DOC 54 **2749/002**

BELGISCHE KAMER VAN VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

31 oktober 2017

De *Panama Papers* en de internationale fiscale fraude

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

BIJLAGEN

Zie:

Doc 54 **2749/ (2017/2018):**
001: Verslag.

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS DE BELGIQUE

31 octobre 2017

Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale

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

ANNEXES

Voir:

Doc 54 **2749/ (2017/2018):**
001: Rapport.

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

A. — Vaste leden / Titulaires:		**B. — Plaatsvervangers / Suppléants:**
N-VA	Peter Dedecker, Johan Klaps, Robert Van de Velde, Brecht Vermeulen	Sophie De Wit
PS	Stéphane Crusnière, Ahmed Laaouej, Eric Massin	Frédéric Daerden
MR	Benoît Friart, Benoît Piedboeuf, Vincent Scourneau	Gautier Calomne
CD&V	Roel Deseyn, Griet Smaers	Eric Van Rompuy
Open Vld	Katja Gabriëls, Luk Van Biesen	Ine Somers
sp.a	Peter Vanvelthoven	Dirk Van der Maelen
Ecolo-Groen	Georges Gilkinet	Kristof Calvo
cdH	Benoît Dispa	Christian Brotcorne

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

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

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

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

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers

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

De publicaties worden uitsluitend gedrukt op FSC gecertificeerd papier

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
courriel : publications@lachambre.be

Les publications sont imprimées exclusivement sur du papier certifié FSC

INHOUD

Blz.

BIJLAGEN

Eerste deel – Uitvoerig overzicht van de werkzaamheden van de bijzondere commissie.....5
Bijlage 1. Volledige lijst van de door de bijzondere commissie georganiseerde hoorzittingen 7
Bijlage 2. Lijst van de belangrijkste aanvullende schriftelijke informatie die de bijzondere commissie heeft gevraagd en ontvangen 13
Bijlage 3. Nota van de deskundigen – Verslag van de hoorzittingen en algemene context –van de heren Bourgeois en Delanote (nota bijgewerkt tot 10 januari 2017) 15

Tweede deel – Aanvullende nota's van de deskundigen 189
Bijlage 4. Toelichtende nota bij de meldingsplicht bijzondere mechanismen – van de heren Bourgeois en Delanote 191
Bijlage 5. Vergoeding van klokkenluiders (*whistleblowers*) – van de heren Bourgeois en Delanote195
Bijlage 6. Antigoon – nota dd 2 maart 2017 – van de heren Bourgeois en Delanote.....203
Bijlage 7. Antigoon – aanvullende nota dd 16 maart 2017 – van de heren Bourgeois en Delanote 217
Bijlage 8. Antwoorden op de vragen betreffende de strafrechtelijke aspecten van de voorlopige aanbevelingen van de bijzondere commissie "Internationale fiscale fraude/*Panama Papers*"- van de dames Franssen en Lurkin en de heer Thevissen. 221

Derde deel – Opvolging van de 108 aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie grote fiscale fraudedossiers 279
Bijlage 9. Analyseverslag van het Rekenhof: tenuitvoerlegging van de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie grote fiscale fraude-dossiers – Verslag aangenomen op 8 maart 2017 door de algemene vergadering van het Rekenhof.....281

Vierde deel – De internationale verdragen inzake fiscale aangelegenheden 399
Bijlage 10. Verslag van hoorzittingen dd 19 april 2016 uitgebracht namens de commissie voor de Buitenlandse Betrekkingen door de heer Benoît Piedboeuf (DOC 54 1768/001) 401

Lijst van de gebruikte afkortingen 457

SOMMAIRE

Pages

ANNEXES

Première partie – Aperçu détaillé des travaux de la commission spéciale 5
Annexe 1. Liste complète des auditions organisées par la commission spéciale 7
Annexe 2. Liste des principales informations complémentaires demandées et reçues par écrit par la commission spéciale 13
Annexe 3. Note des experts – Rapport des auditions et contexte général – de MM. Bourgeois et Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017).....15

Deuxième partie – Notes complémentaires des experts.....189
Annexe 4. Note explicative concernant l'obligation de dénonciation des mécanismes particuliers – de MM. Bourgeois et Delanote 191
Annexe 5. La rétribution du lanceur d'alerte (*whistleblowers*) – de MM. Bourgeois et Delanote 195
Annexe 6. Antigone – note du 2 mars 2017 – de MM. Bourgeois et Delanote 203
Annexe 7. Antigone – note complémentaire du 16 mars 2017 – de MM. Bourgeois et Delanote .217
Annexe 8. Réponses aux questions relatives aux aspects pénaux des recommandations provisoires de la commission spéciale "Fraude fiscale internationale/*Panama Papers*" –de Mmes Franssen et Lurkin et M. Thevissen.....221

Troisième partie – Suivi des 108 recommandations de la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale.....279
Annexe 9. Rapport d'analyse de la Cour des comptes: mise en œuvre des recommandations de la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale – Rapport adopté le 8 mars 2017 par l'assemblée générale de la Cour des comptes ..281

Quatrième partie – Les traités internationaux en matière fiscale 399
Annexe 10. Rapport d'auditions du 19 avril 2016 fait au nom de la commission des Relations extérieures par M. Benoît Piedboeuf (DOC 54 1768/001).....401

Liste des abréviations utilisées.....457

EERSTE DEEL – UITVOERIG OVERZICHT VAN DE WERKZAAMHEDEN VAN DE COMMISSIE

PREMIÈRE PARTIE – APERÇU DÉTAILLÉ DES TRAVAUX DE LA COMMISSION

BIJLAGE 1

VOLLEDIGE LIJST VAN DE DOOR DE BIJZONDERE COMMISSIE GEORGANISEERDE HOORZITTINGEN

ANNEXE 1

LISTE COMPLÈTE DES AUDITIONS ORGANISÉES PAR LA COMMISSION SPÉCIALE

Les comptes rendus intégraux peuvent être consultés sur le site de la Chambre : www.lachambre.be

De integraal verslagen kunnen op de website van de Kamer worden geraadpleegd : www.dekamer.be

Datum **Date**	**Gehoorde persoon** **Personne auditionnée**		
03.05.2016	Kristof Clerix,	*journalist (Knack)*	journaliste (Knack)
	Alain Lallemand,	*journalist (Le Soir)*	journaliste (Le Soir)
10.05.2016	Kristof Clerix	*journalist (Knack)*	journaliste (Knack)
	Lars Bové	*journalist (De Tijd)*	journaliste (De Tijd)
	Xavier Counasse	*journalist (Le Soir)*	journaliste (Le Soir)
	Joël Matriche	*journalist (Le Soir)*	journaliste (Le Soir)
17.05.2016	Frank Philipsen	*Administrateur-generaal , Bijzondere belastinginspectie, FOD Financiën*	Administrateur général, Inspection spéciale des impôts, SPF Finances
	Patrick Seré	*Directeur van de Dienst Coördinatie Anti-Fraude (CAF), Bijzondere belastinginspectie, FOD Financiën*	Directeur du service de coordination anti-fraude (CAF), Inspection spéciale des impôts, SPF Finances
	Tom Verschueren	*Jurist, Bijzondere belastinginspectie, FOD Financiën*	Juriste, Inspection spéciale des impôts, SPF Finances
	Philippe Jacquij	*Administrateur –generaal, Algemene Administratie van de Fiscaliteit, FOD Financiën*	Administrateur général, Administration générale de la fiscalité, SPF Finances
	Robert De Mulder	*Adviseur-generaal, Algemene Administratie van de Fiscaliteit FOD Financiën*	Conseiller général, Administration générale de la fiscalité, SPF Finances

