2007, URBAIN est utilisé par plus de 450 communes. La Documentation patrimoniale s'emploie à persuader les 139 autres communes de l'intérêt financier qu'elles ont à faire de même. Tout récemment encore, l'application URBAIN a été présentée au Receveur de la Ville de Bruxelles et à ses collaborateurs directs ; l'actualisation des revenus cadastraux étant en effet une responsabilité partagée.
3. Un indicateur-expert doit être désigné au sein de chaque commune. Si dans trois communes sur quatre, un indicateur-expert a été désigné, ce dernier collabore trop peu avec le Cadastre. L'administration devrait rappeler aux communes le prescrit légal et les modalités qui permettraient de rendre cette collaboration plus efficace.	Le rôle et l'importance de l'intervention de l'indicateur-expert dans la fixation des revenus cadastraux, mais aussi le prescrit légal réglementant la collaboration avec les pouvoirs locaux, dont notamment l'assistance de l'expert communal dans les travaux d'expertises, ont été notamment rappelés lors de contacts avec les Unions des Villes et Communes des trois Régions, au moyen de courriers adressés au Collège des Bourgmestre et Echevins de chaque commune et à l'occasion des séances d'information en vue de la mise en œuvre de l'application URBAIN. Ainsi, par exemple, suite aux séances d'information de la Documentation patrimoniale, la Ville de Bruxelles met actuellement en place une équipe d'experts spécialisés en matière cadastrale. D'autre part, un accès à la matrice cadastrale mise à jour à flux continu, via un PC raccordé à CADNET et situé dans le bureau local du Cadastre, est donné à l'indicateur-expert afin qu'il puisse mieux se consacrer à sa tâche. Enfin, l'Inspecteur général en charge des services extérieurs de la Documentation patrimoniale apporte son soutien ponctuel dans des démarches auprès des communes afin de les conscientiser à leurs responsabilités.
4. Des informations concernant les diverses primes, tant régionales que communales, ainsi que les incitants fiscaux, visant à l'amélioration du confort général des immeubles bâtis pourraient êtres fournies au Cadastre pour compléter sa base de données. Cette démarche pourrait cependant nuire à la cohérence de l'action publique puisqu'elle consisterait d'un côté, à accorder une aide publique et, de l'autre, à obtenir une imposition supplémentaire découlant de l'augmentation du RC qui ferait suite à ladite amélioration. Le cas échéant, une initiative législative pourrait être envisagée, qui aurait pour effet de reporter dans le temps, pour une période à déterminer, l'augmentation des revenus cadastraux résultant d'une modernisation des biens	S'agissant d'une suggestion de la Cour des comptes à l'adresse du pouvoir législatif, celle-ci n'appelle de la part de l'Administration aucune remarque particulière.

d'habitation ayant fait l'objet d'une prime ou d'un incitant fiscal	

D. Résultats de la lutte contre la fraude fiscale en 2005 (163e cahier d'observation)	
RECOMMANDATIONS	**REPONSE**
1. *Il serait opportun de préciser le concept de "lutte contre la fraude fiscale". La lutte contre des phénomènes structurés de fraude (carrousels, sociétés de liquidités, abus du système de l'exonération des plus-values,…) doit être distinguée de la simple vérification de la situation fiscale des contribuables sur la base de leurs déclarations, qu'elle se fasse par un type de sélection particulier (datamining, action domicile fiscal) ou sur une cible particulière (enquêtes spécifiques). Dans ce second cas, une comparaison cohérente doit se faire par rapport à l'ensemble des résultats des contrôles.*	Le rapport annuel d'activités de l'Administrateur général des impôts et du recouvrement présente en ce qui concerne la lutte contre la fraude fiscale des résultats établis sur la base d'une typologie des différentes catégories de fraudes existantes ainsi que les explications justifiées par les variations constatées. Toutefois, ainsi que le souligne à juste titre la Cour des comptes, la réalisation de cette typologie se heurte à l'absence de toute définition claire de la notion de fraude fiscale ou de ses composantes essentielles. Cette préoccupation est d'ailleurs rencontrée dans le plan d'action 2008-2009 élaboré par le Collège pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale présidé par M. DEVLIES, Secrétaire d'Etat pour la coordination de la lutte contre la fraude. Le projet visé au point II-3.10 du plan d'action tend en effet à définir et aggraver les sanctions de la fraude fiscale grave et organisée. L'objectif est décrit comme suit : « Il y a lieu de constater qu'il n'existe pas de définition de l'infraction spécifique qualifiée de fraude fiscale grave et organisée, même si la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, vise spécifiquement en son article 3, §2, 1°, la fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes oui qui use de procédés à dimension internationale. (…) Il serait opportun de définir l'infraction spécifique de fraude fiscale grave et organisée (…) ». Lorsqu'elle sera consacrée légalement, la définition de la fraude fiscale grave et organisée pourra contribuer du même coup à opérer une meilleure distinction des résultats liés à la lutte contre ce type de fraude par rapport à ceux découlant de la simple vérification de la situation fiscale des contribuables sur la base de leurs déclarations.
2. *Une évaluation des résultats de l'action de la lutte contre la fraude fiscale devrait se baser sur des données: - relatives aux recettes fiscales recouvrées, - au cours d'un exercice budgétaire déterminé, - comparées aux prévisions (si l'action de lutte avait été budgétée spécifiquement) et aux résultats des années antérieures (s'il s'agit d'une action continue), - en expliquant les variations importantes constatées.*	La réponse formulée en 2006 à cette recommandation de la Cour des comptes par M. le Secrétaire d'Etat H. JAMAR reste d'actualité. Il demeure en effet exact que si les résultats de l'action de lutte contre la fraude fiscale devaient être exprimés en termes d'évaluation des recettes recouvrées au cours d'un exercice déterminé, il serait impossible de produire dans un délai acceptable un tableau des résultats chiffrés de cette lutte contre la fraude fiscale. C'est pourquoi celui-ci contient des montants enrôlés. D'autre part, si l'on ne peut que souhaiter à l'avenir l'établissement de statistiques plus précises permettant d'identifier les montants réellement recouvrés pour chaque action menée de lutte contre la fraude fiscale, il faut constater que l'amélioration en cours de l'outil statistique du SPF Finances, intimement liée à la réalisation du plan de modernisation Coperfin, n'autorise pas à l'heure actuelle une telle présentation générale et systématique des résultats. Un suivi semestriel des résultats recouvrés

	établis en collaboration entre l'ISI et l'Administration du Recouvrement existe néanmoins pour certains secteurs de lutte contre la fraude fiscale.

E. Organisation et fonctionnement de la direction nationale des recherches de l'AFER (février 2006 – actualisé juillet 2006)	
RECOMMANDATIONS	**REPONSE**
1. Effectuer une étude approfondie des besoins en personnel et prendre les mesures pour accroître l'entrée des nouveaux membres du personnel et promouvoir un meilleur équilibre des âges	En vue d'optimaliser l'encadrement sur le terrain, les services de recherche ont demandé, dans le cadre d'OPERA, 11 équivalents temps plein de niveau A afin d'encadrer les enquêteurs dans l'exécution de leurs tâches quotidiennes. Les inspections seront en effet à l'avenir réparties en équipes. Un chef d'équipe sera placé à la tête de chaque équipe (composée de 5 à 6 enquêteurs). Jusqu'ici, 6 personnes de niveau A et 1 personne de niveau B sont venues renforcer les inspections. Un projet pilote répartissant les inspections entre différentes équipes placées sous la direction d'un chef d'équipe est en cours au niveau de la division de recherche locale de Charleroi. Ce projet pilote fera l'objet d'une évaluation au cours du quatrième trimestre de 2008. Les services de recherche ont également demandé 2 équivalents temps plein de niveau A destinés à renforcer les services de direction en vue de renforcer la direction générale. La direction ne s'est pas encore vu attribuer d'agent de niveau A. La Direction DNR (DRNI et DRL) sera dirigée par 1 directeur régional assisté de 2 directeurs. À l'heure actuelle, seul 1 directeur a été désigné. *Aucune réaction écrite n'a jusqu'ici été enregistrée de la part du service P & O. Elle sera communiquée dès sa réception.*
2. Mieux soutenir les services de recherche en matière d'informatique et de télécommunications.	Depuis fin 2007, tous les agents enquêteurs disposent de leur propre PC. Ce PC donne accès à un intranet ainsi qu'à une bibliothèque électronique. Un accès individuel à l'Internet peut être accordé sur demande. Des cours pour « débutants » ont été organisés durant le premier trimestre de 2008 pour les agents peu ou pas du tout férus d'informatique. Les appareils GSM existants seront remplacés en temps utile par un GSM avec appareil photographique incorporé. Entre 2004 et 2007, 48 PC portables au total ont été livrés aux services de recherche, de même que d'autres matériels informatiques. Un soutien ponctuel est également apporté par les services de l'SI, notamment les cellules informatiques ICT pour les jeux et paris.
3. *Fixer une interprétation uniforme des règles de procédure et harmoniser les règles en matière de compétence de recherche entre la TVA et les CD sur les points où elles présentent des différences non objectives (ces différences ne sont en effet guère pertinentes et ont pour seul effet d'entrainer des problèmes de procédure dans les services de*	Les compétences d'investigation de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus dépendent de la matière à contrôler (TVA ou impôts directs), ce qui a déjà entraîné en pratique des erreurs quant aux règles de procédure et des problèmes d'interprétation. Dans un arrêt du 16 décembre 2003, la Cour de Cassation a considéré que les modalités du pouvoir d'investigation offert aux agents contrôleurs en matière de contributions directes étaient fondamentalement différentes de celles s'imposant aux agents contrôleurs TVA. La Cour de cassation était appelée à se prononcer sur la question de savoir si les agents contrôleurs TVA peuvent eux-mêmes

contrôle polyvalents).	se mettre à la recherche de livres et de documents dans les locaux qu'ils visitent ou s'ils ont uniquement le droit de solliciter la production des livres et documents. Selon la Cour, le droit de demander la production de documents découle déjà de l'article 61, § 1er, alinéa 1er, du Code de la TVA. L'article 63, alinéa 1er, 1°, vise par contre à conférer aux agents contrôleurs un pouvoir d'investigation qu'ils ne peuvent emprunter à l'article 61. La Cour a ainsi conclu que les agents contrôleurs TVA ont le droit, à l'occasion de visites des locaux professionnels, de vérifier quels livres et documents se trouvent dans les locaux où l'activité est exercée, ainsi que de contrôler les livres et documents qu'ils y trouvent, sans devoir préalablement en demander la production. Par contre, toujours selon la Cour de cassation, ce principe ne s'applique pas dans le domaine des impôts sur les revenus en raison d'une formulation différente du texte légal. En effet, contrairement à l'article 63, alinéa 1er, du Code de la TVA, l'article 319, alinéa 1er, du CIR 1992 n'accorde pas aux fonctionnaires des contributions directes le libre accès aux locaux professionnels « aux fins de leur permettre d'examiner les livres et documents qui s'y trouvent ». Le 13 octobre 2005, M. Christian Brotcorne a déposé une proposition de loi modifiant l'article 319 CIR92 (*Doc. Parl.* Sénat 3-1392) en vue d'aligner les pouvoirs d'investigation en matière d'impôts sur les revenus sur ceux dévolus en matière de TVA. Cette proposition de loi a cependant été rejetée. Il ressort du rapport du 8 novembre 2006 fait au nom de la commission des Finances et des Affaires économiques que le secrétaire d'État à la Modernisation des finances inscrit cette proposition de loi dans le cadre de la réforme Coperfin, dans laquelle le traitement intégré et des dossiers est très important. Cette procédure intégrée modifiera également les méthodes de travail et dans ce contexte global, il faudra également adapter, à terme, certaines dispositions légales. Etant donné l'adaptation globale qui est prévue, le secrétaire d'Etat estime qu'il est encore trop tôt pour déjà mettre en oeuvre certaines adaptations ponctuelles. Compte tenu du rejet de la proposition susmentionnée, il ne semble par conséquent pas opportun d'effectuer maintenant une modification de l'article 319 du CIR 92.
4. Intensifier l'échange d'informations avec les services de taxation étrangers et optimaliser l'utilisation des canaux disponibles	Le 1er janvier 2004 est entré en vigueur le nouveau Règlement (CE) n°1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003, qui abroge l'ancien Règlement (CEE) n°218/92 et complète les dispositions de la directive 77/799/CEE. Ce nouveau Règlement a notamment pour objectif de permettre des contacts plus directs entre services afin de rendre la coopération plus efficace et plus rapide. L'article 3.3 et 3.4 dudit Règlement permet une décentralisation de l'autorité compétente à des «services de liaison» et à des «fonctionnaires compétents». Pour répondre aux objectifs du Règlement, l'administration centrale de l'AFER a dès lors désigné le SRNI, «service de liaison» dans le cadre des collaborations transfrontalières. Depuis janvier 2004, le SRNI assure la gestion des échanges avec les correspondants allemands dans le cadre de l'arrangement commun entre les administrations fiscales allemande et belge sur l'échange transfrontalier direct d'informations en matière TVA (Arrangement de décembre 2002). Depuis juin 2006, le SRNI assure également la gestion de certains échanges dans le cadre de l'accord entre les autorités compétentes française et belge relatif à un dispositif transfrontalier d'échanges directs de renseignements fiscaux (Accord de juin 2006). Dans les deux cas, il peut donc échanger directement et valablement des informations avec les autorités

	compétentes des autres membres. Ces échanges d'information ne doivent donc plus être officialisés par le CLO pour être légaux. Seul un inventaire des échanges doit être transmis au CLO pour lui permettre de répondre aux obligations statistiques. Le SRNI a en outre pris part ces dernières années à plusieurs contrôles multilatéraux, que ce soit comme organisateur ou comme participant (articles 12 et 13 du Règlement). Il a également demandé à maintes reprises l'autorisation d'être présent dans les bureaux administratifs d'autres Etats membres, ce qui permet de collecter massivement des informations (application de l'article 11 du Règlement). Dans les deux cas, certains agents du SRNI ont alors été désignés fonctionnaires compétents pour échanger directement des informations avec les agents des autres Etats membres sur des dossiers bien précis. Signalons également le travail réalisé par le SRNI pour le rassemblement des informations concernant les moyens de transport neufs, informations à transmettre de manière automatique aux autres Etats membres en application du Règlement (CE) n°1925/2004. C'est le SRNI qui encode actuellement toutes les informations reprises sur les copies de factures qui lui sont transmises. Le SRNI est donc un partenaire privilégié et efficace dans le cadre de la collaboration administrative entre les Etats membres. D'autres missions pourraient à l'avenir lui être confié. Un dispositif transfrontalier Belgique/France existe aussi avec comme points de contact en Belgique les directions ISI.
5. Améliorer la mise au point du pilotage central et de l'encadrement administratif des services de recherche, en instaurant des méthodes de travail uniformes et en édictant des directives cohérentes, qui s'inscrivent dans le cadre d'une politique globale de contrôle fiscal; celle-ci devrait être davantage axée essentiellement sur l'analyse et la gestion des risques et une stratégie de groupes-cibles; les services de recherche pourront ainsi servir d'importante source d'informations pour le système de gestion des risques destiné, en fin de compte, à la sélection des dossiers à contrôler de manière approfondie dans les piliers administratifs Particuliers, PME et Grandes entreprises.	Un modèle de coopération avec les services de taxation a été développé par la direction des recherches et soumis à l'autorité supérieure. Un modèle similaire a déjà été développé pour la coopération avec le Groupe d'organisation, de coordination et de suivi (GOCS). Ce modèle est déjà opérationnel et donne satisfaction aux deux parties. Des modèles et des directives dont l'utilisation ou l'application sont obligatoires ont été mis au point afin de favoriser un fonctionnement uniforme des services de recherche. Par ailleurs, il a été procédé à la mise en place de forums d'échange d'expériences où les agents des services de recherche peuvent échanger leurs expériences sur un sujet précis afin de développer une meilleure pratique (*best practice)* susceptible d'être appliquée par tous les agents de la recherche. Pour améliorer la préparation des dossiers et pour que cette dernière soit plus approfondie, la direction rédigera un vade-mecum qui établira des lignes directrices pour le personnel de l'inspection et de la recherche. Au quatrième trimestre 2007, un site intranet a été mis à la disposition de tous les membres du personnel des services de la recherche nationale (SRN). Il s'agit principalement d'une bibliothèque électronique qui centralise toutes les informations utiles au fonctionnement (rapports des réunions mensuelles, modèles, CD d'informations, etc.). Un nouveau site sera lancé pour la fin 2008. Il ajoutera un module étendu de gestion des dossiers aux fonctionnalités du site existant. Ce module permettra de suivre des dossiers/recherches/constatations aux niveaux de la direction, de l'inspection et des agents individuels. Enfin, une grande attention a été accordée à la convivialité dans cette nouvelle application. L'A.R. du 04/03/2008 a consacré l'existence du Service Exploitation et Coordination auprès de l'Administrateur général des Impôts et Recouvrements. Le service aura pour principale tâche d'assurer la coordination de toutes les activités en matière de gestion des risques dans toutes les administrations

