

SENAT DE BELGIQUE

SESSION DE 1985-1986

9 JUILLET 1986

**Projet de loi
portant des dispositions fiscales**AMENDEMENTS PROPOSES PAR
M. DE SMEYTER

ART. 62, 63, 71, 72, 81, 82, 87, 88, 94, 95, 102, 103 et 107

Supprimer ces articles.

Subsidiairement :

1° Remplacer l'article 62 par ce qui suit :

« Dans le titre VII, chapitre X, section 2, du même Code, il est inséré un article 350bis (nouveau), rédigé comme suit :

« Article 350bis. — Les fonctionnaires désignés par le Ministre des Finances sont habilités à assister le procureur du Roi et le juge d'instruction dans les devoirs qu'ils accomplissent et à prêter leur concours au personnel de la police judiciaire près les parquets, de la gendarmerie et de la police communale dans l'accomplissement des devoirs dont ce personnel est chargé par le procureur du Roi ou le juge d'instruction. »

2° Remplacer l'article 63 par ce qui suit :

« Dans le même Code, il est inséré sous le même intitulé un article 350ter (nouveau), rédigé comme suit :

« Les fonctionnaires visés à l'article 350bis cessent d'exercer, à l'égard des infractions pour lesquelles leur assistance

R. A 13620*Voir :***Documents du Sénat :****310 (1985-1986) :**

N° 1 : Projet de loi.

N° 2/1° à 2/4° : Rapports.

N° 2/5° : Texte adopté par la Commission.

N° 3 à 6 : Amendements.

BELGISCHE SENAAAT

ZITTING 1985-1986

9 JULI 1986

**Ontwerp van wet
houdende fiscale bepalingen**AMENDEMENTEN VAN
DE HEER DE SMEYTER

ART. 62, 63, 71, 72, 81, 82, 87, 88, 94, 95, 102, 103 en 107

Deze artikelen te doen vervallen.

Subsidiair :

1° Artikel 62 te vervangen als volgt :

« In hetzelfde Wetboek wordt in titel VII, hoofdstuk X, afdeling 2, een artikel 350bis (nieuw) ingevoegd, luidende :

« Artikel 350bis. — De ambtenaren aangewezen door de Minister van Financiën, zijn bevoegd om de procureur des Konings en de onderzoeksrechter bij te staan in de werkzaamheden die zij verrichten en om hun medewerking te verlenen aan het personeel van de gerechtelijke politie bij de parketten, van de rijkswacht en van de gemeentelijke politie in het vervullen van de plichten waarmee dit personeel door de procureur des Konings of de onderzoeksrechter is belast. »

2° Artikel 63 te vervangen als volgt :

« In hetzelfde Wetboek wordt onder dezelfde hoofding een artikel 350ter (nieuw) ingevoegd, luidende :

« Voor de in artikel 350bis bedoelde ambtenaren vervallen ten aanzien van de overtredingen waarbij hun bijstand

R. A 13620*Zie :***Gedr. St. van de Senaat :****310 (1985-1986) :**

N° 1 : Ontwerp van wet.

N° 2/1° tot 2/4° : Verslagen.

N° 2/5° : Tekst aangenomen door de Commissie.

N° 3 tot 6 : Amendementen.

ou leur concours est requis sur la base dudit article, les compétences conférées en matière d'impôts, de droits et de taxes à l'administration fiscale et à ses fonctionnaires par les dispositions légales et réglementaires. »

3° Remplacer en conséquence les articles 71, 72, 81, 82, 87, 88, 94, 95, 102 et 103.

Justification

Dans un rapport sur la fraude fiscale et le droit pénal, présenté en 1973 par M. R. Henrion, nous lisons, en guise d'introduction générale aux propositions de réformes, les lignes suivantes qui sont encore très actuelles :

« Aussi partagée que reste l'opinion publique à l'égard de la fraude fiscale, nul ne peut plus songer à contester sérieusement, sur le plan des principes, que celle-ci soit une faute morale dont la répression peut être considérée comme un acte de défense sociale.

Ce principe n'est en fait plus combattu que par ceux qui, dans leurs rapports avec les pouvoirs publics, s'arrogent le droit — sous diverses formes — de se rendre justice à eux-mêmes. La motivation même de cette opposition et la structure démocratique de nos pouvoirs publics ôtent toute pertinence à leur argumentation. L'érection de la fraude fiscale en délit social, avec toutes les conséquences que cela implique, exige évidemment un effort important des pouvoirs publics dans les domaines politique, juridique et fiscal. Il doit, dès le départ, se marquer par une attitude nette et bien définie en ce qui concerne l'affirmation du principe et par une volonté sereine et intransigeante dans la mise en œuvre des réformes pratiques que suppose l'application de ce principe. »

(R. Henrion, *Fraude fiscale et droit pénal*, in *Le droit économique et financier* en 1985, Hommage à Robert Henrion, pp. 327-328).