	Peter Chiau	*Hoofd van de cel « Transfer pricing », Algemene Administratie van de Fiscaliteit FOD Financiën.*	Dirigeant de la cellule « prix de transfert », Administration générale de la fiscalité, SPF Finances
	Jan Helsen	*Gewestelijke Directie Antwerpen, Bijzondere belastinginspectie, FOD Financiën*	Direction régionale d'Anvers, Inspection spéciale des impôts, SPF Finances
	Hildegarde Bertin	*Gewestelijke Directie Antwerpen, Bijzondere belastinginspectie, FOD Financiën*	Direction régionale d'Anvers, Inspection spéciale des impôts, SPF Finances
	Sonja Van Duerm	*Gewestelijke Directie Brussel, Bijzondere belastinginspectie, FOD Financiën*	Direction régionale de Bruxelles, Inspection spéciale des impôts, SPF Finances
	M. Patrick Cassiman	*Gewestelijke Directie Brussel, Bijzondere belastinginspectie, FOD Financiën*	Direction régionale de Bruxelles, Inspection spéciale des impôts, SPF Finances
	Yannic Hulot	*5de directie, Bijzondere belastinginspectie, FOD Financiën*	5ème direction, Inspection spéciale des impôts, SPF Finances
24.05.2016	Rik Vandenberghe	*CEO ING Belgium*	CEO ING Belgium
	Birgit Van Camp	*Head of Compliance ING Belgium*	Head of Compliance ING Belgium
	Philippe Wallez	*Head of Private Banking ING Belgium*	Head of Private Banking ING Belgium
	Marc Raisière	*CEO Belfius*	CEO Belfius
	Dirk Vanderschrick	*Head of Retail & Commercial Banking Belfius*	Head of Retail & Commercial Banking Belfius
	Nathalie Delaere	*Tax Director Belfius*	Tax Director Belfius
31.05.2016	Philippe Masset	*CEO Degroof/Petercam*	CEO Degroof/Petercam
	Katia Wastchenko	*Head of Group Tax Degroof/Petercam*	Head of Group Tax Degroof/Petercam
	Gilles Firmin	*Chief Risk Officer Degroof/Petercam*	Chief Risk Officer Degroof/Petercam
	Jonny Van De Casteele	*Director Private Banking Brussels Degroof/Petercam*	Director Private Banking Brussels Degroof/Petercam
	Johan Thijs	*CEO KBC*	CEO KBC

	Erwin Schoeters	*General manager retail & Private Banking KBC*	General manager Retail & Private Banking KBC
	Dag Wyntin	*General manager Fiscaliteit en Kostenbeheer KBC*	General manager Fiscalité et gestion des coûts KBC
	Maxime Jadot	*CEO BNP Paribas Fortis*	CEO BNP Paribas Fortis
	Yves Verdingh	*Fiscaal departement BNP Paribas Fortis*	Département fiscal BNP Paribas Fortis
	Stéphane Vermeire	*Private banking and wealth management BNP Paribas Fortis*	Private banking and wealth management BNP Paribas Fortis
07.06.2016	Wouter Devriendt	*Chief Executive Officer, Dexia SA.*	Chief Executive Officer, Dexia SA.
	Michèle Colin	*Chief Compliance Officer, Dexia SA*	Chief Compliance Officer, Dexia SA.
14 et 21.06.2016	Jan Smets	*Gouverneur, Nationale Bank van België*	Gouverneur, Banque nationale de Belgique
	Jean-Paul Servais	*Voorzitter, FSMA*	Président, FSMA
	Koen Algoet	*Dienstchef prudentieel toezicht banken, Nationale Bank van België*	Chef de service contrôle prudentiel des banques, Banque nationale de Belgique
	Jozef, Swyngedouw	*Dienstchef prudentieel beleid en financiële stabiliteit, Nationale Bank van België*	Chef de service politique prudentielle et stabilité financière, Banque nationale de Belgique
	Jean-Michel Van Cottem	*Directeur, FSMA*	Directeur, FSMA
21.06.2016	Karel Anthonissen	*Gewestelijk directeur, Bijzondere Belastinginspectie, Gewestelijke Directie Gent, FOD Financiën*	Directeur régional, Inspection spéciale des impôts, Direction régionale Gand, SPF Finances.
	Marc De Geyndt	*Adviseur-generaal, Bijzondere Belastinginspectie, FOD Financiën*	Conseiller général, Inspection spéciale des impôts, SPF Finances
28.06.2016	Koen Maerevoet	*Head of Tax & Legal, KPMG Belgium*	Head of Tax & Legal, KPMG Belgium;
	Ferdy Foubert	*Partner, KPMG Belgium*	Partner, KPMG Belgium
	Herwig Joosten	*Managing partner Tax Belgique, EY*	Managing partner Tax Belgique, EY
	Wout Coppens	*Partner private client services, EY*	Partner private client services, EY;