F. Calcul et perception du précompte professionnel (août 2005)	
RECOMMANDATIONS	**REPONSE AFER**
1. *Les bureaux de recette et les services de taxation n'effectuent pas de contrôle, par coups de sonde, de la correspondance approximative entre les montants déclarés et ceux repris aux barèmes à l'annexe III de l'AR/CIR 92, ni d'investigation des déclarations présentant des montants anormalement faibles par rapport aux mois précédents ou suivants, ou anormalement élevés, principalement en fin d'année.* La Cour a recommandé dès lors de mettre en place une analyse de risque qui permettrait de cibler les redevables du PrP devant faire l'objet d'un suivi de la part du SPF Finances tant au niveau des montants déclarés que de leur paiement.	Dans le rapport qu'elle a adressé en août 2005 à la Chambre des représentants à propos du calcul et de la perception du précompte professionnel, la Cour des comptes a formulé un certain nombre de recommandations qui doivent permettre, à terme, d'améliorer la perception du précompte professionnel. Ces recommandations ont trait aux aspects suivants: 1. le contrôle des déclarations et du paiement du précompte professionnel; 2. l'automatisation et l'utilisation d'internet; 3. les barèmes et le calcul du précompte professionnel; 4. l'organisation des services. En ce qui concerne les points 2 à 4, le rapport de la Cour des comptes contient le commentaire de l'administration tel qu'il a été commenté au cours d'un débat avec des représentants de l'AFER, le 8 novembre 2004. Dans la lettre qu'il a adressée le 9 juin 2005 au premier président de la Cour des comptes, le vice-premier ministre et ministre des Finances a ensuite déclaré qu'il n'avait pas d'objections fondamentales à l'égard du rapport susvisé et que, pour ce qui est de l'aspect "contrôle du calcul du précompte professionnel" (en fait, le premier point précité des recommandations), il allait demander à son administration d'examiner ces problèmes de manière approfondie. L'AFER a répondu à cette demande du ministre en instituant, le 25 septembre 2007, une "Table ronde du précompte professionnel" (ci-après la "Table ronde"). La Table ronde rassemble tous les services intéressés de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (AFER), de l'Administration du recouvrement (AREC) et de l'Administration des affaires fiscales (AAF) ayant une compétence quelconque en matière de précompte professionnel. La Table ronde inventorie tous les problèmes pour, à terme, élaborer des solutions cohérentes et uniformes et parvenir à un contrôle opérationnel et efficace. La première réunion de la Table ronde a été organisée le 25 septembre 2007, la deuxième le 20 novembre 2007 et la troisième le 5 juin 2008.

	À la suite de la réunion du 25 septembre 2007, on a défini une série d'actions à prendre à court et à long terme et les divers services compétents des administrations concernées ont pris une série d'engagements concrets en vue de l'exécution effective de ces points d'action. Ces points d'action sont les suivants : À court terme: - réduction du délai de régularisation autorisé en matière de précompte professionnel en vue d'éviter les abus ; - réunion de concertation périodique (semestrielle) avec les responsables des trois centres de documentation du précompte professionnel en vue d'assurer un meilleur suivi des problèmes ; - utilisation de l'attestation 281.25 pour la régularisation fiscale des récupérations de sommes indûment payées à des travailleurs du secteur privé au cours d'une année précédente (alignement sur la procédure qui existe déjà pour la récupération des paiements indus dans le secteur public). À long terme: - amélioration et extension du contrôle en matière de précompte professionnel. Lors de la réunion du 20 novembre 2007, les objectifs suivants ont été formulés clairement : - examen des possibilités et de la faisabilité du développement d'un programme propre de calcul du précompte professionnel en vue de l'application correcte des règles de calcul en matière de précompte professionnel ; - réduction du délai de régularisation ; - extension de l'utilisation de l'attestation 281.25 au secteur privé; - comité de concertation permanent avec les centres de documentation. En ce qui concerne les points d'action précités, on peut signaler concrètement : - que la concertation périodique avec les centres de documentation a entre-temps commencé (première concertation le 18 décembre 2007, deuxième le 5 juin 2008); - qu'une première circulaire concernant l'utilisation de l'attestation 281.25 pour le secteur privé a été publiée le 7 février 2008 (n° Ci.RH.244/588.835) et qu'une deuxième circulaire fournissant des explications complémentaires sur les modalités pratiques est actuellement en discussion avec le secteur des secrétariats sociaux et sera ensuite finalisée. Enfin, lors de la réunion du 5 juin 2008, on a posé les bases du projet de texte du rapport que la Table ronde présentera à la hiérachie et qui consistera essentiellement en : - l'inventarisation des problèmes, formulée en une série de constatations ;

	- des propositions d'amélioration, formulées en une série de recommandations de la Table ronde. L'AFER est convaincue qu'en mettant sur pied la Table ronde, elle répond concrètement à la demande de M. le Vice-premier ministre et ministre des Finances telle qu'elle est formulée dans la lettre précitée du 9 juin 2005 et tient également compte de la recommandation de la Cour des comptes telle qu'elle figure dans le rapport d'août 2005.
REPONSE A. Rec.	
2. Pour le suivi des paiements du PrP déclaré l'administration a mis en place un projet pilote au bureau de Denderleeuw en vue d'évaluer la situation patrimoniale du débiteur défaillant du PRP, afin d'optimiser le recouvrement des impôts et précomptes. Si une telle procédure devait s'avérer efficace, l'administration devrait la promouvoir plus globalement dans tous les bureaux de recettes.	Au niveau de l'Administration du Recouvrement, plusieurs mesures adoptées ont pour but d'améliorer le recouvrement en matière de précompte professionnel : o la gestion téléphonique des débiteurs ; o la procédure basée sur les art. 63bis, CTVA et 319bis, CIR92 (convocation au bureau avec documents comptables puis visites sur place) o les actions ciblées de recouvrement forcé. Toutes ces mesures visent à cibler les dettes fiscales les plus récentes, c'est-à-dire celles pour lesquelles le taux de recouvrement est le plus élevé. o Des réunions ont également lieu, régulièrement, avec les représentants des secrétariats sociaux agrées en vue de solutionner divers problèmes techniques et d'aborder les points inhérents au respect des obligations légales en matière de déclaration et de paiement du précompte professionnel. 2.1. **GTD** En exécution de la décision du Conseil des Ministres du 20 juillet 2006 visant à augmenter les recettes fiscales par l'application de techniques de recouvrement plus modernes, une nouvelle méthode globale de recouvrement a été mise en application. Le projet porte le nom de « **Gestion Téléphonique des Débiteurs** » ; en abrégé **GTD**. Par cette technique, les redevables de dettes de précompte professionnel sont contactés par téléphone en vue de les amener à payer volontairement leurs dettes fiscales. Cette technique combine l' « approche orientée client » avec l' « intérêt public » étant donné que lorsque le redevable ne paie pas spontanément sa dette fiscale après l'entretien téléphonique, le paiement forcé en sera exigé via, entre autres, l'application de la procédure prévue à l'article 63bis CTVA ou l'article 319bis CIR 92. Le contact téléphonique avec le redevable s'inscrit dans le cadre d'une « approche orientée client » puisque son premier objectif est de trouver avec ce redevable une solution appropriée à sa situation fiscale (le non-paiement de sa dette fiscale). Dans cette optique, l'agent lui exposera les avantages que

	représente un paiement immédiat de sa dette fiscale (éviter, selon le cas, l'intervention de l'huissier de justice avec les frais, intérêts, amendes, les saisies auprès de clients, hypothèque, la citation en faillite, la responsabilité solidaire de l'administrateur, etc…). Cette nouvelle méthode de travail tend donc à : • une approche proactive, moderne et plus humaine du recouvrement ; • une augmentation de la qualité des prestations de service ; • une amélioration de l'image du SPF FINANCES ; • davantage de Compliance. Dans ce cadre, certains redevables feront l'objet de la visite d'un huissier de justice ou seront invités à se présenter au bureau de recette, avec les éléments de leur comptabilité en vue de l'appréciation de leur solvabilité. Une visite sur place pourrait également être effectuée. Concernant les redevables « récalcitrants », les actions de recouvrement prévues par le droit fiscal ou d'autres dispositions seront appliquées. Afin de pouvoir mettre en oeuvre cette nouvelle méthode de travail, des « cellules téléphoniques » ont été créées dans 11 villes du pays à savoir Anvers, Bruxelles, Charleroi, Gand, Hasselt, Louvain, Liège, Malines, Mons, Namur et Ostende. Le personnel affecté à ces cellules spécialisées a suivi une formation spécifique et un nouveau software a été mis à leur disposition. « Rebondir sur la balle » pour les services de recouvrement aura un effet dissuasif important pour le redevable qui ne paie pas ses dettes à temps (plus grande «compliance») avec comme double conséquence positive une augmentation des recettes fiscales de l'Etat et une diminution importante de la charge de travail des bureaux de recette. L'intervention de la « cellule téléphonique » comme cellule de soutien, devrait donc entrainer une diminution de la charge de travail des bureaux de recette. Ce projet a été mis en place à la suite d'une action pilote menée par la Recette d'Anvers. Les résultats enregistrés après 1 année d'application ont été les suivants : - Paiement après intervention de la cellule téléphonique: 40% en termes de nombre d'articles et 25 % des montants ; - Réduction des frais de poursuite de l'ordre de 50% ; - Paiement après application des art. 63bis CTVA/319bis CIR92 : 70% en nombre d'articles et montants à payer ;

	La mise en place de cette nouvelle organisation en matière de recouvrement du précompte professionnel est de nature à satisfaire les recommandations formulées par la Cour des Comptes dans son rapport de 2005, plus particulièrement en ce qui concerne l'organisation des services (p. 24, point 88) Ainsi, les bureaux de recette voient leur charge de travail allégée compte tenu de l'intervention préalable des cellules téléphoniques. Quant à la proposition formulée en 2005 par la Cour de Compte visant à la création de bureaux centralisés spécialisés par type d'impôt, il est fait renvoi aux commentaires de l'Administration signalant que l'expérience avait déjà été tentée dans les années 80 mais abandonnée notamment en raison du fait que ce système ferait dépendre les contribuables de plusieurs bureaux de recette en fonction du type d'impôt. Une telle organisation entraînerait la confusion dans les paiements de la part du contribuable ; elle serait aussi contraire à la ligne directrice adoptée par le gouvernement depuis plusieurs années, à savoir la simplification administrative. Concernant les remarques formulées par la Cour des comptes quant à la transmission de l'information entre les bureaux de recette et l'Administration centrale (point 5), par un système d'avis-mail, les bureaux sont rapidement informés de toute modification législative et/ou organisationnelle ainsi que de tout incident éventuel concernant le traitement du précompte professionnel. 2.2. **Article 442quater, CIR92** L'art. 14, L-Programme 20.7.2006 (MB 28.7.2006 – Ed. 2), insère un nouvel art. 442*quater* dans le CIR 92. Cette disposition instaure à charge des dirigeants de sociétés ou de personnes morales («grandes» ASBL au sens de l'art. 17, § 3, L 27.6.1921) une responsabilité solidaire en cas de non-paiement du Pr.P du par les sociétés ou les personnes morales dont ils assument la gestion, lorsque ce défaut de paiement est imputable à une faute au sens de l'art. 1382, Cciv. Cette mesure concerne tous les dirigeants qu'ils soient de fait ou de droit, à l'exclusion des curateurs de faillite, des liquidateurs judiciaires ou autres mandataires de justice. Cette nouvelle disposition légale innove en ce qu'elle instaure, en cas de manquements répétés, une présomption *juris tantum* de faute. Dès lors, la charge de la preuve est inversée: il appartiendra au dirigeant d'apporter la preuve de l'absence de faute. La loi précise ce qu'il y a lieu d'entendre par « manquement répété » : • soit, pour un redevable trimestriel du précompte professionnel, il y a défaut de paiement d'au moins deux dettes échues au cours d'une période d'un an ; • soit, pour un redevable mensuel du précompte professionnel, il y a défaut de paiement d'au

	moins trois dettes échues au cours d'une période d'un an. 2.3. **Caution et fermeture des entreprises** Les fonctionnaires chargés du recouvrement sont de plus en plus confrontés à des redevables qui se dérobent à leurs obligations fiscales en usant de manœuvres frauduleuses pour se soustraire au paiement de l'impôt ou de la taxe. Tout en poursuivant leur activité économique, ces redevables organisent en effet leur quasi insolvabilité de telle manière qu'il est pratiquement impossible de recouvrer les sommes dues à l'Etat. Afin de renforcer l'arsenal législatif mis à disposition de l'administration pour lutter contre ce type de fraude, l'art. 9, L-Progr. 27.12.2006 (MB 28.12.2006 – Ed. 3) insère un nouvel art. 421*bis* dans le CIR 92. Cette nouvelle disposition permet aux Directeurs régionaux CD (recouvrement) d'ordonner la fermeture, pour une période déterminée, des établissements où le redevable exerce son activité économique, soit lorsque les garanties visées à l'art. 421, CIR 92, ne sont pas constituées, soit en cas de non-paiement répété du précompte professionnel. 2.4. **Actions ciblées** Dans le cadre de l'implémentation du programme Gestion des risques - Stratégie des groupes cibles au sein du pilier Recouvrement, en application de la décision du Conseil des Ministre datée du 20 juillet 2006, depuis le début de l'année 2007, différentes actions ciblées ont été menées au sein de la Direction Recouvrement Ces actions entrent dans le cadre de l'opérationnalisation de la gestion des risques au niveau du Recouvrement, l'instauration de la politique de recouvrement la plus efficace par rapport aux risques identifiés. Le but final est l'implémentation d'actions ciblées de recouvrement, au niveau national, via l'établissement de listes de sélection. Hormis le fait de répondre aux exigences budgétaires mentionnées, les actions ciblées et objectifs spécifiques visent également en plus à réduire le délai entre l'exigibilité d'un impôt et son apurement. Plusieurs actions ont été menées à ce jour ; parmi les critères de sélection retenus pour déterminer les groupes cibles, l'existence de dettes de précompte professionnel.