C'est notamment grâce à M. Henrion qu'a été réalisée au début des années 80 une réforme importante du droit pénal fiscal, plus particulièrement par la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980 et par la loi de redressement en matière de répression pénale de la fraude fiscale du 10 février 1981.

Grâce à ces lois, la Belgique faisait enfin un pas en avant et rejoignait les pays voisins où — surtout aux Pays-Bas — on s'étonnait à des degrés divers du caractère pénal des lois fiscales en Belgique. Par lois purement pénales, « on entend alors les lois qui n'obligeraient pas en conscience à leur observation mais qui n'imposeraient qu'un devoir moral de subir la peine qui sanctionne l'inobservation » (cf. notamment H. Schuttevâer, « De belastingbetaler », in *Cyns en Dyns, opstellen aangeboden aan H.-J. Hofstra*, Kluwer, Deventer, 1975, et H.-J. Hofstra, *Inleiding tot het fiscaal recht*).

On y cite avec étonnement, le professeur Tiberghien — membre du Conseil supérieur des Finances — qui, en 1950, dans un cours inaugural, déclarait sans ambages qu'en Belgique l'Etat va trop loin en matière d'« impôts directs » et de droits de succession et (...) qu'une déclaration (de succession) qui réduit les valeurs comprises dans l'héritage n'est pas contraire à la justice sociale, même si cette réduction atteint environ la moitié. » (H. Schuttevâer, *op. cit.*, p. 177).

Le but des lois précitées était, comme l'écrivait R. Henrion, de confirmer que la fraude est non seulement punissable mais aussi blâmable.

Toutefois, aujourd'hui, cinq années ont passé et nous devons tirer les leçons de l'expérience à la suite de la mise en pratique de cette nouvelle législation. Il apparaît nettement qu'un certain nombre de bonnes intentions exprimées en 1980 et 1981 n'ont pas été mises à exécution. En particulier, la collaboration entre l'administration fiscale et la justice n'a pas été pleinement développée, comme on l'avait

ou medewerking wordt gevraagd op basis van dat artikel, de bevoegdheden die door de wettelijke en reglementaire bepalingen inzake belastingen, rechten en taksen worden verleend aan de fiscale administratie en aan de ambtenaren ervan. »

3° De artikelen 71, 72, 81, 82, 87, 88, 94, 95, 102 en 103 op overeenkomstige wijze te vervangen.

Verantwoording

In een rapport over fiscale fraude en strafrecht dat in 1973 voorgesteld werd door de heer R. Henrion lezen we als algemene inleiding tot de hervormingsvoorstellen die geformuleerd worden volgende tekst die nog steeds erg actueel blijft :

« Aussi partagée que reste l'opinion publique à l'égard de la fraude fiscale, nul ne peut plus songer à contester sérieusement, sur le plan des principes, que celle-ci soit une faute morale dont la répression peut être considérée comme un acte de défense sociale.

Ce principe n'est en fait, plus combattu que par ceux qui, dans leurs rapports avec les pouvoirs publics, s'arrogent le droit — sous diverses formes — de se rendre justice à eux-mêmes. La motivation même de cette opposition et la structure démocratique de nos pouvoirs publics ôtent toute pertinence à leur argumentation. L'érection de la fraude fiscale en délit social, avec toutes les conséquences que cela implique, exige évidemment un effort important des pouvoirs publics dans les domaines politiques, juridique et fiscal. Il doit, dès le départ, se marquer par une attitude nette et bien définie en ce qui concerne l'affirmation du principe et par une volonté sereine et intransigeante dans la mise en œuvre des réformes pratiques que suppose l'application de ce principe. »

(R. Henrion, *Fraude fiscale et droit pénal*, in *Le droit économique et financier* en 1985, Hommage à Robert Henrion, pp. 327-328).

Het was mede dank zij de heer Henrion dat bij het begin van de jaren 80 een belangrijke hervorming van het fiscale strafrecht werd doorgevoerd meer bepaald door de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980 en de wet van 10 februari 1981 betreffende de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking.