	Piet Hemschoote	*Partner bedrijfsrevisor - regulatory leader, EY*	Partner, réviseur d'entreprises - regulatory leader, EY
	Laurence Van Eyken	*Director Risk Management - Independence, EY*	Director Risk Management - Independence, EY
05.07.2016	Patrick Boone,	*Managing Partner, PwC Tax Consultants bcvba*	Managing Partner, PwC Tax Consultants sccrl
	Philippe Vanclooster	*Partner, Head of Technical Committee, PwC Tax Consultants bcvba*	Partner, Head of Technical Committee, PwC Tax Consultants sccrl
	Thierry Smets	*Gedelegeerd bestuurder, voorzitter van het directiecomité Puilaetco Dewaay*	Administrateur-délégué, président du comité de direction, Puilaetco Dewaay
	Sabine Caudron	*Gedelegeerd bestuurder, verantwoordelijke van de verkoopteams, Puilaetco Dewaay*	Administrateur-délégué, responsable des équipes commerciales, Puilaetco Dewaay
	Xavier Bocquet	*Head of Wealth & Tax Structuring, Puilaetco Dewaay*	Head of Wealth & Tax Structuring, Puilaetco Dewaay
	Piet Vandendriessche	*CEO Deloitte Belgium*	CEO Deloitte Belgium
	Geert Verstraeten,	*Chief Operating Officer, Deloitte Belgium*	Chief Operating Officer, Deloitte Belgium
	Marc Bafort,	*Partner Business Tax, Deloitte Belgium*	Partner Business Tax, Deloitte Belgium
07.07.2016	Luis Miguel Hincapié	*Viceminister van Buitenlandse Zaken van de Republiek Panama;*	Vice-ministre des Affaires étrangères de la République de Panama
	Eyda Valera de Chinchilla	*Viceminister van Financiën van de Republiek Panama*	Vice-ministre des Finances de la République de Panama
20.09.2016	Christian Denoyelle	*Voorzitter van de Hoge Raad voor de Justitie (HRJ);*	Président du Conseil Supérieur de la Justice (CSJ)
	Annick Baudri	*Lid van de HRJ*	Membre du CSJ
	Caroline Vandresse	*Auditeur bij de HRJ*	Auditrice au CSJ
	Michel Claise	*Onderzoeksrechter bij de rechtbank van eerste aanleg van Brussel.*	Juge d'instruction auprès du tribunal de première instance de Bruxelles
28.09.2016	Paul Gérard	*Substituut-procureur des Konings bij het parket te Brussel*	Substitut du procureur du Roi près le parquet de Bruxelles
04.10.2016	Patrick Ludinant	*Directie voor de bestrijding van de zware en georganiseerde criminaliteit (DJSOC), Federale Politie*	Directeur de la Direction de la lutte contre la criminalité lourde et organisée (DJSOC), Police Fédérale
	Benoit Wolter	*Directeur Operaties DJSOC, Federale Politie*	Directeur des Opérations DJSOC, Police Fédérale
	Christian Van Wambeke	*Onderzoeksrechter bij de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen*	Juge d'instruction auprès du tribunal de première instance d'Anvers

25.10.2016	Steven Vanden Berghe	*Voorzitter van de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken (DVB), FOD Financiën*	Président du Service des Décisions Anticipées en matières fiscales (SDA), SPF Finances
	Véronique Tai	*Lid van het College van de DVB, FOD Financiën*	Membre du Collège du SDA, SPF Finances
	Piet De Vos	*Afdelingschef Bilaterale akkoorden, Stafdienst Beleidsexpertise en Ondersteuning, Dienst Reglementering, Directie Internationale Inkomstenbelastingen, FOD Financiën*	Chef de section Accords bilatéraux, Service d'encadrement Expertise et Support stratégiques, Service de la Réglementation, Direction Impôts sur les revenus internationaux, SPF Finances
08.11.2016	Philippe de Koster	*Voorzitter van de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI)*	Président de la Cellule de Traitement des Informations Financières (CTIF)
	Jean-Claude Delepière	*Gewezen voorzitter van de CFI*	Ancien président de la CTIF
	Perry Timmerman	*Adjunct inspecteur-analist, CFI*	Inspecteur-analyste adjoint, CTIF
	Ari Epstein	*CEO van het Antwerp World Diamond Center (AWDC)*	CEO de l'Antwerp World Diamond Center (AWDC)
	Trisevgeni Stavropoulos	*Head of Legal & Compliance, AWDC*	Head of Legal & Compliance, AWDC
	Karla Basselier	*Head of Public Affairs, AWDC*	Head of Public Affairs, AWDC
22.11.2016	Arnaud Zacharie	*Secretaris-generaal van het "Centre national de coopération au développement (CNCD)"*	Secrétaire général du Centre national de coopération au développement (CNCD)
	Jan Van de Poel	*Diensthoofd beleidsdienst, 11.11.11*	Responsable du département politique, 11.11.11
	Daniel Puissant	*Secretaris van het "Réseau pour la Justice Fiscale (RJF)"*	Secrétaire du Réseau pour la Justice Fiscale (RJF);
	Yve Rosseel	*Medewerker studiedienst ACV, lid van het Financieel Actie Netwerk (FAN)*	Collaborateur au service d'études "ACV", membre du "Financieel Actie Netwerk (FAN)"
30.11.2016	Pierre Moscovici	*Europees commissaris verantwoordelijk voor economische en financiële zaken, belastingen en douane-unie*	Commissaire européen aux Affaires économiques et financières, à la Fiscalité et à l'Union douanière
10.01.2017	Olivier Ruysschaert	*Substituut-procureur des Konings bij het parket te Gent*	Substitut du procureur du Roi près le parquet de Gand
	Kristof Lammens	*Substituut-procureur des Konings bij het parket te Gent*	Substitut du procureur du Roi près le parquet de Gand
	Adrien Masset	*Buitengewoon hoogleraar aan de Rechtenfaculteit van de Universiteit van Luik*	Professeur extraordinaire à la Faculté de Droit de l'Université de Liège
28.03.2017	Didier Claisse	*Raadsheer bij het Rekenhof*	Conseiller à la Cour des comptes

	Rudi Moens	*Raadsheer bij het Rekenhof*	Conseiller à la Cour des comptes
	Mark Stas	*eerste auditeur-revisor bij het Rekenhof*	1er auditeur réviseur à la Cour des comptes
	Véronique Simonis	*eerste auditeur-revisor bij het Rekenhof*	1ere auditrice réviseuse à la Cour des comptes
26.04.2017	Werner Langen	*Voorzitter van de onderzoekscommissie belast met de witwaspraktijken, belastingontwijking en belastingontduiking (PANA) van het Europees Parlement*	Président de la commission d'enquête sur le blanchiment de capitaux, l'évasion fiscale et la fraude fiscale (PANA) du Parlement européen
	M. Jeppe Kofod	*Co-rapporteur van de onderzoekscommissie belast met de witwaspraktijken, belastingontwijking en belastingontduiking (PANA) van het Europees Parlement*	Co-rapporteur de la commission d'enquête sur le blanchiment de capitaux, l'évasion fiscale et la fraude fiscale (PANA) du Parlement européen
	M. Petr Jezek	Co-rapporteur *van de onderzoekscommissie belast met de witwaspraktijken, belastingontwijking en belastingontduiking (PANA) van het Europees Parlement*	Co-rapporteur de la commission d'enquête sur le blanchiment de capitaux, l'évasion fiscale et la fraude fiscale (PANA) du Parlement européen
	M. Sven Giegold	*Lid van de onderzoekscommissie belast met de witwaspraktijken, belastingontwijking en belastingontduiking (PANA) van het Europees Parlement*	Membre de la commission d'enquête sur le blanchiment de capitaux, l'évasion fiscale et la fraude fiscale (PANA) du Parlement européen

BIJLAGE 2

LIJST VAN DE BELANGRIJKSTE AANVULLENDE SCHRIFTELIJKE INFORMATIE DIE DE BIJZONDERE COMMISSIE HEEFT GEVRAAGD EN ONTVANGEN

A. **De banken**

— vragenlijst *dd* 20 juli 2016 aan alle banken die werden gehoord;

— aanvullende vragenlijst *dd* 12 december 2016 aan alle banken die werden gehoord.