3. L'introduction des déclarations via internet (depuis décembre 2002) permet à l'administration d'éviter l'étape de l'encodage des déclarations et de réagir plus vite en cas d'erreur matérielle dans celles-ci. Le gain de temps pourrait être mis à profit pour intensifier le suivi des paiements et réaliser des contrôles des montants de PrP déclarés. On pourrait imaginer que le traitement automatique des déclarations procède également à une pré-analyse de risques quant aux montants déclarés (en signalant les variations importantes de PrP déclaré d'un mois par rapport au(x) précédent(s) ; ou un pourcentage anormalement faible de PrP par rapport aux revenus déclarés, etc.) et ainsi oriente les investigations ultérieures de l'administration.	3.1. Déclaration électronique : FINPROF FINPROF est une application internet permettant aux déclarants de PrP d'envoyer leur déclaration par voie électronique, sur une ligne sécurisée. Depuis la période d'attribution des revenus de janvier 2008, Finprof est obligatoire pour les redevables de précompte professionnel qui ont déclaré plus de 100.000 € en 2007. A partir de la période d'attribution des revenus de janvier 2009, Finprof sera obligatoire pour tous les redevables de précompte professionnel (AR du 3/6/2007 – MB du 14/6/2007). Le travail d'encodage des déclarations de précompte professionnel disparaîtra tandis que la première comparaison des fiches de salaire et du précompte professionnel déclaré pourra avoir lieu en mai/juin et la comparaison finale en septembre. Dès lors, les fiches de salaires rectificatives seront disponibles dans BELCOTAX et dans l'application TAXI dès que la taxation sera effective. Un site convivial et la mise à disposition d'une ligne téléphonique, d'un Call center ainsi que d'un système de Faq's doivent faciliter la tâche du déclarant. Depuis le mois d'août 2007, le système automatisé de traitement du PrP est passé, pour les sommations et les enrôlements, d'un régime de périodes bimestriel (2 phases tous les 2 mois) à un régime de période mensuel. Dès lors, les réactions suite au non-paiement du PrP déclaré sont plus rapide: on passe d'un délai de 4-5 mois à 3 mois. Compte tenu du gain de temps résultant de l'introduction des déclarations via internet et du délai abrégé du traitement automatisé, les périodes non payées sont traitées plus rapidement. Le recouvrement peut agir dans un délai plus proche de la date d'échéance. 3.2 BELCOTAX Ce système qui permet aux employeurs et autres débiteurs de revenus soumis au précompte professionnel d'introduire les fiches individuelles 281 et les relevés 325 récapitulatifs, est désormais accessible via Internet. Depuis les revenus octroyés en 2005, à déclarer en 2006, le SPF Finances offre une possibilité supplémentaire d'envoyer des déclarations Belcotax grâce au nouveau canal de communication : Belcotax On Web. Celui-ci permet entre autres, l'envoi électronique des déclarations Belcotax. L'Arrêté royal du 3 juin 2007 instaure l'obligation d'introduire les fiches de salaire 281 et les relevés récapitulatifs 325 par voie électronique via Belcotax-On-Web. Cette obligation d'introduction des données par voie électronique se réalise en deux phases : - pour les débiteurs de revenus qui avaient déclaré en 2007 en précompte professionnel un montant supérieur ou égal à 100.000 €, l'obligation est valable à partir de l'exercice d'imposition 2008. Donc pour les fiches 281 et les relevés récapitulatifs 325 qui se rapportent à l'année des revenus 2007 ; - à partir de l'exercice d'imposition 2009, l'obligation sera valable pour tout le monde. 3.3. Depuis le mois d'août 2007, le système automatisé de traitement du précompte professionnel est passé, pour les sommations et les enrôlements, d'un régime de périodes bimestriel (2 phases tous les 2 mois) à un régime de périodes mensuel. Dès lors, les réactions suite au non paiement du précompte déclaré sont plus rapides : on passe d'un délai de 4-5 mois d'enrôlement à 3 mois.

	Compte tenu du gain de temps résultant de l'introduction des déclarations via internet et du délai abrégé de traitement automatisé, les périodes non payées sont traitées plus rapidement ; le Recouvrement peut agir dans un délai plus proche de la date d'échéance.
4. Effectuer une mise à jour des cours relatifs à l'utilisation de l'application informatique ICPC et y inclure le traitement de cas particuliers. En outre, une simplification du système devrait faire l'objet d'un examen, compte tenu de sa complexité	
5. Une meilleure transmission de l'information entre les bureaux de recette et l'administration centrale est nécessaire en particulier pour l'application ICPC afin de rentabiliser au mieux et dans les meilleurs délais les innovations du système informatisé, et de signaler aux concepteurs et gestionnaires les problèmes rencontrés sur le terrain et les améliorations souhaitées par les agents en charge des contrôles	Concernant les remarques formulées par la Cour des comptes quant à la transmission de l'information entre les bureaux de recette et l'Administration centrale (point 5), par un système d'avis-mail, les bureaux sont rapidement informés de toute modification législative et/ou organisationnelle ainsi que de tout incident éventuel concernant le traitement du précompte professionnel.
6. Dans un système de précompte, le mode de calcul des sommes retenues à la source doit être aussi proche que possible de celui appliqué pour déterminer l'impôt finalement dû. Les deux modes de calcul du PrP et de l'IPP diffèrent l'un de l'autre sans raison apparente, produisant généralement un léger biais en faveur de l'Etat. En outre, la non-prise en compte de bon nombre de déductions à l'IPP dans la fixation du PrP, accentuant fortement ce biais, devrait plutôt inciter à l'application d'une décote globale dans son calcul.	

G. Les opérations effectuées par les D&A pour le compte d'autres administrations fiscales. (avril 2005)	
RECOMMANDATIONS	**REPONSE**
1. Les tâches confiées aux D&A sont, en règle générale, clairement définies, à l'exception toutefois des contrôles réalisés pour le transport routier. Les documents imposés aux transports communautaires sont conservés par les D&A et transmis, uniquement à leur demande, aux services intéressés (TVA, en particulier). Il apparaît que ces demandes sont presque inexistantes.	Il est exact que les procès-verbaux de constatation 108 et 109 dressés par les brigades motorisées et envoyés au SCGI (Service Central de Gestion de l'Information et d'analyse de risque), où ils ont été enregistrés et stockés dans une banque de données en fonction du numéro de TVA de l'expéditeur, du destinataire et du transporteur, n'ont pratiquement jamais été consultés par les administrations concernées qui ont demandé ces contrôles. Il est apparu que cette méthode de travail prenait énormément de temps et n'était pas susceptible de créer beaucoup de valeur ajoutée. Il a par conséquent été convenu que désormais, il serait procédé pendant une certaine période de manière plus ciblée, c'est-à-dire par secteur d'activités et par groupe cible, à des actions sur des profils de risque identifiés clairement définis par l'AFER.
2. Les constatations faites par les D&A sont en général transmises à l'AFER sous une forme directement exploitable par celle-ci. Cependant, les problèmes provoqués par la faible lisibilité de ces documents ou par l'absence de certaines données ne sont pas rares. En outre, pour les contrôles réalisés auprès des garagistes, le compte rendu rédigé par les brigades motorisées des D&A n'est pas un véritable procès-verbal d'infraction. La Cour des comptes recommande une informatisation du traitement des dossiers avec notamment la rédaction des PV sur support informatique facilitant leur transfert électronique entre les services.	Lors du contrôle des garagistes, le compte rendu de contrôle 107.9 a déjà été remplacé par un PV qui est envoyé directement au contrôle de la TVA compétent. Le PV existe déjà sous forme électronique. Dès que toutes les brigades motorisées disposeront de PC portables, les échanges avec l'administration de la TVA pourront aussi s'effectuer de manière électronique. En outre, l'AFER examine s'il est possible de donner une formation aux membres des brigades motorisées en ce qui concerne la nouvelle réglementation relative au registre des garagistes. Par ailleurs, une circulaire est en préparation, circulaire dans laquelle il est fait observer aux services compétents en matière de TVA qu'il convient d'assurer un suivi conséquent des PV envoyés.

3. Le délai de transmission à l'AFER des constatations réalisées à l'occasion des contrôles des D&A peut être considéré comme long. En outre, la Cour estime que les brigades motorisées devraient pouvoir accéder directement aux bases de données de l'AFER, notamment en matière de taxe de circulation. L'audit a montré que ce manque d'accès direct à l'information alourdissait les procédures et retardait considérablement le traitement des dossiers.	Les PV relatifs à la taxe de circulation sont généralement envoyés dans les 2 mois par les brigades motorisées à la direction régionale des douanes et accises. Il arrive en effet qu'il faille demander des informations complémentaires aux intéressés. Dans les 2 à 3 mois, ces PV sont alors transmis à l'Administration des contributions directes. De manière générale, on peut affirmer que l'envoi dure un peu moins longtemps qu'auparavant et que l'accès à TCVB-lite (Taxe de Circulation - VerkeersBelasting) permet de voir plus rapidement qu'un paiement a été effectué, de sorte qu'il faut établir moins de dossiers. Les fonctionnaires des douanes et accises peuvent d'ores et déjà vérifier, par le biais de belconet-on-web, si un paiement a été effectué pour les véhicules non automatisés. Chaque brigade motorisée a également accès à TCVB-lite.
4. Les informations reçues en retour de l'AFER par les agents des D&A à l'origine de la constatation des infractions sont quasi inexistantes. Aucune concertation n'est en outre prévue lorsque d'autres services que les D&A (par exemple, les services de recherche de l'AFER) organisent un contrôle en ces matières.	À l'heure actuelle, l'Administration des douanes et accises ne reçoit aucun *feed*-back des constatations qu'elle transmet à une autre Administration. Une concertation a cependant déjà eu lieu entre l'Administration des douanes et accises et l'Administration des contributions directes et celle de la TVA. Ainsi a-t-on constaté, au cours des dernières années, que le nombre de plaques "marchand" délivré par la DIV est considérablement plus élevé que le nombre de plaques "marchand" ayant fait l'objet d'une déclaration et donnant lieu au paiement de la taxe de circulation et des taxes y assimilées. Afin d'améliorer la perception des taxes, un plan d'action a été élaboré avec l'Administration des contributions directes, l'Administration de la TVA et l'Administration des douanes et accises afin de remédier à cette situation. Les brigades motorisées peuvent extraire une liste d'assujettis du fichier TCVB-lite. En ce qui concerne les plaques "marchand", il a été convenu depuis le 1er avril 2008 que chaque contravention ferait l'objet d'un PV transmis à l'Administration de l'AFER. Le service précité informe l'Administration compétente de la TVA, qui ne délivrera par conséquent plus d'attestation TVA, si bien qu'il deviendra impossible d'obtenir une prolongation de la plaque "marchand" auprès de la DIV. Pour ce qui est du contrôle des garagistes, l'Administration des douanes et accises a reçu de l'Administration de la TVA une liste actualisée des garagistes ayant été trouvés en infraction à plusieurs reprises. Cette liste contient donc les garagistes pour lesquels des incidents (recouvrements) ont été constatés au cours de la période du 1er mai 2005 au 31 décembre 2006. Sur cette base, les garagistes dont le recouvrement excède 20 000 000 de cents sont contrôlés à raison d'une fois tous les six mois. En outre, ces contrôles sont effectués, sur la base d'indications fournies par la TVA, aux jours et heures où le travail au noir est le plus intensif. Une concertation a déjà eu lieu par le passé et quelques profils ont été définis en matière de mouvements de marchandises présentant des risques accrus par secteur ou par groupe cible (secteur

	des matériaux de construction, des boissons alcoolisées, secteur du meuble, secteur textile, produits pétroliers, GSM…). Afin de motiver le personnel et de pouvoir mieux guider les contrôles, il serait utile de pouvoir obtenir des informations concernant les suites réservées aux constatations D/A.
5. La Cour relève également l'absence de pilotage des contrôles audités, et ce dans le chef des deux administrations. Le manque ou l'absence d'indicateurs pertinents et fiables ne permettent pas un suivi approprié des systèmes de contrôle mis en place. La Cour insiste pour que chaque administration dispose d'indicateurs fiables afin de faciliter le pilotage de ses contrôles. Le "plan d'information" des D&A, nouvel outil statistique et de gestion, est une avancée qui doit être soutenue.	L'Administration des douanes et accises s'applique, en rédigeant un plan opérationnel, à formuler des objectifs à réaliser par l'administration dans son ensemble. Pour pouvoir traduire ces objectifs en objectifs opérationnels, on définit, par objectif, des « facteurs critiques de succès » et des « indicateurs de prestation ». C'est par l'intermédiaire du plan d'information, qui permet la collecte des données nécessaires des services exécutifs, que l'on mesure si les objectifs ont été réalisés. Le suivi des objectifs annuels de gestion s'effectue par l'intermédiaire de rapports de contrôle. Les prestations sont évaluées trimestriellement au niveau de l'Administration centrale des douanes et accises et mensuellement au niveau de la direction régionale, les services individuels faisant l'objet d'un suivi, tant sur le plan fiscal que non fiscal. S'il apparaît que les résultats attendus ne sont pas atteints, des mesures correctrices sont prises sans délai. Ces corrections doivent être immédiatement intégrées aux plans de contrôle qui doivent être établis mensuellement. Les objectifs de gestion sont affinés chaque année en accord avec les partenaires.

H. Le traitement informatique des réclamations en matière de contributions directes. (mars 2004 – audit de suivi en cours)	
RECOMMANDATIONS	**REPONSE**
1. Poursuivre le développement d'un système performant, cohérent, intégré et automatique de suivi des dossiers.	L'automatisation des données statistiques s'inscrit dans le cadre des projets “MISSISSIPPI” et “TBT”, actuellement en cours de développement et gérés par le MPM (Management de la Performance – Performantiemanagement). Ces projets permettront aux directeurs régionaux d'avoir une vision globale des contentieux administratifs et judiciaires de leur direction. L'ISI qui gère son propre contentieux participe quant à elle entièrement au *workflow* contentieux, ce qui se traduit par un suivi des activités de ses cellules contentieux (SB Content) et une base de données de jurisprudence sous forme de fiches résumées.
2. Poursuivre le développement d'une banque de données relative au contenu des réclamations, des décisions administratives et des décisions judiciaires.	En tant qu'instrument de soutien sur le plan du contenu, le *workflow* contentieux sera d'ici peu relié au thésaurus de la gestion des connaissances qui, à terme, constituera une banque de données plus large que l'actuel Fisconet. Les décisions, jugements, arrêts, instructions et circulaires seront enregistrés dans cette application. Cela permettra notamment à l'agent chargé du traitement du contentieux de rechercher dans le *workflow* pourquoi l'administration n'a pas introduit de pourvoi en cassation, par exemple.
3. Poursuivre l'activation du changement des mentalités et de la responsabilisation des services de taxation et du contentieux.	L'administration reconnaît que la création d'emplois "précontentieux" pourrait sans aucun doute contribuer à la prévention des litiges. Dans cette optique, elle a l'intention de formuler des propositions visant à convertir les emplois d'inspecteurs contentieux qui, dans la pratique, n'existent plus, en un certain nombre d'emplois "précontentieux, entre autres. L'administration constate que la Cour des comptes reconnaît que les recommandations initialement formulées ont été dans une large mesure réalisées.