Met deze wetten zette België eindelijk een stap vooruit en vond het aansluiting bij de ons omringende landen, waar — vooral in Nederland dan — min of meer verwonderd geschreven werd over het penale karakter van de fiscale wetten in België. Onder zuiver penale wetten « verstaat men dan wetten die niet in geweten zouden verplichten tot naleving, maar die alleen een gewetensplicht zouden opleggen tot het ondergaan van de straf, op niet-naleving gesteld » (zie o.m. H. Schuttevâer, « De Belastingbetaler », in *Cyns en Dyns, opstellen aangeboden aan H.-J. Hofstra*, Kluwer, Deventer 1975 en H.-J. Hofstra, *Inleiding tot het fiscaal recht*).

Met verwondering citeert men daar b.v. prof. Tiberghien — lid van de Hoge Raad voor Financiën — die in 1950 in een openingscollege b.v. vrijmoedig verklaarde dat in België de Staat te ver gaat inzake « rechtstreekse belastingen » en successierecht en (...) dat een aangifte (voor de successie) die de te erven waarden reduceert, niet aan de sociale rechtvaardigheid te kort komt, zelfs indien deze vermindering tot ongeveer de helft gaat. » (H. Schuttevâer, *op. cit.*, p. 177).

Het doel van de hoger geciteerde wetten bestond erin, zoals R. Henrion schreef, te bevestigen dat fraude niet alleen strafbaar maar ook laakbaar is.

Ondertussen zijn we echter vijf jaar verder en moeten we leren uit de ervaring die ondertussen met die nieuwe wetgeving werd opgedaan. Het is duidelijk geworden dat een aantal goede voornemens die in 1980 en 1981 werden geuit geen uitvoering kregen. Vooral de samenwerking tussen de fiscale administratie en het gerecht werd niet volledig zoals gewenst ontwikkeld. Het protocol tussen de ministeries van Justitie

souhaité. Le protocole entre les ministères de la Justice et des Finances, annoncé pendant les travaux préparatoires de la loi du 8 août 1980, n'a jamais été conclu. Le recours à des fonctionnaires de l'administration fiscale en qualité d'experts dans des affaires pénales fiscales pose des problèmes. Un problème se pose également en ce qui concerne les enquêtes parallèles qui peuvent être menées par les parquets, d'une part, et par l'administration fiscale, d'autre part.

On peut réagir à ces problèmes de manière fort différente. Certains estiment qu'on est allé trop loin et que le législateur doit maintenant faire marche arrière. Ainsi, par exemple, M. R. Henrion a déposé dans ce sens une proposition de loi qui mettrait sérieusement en cause l'autonomie du ministère public en matière de droit pénal fiscal (session de 1984-1985, doc. n° 1106/1).

Cette proposition nous paraît totalement incompréhensible car la modification qui attribuait les poursuites pénales au ministère public avait assurément reçu un accueil général très favorable.

A ce propos, nous renvoyons à l'exposé fait par le professeur A. Declercq à l'occasion des 2^e Journées fiscales Zeger Van Hee, le 11 mars 1983, à la K.U.L., dans lequel il déclarait : « Le système de l'ancien article 350 qui retirait les poursuites au ministère public pour les confier aux fonctionnaires de l'administration des Finances était incontestablement une anomalie, même si cette pratique était très répandue à l'époque dans diverses branches du droit pénal fiscal. Une bonne administration de la justice pénale exige une structure homogène du parquet. Certes, on connaît depuis longtemps les auditorats militaires; depuis la réforme du Code judiciaire, on connaît en outre les auditorats du travail qui ont été instaurés par le législateur pour diverses raisons qui n'avaient guère de rapport avec les nécessités de l'exercice de l'action pénale, comme il ressort du fait qu'il n'y a pas de tribunal pénal spécialisé correspondant au parquet spécialisé.

Les autres exceptions à la compétence du procureur du Roi sont des archaïsmes qui pourraient être relégués sans problème au musée de la procédure pénale. Personne ne s'est félicité de l'ancien système. Ainsi que le faisait remarquer l'ancien ministre des Finances R. Henrion dans sa proposition de loi du 12 octobre 1979, l'administration n'était guère disposée à multiplier les poursuites et préférerait appliquer elle-même les sanctions administratives, tandis que les magistrats n'étaient pas très enthousiastes à l'idée des poursuites pénales intentées par l'administration. Le nombre des poursuites était dès lors minime.