B. **De cijferberoepers**

Verzoek om advies van 8 augustus 2016 van de bijzondere commissie aan:

— het Instituut van de Bedrijfsrevisoren;

— het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten;

— het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten.

C. **De Nationale Bank van België (NBB)**

— voorstellen van de Nationale Bank van België en van de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA) van 21 november 2016 ter attentie van de bijzondere commissie “Internationale Fiscale Fraude / *Panama Papers*”;

— verslag over de resultaten van het onderzoek van de NBB dat op 2 december 2016 aan de bijzondere commissie “Internationale Fiscale Fraude / *Panama Papers*” werd bezorgd;

— nota van de NBB inzake het Centraal Aanspreekpunt: huidige toepassing en nieuwe tendensen, door de NBB bezorgd op 2 december 2016.

D. **Algemene Administratie van de Fiscaliteit**

Verzoek om statistische gegevens inzake het aantal *transfer pricing*-dossiers waarin belastingverhogingen werden toegepast (volgens het verhogingspercentage) voor de periode 2013-2017 (brief van 24 maart 2017).

ANNEXE 2

LISTE DES PRINCIPALES INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES DEMANDÉES ET REÇUES PAR ÉCRIT PAR LA COMMISSION SPÉCIALE

A. **Les banques**

— questionnaire adressé le 20 juillet 2016 à l’ensemble des banques auditionnées;

— questionnaire complémentaire adressé le 12 décembre 2016 à l’ensemble des banques auditionnées.

B. **Les professionnels du chiffre**

Demande d’avis adressée par la commission spéciale le 8 août 2016 à:

— l’institut des Réviseurs d’Entreprises;

— l’institut Professionnels des Comptables et Fiscalistes agréés;

— l’institut des Experts-comptables et Conseillers fiscaux.

C. **La Banque Nationale de Belgique (BNB)**

— propositions présentées par la Banque nationale de Belgique et l’Autorité des services et des marchés financiers (FSMA) à la commission spéciale “fraude fiscale internationale/ *Panama Papers*”, adressées le 21 novembre 2016;

— rapport à la commission spéciale “fraude fiscale internationale/*Panama Papers”* sur les résultats de l’enquête BNB, adressé par la BNB le 2 décembre 2016;

— note de la BNB concernant le Point de contact central: application actuelle et nouvelles orientations, adressée par la BNB le 2 décembre 2016.

D. **L’Administration générale de la Fiscalité**

Demande de données statistiques relatives au nombre de dossiers de *transfer pricing* dans lesquels des accroissements d’impôt ont été appliqués (en fonction du pourcentage de l’accroissement), sur la période 2013 – 2017 (courrier du 24 mars 2017).

E. **Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (BBI)**

Aanbevelingen die de heer Frank Philipsen, administrateur-generaal van de BBI, op 17 mei 2016 aan de bijzondere commissie heeft bezorgd (brief van de heer Philipsen aan de minister van Financiën).

F. **11.11.11**

— aanbevelingen van 11.11.11 aan de Bijzondere commissie;

— aanbevelingen van 11.11.11 aan de commissie voor de Buitenlandse betrekkingen.

G. **De parketten**

— gemeenschappelijke omzendbrief nr. 6/2012 van 30 mei 2012 van de minister van Justitie en het College van procureurs-generaal bij de hoven van beroep – Toepassing van artikel 216*bis* van het Wetboek van strafvordering, inzonderheid inzake het verruimd verval van de strafvordering tegen betaling van een geldsom (VVSBG);

— nota van 10 januari 2017 van de heer Lammens en de heer Russchaert (parket te Gent) naar aanleiding van de hoorzitting in de Bijzondere commissie;

— aanbevelingen van 28 september 2016 van de heer Van Calster met het oog op zijn hoorzitting.

H. **Dubbelbelastingverdragen**

Verdragen die een bepaling bevatten die gebaseerd is op het Belgische verdragsmodel en die afwijkt van de Belgische wetgeving op de definitief belaste inkomsten, lijst aangeleverd door de heer De Vos, FOD Financiën – Beleidsexpertise en -ondersteuning – Dienst Reglementering – Inkomstenbelastingen – Internationaal – Bilaterale overeenkomsten.

E. **Administration générale de l'Inspection spéciale des Impôts (ISI)**

Recommandations adressées le 17 mai 2016 à la commission spéciale, par M. Frank Philipsen, administrateur général de l'ISI (courrier de M. Philipsen au ministre des Finances).

F. **11.11.11**

— recommandations adressées à la commission spéciale par 11.11.11;

— recommandations adressées à la commission des Affaires étrangères par 11.11.11,

G. **Les parquets**

— circulaire commune n°6/2012 du ministre de la Justice et du Collège des procureurs généraux près les cours d'appel – Application de l'article 216*bis* C.i. cr., spécialement en ce qui concerne l'extension de l'extinction de l'action publique moyennant le paiement d'une somme d'argent (EEAPS), du 30 mai 2012;

— note rédigée par MM Lammens et Russchaert (Parquet de Gand) à l'occasion de leur audition devant la commission, le 10 janvier 2017;

— recommandations adressées à la commission par M. Van Calster, en vue de son audition, le 28 septembre 2017.

H. **Conventions préventives de la double imposition**

Conventions avec une disposition inspirée du modèle belge de convention qui déroge à la législation belge sur les revenus définitivement taxés, liste fournie par M. De Vos, SPF Finances – Expertise et Support stratégiques – Réglementation – Impôts sur les revenus – International – Accords bilatéraux.

BIJLAGE 3

NOTA VAN DE DESKUNDIGEN – VERSLAG VAN DE HOORZITTINGEN EN ALGEMENE CONTEXT – VAN DE HEREN BOURGEOIS EN DELANOTE (NOTA BIJGEWERKT TOT 10 JANUARI 2017)

INHOUDSTAFEL

I. Context 17
A. *Panama Papers* en andere *Leaks* 17
1. Journalisten 17
2. Panama – Ministers 24
B. Internationale en Europese context (incl. hoorzitting Moscovici) 26
1. Fiscale transparantie 26
2. Fiscaliteit van de ondernemingen 44
3. Fiscaliteit van de financiële transacties 46
4. AML-wetgeving 47
4.1. Fiscale misdrijven als criminele activiteiten 48
4.2. Een meer doorgedreven risicogebaseerde aanpak 48
4.3. Verbijzondering van de algemene governance-regel 49
4.4. AML-bedrijfsorganisatie op groepsniveau 49
4.5. Identificatie van de uiteindelijk begunstigde 50
4.6. Internationale samenwerking 50
C. Belastingparadijzen 52
1. Relevante criteria bij het definiëren van het begrip belastingparadijs 52
2. De notie “belastingparadijs” in de Belgische fiscale wetgeving 53
3. Naar een uniforme definitie van het begrip belastingparadijs? 56