	Elle prend acte du fait que la Cour des comptes recommande en particulier de poursuivre le développement du *workflow* contentieux de manière performante afin d'offrir des garanties de cohérence des décisions administratives et d'élaborer le plus rapidement possible, sur le plan structurel, le cadre juridique de la responsabilisation des services de taxation. Enfin, l'administration prend également bonne note de la nouvelle recommandation formulée dans le suivi d'audit et ne manquera pas de tout mettre en œuvre pour la réaliser dans un délai raisonnable.

I. La mesure de l'arriéré fiscal. (mars 2004)	
RECOMMANDATIONS	**REPONSE**
1. Les données reprises dans le rapport annuel de l'administration générale des Impôts, principale source d'information rendue publique en ce domaine, ne peuvent être considérées comme des indicateurs satisfaisants de l'arriéré fiscal. Le rapport annuel reprend les montants restant à recouvrer, toutes années confondues, pour les impôts directs et la TVA. Les montants non recouvrés des autres impôts ne sont pas chiffrés.	Il est important de rappeler tout d'abord que la mise au point d'un outil statistique permettant de fournir une mesure pertinente, fiable, claire, complète et homogène de l'arriéré fiscal est une opération complexe et de longue haleine dont les diverses étapes sont conditionnées par la modernisation en cours des procédures et de l'outil informatique du SPF Finances. Il est évident que des améliorations sensibles seront apportées au fur et à mesure de la mise en production des nouveaux outils informatiques que l'on est en train de développer dans le cadre des projets de traitement intégré. (Projets STIR, STIMER). En outre, la mise en place de ces nouveaux outils de traitement intégré devrait également être mise à profit pour harmoniser les systèmes de recouvrement des contributions directes et de la TVA, de manière à pouvoir procéder à des actions de recouvrement globales pour l'ensemble des dettes fiscales dont un citoyen ou une entreprise est redevable, plutôt que de devoir agir en ordre dispersé par plusieurs receveurs (et huissiers de justice) interposés, comme c'est encore le cas à l'heure actuelle. En outre, des problèmes subsistent en raison de difficultés liées à l'organisation du département. Les statistiques relatives à la mesure de l'arriéré fiscal ne reprennent pas les impôts gérés par l'Administration du cadastre, de l'enregistrement et des domaines de l'Entité « Documentation patrimoniale » (droits de timbre, droits d'enregistrement, droits de succession, droits de greffe, taxe sur les ASBL, droits d'hypothèques, taxe annuelle sur les centres de coordination et taxe annuelle sur les organismes public de crédit, et autres), ni les impôts gérés par l'Administration des douanes et accises de l'Entité « Impôts et Recouvrement » (droits de douane, droits d'accises, taxe d'ouverture, taxe de patente, et taxes diverses). De ce fait, les efforts se sont surtout portés sur les impôts qui relèvent de l'Administration du recouvrement de l'Entité « Impôts et Recouvrement » (impôts sur les revenus, taxes assimilées aux impôts sur les revenus, TVA).
2. Les statistiques n'enregistrent pas les droits échus impayés dès la limite prévue pour leur acquittement, mais seulement ceux restés impayés après une période convenue, de longueur d'ailleurs variable.	En matière de <u>contributions directes</u>, les bases de données du recouvrement incluent à présent un historique complet des paiements effectués sur chaque article **à partir de la date de création du rôle.** Le délai d'enregistrement des créances dans le système est de 1 mois environ à compter de la date de création du rôle. Ceci entraîne deux conséquences importantes : 1) Il est à présent possible de distinguer les recettes fiscales qui relèvent d'un paiement spontané de celles qui résultent d'une action initiée par le Receveur compétent, et de faire la part de la perception et celle du recouvrement. En effet, si, d'un point de vue budgétaire, il est essentiel de tenir compte de toutes les recettes fiscales indistinctement, dans une perspective de management et de gestion des services, au

	contraire, il importe de pouvoir distinguer les paiements spontanés (compliance) de ceux qui ne sont obtenus qu'après l'intervention de l'autorité publique et qui viennent apurer ce qu'on appelle l'« arriéré fiscal ». 2) Le point de départ du calcul de l'arriéré fiscal peut à présent être revu. A l'origine, et en raison de contraintes techniques, l'arriéré fiscal en matière de contributions directes était arbitrairement défini comme l'ensemble des cotisations impayées 13 mois après l'enrôlement dans le cadre du système ICPC et 11 mois pour les cotisations manuelles reprises dans le système 180Baut. Aujourd'hui, selon les besoins de l'analyse, le point de départ de calcul de l'arriéré peut, de manière très souple, se situer à n'importe quel moment du parcours de la dette. Notons que, dans le rapport annuel, les tableaux statistiques relatifs à l'arriéré fiscal restent calculés à 13 mois comme par le passé. La raison en est simple : pour pouvoir suivre l'évolution de l'arriéré, la Cour des Comptes a souhaité voir apparaître côte à côte dans les tableaux les chiffres relatifs à trois années consécutives (les chiffres les plus récents et le rappel des chiffres des deux années précédentes). Il va de soi que la comparaison d'une année à l'autre nécessite l'utilisation d'une méthode de calcul uniforme. En matière de TVA, le point de départ de calcul de l'arriéré est généralement la date de reprise sur la liste 750, qui reprend les articles impayés après l'envoi des invitations à payer (l'établissement de cette liste 750 conditionne le début des actions de recouvrement intentées par le receveur). Néanmoins, dans le rapport annuel, figure à présent un tableau qui nous informe sur les articles et les montants à recouvrer dès la création de l'ordre de recouvrement.
3. Les données enregistrées sont peu homogènes et de nature différente, selon le type d'impôt. Leur source et leur mode d'élaboration ne permettent pas toujours d'en mesurer la fiabilité.	Grâce à la mise en œuvre des nouveaux codes de recouvrement dans le secteur TVA en octobre 2003 (instruction Arec-38/2003), similaires à ceux qui sont utilisés en matière d'impôts directs, les données statistiques des deux secteurs ont été, en grande partie, rendues compatibles ou, en tout cas, comparables. En outre, pour éviter l'attribution à une dette d'un code de recouvrement erroné, un système de prioritisation automatisé des codes de recouvrement a été mis en place le 16 octobre 2006, en matière de TVA (instruction n° 2006-000-056). Le processus de ventilation des impôts directs selon la nature de l'impôt a encore été amélioré. Depuis juillet 2005, les nouveaux articles introduits dans le système de gestion manuelle des dettes (180BAUT), contiennent également la nature de l'impôt, comme c'est le cas pour les dettes reprises dans le système de gestion automatisé du recouvrement (ICPC). La mise à disposition de cette information dans le cadre du programme 180Baut n'a malheureusement aucun effet rétroactif et ne concerne que les dettes récentes. Rappelons aussi que le système de gestion manuelle des dettes (180BAUT) est amené progressivement à disparaître au profit du système automatisé. Certaines catégories d'impôt d'ailleurs ont déjà migré dans le système ICPC, ce qui rend leur analyse plus fiable et plus accessible : il s'agit plus précisément des amendes administratives et de certains enrôlements d'urgence en matière d'impôts sur les revenus.

4. Les statistiques fournies ne donnent pas d'éléments suffisants permettant de mesurer les chances réelles de recouvrement des montants dus et de les classer en fonction de ce critère La valeur économique des données communiquées est dès lors très difficile à évaluer.	L'outil statistique permet à présent de donner une image de la réalité économique du portefeuille, notamment par une ventilation de l'arriéré fiscal en fonction de **l'ancienneté des créances**, principal facteur de détermination des chances de recouvrement. L'arriéré est également ventilé en fonction des codes de recouvrement et leur regroupement en **4 grandes catégories (exigible, provisoirement non exigible, recouvrement douteux et irrécouvrable)** qui donnent une indication sur la qualité des créances. Pour rappel, les codes de recouvrement permettent de classer les dettes fiscales selon le degré de difficulté avec lequel elles peuvent encore être recouvrées. Il s'agit là d'un instrument essentiel dans l'appréciation des risques liés au recouvrement. Seules, les créances « exigibles », pour lesquelles le receveur est en mesure d'entreprendre des actions de recouvrement forcé, sont réellement « productives » et font par ailleurs l'objet de mesures ciblées de recouvrement dans le cadre de l'analyse de risques qui se développe aujourd'hui dans notre département.
5. Les administrations fiscales doivent mettre en place sans tarder les indicateurs permettant de fournir périodiquement une mesure pertinente, fiable, claire, complète et homogène de l'arriéré fiscal.	D'autres améliorations sont à l'étude et seront mises en œuvre à mesure que l'évolution des moyens disponibles le permettra. Dans le secteur des Contributions directes, différentes mesures sont à l'étude : 1. Il est envisagé d'utiliser les données historiques de paiements disponibles à compter du 1er janvier 2000 pour mesurer rétroactivement l'arriéré fiscal à partir d'un autre point de départ, comme par exemple la date d'échéance des créances. Un bémol toutefois : il n'est pas possible de déterminer l'arriéré fiscal relatif au précompte professionnel source échu mais non encore enrôlé faute de disposer des données utiles pour cette analyse. 2. Dans le système ICPC, des données sont désormais disponibles pour ventiler les montants restants dus sur les articles en réclamation entre la partie « incontestablement due » et la partie contestée (dont le recouvrement est suspendu). 3. La structure des données ICPC permet à présent de ventiler l'arriéré fiscal par pouvoirs : Etat, accroissements, communes, agglomérations, amendes, etc.

J. L'utilisation des déclarations fiscales en vue de la taxation des tiers. (mars 2004)	
RECOMMANDATIONS	**REPONSE**
1*. Afin de remédier aux carences constatées dans l'exploitation des déclarations fiscales en vue de la taxation de tiers, la Cour recommande l'utilisation d'un dossier fiscale informatique, unique pour chaque contribuable dans lequel toutes les informations recueillies sur le contribuable serait inscrite.* Ce dossier serait alimenté par la centralisation de l'ensemble des données contenues dans les différents fichiers de l'administration fiscale et complété par chaque agent taxateur sur la base des renseignements complémentaires en sa possession	- Une première phase visible du projet "Dossier unique" a été mise en production cette année. Elle concerne la mise à disposition d'une nouvelle application reprenant les éléments signalétiques des personnes physiques. Parallèlement à l'avancement de ce projet, l'exploitation des données des déclarations IPP, qu'elles soient électroniques ou scannées, au travers de l'application TAXI (application qui assure l'intégration des données de taxation et assiste les agents taxateurs dans l'accomplissement de leurs tâches jusqu'à l'enrôlement, va permettre, pour la période 2008-2009, de tester et d'évaluer une nouvelle procédure de contrôle en ce qui concerne les rentes alimentaires payées et les loyers professionnels repris en frais professionnels. Cette nouvelle procédure de contrôle comporte deux stades: - Au stade de la préparation des dossiers en vue de leur enrôlement, il est fait usage, dans TAXI, de filtres d'enrôlement ciblés permettant, pour les déclarations qui comportent de telles rentes et loyers, de bloquer les dossiers et d'inviter les taxateurs à encoder les données relatives à ces rentes et loyers sur des fiches fiscales digitales semblables à celles que souscrivent les débiteurs de revenus dans Belcotax-on-web (application intégrant les fiches fiscales souscrites de manière digitale par les débiteurs de revenus). Les fiches fiscales ainsi créées sont reprises sous les NN des bénéficiaires des rentes et loyers et sont consultables par leurs collègues chargés de la régularisation fiscale des bénéficiaires de ces revenus. - A posteriori, il sera procédé de manière centralisée et automatisée au contrôle de la déclaration effective d ces rentes et loyers dans le chef des bénéficiaires. Quand les montants repris sur les fiches fiscales créées dans Belcotax-on-web par les taxateurs des débiteurs des rentes et loyers ne figurent pas ou ne correspondent pas à ceux mentionnés dans les déclarations fiscales des bénéficiaires, TAXI désignera les dossiers de ceux-ci comme "à corriger". Pour la période de contrôle 2008-2009, il a toutefois été décidé de conditionner le blocage des dossiers comportant des rentes et loyers à l'existence dans les dossiers concernés d'au moins un autre motif de blocage. L'Administration estime que l'application stricte des filtres d'enrôlement ciblant ces rentes et loyers pourrait concerner près de 275.000 dossiers et provoquer, lors de cette première période de contrôle, un nombre de blocages tel que le rythme normal des opérations classiques d'enrôlement pourrait être compromis. Il convient de remarquer que si l'identité du bénéficiaire d'une rente alimentaire est une donnée que le contribuable doit mentionner dans sa déclaration, l'identité du propriétaire auquel est payé le loyer professionnel est un renseignement qui, par contre, ne doit pas être repris sur les documents et relevés que le contribuable est invité à joindre à sa déclaration.

	Force est de constater que, depuis l'instauration des déclarations électroniques et des déclarations papier à scanner, ces annexes sont moins souvent jointes d'office aux déclarations qu'auparavant et que cela implique des démarches supplémentaires (demandes de renseignements verbales ou écrites) de la part des taxateurs pour avoir connaissance des renseignements nécessaire. Cette nouvelle procédure de contrôle de déclaration des rentes et loyers fera l'objet d'une évaluation au terme de la période de contrôle 2008-2009
2. Dans l'intervalle, la Cour a formulé les recommandations suivantes: ** un inventaire des renseignements susceptibles d'être puisés dans le dossier fiscal du contribuable en vue d'être transmis au service de taxation du contribuable tiers, ainsi qu'un seuil en dessous duquel la transmission des renseignements n'est pas nécessaire, doivent être portés à la connaissance des personnes en charge de la vérification des dossiers afin d'éviter un manque d'uniformité des pratiques de contrôle et un respect insuffisant des directives.* ** divers relevés et inventaires devraient également être élaborés pour suivre la confection des fiches, leur envoi, leur réception et leur prise en compte pour la taxation du contribuable tiers, afin de permettre aux fonctionnaires de surveillance d'évaluer le travail accompli et, par comparaison des inventaires, de s'assurer de la bonne réception de toutes les pièces et de leur prise en compte.* ***** l'administration centrale devrait imposer qu'un certain nombre de contrôles soient pratiqués par les supérieurs hiérarchiques.	Les directives nécessaires en matière d'organisation des travaux de taxation sont communiquées ou, le cas échéant, rappelées aux services de taxation par le biais d'instructions périodiques. Une instruction à caractère permanent rappelle également que la communication de renseignements pour la taxation de tiers constitue une des opérations matérielles indispensables que le taxateur doit assurer au stade de"la mise en ordre" d'un dossier. Les directives qui seront données à l'occasion de la prochaine période de contrôle comporteront, entre autres, l'actualisation et/ou la refonte des directives permanentes relatives d'une part, aux données à extraire des déclarations fiscales en vue de la taxation de tiers et d'autre part, à la vigilance que les fonctionnaires chargés de la surveillance locale des services doivent exercer en la matière.