Modifié par l'article 47 de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980, l'article 350, alinéa premier, C.I.R. disposait : « L'action publique est exercée par le ministère public. » Ces termes ont été littéralement repris par la loi de redressement en matière de répression pénale de la fraude fiscale du 10 février 1981. Depuis le 1^{er} novembre 1980, le droit de poursuite en matière d'impôt sur les revenus appartient exclusivement au ministère public.

Le ministère public peut poursuivre sans plainte ou dénonciation de l'administration.

D'autre part, les poursuites ne peuvent plus, comme c'était le cas autrefois, être abandonnées à la suite d'une transaction entre l'administration et le délinquant.

On a fait remarquer à juste titre que le nouveau système mettait en place une responsabilité accrue des deux côtés. Les parquets ainsi que les juridictions pénales devront se perfectionner en techniques économiques, fiscales et comptables. L'administration devra tenir compte des principes du droit et de la justice au cas où le juge pénal serait saisi d'un dossier.

Le nouveau système contribuera incontestablement à asseoir la conviction que les délits fiscaux sont d'authentiques délits, que, tout comme les délits de droit commun, ils infligent un grand préjudice à la société et que, placés sur le même pied que d'autres faits punissables, ils doivent être réprimés aussi sévèrement. » (R. Declercq, « Strafrechtelijke aspecten van de recente wetwijzigingen inzake inkomstenbelastingen », *Acta Falconis*, 83/5, p. 22, 23 et 24.)

en van Financiën, waarnaar verwezen werd bij de voorbereiding van de wet van 8 augustus 1980, werd nooit afgesloten. Er doen zich problemen voor bij het aantrekken van fiscale ambtenaren als deskundigen bij fiscale strafzaken. Er doet zich een probleem voor met betrekking tot de parallelle onderzoeken die kunnen ontwikkeld worden door enerzijds de parketten, anderzijds de fiscale administratie.

Men kan op deze problemen zeer verschillend reageren. Sommigen vinden dat men te ver gegaan is en dat de wetgever nu maar terug moet inbinden. In die zin bijvoorbeeld heeft de heer R. Henrion een wetsvoorstel ingediend waarbij de autonomie van het openbaar ministerie binnen het fiscale strafrecht zeer zwaar zou aangetast worden (zitting 1984-1985, stuk nr. 1106/1).

Dit voorstel lijkt ons totaal onbegrijpelijk omdat zeker de wijziging waarbij de strafvordering toegewezen werd aan het openbaar ministerie algemeen zeer gunstig werd onthaald.

Op dit vlak verwijzen we graag naar het referaat van prof. R. Declercq op de 2^e Fiscale Dagen Zeger Van Hee, 11 maart 1983, K.U.Leuven, waarin hij het volgende stelde : « Het systeem van het oude artikel 350, dat de vervolgingen onttrok aan het openbaar ministerie om ze toe te vertrouwen aan ambtenaren van het ministerie van Financiën, was ongetwijfeld een anomalie, hoewel toen zeer verspreid in allerlei takken van het fiscale strafrecht. Een goede rechtsbedeling in strafzaken eist een homogeen gestructureerd parket. Men kent weliswaar sinds lang de krijgsauditoraten; sinds het Gerechtelijk Wetboek kent men bovendien de arbeidsauditoraten, die door de wetgever ingesteld werden om diverse redenen die met de vereisten van de uitoefening van de strafvordering zeer weinig te maken hadden, zoals blijkt uit het feit dat er geen gespecialiseerde strafrechtbank aan het gespecialiseerd parket beantwoordt.

De andere uitzonderingen op de bevoegdheid van de procureur des Konings zijn archaïsche curiositeiten, die zonder bezwaar naar het museum van de strafrechtspleging zouden mogen verhuizen. Het oude systeem heeft niemand gelukkig gemaakt. Zoals oud-minister van Financiën R. Henrion opmerkte in zijn wetsvoorstel van 12 oktober 1979, was de administratie er niet op uit veel te vervolgen en paste ze liever zelf de administratieve sancties toe, terwijl de magistraten ook niet veel voelden voor de door de administratie ingestelde strafvervolgingen. Het aantal vervolgingen was dan ook miniem.

Gewijzigd door artikel 47 van de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, luidde artikel 350, eerste lid, W.I.B. als volgt : « De strafvordering wordt uitgeoefend door het openbaar ministerie. » Die termen werden letterlijk overgenomen door de herstelwet betreffende de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking van 10 februari 1981. Sedert 1 november 1980 behoort het vervolgingsrecht inzake inkomstenbelastingen uitsluitend aan het openbaar ministerie.

Het openbaar ministerie kan vervolgen zonder dat een klacht of aangifte van de administratie vereist is.