II. Overheden 58
A. Fiscale administratie 58
1. Bijzondere Belastinginspectie (BBI) 58
1.1. Verhoor van de centrale diensten 58
1.2. Verhoor van de operationele directies 64
1.3. Hoorzitting met de heer Karel Anthonissen 69
1.4. Hoorzitting met de heer Marc De Geyndt 72
2. Dienst Voorafgaande Beslissingen 74
3. Dienst dubbelbelastingverdragen 75
4. Hoorzitting met de FOD Financiën: Algemene Administratie van de Fiscaliteit 86
B. Gerechtelijke overheden 88
1. Hoge Raad voor de Justitie 88
1.1. Aanleiding tot het bijzonder onderzoek 90
1.2. Methodologie 90
1.3. Structurele en organisatorische zwakke punten 92
1.4. Tijdsanalyse van de strafdossiers 97
1.5. Cultuurwijziging 100

ANNEXE 3

NOTE DES EXPERTS – RAPPORT DES AUDITIONS ET CONTEXTE GÉNÉRAL – DE MM. BOURGEOIS ET DELANOTE (NOTE ARRÊTÉE AU 10 JANVIER 2017)

SOMMAIRE

I. Contexte 17
A. *Panama Papers* et autres *Leaks* 17
1. Journalistes 17
2. Ministres du Panama 24
B. Contexte international et européen (incl. audition Moscovici) 26
1. Transparence fiscale 26
2. Fiscalité des entreprises 44
3. Fiscalité des transactions financières 46
4. Législation LBC 47
4.1. Les infractions fiscales en tant qu’activités criminelles 48
4.2. Une intensification de l’approche fondée sur les risques 48
4.3. Particularisation de la règle générale de gouvernance 49
4.4. Organisation LBC au niveau du groupe ... 49
4.5. Identification du bénéficiaire effectif 50
4.6. Coopération internationale 50
C. Paradis fiscaux 52
1. Critères pertinents pour la définition de la notion de paradis fiscal 52
2. La notion de “paradis fiscal” dans la législation fiscale belge 53
3. Vers une définition uniforme de la notion de paradis fiscal? 56

II. Autorités 58
A. Administration fiscale 58
1. Inspection spéciale des impôts (ISI) 58
1.1. Audition des services centraux 58
1.2. Audition des directions opérationnelles ... 64
1.3. Audition de M. Karel Anthonissen 69
1.4. Audition de M. Marc De Geyndt 72
2. Services des décisions anticipées 74
3. Service des conventions préventives de la double imposition 75
4. Audition du SPF Finances: Administration générale de la Fiscalité 86
B. Autorités judicaires 88
1. Conseil supérieur de la Justice 88
1.1. Origine de l’enquête particulière 90
1.2. Méthodologie 90
1.3. Faiblesses structurelles et organisationnelles 92
1.4. L’analyse temporelle des dossiers répressifs 97
1.5. Un changement de culture 100

2. Cel voor Financiële Informatieverwerking 104
2.1. De rol van de CFI in de strijd tegen het witwassen en de verhouding met andere actoren 104
2.2. Overzicht van het aantal meldingen, onderzoeksdaden en doormeldingen 106
2.3. De visie van de CFI m.b.t. het begrip "ernstige fiscale fraude" 108
2.4. Witwassen en virtuele betalingssystemen 109
2.5. De specificiteit van de meldingsplichten van diverse beroepsgroepen 110
2.6. De rol van de CFI bij de fiscale regularisaties 111
2.7. Het onderzoek van de CFI n.a.v. de *Panama Papers* 112
3. Federale Gerechtelijke Politie....114
4. Parketmagistraten....119
4.1. Hoorzitting met de heer Gerard (parket Brussel) 119
4.2. Hoorzitting met de heren Lammens en Ruysschaert (parket Gent) 120
5. Onderzoeksrechters 125
5.1. Hoorzitting met de heer Van Wambeke (Antwerpen) 125
5.2. Hoorzitting met de heer Claise (Brussel) 127

III. Private sector....131
A. Financiële sector 131
1. Toezichthouders 131
1.1. Antiwitwaswetgeving 131
1.2. Wetgeving "bijzondere mechanismen" ...133
1.3. Centraal aanspreekpunt 137
1.4. De werking van het toezicht 138
1.5. Het onderzoek naar de betrokkenheid van Belgische banken bij het opzetten van offshorestructuren 144
1.6. Het ad-hoconderzoek n.a.v. de publicatie van *Panama Papers* 147
2. Banken....148
2.1. Uiteenzetting van de vertegenwoordigers van de gehoorde bankinstellingen (met uitzondering van Dexia NV) 150
2.2. "Compliance" bij de gehoorde banken....152
2.3. Het preventief fiscaal beleid binnen de gehoorde bankinstellingen 155
2.4. Dexia 159
B. Grote advieskantoren 163
1. Algemene situering 163
2. De vanuit België verrichte werkzaamheden.164
3. Klantenacceptatiebeleid 166
C. Diamantsector 167

IV. Middenveld / NGO's....169

V. Hoorzitting met hoogleraar A. Masset....178

2. Cellule de traitement des informations financières 104
2.1. Le rôle de la CTIF dans le cadre de la lutte contre le blanchiment et la relation avec d'autres acteurs 104
2.2. Aperçu général du nombre de déclarations, d'actes d'investigation et de transmissions aux autorités judiciaires ..106
2.3. La vision de la CTIF concernant la notion de "fraude fiscale grave" 108
2.4. Blanchiment et systèmes de paiement virtuel 109
2.5. La spécificité des obligations de déclaration de divers groupes professionnels 110
2.6. Le rôle de la CTIF dans les régularisations fiscales 111
2.7. L'enquête de la CTIF à la suite des *Panama Papers* 112
3. Police judiciaire fédérale 114
4. Magistrats du parquet 119
4.1. Audition de M. Gérard (parquet de Bruxelles) 119
4.2. Audition de MM. Lammens et Ruysschaert (parquet de Gand) 120
5. Juges d'instruction 125
5.1. Audition de M. Van Wambeke (Anvers) .125
5.2. Audition de M. Claise (Bruxelles) 127

III. Secteur privé....131
A. Secteur financier 131
1. Autorités de contrôle 131
1.1. Législation antiblanchiment 131
1.2. Législation relative aux "mécanismes particuliers" 133
1.3. Point de contact central 137
1.4. Le fonctionnement du contrôle 138
1.5. Examen de la participation des banques belges à la mise en place de structures offshores 144
1.6. L'enquête ad hoc à la suite de la publication des *Panama Papers* 147
2. Les banques 148
2.1. Présentation des établissements bancaires auditionnés (hors Dexia SA) 150
2.2. La fonction de compliance au sein des établissements bancaires auditionnés ...152
2.3. La politique fiscale préventive au sein des établissements bancaires auditionnés 155
2.4. Dexia 159
B. Les grands cabinets de conseil 163
1. Situation générale 163
2. Activités effectuées à partir de la Belgique .164
3. Politique d'acceptation des clients 166
C. Le secteur du diamant 167

IV. Société civile / ONG 169

V. Audition du Professeur A. Masset 178

I. — CONTEXT

A. *Panama Papers* en andere *Leaks*

1. *Journalisten*

Op dinsdag 3 en 10 mei 2016 heeft de bijzondere commissie een aantal journalisten (de heren Kristof Clerix, Alain Lallemand, Lars Bové, Xavier Counasse en Joël Matriche) gehoord die actief lid zijn van het ICIJ (*International Consortium of Investigative Journalists)*.