K. Les accises sur les huiles minérales. Une radiographie du contrôle. (examen conjoint Cour des comptes – Algemene Rekenkamer novembre 2003)	
RECOMMANDATIONS	**REPONSE**
1. Donner la primauté aux contrôles fondés sur une analyse de risques par rapport aux contrôles définis de manière strictement linéaire (dans le plan politique).	* Un Team GRB (Gestion des Risques – risicoBeheer) responsable du groupe cible Produits énergétiques (en ce compris les huiles minérales) a été mis en place en 2004 ; il est localisé géographiquement au sein de la Direction régionale d'Anvers mais comme tous les teams responsables de la gestion des risques d'un groupe cible, les résultats de ses travaux ont une portée nationale. * Début 2008, l'approche gestion des risques Moyens opérateurs a été démarrée pour les opérateurs composant la chaîne logistique Huiles minérales ; actuellement, il s'agit encore de la phase test. * Des perspectives importantes pour la gestion des risques en matière d'accise existent dans le cadre du programme européen EMCS (Excise Movement and Control System). * Les sections des accises vérifient le remboursement des accises spéciales sur le diesel professionnel a posteriori et sur la base de critères de sélection.
2. Tendre vers la réalisation de contrôles intégrés impliquant une meilleure harmonisation des travaux de contrôle des différents services (une étroite collaboration avec l' AFER est également souhaitable).	La notion de « contrôle intégré » figure déjà dans le plan politique. On parle de « contrôle intégré » lorsque plusieurs services effectuent au même moment leurs contrôles auprès d'un opérateur économique. En matière de douanes et accises, un contrôle intégré par direction et par mois est nécessaire. S'il s'agit d'un contrôle conjoint des douanes et accises, il convient de procéder à un contrôle intégré par direction et par trimestre. Étant donné que ces contrôles n'ont pas l'effet escompté, ils doivent être revus. Au plan national, même si des collaborations locales ponctuelles ont lieu, il ne peut encore être question d'une véritable stratégie commune de contrôle impliquant l'Administration des douanes et accises et l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus. Toutefois, au plan communautaire et plus spécifiquement en matière de contrôle de la circulation intracommunautaire d'huiles minérales, des contrôles ciblés en commun sont organisés dans le cadre du programme Fiscalis – Contrôles multilatéraux ; ainsi ces dernières années, grâce à ce programme, de nombreuses entreprises actives dans le secteur des huiles minérales ont fait l'objet d'un contrôle commun.
3. Consigner les travaux de contrôle par écrit dans un rapport de contrôle, comme condition pour assurer un contrôle interne, une surveillance de qualité et une évaluation de la maîtrise des	Le résultat des contrôles doit être consigné dans un rapport de contrôle. Ces rapports seront améliorés en fonction de l'évolution du projet PLDA. En ce qui concerne les informations reçues en retour, un formulaire est actuellement disponible sur le site Internet du Service central de gestion de l'information et d'analyse de risques. Il doit être rempli et renvoyé

risques, ainsi que la rétroaction des résultats des contrôles.	par e-mail aux responsables du groupe cible concerné. Afin que la réception et le traitement des informations soit plus efficace, la mise en ligne d'un formulaire est envisagée. En vue d'améliorer la qualité des produits fournis et des services prestés, nous avons commencé à élaborer en 2008 des normes de qualité pour les produits, « vérification physique » et « vérification documentaire ». En ce qui concerne le contrôle interne, nous envisageons de procéder à une inspection par produit ou par service presté sur la base des normes de qualité susmentionnées. Fin 2007, nous avons commencé à exécuter des plans d'inspection pour des vérifications physiques et des contrôles de substitution lors d'exportations de produits agricoles, tout en appliquant le système de restitutions.
4. Optimaliser l'échange d'informations au sein de l'administration et utiliser au niveau national les systèmes d'informations et les fichiers de données développés localement pour créer, en appui à l'analyse de risque, des banques de données contenant des informations pertinentes au sujet de l'identification des risques.	Un rôle important est assumé dans ce cadre par le SCGI (Service Central de Gestion de l'Information et d'analyse de risque). Afin de permettre à tous les fonctionnaires en charge de la gestion des risques de disposer le plus facilement possible des informations nécessaires, le SCGI a mis au point différentes possibilités : * intranet développé en vue de donner une part plus importante et plus visible à la gestion des risques ; * mise au point de « paquets » d'informations standardisés à destination de la gestion des risques ; * élaboration de bases de données permettant de disposer en permanence de données structurées. * Pour limiter au maximum les carrousels TVA dans le secteur des « huiles minérales », la banque de données « Petris » a été développée afin de surveiller la régularité des mouvements de produits pétroliers (réglementée par la circulaire du 25 mars 2005 – référence DI 355.3 – DMGC 231.477). Ces bases de données pourront encore être optimalisées dès que le Datawarehouse Gestion des risques du SPF Finances sera opérationnel.
Réponse de l'ISI * concentration au sein d'une inspection spécialisée (Bruxelles 10) ; * coopération avec la task force huiles minérales (cf. protocole 20/07/2000) ; * en attendant le système d'alarme précoce (EWS- *Early Warning System*) au niveau européen, appliquer le *Parallel Warning System* (PWS), système élaboré en collaboration avec les autorités fiscales et les fédérations professionnelles belges et néerlandaises, qui consiste en la transmission directe de données sur la circulation transfrontalière des produits susmentionnés.	

L. Commentaires sur le rapport de l'Administration générale des impôts (octobre 2003)	
RECOMMANDATIONS	**REPONSE de l'AGIR**
1. Le rapport annuel doit contenir des informations pertinentes, intégrant les outils modernes d'évaluation et de contrôle de gestion, et présenter de véritables indicateurs des activités des différentes administrations fiscales en termes d'efficacité, d'efficience et d'économie	Les statistiques publiées dans le rapport annuel sont essentiellement tributaires du développement des outils informatiques dans les différentes administrations fiscales. Au fur et à mesure de la mise en production de ces outils, le rapport s'est étoffé de tableaux répondant à cette recommandation.
2. Les données statistiques reprises dans le rapport annuel ne sont pas toujours accompagnées de commentaires ce qui rend l'exploitation de ce document difficile et délicate. Ces commentaires devraient par exemple expliciter les évolutions intervenues au cours de l'année, analyser les causes et mesurer l'incidence des changements enregistrés dans la législation et les pratiques administratives. La Cour recommande notamment qu'une information relative au rendement des mesures fiscales récentes soit fournie.	Nombre de commentaires analysant les résultats publiés, explicitant leur cause et l'impact de dispositions législatives et/ou administratives sont à présent fournis en appui des tableaux. Il faut, toutefois, souligner que le rendement des mesures fiscales, essentiellement en matière d'ISR, n'est généralement mesurable qu'après plusieurs années.
3. La publication du rapport annuel devrait être avancée de plusieurs mois de façon à être disponible au plus tard dans le courant du mois de juin de l'année qui suit celle à laquelle il se rapporte.	Il convient de rappeler que les périodes d'"activité" des différentes administrations ne correspondant pas nécessairement avec l'année civile et que les applications informatiques ont, essentiellement, pour but de les aider dans leur "core business". Aussi bien que les administrations mettent tout en oeuvre pour permettre une publication rapide du rapport, elles sont tributaires de ces éléments. L'AGIR demande instamment aux administrations de fournir leurs données statistiques au plus tard le 15 avril.

M. Le contrôle fiscal des personnes morales non assujetties à l'impôt des sociétés (avril 2003)	
RECOMMANDATIONS	**REPONSE de l'AFER**
1. Préalablement à toute mesure de vérification, l'administration devrait développer des pratiques permettant de faire un inventaire complet et actualisé des associations (en particulier les personnes morales et les associations de fait) sur lesquelles doivent porter des contrôles spécifiques. **2**. *Le contrôle de l'impôt des personnes morales (I.P.M.) est confié, selon le domicile du contribuable, à des services différents : alors que, dans les grandes villes, cette tâche est réalisée par des services spécialisés, ailleurs ce sont des services chargés de l'impôt des personnes physiques qui s'occupent, parfois très marginalement, de la vérification de l'I.P.M. Dans ce dernier cas, on peut considérer le contrôle comme faible, limité le plus souvent à un enrôlement sur déclaration et au classement des pièces des dossiers. Cette situation porte atteinte à l'efficacité et à l'équité de la collecte de cet impôt.*	Depuis le 1er septembre 2008, il y a, pour chaque direction régionale, un service spécialisé chargé de la gestion et de la vérification des dossiers IPM. En vertu d'une décision du président du comité de direction du SPF Finances, ces services spécialisés sont compétents pour les personnes morales visées à l'article 220 du Code des impôts sur les revenus 1992 et pour la tenue d'un répertoire des sociétés civiles et des associations sans personnalité juridique visées à l'article 29 du CIR 1992.
3. *Les normes appliquées au contrôle de ces associations et organismes sont insuffisantes en ce qui concerne le système de sélection des dossiers et les modalités de chaque type de contrôle (contrôle de gestion et mise en ordre).*	En ce qui concerne l'encadrement normatif, et plus particulièrement la définition concrète des notions de "vérification approfondie, contrôle de gestion et mise en ordre", on peut renvoyer à l'instr. AOIF n° 20/2005, du 9.5.2005 (Management de la performance) qui précise ces notions en matière d'IPM. En ce qui concerne les contrôles approfondis : - pour la période de contrôle 2008-2009, l'instruction AOIF n° 29/2008 du 8.8.2008 ((pré(sélection)) mentionne sous le n° 19 que la sélection totale du CC doit comporter au moins 3% d'ASBL. Un stage pratique pour le personnel des services spécialisés en matière d'IPM sera organisé dans les centres de contrôle.

	- pour la période de contrôle 2009-2010, l'objectif consiste à ce que tant les contrôles approfondis que les contrôles de gestion soient exécutés par les services spécialisés en matière d'IPM. En ce qui concerne le volet informations statistiques, il est renvoyé à l'instr. AOIF n° 36/2007 du 28.8.2007 qui trace les directives nécessaires, d'une part, en vue de remplir les codes statistiques des supports de données en matière d'IPM pour l'exercice d'imposition 2007 et, d'autre part, en vue de tenir à jour l'état périodique en matière d'IPM pour la période de contrôle 2007-2008. Les codes nécessaires ont été repris en vue de rassembler les données relatives aux majorations d'impôt établies, à l'assujettissement à l'impôt des sociétés et aux constatations dans le chef de tiers. Des états périodiques d'IPM uniformisés sous forme de tableau Excel ont été transmis aux services concernés. Un rapport spécifique sur l'IPM est disponible dans les tableaux de bord et donne les informations suivantes : - infractions: nombre de dossiers fiscaux qui ont fait l'objet d'une amende, d'une majoration d'impôt, d'une communication à la justice; - nature du contrôle; - augmentations de recettes..
4. *Les contrôles de début et de fin d'activité, ceux en vue de la taxation de tiers ou pour identifier des «fausses ASBL», ainsi que les visites sur place, sont insuffisamment pratiquées. Un contrôle plus appuyé et formalisé en procédures systématiques devrait être organisé sur les associations de fait.*	En ce qui concerne les fausses ASBL, on a entamé, fin 2002, une action de contrôle qui s'est essentiellement déroulée durant les années 2003-2004. Cette action doit d'une part être située dans le cadre de la réforme budgétairement neutre de l'impôt des sociétés en vue d'améliorer la perception des impôts en soumettant les « fausses » ASBL à l'impôt des sociétés, et elle doit d'autre part être considérée comme une réponse à l'audit de la Cour des comptes. Les dossiers présentés ou sélectionnés ont été vérifiés de manière approfondie par les centres de contrôle. Il convient également de mentionner, à cet égard, que des directives ont également été données en la matière aux services de recherche afin d'augmenter le nombre d'ASBL figurant dans les dossiers à vérifier. Ces recherches visent essentiellement à rassembler des éléments pouvant indiquer un assujettissement indu des ABSL à l'impôt des personnes morales.
5. Des instructions aux taxateurs devraient définir des méthodes d'analyse des comptes annuels, dont la présentation standardisée est imposée par la loi du 2 mai 2002 sur les ASBL et décrire des procédures systématiques de débusquement des « fausses ASBL ».	Grâce à la création de services spécialisés, le contrôle peut se dérouler de manière plus efficace, en particulier le contrôle des fausses ABSL, sur la base des éléments figurant dans leurs comptes annuels : par exemple, le personnel employé, la globalité des revenus, et ce, en fonction de l'activité autorisée. De plus, les activités réellement exercées doivent correspondre au but pour lequel l'ASBL a été créée. On pourra sans doute, à partir des résultats qui ressortiront de ces enquêtes, établir des paramètres qui pourront servir de base au contrôle des ABSL et, en général, d'autres contribuables soumis à l'impôt des personnes morales.

Gestion des risques, prestation de service, assistance, recouvrement
L'IPM sera traité comme le sont l'IPP et l'ISoc. en terme d'approche en matière de gestion des risques.
La création d'un service spécialisé par direction régionale est une première étape, nécessaire à cet effet.
Une standardisation des répertoires des contribuables concernés est à l'étude. Ces répertoires seront basés sur la population de l'espèce reprise dans la Banque Carrefour des Entreprises, complétée par les associations sans personnalité juridique ayant un « poids fiscal » suffisant.
Les informations d'identification de même que les éléments de suivi de l'activité des services spécialisés seront définis et répertoriés de matière à rendre possible leur centralisation et leur exploitation à des fins d'analyses. Les informations d'identification de même que les éléments de suivi de l'activité des services spécialisés seront définis et répertoriés de manière à rendre possible leur centralisation et leur exploitation à des fins d'analyses.
Un premier inventaire des risques fiscaux présentés par les contribuables assujettis à l'IPM ainsi que par les associations sans personnalité juridique a été réalisé. La description des groupes cibles visés et l'élaboration des profils de risque y associés seront concrétisées en fonction des priorités qui seront déterminées par l'Autorité au travers des propositions faites par le service Exploitation et coordination (DCU) chargé de la gestion des risques depuis 2008.
On note d'ores et déjà, à titre d'exemple, que certains risques évoqués ci-avant sont pris en compte dans la mise en œuvre de l'action « Les organisations de manifestations culturelles, sportives et de divertissement » reprise par M. le Secrétaire d'Etat à la Coordination de la lutte contre la fraude dans son plan d'action 2008-2009.
L'application « Datamining » opère également une sélection de dossiers de contribuables assujettis à l'IPM, dont l'examen est confié aux services spécialisés.
Un programme de contrôle approprié à l'IPM sera également instauré qui associera sélection imposée et sélection locale.