Anderzijds kan de strafvordering niet meer, zoals vroeger wel mogelijk was, vervallen door een transactie tussen de administratie en de delinquent.

Terecht heeft men erop gewezen dat het nieuwe systeem langs beide kanten een grotere verantwoordelijkheid in het leven roept. De parketten en ook de strafrechtbanken zullen zich moeten bekwamen in economische, fiscale en boekhoudkundige technieken. De administratie zal rekening moeten houden met de beginselen van het recht en van het gerecht, voor het geval een dossier bij de strafrechter zou belanden.

Het nieuwe systeem zal er ongetwijfeld toe bijdragen de overtuiging aan te wakkeren dat fiscale misdrijven echte misdrijven zijn, dat ze, net als de gemeenschappelijke misdrijven, een ernstig nadeel aan de maatschappij berokkenen en dat ze, op dezelfde voet geplaatst als andere strafbare feiten, even drastisch beteugeld moeten worden » (R. Declercq, « Strafrechtelijke aspecten van de recente wetwijzigingen inzake inkomstenbelastingen », *Acta Falconis*, 83/5, p. 22, 23, 24.)

Cette constatation conserve aujourd'hui toute sa valeur. Un autre problème est celui de la collaboration pratique entre le fisc et les parquets. Il y a beaucoup à redire à cet égard et nous nous trouvons confrontés à de sérieuses contestations, dont faisait état notamment M. van Honsté, procureur général du ressort de la Cour d'appel de Bruxelles, dans la mercuriale prononcée lors de la rentrée solennelle de la Cour, le 1^{er} septembre 1982.

Plutôt que de limiter la compétence du ministère public, il propose de conférer aux fonctionnaires de l'administration fiscale les pouvoirs définis et délimités par la loi en vue de prêter assistance aux autorités judiciaires.

Dans son intervention, il se prononce même pour la modification de la loi que nous reprenons dans la présente proposition.

La base qui sera conférée de cette manière à l'intervention des fonctionnaires du fisc dans l'instruction ne fait cependant pas disparaître les problèmes que pose le concours de l'enquête fiscale et de l'instruction pénale. Ce problème résulte essentiellement du fait que les fonctionnaires des Finances, qui collaborent aujourd'hui et collaboreront à l'avenir à la recherche et à l'instruction des délits fiscaux, conservent simultanément leur compétence de fonctionnaires taxateurs. Ceci vaut également explicitement, depuis la loi du 8 août 1980, pour les fonctionnaires de l'inspection spéciale des impôts. Aussi est-il mis fin à la compétence taxatrice des fonctionnaires à l'égard de l'affaire pour laquelle ils sont désignés en qualité d'expert auprès de l'autorité judiciaire.

Ook deze vaststelling blijft vandaag nog steeds gelden. Een ander probleem is dit van de praktische samenwerking tussen de fiscus en de parketten. Hier blijkt dus een en ander mank te lopen en worden we geconfronteerd met ernstige betwistingen, waarnaar onder meer door de heer van Honsté, procureur-generaal van het rechtsgebied van het Hof van beroep te Brussel, in zijn rede bij de plichtige openingszitting van het Hof op 1 september 1982, werd verwezen.

Liever dan de bevoegdheid van het openbaar ministerie te beperken, stelt hij voor, wettelijk bepaalde en beperkte machten toe te kennen aan ambtenaren van de fiscale administratie met het oog op de bijstand aan de gerechtelijke overheden.

In zijn rede stelt hij zelfs de wetswijziging voor die we hier in dit voorstel in artikel hernemen.

De wettelijke basis die alzo zal gegeven worden aan het optreden van fiscale ambtenaren binnen het strafrechtelijk onderzoek, neemt evenwel niet de problemen weg die gepaard gaan met de samenloop tussen het fiscaal en het strafrechtelijk onderzoek. Dit probleem vloeit vooral voort uit het feit dat de ambtenaren van Financiën, die nu maar ook in de toekomst meewerken aan de opsporing en het onderzoek van fiscale misdrijven terzelfder tijd ook hun bevoegdheid als taxatie-ambtenaar behouden. Dit geldt sinds de wet van 8 augustus 1980 ook expliciet voor de ambtenaren van de bijzondere belastinginspectie. Vandaar dat aan de betrokken ambtenaren de taxatiebevoegdheid wordt ontnomen binnen de zaak waarbij ze als deskundige toegewezen worden aan de gerechtelijke overheid.

G. DE SMEYTER.