De eerste hoorzitting was erop gericht een geschiedkundig overzicht en een samenvatting te brengen van de *leaks* die op fiscaal vlak aan de *Panama Papers* zijn voorafgegaan, namelijk de *Offshoreleaks*, de *Swissleaks* en de *Luxleaks*.

De tweede hoorzitting had betrekking op het jongste *leak*, met name de *Panama Papers*, die aan de oorsprong lagen van de vorming en de aanwijzing van een bijzondere parlementaire commissie.

1.1. *Offshoreleaks, Swissleaks en Luxleaks: geschiedenis van de feiten en algemene vaststellingen*

Vóór de *Panama Papers* hebben drie *leaks* op fiscaal vlak de actualiteit bepaald: de *Offshoreleaks* (gepubliceerd op 5 april 2013), de *Luxleaks* (gepubliceerd op 5 november 2014) en de *Swissleaks* (gepubliceerd op 8 februari 2015).

Het *International Consortium of Investigative Journalists* (ICIJ) is een netwerk van meer dan 190 onderzoeksjournalisten in meer dan 65 landen. Het werd in 1997 opgericht door de Amerikaanse journalist Chuck Lewis en voert onderzoeken die verder gaan dan de internationale fiscale fraude (smokkel, volksgezondheids- of milieuschandalen, corruptie enzovoort). Één van de gemeenschappelijke punten is het internationaal karakter van wat de journalisten in dat kader onderzoeken.

De gehoorde journalisten hebben de banden tussen die verschillende *leaks* aangegeven. Bij wijze van belangrijke voorafgaande opmerking hebben zij niettemin benadrukt dat de opeenvolgende onthullingen – één per jaar – niet het gevolg zijn van een oorspronkelijk vooraf opgestelde programmering, laat staan van een verborgen agenda. De heer Clerix zei daarover: “Dat is organisch gegroeid”.

Als opmerking vooraf onderstreepten de journalisten ook dat de strijd tegen de internationale fiscale fraude niet los moet worden aangepakt van de inspanningen ter voorkoming en bestrijding van ander wangedrag (witwaspraktijken, financiële criminaliteit enzovoort),

I. — CONTEXTE

A. *Panama Papers* et autres *Leaks*

1. *Journalistes*

Les mardis 3 mai et 10 mai 2016, la commission spéciale a auditionné des journalistes (MM. Kristof Clerix, Alain Lallemand, Lars Bové, Xavier Counasse et Joël Matriche) actifs dans le consortium ICIJ (*International Consortium of Investigative Journalists)*.

La première audition visait à remémorer et synthétiser les fuites de données qui, dans le domaine de la fiscalité, ont précédé les *Panama Papers: Offshoreleaks*, *Swissleaks* et *Luxleaks*.

La seconde audition portait sur la dernière fuite de données en date, à savoir les *Panama Papers*, qui constituent précisément l’objet et la cause de la désignation d’une commission parlementaire spéciale.

1.1. *Offshoreleaks, Swissleaks et Luxleaks: rappel des faits et constats généraux*

Préalablement aux *Panama Papers*, trois *Leaks*, en matière de fiscalité, ont marqué l’actualité: *Offshoreleaks* (publiées le 5 avril 2013); *Luxleaks* (publiées le 5 novembre 2014); *Swissleaks* (publiées le 8 février 2015).

L’*International Consortium of Investigative Journalists* (ICIJ) est un réseau regroupant plus de 190 journalistes d’investigation dans plus de 65 pays. Il a été créé en 1997 par le journaliste américain Chuck Lewis et opère des enquêtes qui vont au-delà de la fraude fiscale internationale (contrebande, scandales sanitaires ou environnementaux, corruption, etc.). Un des points communs est le caractère international de l’objet des investigations journalistiques accomplies dans ce cadre.

Les journalistes auditionnés ont indiqué les liens entre ces différentes fuites de données. Néanmoins, en guise de préalable important, ils ont tenu à souligner que les révélations successives – une par an – ne sont pas le fruit d’une programmation préétablie initialement, voire d’un agenda caché. Selon M. Clerix, “*dat is organisch gegroeid*”.

En guise de préalable aussi, les journalistes ont tenu à préciser que la lutte contre la fraude fiscale internationale ne doit pas être appréhendée indépendamment des efforts tendant à prévenir et lutter contre d’autres comportements répréhensibles (blanchiment, criminalité

waarvan de vaststelling wordt of kan worden gevoegd bij die van het bestaan van fiscale fraude op basis van internationale constructies (vele namen in het kader van de *Swissleaks* komen ook voor in andere documenten in verband met criminele feiten die als zodanig geen belastingontduiking zijn of zelfs in strafrechtelijke veroordelingen).

De *Offshoreleaks* werden gepubliceerd op 5 april 2013 en hebben betrekking op een reeks informatielekken over het gebruik van belastingparadijzen met het oog op fiscale fraude en witwaspraktijken. 86 journalisten uit een vijftigtal landen hebben het raderwerk onthuld dat aan de basis ligt van iets meer dan 120 000 offshorebedrijven. De gelekte informatie is afkomstig van twee kleine ondernemingen, een in Singapore (*Portcullis Trustnet*) en de andere op de Britse Maagdeneilanden (*Commonwealth Trust Limited*). Bij 90 hoofdbestanden was er een verband met Belgen of met offshorebedrijven waarachter Belgische belangen schuilgingen.

De O*ffshoreleaks* hebben veel gemeen met de *Panama Papers*. Beide dragen ertoe bij duidelijkheid te scheppen over de wereld van de offshorebedrijven die worden gebruikt, niet alleen om belasting te ontwijken, maar ook voor andere criminele doeleinden (witwaspraktijken enzovoort). De *Panama Papers* bieden echter een bredere (meer dan 200 000 offshorebedrijven) en meer gedetailleerde kijk op die duistere werkelijkheid (meer precisie over de naam van de offshorebedrijven en de mensen erachter). In vergelijking met de *Offshoreleaks* bieden de *Panama Papers* de mogelijkheid om de hele dynamiek af te bakenen die ten grondslag ligt aan het gebruik van de offshorebedrijven, alle fasen die men in dat kader door moet.

Er wordt opgemerkt dat in tegenstelling tot de *Swissleaks* geen enkel computerbestand dat als basis voor die onthullingen heeft gediend, bij de Belgische autoriteiten bekend was.