N. Le régime spécial de taxation des cadres étrangers (février 2003)	
RECOMMANDATIONS	**RÉPONSE de l'AFER**
1. Nécessité de renouveler périodiquement l'examen concernant la reconnaissance comme cadre étranger pour vérifier si toutes les conditions demeurent remplies. **2**. Augmentation indispensable du degré de contrôle, notamment en recherchant de meilleurs arrangements avec le secteur en ce qui concerne la charge de la preuve des jours passés à l'étranger	Dans le cadre de cette problématique, il convient d'attirer l'attention sur les points suivants : * la circulaire n° Ci.RH.624/325.294 du 8 août 1983 qui a instauré le régime spécial d'imposition de cadres étrangers est née à la demande du gouvernement de l'époque. On peut trouver la justification de son instauration dans l'accord de gouvernement qui énonçait alors que "dans le domaine fiscal, la Belgique devra redevenir un pays réellement attractif pour les investisseurs et pour la stimulation des entreprises nationales". Malgré les critiques répétées (tant au sein de l'administration qu'en dehors de celle-ci), l'administration fiscale a depuis lors toujours appliqué loyalement les directives de la circulaire conformément aux intentions des gouvernements; * en réponse à la question parlementaire n° 675 du 15 mai 1994 du sénateur Daerden, le ministre des Finances de l'époque a déclaré: "Suite à l'examen approfondi effectué à l'époque par l'administration des Contributions directes des conséquences de la loi du 22 décembre 1989 sur le régime spécial d'imposition de certains cadres étrangers et compte tenu de l'intérêt économique qui le fonde, il a été décidé qu'il n'était pas opportun de revoir le régime d'imposition en cause"; * les questions parlementaires n°s 1665 et 1666 du 24 février 1999 du député Leterme concernaient le régime spécial d'imposition applicable aux cadres étrangers. Ces questions abordaient la problématique de la légalité du régime spécial d'imposition et attiraient l'attention sur de possibles utilisations abusives de ce régime. Dans sa réponse à cette question, le ministre des Finances de l'époque n'a toutefois pas souscrit à la demande d'adaptation ou de révision du régime; * dans une lettre du 21 octobre 2002, le ministre des Finances a fait part de ses observations concernant le projet de rapport de la Cour des comptes (dans le cadre de l'examen de la réglementation relative au régime spécial d'imposition applicable aux cadres étrangers et du fonctionnement des services fiscaux concernés; cet examen a donné lieu à un Rapport adressé à la Chambre des représentants en février 2003). En ce qui concerne les activités de contrôle relatives au régime spécial, il renvoie à la réforme Coperfin et à la modernisation du département, ainsi qu'à l'entité "Centre Étrangers" dont la création est prévue et qui dépendrait du pilier PME. Sur le fond, les observations du ministre sont plutôt de nature à justifier le régime spécial d'imposition actuellement applicable. À cet égard, il est souligné que le projet de réponse rédigé par l'administration à l'intention du ministre comportait la phrase suivante: "Je vais dès lors charger mon Administration d'examiner les recommandations qui ont été formulées dans le projet de rapport et d'élaborer des propositions en vue d'adapter éventuellement le régime". Dans son courrier définitif du 21 octobre 2002, le ministre n'a cependant pas retenu cette idée.

N. Le régime spécial de taxation des cadres étrangers (février 2003)	
RECOMMANDATIONS	**REPONSE de l'AFER**
	Étant donné ce qui précède, force est de constater que dans l'état actuel des choses, l'administration n'a pas la possibilité de se prononcer sur les modifications qu'il serait souhaitable d'apporter aux modalités du régime spécial de taxation des cadres étrangers et encore moins de remettre ce régime en question sur le fond. Cela n'empêche pas, si l'Autorité supérieure le juge souhaitable, de soumettre le régime spécial de taxation en vigueur à un examen ou de formuler des propositions en vue de rectifier les modalités de celui-ci (on pourrait songer à cet égard à la limitation dans le temps de la reconnaissance en tant que cadre étranger, à la périodicité des contrôles en ce qui concerne la qualité de non-résident et à la limitation du pourcentage "travel exclusion").
3. Intensification de l'échange international de données pour permettre de déceler d'éventuels abus de manière efficace	Des renseignements concernant les cadres étrangers sont échangés en vertu de la directive 77/799/CEE du 19.12.1977. Ces échanges sont, il est vrai, limités aux pays de l'Union européenne et doivent tenir compte du principe de réciprocité propre aux conventions internationales. L'échange de renseignements concernant les cadres étrangers est également possible en vertu des conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique, fût-ce aux conditions fixées au n° 142/5.11 de la circulaire du 08.08.1983 (Ci.RH.624/325.294). Un projet visant à faciliter l'échange de renseignements et à le faire se dérouler par la voie électronique est actuellement en cours d'examen. De cette manière, l'échange de renseignements entre la Belgique et les autres États pourra être non seulement plus rapide mais aussi plus intensif.

O. L'enrôlement des cotisations à l'IPP et à l'ISoc (décembre 2001)

RECOMMANDATIONS	REPONSE de l'AFER
1. Aucune programmation spécifique des enrôlements n'existe: les services de taxation n'ont pas d'obligation de rendre compte de leur gestion des opérations d'enrôlement; ils ne disposent pas d'états leur donnant une visibilité garante du bon déroulement de leurs travaux; pour la même raison, leurs activités ne peuvent être encadrées par les instances qui les contrôlent.	En matière d'impôts des personnes physiques, il existe bel et bien un planning strict. Le tableau ci-dessous présente le planning et la réalisation afférents à l'exercice d'imposition 2007. Il s'agit de totaux cumulés pour la période allant de septembre de l'exercice d'imposition à juin de l'exercice d'imposition +1. MOIS — PLANNING — ENRÔLEMENT Septembre 2007 — 250.000 — 200.889 Octobre 2007 — 1.250.000 — 1.177.805 Novembre 2007 — 2.000.000 — 2.181.509 Décembre 2007 — 3.000.000 — 2.927.883 Janvier 2008 — 4.200.000 — 4.123.270 Février 2008 — 5.400.000 — 5.322.908 Mars 2008 — 6.400.000 — 5.877.251 Avril 2008 — 6.400.000 — 6.146.318 Mai 2008 — 6.400.000 — 6.512.011 Juin 2008 — 6.400.000 — 6.659.834 Par le biais du back office TAXI, les fonctionnaires visualisent correctement l'état d'avancement de leurs travaux. Ils peuvent en faire un suivi journalier et il en est de même pour leur chef. Ce dernier y trouve également toutes les possibilités d'encadrement. Avec le portail agent de taxation exercice d'imposition 2008, les fonctionnaires et leurs chefs de service recevront également toutes les données statistiques de façon automatique.
2. Les travaux de vérification et d'enrôlement sont réalisés par un personnel réduit et inégalement réparti. Le traitement égal et équitable des contribuables n'est ainsi pas garanti.	Les enrôlements se font en grande partie de manière automatique. Le système TAXI, le back office de l'impôt des personnes physiques, garantit l'égalité de traitement de tous les contribuables qui se trouvent dans une situation similaire. Sur les 5 318 696 dossiers injectés dans TAXI, 1 907 961 dossiers (ou 36%) ont finalement été retenus (exercice d'imposition 2007).

3. L'analyse de la situation des annulations de cotisations fautives ne permet pas d'exclure, malgré l'efficacité des contrôles automatisés, l'existence de problèmes de conformité des données du rôle et met en évidence à cet égard l'influence de défauts d'organisation.	Par le biais du back office TAXI, les dossiers dans lesquels les données disponibles (Belcotax) ne coïncident pas avec les données des déclarations ne sont pas automatiquement enrôlés, mais placés sur une liste "à corriger". Les fonctionnaires sont chargés de les vérifier et d'examiner un (certain nombre de) message(s) d'erreur.
4. Le contrôle de la sécurité des applications informatiques apparaît négligé. Des manipulations de toutes sortes sont réalisables en toute impunité et, en l'absence de contrôles manuels supplétifs, hormis le cas des remboursements d'impôts, non détectables. Au vu de ce seul constat, aucune garantie de production de rôles conformes ne peut être octroyée.	Dans l'intervalle, l'analyse et la programmation ont été scindées. Un département ICT a été créé, en tant que service d'appui. Une application de calcul modulaire totalement neuve a été élaborée pour l'exercice d'imposition 2008 à l'impôt des personnes physiques.

P. Fonctionnement des services de douane en matière de droits à l'importation (juin 2001)	
RECOMMANDATIONS	**REPONSE des D&A**
1. Pour assurer le fonctionnement de l'analyse de risque, il convient de satisfaire aux conditions de base : * emploi et formation du personnel * présence d'un réseau central de données et de l'information	Emploi : la fixation et la stabilité de l'emploi sont liées à l'opérationnalisation des services de gestion des risques (programme OPERA). Formation : des avancées importantes sont intervenues en cette matière : * la gestion des risques est intégrée dans tous les programmes de formation interne (tous les fonctionnaires DA des niveaux C, B et A) ; * des sessions de formations spécifiques sont organisées pour les fonctionnaires qui sont en charge de la gestion des risques (par exemple, sur la nouvelle notice DAU (Document Administratif Unique), datamining, EMCS (Excise Movement and Control System)). Afin de permettre à tous les fonctionnaires en charge de la gestion des risques de disposer le plus facilement possible des informations nécessaires, le SCGI (Service Central de Gestion de l'Information et d'analyse de risque) a mis au point différentes possibilités : * intranet développé en vue de donner une part plus importante et plus visible à la gestion des risques ; * mise au point de « paquets » d'informations standardisés à destination de la gestion des risques ; * élaboration de bases de données permettant de disposer en permanence de données structurées. Un autre système d'intranet (TARBEL) reprend les profils de sélection en relation directe avec les positions tarifaires des marchandises. Un Datawarehouse "Gestion des risques" est en cours d'élaboration au sein du SPF Finances
2. Dans l'attente d'un système d'analyse de risque géré de manière centralisée, les moyens de contrôle disponibles peuvent être mis en oeuvre de manière plus efficace:	
2.1. Les fiches (informations classées en rubriques au sujet des mécanismes de fraude) du service Organisation des contrôles et Régimes divers doivent être envoyées de manière davantage orientée aux services de contrôle sur	<u>Précisions sur la procédure utilisée actuellement :</u> * les fiches DOC ont été transformées en fiches SPS (Selectieprofiel - Profils de Sélection) pour mieux tenir compte de l'évolution des travaux en matière de gestion des risques ; * elles sont transmises à tous les fonctionnaires via e-mail avec des liens directs incorporés vers le formulaire de feedback;

la base de paquets d'informations établissant un lien entre les opérateurs, les marchandises et le service de contrôle; un système de contrôle interne doit veiller à l'utilisation correcte des fiches DOC.	* elles sont disponibles sur le système intranet TARBEL en intégralité et en relation avec les positions tarifaires concernées.
	Transmission orientée vers le service concerné : Etant donné qu'un risque peut être assorti de plusieurs mécanismes de fraude qui eux-mêmes nécessitent des contrôles de différentes natures (tant de première ligne que de deuxième ligne), orienter de façon ciblée la distribution des fiches SPS équivaut à les multiplier par 2 ou par 3. Le choix opéré par l'Administration est davantage d'orienter les directives d'actions à mener pour couvrir les risques en fonction des services concernés ; une amélioration notable en termes de ciblage de contrôle et donc des informations y afférentes sera obtenue par l'implémentation du système CSPbis (Clementine Solution Publisher) (filtre de sélection plus performant) dont les travaux sont en cours. Intégration des différents secteurs de risque : actuellement, le secteur le plus avancé est le secteur "Marchandises" mais au fur et à mesure du développement des autres secteurs, cette intégration sera de plus en plus importante ; ce principe est d'ailleurs repris dans la circulaire "Gestion des risques". Contrôle interne de l'utilisation des fiches SPS : la circulaire relative à la gestion des risques oblige les chefs locaux à inscrire à l'agenda de leurs réunions des CLC (Cellule Locale de Coordination) toutes les fiches SPS aux fins de s'assurer que des risques identifiés sont bien pris en compte dans les contrôles.
2.2. Les fiches DOC doivent être utilisées pour adapter les circuits de vérification (actuellement trois circuits classés par importance décroissante de risque); l'efficacité des profils de risque doit être évaluée en permanence et les possibilités de combinaison des critères de sélection doivent être affinées	Une remarque préliminaire : les trois circuits de vérification actuels ne sont pas liés à un niveau de risque mais à un mode d'action : circuit 1 = vérification physique ; circuit 2 = vérification documentaire ; circuit 3 = mainlevée sans vérification. Les fiches SPS sont traduites en tableaux de programmation qui permettent un certain ciblage des déclarations à contrôler par le biais des circuits de vérification ; il faut noter que les critères de sélection actuels sont très limités et la possibilité de transférer des directives précises et bien ciblées est à peu près nulle. Les travaux d'implémentation d'un nouveau filtre de sélection plus performant (CSPbis (Clementine Solution Publisher)) va permettre de transmettre les directives de contrôle et les informations y afférentes tant aux services de première ligne que de deuxième ligne et ce, en utilisant beaucoup plus de critères de ciblage.

2.3. Les informations relatives à l'analyse de risque doivent faire l'objet d'une gestion centrale (actuellement dispersée entre les services de contrôle).	Gestion centralisée des bases de données : en ce qui concerne l'Administration DA, la gestion des bases de données spécifiques à la gestion des risques est effectuée par le SCGI (Service Central de Gestion de l'Information et d'analyse de risque). Une phase importante de la centralisation sera effectuée avec l'opérationalisation du Datawarehouse – Gestion des risques. Traitement centralisé des éléments d'informations nécessaires à la gestion des risques : le traitement des informations aux fins d'en obtenir des profils de risque est effectué par des équipes spécialisées distinctes du SCGI mais ayant chacune une responsabilité nationale. En effet, même si ces équipes sont parfois situées géographiquement dans une direction régionale, leur compétence est exclusive (dans le secteur qui représente leur compétence spécifique, aucun autre service n'a de compétence pour réaliser une gestion des risques) et donc les résultats de leurs travaux ont une portée nationale.
2.4. Le système Fichier national des contrevenants en matière de douanes et accises (FINADA) qui est incomplet et manque de convivialité doit devenir un instrument utilisable pour l'analyse de risque.	Le Fichier national des contrevenants en sa forme actuelle n'est plus adéquat et peut être considéré comme dépassé. Un nouveau système doit être mis en place; il est à l'étude dans le cadre des nouveaux processus de gestion des données DA.
2.5. Il convient de fournir aux services de vérification de première ligne des informations relatives aux marchandises et aux mouvements de marchandises pour qu'ils puissent sélectionner les déclarations à soumettre à un contrôle.	Actuellement, les informations sur les risques potentiels ou avérés sont transmises par le biais des fiches SPS (Selectieprofiel - Profils de Sélection). L'amélioration des transmissions d'informations et de ciblage des déclarations interviendra avec l'implémentation du système CSPbis (voir point 2.2. ci-dessus).
3. Etant donné l'approche par projet de l'analyse de risque, les projets partiels doivent être coordonnés (affectation d'un coordinateur) de manière à éviter le double travail et une approche fragmentaire.	En matière de gestion des risques, l'organisation des travaux est la suivante : * création de teams GRB (teams Gestion des Risques – risicoBeheer) dont les champs d'application sont bien définis et dont les travaux (description des groupes cible, identification des risques globaux, élaboration de profils de risque, élaboration de profils de sélection) ont une portée nationale ; * consolidation périodique nationale des profils de risque en collaboration avec les services de législation et la Direction nationale des recherches ; * coordination semestrielle des approches dans un souci d'améliorer progressivement l'intégration des différents secteurs de risque (Marchandises/Opérateurs/Chaîne logistique).

4. Il convient de mettre à disposition les moyens nécessaires pour le développement d'un réseau d'information: - en personnel, - en informatique.	Depuis 2001, le service "Stratégie des groupes cible - direction 2 - Gestion de risque" a été mieux étoffé surtout pour la gestion du secteur "Marchandises". Des teams ont été mis en place au niveau de chaque direction régionale sous la forme de "groupes-projet" dans l'attente d'une réelle opérationnalisation. En même temps, des moyens informatiques ont été dégagés à savoir des PC fixes et des portables.

Q. Le contrôle fiscal des frais professionnels réels de travailleurs salariés (février 2001)	
RECOMMANDATIONS	**REPONSE de l'AFER**
1. Pour un bon fonctionnement des services, il est recommandé que soit disponible un manuel de référence (i.e. Manuel de taxation) synthétisant les instructions et mis à jour régulièrement. **2**. La sélection des dossiers, selon une périodicité définie, en vue de leur appliquer un contrôle approfondi (contrôle de gestion) est un élément essentiel de la procédure de vérification mise en place par l'administration. Le respect de cette procédure n'est que partiellement assuré. D'une part, les critères de sélection des dossiers fixés par l'administration ne sont guère appliqués. L'administration devrait s'interroger sur la difficulté qu'éprouvent les taxateurs à appliquer ces critères, et éventuellement réviser ceux-ci, s'ils devaient apparaître impraticables tels qu'énoncés actuellement. D'autre part, la Cour estime nécessaire que l'administration énonce explicitement et dans les détails les démarches concrètes d'une mise en ordre et les règles précises d'organisation formelle d'un dossier de contribuable personne physique. De même, l'on ne saurait trop insister sur la nécessité de mieux définir un contrôle de gestion appliqué aux dossiers de salariés "frais réels". **3**. Il convient d'envisager l'élaboration d'un corpus méthodologie détaillé et illustré de cas concrets, concernant la vérification des frais réels des personnes physiques (salariés uniquement, ou pour toutes personnes physiques). Cette référence – qui	On trouvera ci-dessous un aperçu de la situation actuelle et des efforts fournis par l'administration à la suite des recommandations de la Cour des comptes. L'administration a élaboré un schéma de vérification pour les dossiers D (qui peut être consulté sur l'intranet de la direction des contributions / frais réels) assorti d'instructions. Ce modèle a été élaboré dans le cadre du programme «Gestion des Risques, Assistance, Contrôle et Recouvrement». Le travail de taxation requis peut être effectué à l'aide de ce schéma. Cette généralisation (accessible pour tous les contrôles via l'intranet) favorise une application uniforme des procédures et un traitement plus équitable des contribuables. Ce schéma peut également être utilisé pour surveiller le travail réalisé dans le dossier. La description du Groupe Cible "Frais réel des salariés" est terminée depuis septembre 2005. Quatre profils de risques ont été établis et ont fait l'objet d'un test de fiabilité qui comportait l'examen de 1500 dossiers par les services classiques de l'AFER. Les résultats de ces vérifications devaient être interprétés via le logiciel "Clémentine". L'examen du feedback transmis a mis en évidence le fait que la quasi-totalité des documents avaient été complétés de façon telle qu'ils ne pouvaient être exploités. L'examen d'une nouvelle série de dossiers tests qui devaient être traités par les services classiques était prévu pour début 2008. Il a néanmoins été reporté. L'examen de ces dossiers tests démarrera dans les meilleurs délais. En ce qui concerne le travail de taxation, l'administration évoque les cours d'initiation qui sont par conséquent donnés, ainsi que l'application des restrictions légales ou l'acceptation des coûts cités. Ces instructions sont également disponibles sur l'ordinateur par l'intermédiaire de FISCONET. L'instruction "Centre de contrôle – Travail de taxation – Vérification de la déclaration", n° 29/2008 du 8 août 2008 traite du mode de sélection (critères de sélection repris dans l'annexe 9 de l'instruction en

pourrait venir s'intégrer dans le «anuel de vérification» – favoriserait l'uniformité de l'application de la loi fiscale et rendrait le travail de contrôle plus opérationnel **4**. Même si la supervision direct opérée par le chef de service joue un rôle non négligeable amplement développé afin d'évaluer plus globalement la nature des vérifications et favoriser l'uniformité de traitement des dossiers. **5**. Afin d'accroître la visibilité de la vérification effectuée et faciliter tant le suivi du dossier que le contrôle hierarchique ou externe, il conviendrait d'élaborer un formulaire où, au moyen d'annotations rapides, le taxateur devrait signaler les démarches qu'il a poursuivies pour traiter le dossier (avec, le cas échéant, des indications utiles pour un contrôle ultérieur). **6**. Il est nécessaire, pour l'évaluation globale du système de contrôle des salariés «frais réel», que l'administration dispose d'un indicateur de rendement de la vérification effectuée.	question) pour l'exécution d'un contrôle de gestion relatif aux dossiers D. Les autres dossiers D (classification D1/D2) sont mis matériellement en ordre, les inexactitudes constatées étant rectifiées dans le respect des règles de procédure. Dans ce contexte, l'administration a amélioré la gestion des dossiers fiscaux en formulant des recommandations relatives au contrôle à effectuer. L'on peut renvoyer à cet effet à l'instruction AFER n° 51/2004 du 19 juillet 2004 (management de la performance) relative à la détermination du travail de taxation: mise en ordre, contrôle de la gestion, vérification approfondie. Les instructions en matière de management de la performance sont disponibles sur l'intranet Impôts directs/management de la performance/instructions. En ce qui concerne le traitement et les critères de sélection applicables aux dossiers D susceptibles de faire l'objet d'un contrôle de gestion, il est renvoyé aux filtres appliqués à ce groupe cible dans le programme "TAXI" (voir également à ce sujet l'audit "L'enrôlement des cotisations à l'IPP et à l'Isoc."). Les filtres appliqués lors de l'enrôlement en ce qui concerne les dossiers de la catégorie D (D1 et D2) ont été complétés à partir de l'actuelle période de contrôle (2008-2009), à tel point que le programme de contrôle pour cette catégorie, comme c'est déjà le cas pour les déclarations de la catégorie A, est entièrement déterminé par l'application des filtres de l'enrôlement. Les dossiers de salariés "frais réels" bloqués font l'objet d'un contrôle de gestion (instr. 37/2008, Ci.RH.81/594.309, n° 4).

R. Contrôle de la déclaration à l'impôt des sociétés (septembre 2000)	
RECOMMANDATIONS	**REPONSE de l'AFER**
1. En ce qui concerne le cadre du personnel, l'équipement informatique et les instructions, il est nécessaire de prévoir : - des normes objectives en matière de personnel nécessaire en vue d'assurer une répartition équilibrée des contrôles (égalité des contribuables) ; - une stabilité dans la direction des bureaux de contrôle ; - l'uniformisation de l'utilisation d'un logiciel de gestion ; une informatisation des formulaires types ; - la compilation et la coordination des instructions, un manuel pour la gestion d'un bureau, contenant une description de fonction.	* Personnel : le service de staff P&O a rédigé un plan de personnel disponible sur l'intranet. Ce plan offre un aperçu chiffré ainsi qu'un fil conducteur pour l'interprétation des chiffres et y dégage un plan d'action pour l'ensemble du SPF ; les services centraux de l'AFER ont été sollicité pour établir d'une part, la nouvelle cartographie des fonctions et d'autre part, la description de celles susceptibles de faire l'octroi d'intérim. * Equipement informatique : les mesures qui ont été prises ou qui vont être entreprises à l'avenir se retrouvent dans le plan d'appui ICT disponible sur l'intranet. * Les formulaires types ont été informatisés de manière centralisée et se trouvent sur le site FinForm. * Circulaires et instructions : l'adaptation régulière des directives destinée aux services de taxation est une nécessité due d'une part, aux modifications législatives et d'autre part, aux réactions à des problèmes constatés sur la base de demandes des services extérieurs, des demandes des directeurs régionaux, des constatations ACI, des recours, des décisions jurisprudentielles, des questions parlementaires, des articles de presse, des demandes des contribuables, ou dans le cadre d'actions de contrôle.
2. Il faut garantir le fonctionnement continu du répertoire des personnes morales (kardex) en formant davantage d'agents d'un bureau ou en créant une réserve mobile centrale.	Des formations sont à l'examen au sein du service ad hoc

3. Pour garantir un traitement uniforme et plus rapide des déclarations rentrées : **- il convient d'édicter des directives concrètes pour le contrôle de la validité et pour les actions en cas de déclaration non valable d'un point de vue formel (délai de correction consenti, imposition d'office, amende ou accroissement d'impôt) ;** **- les données relatives aux reports octroyés doivent être centralisées (pour permettre une comparaison entre les ressorts) ; un délai maximum doit être imposé et en cas de report collectif, il convient d'examiner si chaque société remplit les conditions ;** **- il convient de suivre plus attentivement les sociétés qui ne tiennent pas une comptabilité par année civile (en raison des délais d'imposition et d'examen plus courts.**	- En ce qui concerne la procédure en cas de déclaration non valable d'un point de vue purement formel, celle-ci relève de la connaissance de base de chaque fonctionnaire chargé de la taxation et est suffisamment commentée dans les commentaires du CIR. Il incombe au chef de service et à l'insp. A de vérifier si ces règles sont suffisamment respectées. Ces règles ont aussi été reprises plusieurs fois dans les instructions annuelles concernant les activités de taxation. Il est fait observer que la déclaration Isoc peut à présent aussi être introduite de manière électronique par le biais de Vensoc. Un contrôle des erreurs formelles est effectué en l'occurrence lors de l'introduction. Cela représente 25% du total des déclarations introduites. - La recommandation relative au report des délais octroyés sera mise à l'examen par les services centraux. - Les sociétés qui ne clôturent pas leur comptabilité le 31 décembre: il a été satisfait à cette recommandation par les articles 401 et 402 de la loi-programme du 21.12.2002. L'article 354 du CIR92 a été complété afin d'uniformiser les délais d'examen et de contrôle des déclarations Isoc et INR/Soc, indépendamment de la date de clôture des comptes annuels. À partir du 31.12.2002, le délai d'imposition couvre dans tous les cas une période de 3 jans à partir de la date de clôture des comptes annuels. Corrélativement; le délai d'examen et de contrôle visé à l'article 333 du CIR92 couvre également cette période.
4. Il convient de lutter préventivement contre la non-déclaration par négligence en appliquant systématiquement les amendes administratives; un système automatisé d'amende éviterait, en outre, les fastidieux enrôlements manuels, objectiverait la sanction et réduirait le risque de faute de procédure.	L'administration partage l'avis émis par la Cour des comptes selon lequel la non déclaration devrait faire l'objet d'une application systématique d'une amende administrative, tout au moins de l'envoi d'un avis 279F2 ce qui permettrait d'attirer l'attention du contribuable sur la sanction qu'il est susceptible d'encourir. Le contribuable a un délai d'un mois pour présenter ses remarques et justifications par écrit. Le chef de service peut renoncer à la sanction si les justifications lui paraissent acceptables. Les services centraux vont rappeler les principes ci-avant dans la prochaine instruction «travaux de taxation».

5. En cas de non-déclaration par des contribuables récalcitrants, il est recommandé : **- de sélectionner plus rapidement les sociétés actives et inactives ;** **- d'inciter les sociétés inactives à introduire une déclaration de cessation d'activité ;** **- de procéder plus rapidement à la radiation d'office, de repérer les faillites frauduleuses ;** **- de faire davantage appel aux services de recherche et aux bureaux de la TVA pour cette sélection ;** **- d'impliquer davantage les services de recherche dans la fixation de la base imposable (pour l'imposition d'office)**.	Aux amendes administratives dont question au point 4 s'ajoutent d'autres mesures prévues dans le CIR 92 pour lutter contre la non-rentrée des déclarations : * application des minima imposables (art 343, 3 CIR 92 et 182 AR/CIR 92) : en cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci, des minima imposables sont applicables à toute entreprise et titulaire de profession libérale. Un premier commentaire concernant cette disposition se trouve dans l'instr. 25.11.2005 Ci RH.81/574077 (AFER 45/2005). Un second est en cours d'élaboration. En outre une révision des minima forfaitaires est à l'examen et a fait l'objet de pourparlers avec les professions du chiffre. Pour les exercices 2006 et 2007 respectivement 3 617 et 4 208 contribuables ont fait l'objet de cette mesure pour des montants de 62 386,8 et 118 423,9 milliers d'euros à la mi-septembre 2008. * taxation d'office (art. 351 à 352 CIR 92) : bien que la procédure de la taxation d'office soit facultative, l'administration prescrit que chaque fois que les conditions requises pour son application sont réunies, il faut y procéder. Cette procédure n'est donc pas une sanction en soi, mais a pour unique effet de renverser la charge de la preuve. Ces règles figurent déjà dans le ComIR. * Prolongation du délai d'imposition (art. 354 CIR 92) : en cas d'absence de déclaration ou de déclaration tardive, le délai d'imposition de 3 ans (ou de 5 ans), que l'on recourre ou non à la taxation d'office, est toujours d'application. * accroissement d'impôts (art. 444 CIR 92 et 225 à 229 AR/CIR 92) : la déclaration tardive étant assimilée à une absence de déclaration, un accroissement d'impôt peut également être appliqué. Le rang et l'échelle des accroissements sont différents selon que le contribuable a agi avec ou sans intention d'éluder l'impôt. Le « plan d'action 2008-2009 » du Secrétaire d'Etat à la coordination contre la fraude fiscale (plan Devlies) aborde l'utilisation abusive à des fins frauduleuses, de structures sociétaires dont les sociétés dormantes. Le collège dont font partie l'Administrateur général des impôts et du recouvrement, l'Administrateur de la lutte contre la fraude fiscale et l'Administrateur des douanes et accises a convenu de laisser l'initiative au SPF Justice pour la mise en œuvre du point d'action. Un haut fonctionnaire du Département des impôts et du recouvrement a été désigné comme personne de contact.