Sommige vaststellingen/analyses die ter gelegenheid van de *Offshoreleaks* werden verricht, blijven relevant in het kader van de *Panama Papers* (bijvoorbeeld de regionaal ongelijk gespreide aanwending van offshorebedrijven):

— een dergelijke aanwending komt meer voor in Vlaanderen, meer bepaald in de regio Antwerpen; zulks is waarschijnlijk het gevolg van de oververtegenwoordiging van de spelers uit de diamantsector;

— er is sprake van een concentratie van offshorebedrijven waarachter Belgische belangen schuilgaan in

financière, …) dont le constat s'ajoute ou peut s'ajouter à celui de l'existence d'une fraude fiscale fondée sur des montages internationaux (beaucoup de noms cités dans le cadre du *Swissleaks* se retrouvent dans d'autres documents relatifs à des faits de criminalité distincts de l'évitement de l'impôt proprement dit – voire dans des jugements de condamnation pénale).

Les *Offshoreleaks* sont parues le 5 avril 2013. Elles concernent une série de fuites d'informations relatives à l'utilisation de paradis fiscaux à des fins de fraude fiscale et de blanchiment d'argent. 86 journalistes, provenant d'une cinquantaine de pays, ont dévoilé la mécanique sous-jacente à un peu plus de 120 000 sociétés offshores. L'information trouve son origine dans des fuites provenant de deux petites entreprises, l'une située à Singapour (*Portcullis TrustNet*), l'autre dans les îles vierges britanniques (*Commonwealth Trust Limited*). 90 fichiers maîtres étaient liés à des Belges ou à des sociétés offshores derrière lesquelles se trouvaient des intérêts belges.

Les *Offshoreleaks* présentent beaucoup de points communs avec les *Panama Papers*. Toutes deux contribuent à éclaircir le monde des sociétés offshores utilisées, non pas seulement à des fins d'évitement de l'impôt, mais aussi à d'autres fins criminelles (blanchiment, …). Les *Panama Papers* offrent néanmoins un aperçu plus large (plus de 200 000 sociétés offshores) et détaillé de cette réalité occulte (davantage de précision relative au nom des sociétés offshores et des personnes derrière celles-ci). Par rapport aux *Offshoreleaks*, les *Panama Papers* permettent de cerner toute la dynamique sous-jacente à l'utilisation des sociétés offshores, toutes les étapes à franchir dans ce cadre.

L'on note que, contrairement à l'affaire *SwissLeaks*, aucun des fichiers informatiques qui ont servi de base à ces révélations n'était connu des autorités belges.

Certains constats/analyses effectués à l'occasion des *Offshoreleaks* conservent leur pertinence dans le cadre des *Panama Papers* (par exemple, le déséquilibre régional en termes de recours à des sociétés offshores:

— davantage en Flandre et, tout particulièrement dans la région d'Anvers, probablement du fait de la surreprésentation des acteurs du secteur du diamant;

— la concentration des sociétés offshores derrière lesquelles figurent des intérêts belges dans certains

sommige welomschreven belastingparadijzen, bijvoorbeeld de Britse Maagdeneilanden[1];

— sommige belastingplichtigen die bij die mechanismen zijn betrokken, hebben een dubbele nationaliteit (men laat natuurlijke personen te makkelijk omgaan met de criteria inzake aanhechting aan één of meer rechtsstelsels, onder meer de aanhechting aan België via de verkrijging van de Belgische nationaliteit);

— Belgische staatsburgers of ingezetenen vervullen een brugfunctie;

— volgens één van de gehoorde journalisten verloopt voor de Belgen de "opstap" naar de offshores minder via hun banken dan via de Luxemburgse administratie- of advocatenkantoren (al klopt het dat achter die administratiekantoren soms beroepsmensen van Belgische herkomst schuilgaan, of zelfs mensen die vanuit België werkzaam zijn);

— de inschakeling van de offshorebedrijven is terug te voeren op tal van (rechtmatige of onrechtmatige, al dan niet fiscale) redenen.

Een journalist beklemtoont het gemak waarmee sommige natuurlijke personen een Belgische verblijfplaats – en dus een Belgisch adres – kunnen aanwenden om constructies uit te werken waarbij (ketens van) offshorebedrijven zijn betrokken, alsmede om in hun land van herkomst te ontsnappen aan (fiscale of andere) verplichtingen of zelfs aan vervolging. Die "brugfunctie" van België zou volgens de journalisten misschien een versterking verantwoorden van de controles en van het toezicht inzake de vestiging van een verblijf in België.

De uiteenzetting over de *Luxleaks*, die op 5 november 2014 in de pers werden onthuld (op 9 december 2014 vond tevens een tweede perslek plaats), verwijdert ons enigszins van het vraagstuk dat natuurlijke personen tot offshorebedrijven hun toevlucht nemen om hun vermogen te beheren. De onthullingen hebben betrekking op *rulings* die de Luxemburgse autoriteiten op niet-openbare wijze aan grote multinationals hebben toegekend en waarmee de totale belastingdruk van de multinationale groep aanzienlijk kan worden teruggedrongen (dus niet alleen in Luxemburg, maar ook in andere landen waar entiteiten van de groep zijn gevestigd).

Die *rulings* worden doorgaans verkregen met de steun en door bemiddeling van de zogenaamde *"big four"-consultancy*- en doorlichtingsvennootschappen (inzonderheid PricewaterhouseCoopers). Die *rulings*

[1] Men dient op te merken dat de wetgeving in de Britse Maagdeneilanden is sindsdien geëvolueerd naar meer transparantie.

paradis fiscaux déterminés comme, par exemple, les îles vierges britanniques[1];

— la double nationalité de certains contribuables impliqués dans ces mécanismes (on laisse trop facilement les personnes physiques jouer avec les critères de rattachement à un ou plusieurs ordres juridiques, dont le rattachement à la Belgique par le biais de l'obtention de la nationalité belge);

— le rôle de relais de nationaux ou résidents belges;

— le fait que, pour les Belges, selon l'un des journalistes auditionnés, le "marchepied" vers les offshore soit moins leurs banques que les fiduciaires luxembourgeoises ou les cabinets d'avocats luxembourgeois (bien entendu, derrière ces fiduciaires se trouvent parfois des professionnels d'origine belge, voire opérant à partir de la Belgique);

— la multiplicité des motifs (légitimes ou illégitimes; fiscaux ou non) sous-tendant le recours aux sociétés offshores.

Un journaliste souligne la facilité avec laquelle certaines personnes physiques peuvent utiliser une résidence – et donc une adresse – belge, de manière à élaborer des schémas impliquant des (chaînes de) sociétés offshores et échapper à des obligations (fiscales ou autres), voire à des poursuites, dans leur pays d'origine. Ce rôle de "relais" de la Belgique justifierait peut-être, selon les journalistes, un renforcement des contrôles et de la surveillance relatifs à l'établissement d'une résidence en Belgique.