6. Pour ce qui est de la non-déclaration par des sociétés actives récalcitrantes (en d'autres termes les contribuables fraudeurs), il est notamment recommandé : **- de centraliser l'examen de ces dossiers dans un centre de contrôle ou dans un bureau spécialisé dans la taxation des « non-déclarants » ;** **- de créer une banque de données des points de comparaison (taxation par comparaison) ;** **- d'assurer un meilleur échange d'information avec tous les services de recherche, les bureaux de contrôle, les centres de contrôle TVA, l'ISI, la douane et les services européens ;** **- d'engager une action concertée pour déférer à la justice les sociétés qui fraudent.** **- de comparer les modes d'intervention légale et administrative dans les pays voisins en vue d'apporter éventuellement des modifications à la législation ;** **initiatives légales : allongement des délais d'investigation et assouplissement de la taxation par comparaison.**	En ce qui concerne la centralisation des dossiers dans un centre de contrôle ou dans un bureau spécialisé dans la taxation des « non déclarants », la recommandation de la Cour des comptes devrait faire l'objet d'un examen approfondi qui prendra nécessairement beaucoup de temps. Cette recommandation aurait des répercussions sur l'ensemble de l'organisation. Création d'une banque de données « points de comparaison » : * il existe des bases forfaitaires de taxation arrêtées en accord avec les groupements professionnels concernés pour certaines professions. Ces bases ne peuvent être utilisées qu'à défaut d'éléments probants. En cas de désaccord avec les groupements professionnels, des normes sont édictées par l'administration. * les minima forfaitaires de l'art. 182AR/CIR 92 font l'objet d'un examen en concertation avec les professionnels du chiffre. L'administration a proposé des minima par code d'activité (Nacebel) à 2 chiffres à l'exception de certaines professions où un « affinage » est nécessaire. * une nouvelle application (liste standard et points de comparaison) est mise à disposition des taxateurs dans Belconet, personnes morales. Il s'agit d'un moteur de recherche avec une multitude de requêtes. Dans le cadre de la stratégie des groupes cibles, l'AFER a décrit 7 groupes cibles en 2005, 11 en 2006 et 13 en 2007. Ces descriptions concernent tant les impôts sur les revenus que la TVA. Le nombre de groupes cibles décrits a été limité en fonction des capacités en matière de personnel. Une série de ces groupes cibles ont donné lieu à des actions sectorielles. Les groupes cibles qui sont repris dans le plan Devlies s'inscrivent dans le cadre de cette stratégie des groupes cibles. En ce qui concerne les échanges d'informations entre les services, les données d'identification des sociétés ne sont pas encore insérées dans le dossier unique. Le plan SITRAN (signalétique transversale) prévoit entre autres l'intégration des données de la BCE dans le dossier unique et est actuellement dans les « startingblocs ». L'idée est de travailler dans un signalétique transversal à tout le SPF Finances dont les données reprendraient celles provenant du registre national, de la BCE et du registre bis des étrangers. Le plan Devlies rencontre les recommandations de la Cour des comptes puisqu'il prévoit notamment d'optimaliser les échanges de renseignements entre le secteur social (INASTI, ONSS) et le SPF Finances ainsi qu'entre les SPF Justice et Finances.

S. Audit de la déclaration fiscale à l'IPP : nature et périodicité du contrôle des déclarations de la catégorie B (juin 2000)	
RECOMMANDATIONS	**REPONSE de l'AFER**
1. La Cour des comptes insiste sur la nécessité de redéfinir et de réorienter les objectifs du programme de contrôle B1-B6, plus particulièrement de mettre au point des indicateurs de qualité et d'établir une planification des contrôles réaliste, notamment du point de vue du temps requis, et tenant compte du risque fiscal. La Cour des comptes estime qu'un programme de contrôle correct doit reposer sur trois piliers : **- Applications de techniques d'analyse des risques en vue de concentrer les contrôles orientés sur des dossiers comportant un risque de fraude élevé;** **- Limitation de la prévisibilité par l'exécution de contrôles aléatoires;** **- Respect d'une périodicité minimale. Le sentiment subjectif qu'ont les contribuables d'être susceptibles de subir un contrôle doit éviter qu'ils adoptent un comportement frauduleux.**	Modifications apportées au programme de contrôle: des coefficients de pondération ont été introduits dans l'application Présélection. En ce qui concerne les dossiers « B », il y a entre-temps 8 coefficients de pondération en matière d'impôts directs et 27 en matière de TVA. La sélection des dossiers: actuellement, elle est effectuée entièrement par les CC et plus par les contrôles classiques, comme c'était le cas avant 2000. Pour la sélection, on utilise: les fiches analytiques, les listes des coefficients de pondération, l'application BEL-FIRST, des recherches ciblées, des plaintes, des listes provenant des services classiques, les connaissances locales, le feed-back des agents de contrôleurs. Depuis la période de contrôle 2004-2005, une partie des dossiers devant faire l'objet d'un contrôle approfondi par la CC est sélectionnée par le biais de la technique de Datamining, dans le cadre de laquelle le risque de chaque dossier est déterminé sur la base des données historiques de la déclaration. Les dossiers B ("indépendants") font également partie des dossiers Datamining et leur sélection s'effectue au niveau central. Par ailleurs, depuis le 1er février 2008, le département Gestion des risques, assistance, contrôle et recouvrement est opérationnel au niveau N1 du futur service d'encadrement SEC (Service, Exécution et Coordination). Ce département s'occupe principalement de la coordination des différents aspects de la gestion et de l'analyse des données. À l'heure actuelle, le programme de contrôle se présente dès lors comme suit: * programme de contrôle permanent: 25% des groupes B1/C1-B6/C6 qui doivent subir un contrôle approfondi cette année; * programme de contrôle complémentaire: 20% de dossiers à contrôler de manière approfondie provenant de tous les autres groupes B1/C1-B6/C6 ayant un facteur de risque élevé; * dossiers datamining à concurrence de 40% de la capacité de contrôle de la CC ; * missions CA, CAF et SEC: 15% restants. La sélection des dossiers fait l'objet d'une analyse de risque minutieuse, dans le cadre de laquelle seuls les dossiers présentant un risque élevé de fraude sont sélectionnés en vue d'un contrôle. En outre, seule la sélection des dossiers du programme permanent est plus ou moins prévisible, parce que le groupe à partir duquel sera effectuée une sélection est connu. Les autres dossiers à sélectionner peuvent provenir de tous les groupes, de sorte que le contribuable ne peut en fait pas savoir s'il sera ou non soumis à un contrôle.

2. L'administration fiscale devrait s'efforcer de mettre en place un système de mesure des prestations efficace et fiable. Les comptes rendus fait à ce sujet, notamment ceux qui figurent dans le rapport annuel, doivent présenter une synthèse fidèle et complète de la population contrôlée, des objectifs et des prestations mesurées.	En vue de mesurer la qualité et la quantité des prestations réalisées au sein de son département (et donc notamment en matière de CD - IPP), l'AFER a mis sur pied un outil de gestion appelé TBT. Cet outil fonctionne sous forme de tableaux de bord, alimentés au moyen des données statistiques encodées par les agents taxateurs lors de la finalisation du dossier. Afin d'assurer au maximum la fiabilité des données introduites par les agents, des instructions sont mises à leur disposition. Ces instructions sont disponibles en permanence sur le site Intranet : Contributions directes – Management de la performance – point 7. TBT est consultable par les Directeurs régionaux et tous les chefs de service de l'AFER (les services classiques CD et TVA et les CC). Les correspondants régionaux y ont également accès. Dans le cadre du projet Balanced Scorecard (BSC), l'AFER a élaboré un ensemble d'indicateurs de performance qui couvrent toutes les missions dévolues à l'Administration (traitement et gestion des déclarations, réalisation de contrôles, traitement du contentieux ….). Un grand nombre de ces indicateurs seront suivis et évalués au moyen de TBT. La mise en place du projet BSC aura lieu dans un proche avenir. De nouveaux objectifs de gestion ont été formulés pour les CC en ce qui concerne les périodes de contrôle 2007/2008 et 2008/2009. Le contenu de ces objectifs et le raisonnement suivi pour leur élaboration peuvent être résumés comme exposé ci-dessous. 1) Formulation Les CC réalisent essentiellement des contrôles qui appartiennent à la catégorie des vérifications approfondies (VA). Une étude basée sur les prestations effectuées dans les CC durant la période de contrôle 2006/20007 a permis d'établir que la durée moyenne d'une VA était d'environ de 6 jours. En partant du principe que, si chaque CC ramenait cette durée moyenne à 5 jours maximum, on aurait pu, pour la même période 2006/2007, augmenter le nombre de dossiers contrôlés de 26 %, on en arrive à la conclusion qu'un accroissement du nombre de contrôles est parfaitement possible. Les objectifs suivants ont été assignés. Objectif 1 Chaque CC a été invité à fixer un nombre de dossiers qu'il s'engage à contrôler au cours de la période 2007/2008. Ce nombre de dossiers est évidemment plus élevé que le nombre de dossiers contrôlés en 2006/2007. Le nombre de dossiers à contrôler est ventilé en : x dossiers IPP ; x dossiers ISoc, IPM ou INR-Soc ; x dossiers TVA. Pour la période de contrôle 2008/2009, de nouveaux nombres de dossiers à contrôler en IPP, ISoc/IPM/INR-Soc et TVA seront proposés par les CC. Ces nombres devront évidemment être en augmentation par rapport à ceux de la période 2007/2008. Objectif 2 Le nombre de dossiers que chaque CC s'engage à contrôler au cours de la période 2007/2008 doit être traité en respectant le rythme suivant : 10 % au 31/12/2007 ; 40 % au 31/03/2008 ; 70 % au 30/06/2008 ; 85 % au 30/09/2008; 100 % au 31/12/2008.

	Objectif 3 Cet objectif concerne spécialement le contentieux. Le but est de liquider le « stock ancien » de réclamations dans tous les CC. Le stock ancien correspond aux réclamations encore ouvertes et dont le délai de traitement (6 ou 9 mois selon les cas) est déjà dépassé. Cette liquidation se fait en deux étapes. Au préalable, on calcule pour chaque CC, le pourcentage que représente le stock ancien au 31/12/2007 (x1 %). objectif A (1ère étape), ramener le stock ancien à x2 % au 31/12/2008 (x2 < x1). La valeur de x2 est déterminée par chaque CC individuellement. objectif B (2e étape), ramener le stock ancien à 0 % au 31/12/2009. En conclusion, on retiendra que pour la formulation des objectifs 1 et 3, une marge de manœuvre importante a été laissée aux Directeurs régionaux. Ils ont fixés eux-mêmes leurs objectifs en concertation avec leurs collaborateurs et en tenant compte des ressources à leur disposition sur le plan local. Le management, quant à lui, a défini le cadre général et la méthode de travail. 2) Evaluation Une évaluation provisoire des objectifs de gestion pour la période 2007/2008 est en cours. Elle sera présentée aux Directeurs régionaux lors d'une réunion fixée à la date du 30/09/2008. Selon les conclusions qui seront tirées de cette évaluation et des réactions des Directeurs régionaux, l'éventualité d'une adaptation des objectifs de gestion pour 2008/2009 n'est pas exclue. La problématique de la fixation d'objectifs de gestion propres aux CC sera elle aussi intégrée dans le projet du Balanced Scorecard (BSC) de l'AFER.
3. Pour être pleinement utile en tant qu'instrument politique à la disposition du management, les résultats de la mesure des prestations devraient, en outre, être analysés et interprétés par les fonctionnaires qui allient une expérience pratique approfondie à une connaissance sérieuse des techniques statistiques.	La gestion de TBT est confiée à la Cellule Management de la Performance de l'AFER. Cette cellule est principalement composée d'éléments issus des services extérieurs. Certains d'entre eux possèdent une solide expérience en termes de taxation et d'autres ont été initiés aux techniques statistiques. La cellule a pour mission de créer des tableaux de bord, de veiller à leur fiabilité, de prêter sa collaboration à l'évaluation des objectifs de gestion et d'assurer la communication concernant le management de la performance dans tous ces aspects. Au sein de chaque direction régionale, des correspondants ont été désignés afin d'assister la Cellule dans sa mission de communication.

T. Contrôle relatif à la déclaration à l'IPP (avril 1999)	
RECOMMANDATIONS	**REPONSE de l'AFER**
1. *En l'absence de contrôles systématiques de la concordance entre les fiches individuelles et les relevés récapitulatifs, certains mécanismes de fraude sont devenus possibles.*	98% des fiches 281.10 à 281.40 sont aujourd'hui fournies électroniquement (par Belcotax-on-web). Cela représente 15 319 970 fiches, contre 426 221 sur papier (situation au 10/9/2008). Presque toutes ces fiches sont précomplétées dans la déclaration électronique à l'impôt des personnes physiques. Le revenu cadastral de l'année précédente est également précomplété dans la déclaration électronique. L'année dernière, plus de 1 350 000 déclarations (sur 6 116 000) ont déjà été effectuées électroniquement. Cette année, ce chiffre atteindra 1 750 000 déclarations environ. Les données disponibles dans Belcotax sont comparées avec celles mentionnées dans les déclarations et, en cas de différence, le back-office leur donne le label "à rectifier" avant l'établissement de l'imposition. Dès que toutes les impositions sont établies, une liste des "post-enrôlements" est établie qui compare le précompte professionnel imputé avec le précompte professionnel finalement payé. Cela permet de rectifier les modifications apportées aux fiches et/ou au précompte professionnel (par exemple en cas de réclamation) après l'enrôlement.
2. Il convient de soumettre à un traitement statistique approprié toutes les fiches de documentation traitées dans les centres de documentation.	Le nombre des fiches traitées par les centres de documentation a fortement diminué. On dispose de données statistiques pour les fiches reçues sur papier.
3. Il convient d'incorporer dans le système Belcotax des systèmes de contrôle interne permettant de prévenir l'encodage et le traitement de contradictions et d'inexactitudes.	Voir le point 1 ci-dessus.
4. Il s'agit de trouver des possibilités de relier Belcotax à d'autres banques de données pour vérifier ou compléter l'exactitude de certaines catégories de données.	Voir le point 1 ci-dessus. Toutes les informations sont également à la disposition des citoyens dans leur dossier fiscal électronique MyMinfin.

5. Il convient de donner des instructions de taxation claires, concrètes et ne contenant aucune ambiguïté afin de remédier au manque d'uniformité dans le travail de contrôle administratif.	Taxi, le back-office de l'impôt des personnes physiques, garantit une approche uniforme. Les contribuables qui se trouvent dans des situations similaires sont traités de la même manière. Pour l'exercice d'imposition 2007, 74% des dossiers traités via Taxi (5 318 696 dossiers sur 6 116 000 déclarations envoyées) ont été traités de manière automatisée. Cela signifie que 36% des dossiers ont reçu le statut « à corriger ». Dans chaque dossier sont également indiquées les raisons pour lesquelles le dossier a reçu ce statut.
6. L'organisation de réunions de coordination périodiques aux divers niveaux de contrôle est essentielle pour assurer une uniformité dans le travail de contrôle administratif.	Voir ci-dessus – tant dans les services classiques que dans les centres de contrôle, on organise régulièrement des réunions où l'aspect du contrôle est abordé.
7. La rationalisation et la normalisation de la multiplication incontrôlée actuelle d'attestations fiscales pourraient en améliorer fortement la convivialité et apporter un gain de temps considérable au travail de contrôle.	Depuis l'exercice d'imposition 2007, les doubles des notes de calcul sont numérisés. Cela signifie que, chaque année, 6 500 000 documents ne doivent plus être imprimés, envoyés et classés. Ces informations sont disponibles par le biais de Taxi. Les citoyens les retrouvent également dans MyMinfin, leur dossier fiscal électronique.
8. Il faut renforcer le contrôle interne exercé par les contrôleurs en chef, les chefs de service et les inspecteurs A dans le cadre du travail de taxation fourni par les agents de la taxation.	Par le biais de MPM, les chefs de service reçoivent les informations qui sont stockées de manière automatisée via Taxi. Cela leur permet de suivre le travail de taxation de leurs services.

BIJLAGE 2

INTEGRALE VERSLAGEN VAN DE OPENBARE HOORZITTINGEN

Deze verslagen kunnen geraadpleegd worden op de site van de Kamer:

www.dekamer.be

ANNEXE 2

COMPTES RENDUS DES AUDITIONS PUBLIQUES

Ces comptes rendus peuvent être consultés sur le site de la Chambre:

www.lachambre.be

Centrale drukkerij – Deze publicatie wordt uitsluitend gedrukt op volledig gerecycleerd papier
Imprimerie centrale – Cette publication est imprimée exclusivement sur du papier entièrement recyclé