L'exposé relatif aux *Luxleaks*, dévoilées dans la presse le 5 novembre 2014 (une seconde fuite a également eu lieu le 9 décembre 2014), nous éloigne quelque peu de la problématique relative au recours, par des personnes physiques, à des sociétés offshores, en vue de la gestion de leur patrimoine. Les révélations ont trait à des *rulings* accordés, de manière non publique, à de grandes multinationales par les autorités luxembourgeoises, qui permettent une réduction considérable de la charge fiscale globale du groupe multinational (donc, non seulement au Luxembourg, mais aussi dans d'autres pays où des entités du groupe sont établies).

Ces *rulings* sont généralement obtenus avec appui et intermédiation de sociétés de consultance et d'audit dites "*big four*" (en particulier, *PricewaterhouseCoopers*). Ces *rulings* pouvaient valoir pour plusieurs années (plus de

[1] Notons que la législation dans les îles vierges britanniques a, depuis lors, évolué, dans le sens d'une plus grande transparence.

konden verscheidene jaren (langer dan tien jaar) gelden. Ze versterken de belastingdrukverlagende impact die gepaard gaat met de vestiging door de multinationale groep van dochterondernemingen op Luxemburgs grondgebied. De lekken wijzen op 37 *rulings* die direct of indirect op Belgische belangen betrekking hebben.

De zaak *Luxleaks* betreft voornamelijk de fiscaliteit van de grote multinationale ondernemingen, en roept heel andere vragen op dan die welke werden gesteld in het kader van de reflectie over het gegeven dat natuurlijke personen op offshorebedrijven een beroep doen om aan (legale of illegale) vermogensplanning te doen.

Volgens de journalisten deed de in het kader van de *Luxleaks* opgezette optimalisatie haar voordeel met de verschillen *(mismatches)* die kenmerkend zijn voor de nationale belastingstelsels en met de stand van het vigerende internationaal belastingrecht (vooral dan de dubbelbelastingbedragen).

Het staat niet vast dat de *rulings* onwettig waren ten aanzien van het nationale recht van de betrokken Staten, alsook van het toentertijd geldende internationaal verdragsrecht. Meer specifiek uit het oogpunt van het Europees recht inzake staatshulp, stelt de Europese Commissie de conformiteit van die *ruling*-praktijken echter duidelijk ter discussie.

Het economische belang van de vennootschappen die in Luxemburg werden opgericht om de *multinational* de mogelijkheid te bieden aansprakelijk te maken op een dergelijke *ruling* was kennelijk erg gering of zelfs onbestaande; volgens de journalisten was de vereiste inzake economisch belang als criterium om een belastingvoordeel te verkrijgen toentertijd in het Luxemburgs recht amper bindend. Sindsdien is het Luxemburgs juridisch raamwerk echter fors geëvolueerd, onder meer in het kader van de omzetting van de nieuwe antimisbruikmaatregelen die werden opgenomen in de zogenaamde “moeder-dochterrichtlijn”.

De op 8 februari 2015 bekendgemaakte *Swissleaks* (door 140 journalisten uit 45 verschillende landen), bestaan in de onthulling van informatie over de klanten van de HSBC Private Bank in Zwitserland (81 000 bankrekeningen – periode van 1988 tot 2007). Die onthulling gaat terug op gegevens die werden gekopieerd door een voormalige werknemer (H. Falciani). De desbetreffende gegevens (die betrekking hebben op duizenden natuurlijke personen en ondernemingen die klant waren van de bank in kwestie – meer dan 100 000 klanten uit 203 verschillende landen) werden door Franse onderzoekers in beslag genomen tijdens een huiszoeking in

dix ans). Ils accroissent l’impact réducteur de la charge fiscale liée à l’établissement, par le groupe multinational, de sociétés filiales sur le territoire du Luxembourg. Les fuites indiquent 37 *rulings* concernant directement ou indirectement des intérêts belges.

L’affaire *Luxleaks* concerne principalement la fiscalité des grandes entreprises multinationales et suscite des questions sensiblement différentes de celles soulevées dans le cadre de la réflexion sur le recours, par des personnes physiques, à des sociétés offshores en vue de la planification (illégale ou légale) de leur patrimoine.

Selon les journalistes, l’optimisation mise en place dans le cadre des *Luxleaks* bénéficiait des différences (*mismatches*) caractérisant les systèmes fiscaux nationaux et de l’état du droit fiscal international en vigueur (principalement, les conventions préventives de la double imposition).

Le caractère “illégal” des *rulings* au regard du droit national des États concernés, ainsi que du droit international conventionnel alors en vigueur, n’est pas établi. Néanmoins, du point de vue plus spécifiquement du droit européen des aides d’État, la conformité de ces pratiques de *rulings* avec ce dernier est aujourd’hui nettement mise en cause par la Commission européenne.

La substance économique des sociétés constituées au Luxembourg en vue de permettre à l’entreprise multinationale de bénéficier d’un *ruling* de ce type apparaît très faible, voire inexistante; mais l’exigence de substance économique, en tant que critère d’obtention d’un avantage fiscal, semblait, selon les journalistes, peu contraignante, à l’époque, en droit luxembourgeois. Depuis lors néanmoins, le cadre juridique luxembourgeois, a connu d’importantes évolutions, notamment dans le cadre de la transposition des nouvelles mesures anti-abus insérées dans la directive dite “mère-filiale”.

Les *Swissleaks*, publiées le 8 février 2015 (140 journalistes originaires de 45 pays différents), consistent en la révélation d’informations relatives aux clients de la HSBC Private Bank en Suisse (81 000 comptes bancaires – période allant de 1988 à 2007). Cette révélation trouve sa source dans des données copiées par un ancien employé (H. Falciani). Ces données (qui ont trait à des milliers de personnes physiques et entreprises clientes de la banque en cause – plus de 100 000 clients issus de 203 pays différents) ont été saisies par des enquêteurs français lors d’une perquisition au domicile de ce dernier. Les autorités françaises ont transmis un

de woning van de die werknemer. De Franse autoriteiten hebben België een cd-rom bezorgd, op basis waarvan de BBI bijkomend onderzoek heeft verricht.

De heer Falciani werd in Zwitserland strafrechtelijk veroordeeld (vijf jaar gevangenisstraf).

De *Swissleaks* brengen informatie aan het licht over het bezit van Zwitserse rekeningen via offshorebedrijven, vanuit het oogpunt van de rol die de banken hebben gespeeld in de uitwerking van die schema's, waarvan één van de doelstellingen, zij het niet de enige (bij de aanwending van offshorebedrijven kunnen andere doelstellingen meespelen), erin bestaat de belasting in het woonland van de betrokken natuurlijke personen te ontwijken (en zo te ontsnappen aan de toepassing van de Europese Spaarrichtlijn, die is uitgebreid tot bepaalde derde landen). De onthullingen in het kader van de *Panama Papers* verduidelijken de rol – naast die van de banken – van de *offshore providers*, zoals de advocatenkantoren.

De twee zaken vullen elkaar dus goed aan en maken het mogelijk het offshorefenomeen in al zijn aspecten goed te doorgronden. Bovendien hebben de journalisten kunnen aantonen dat die rekeningen niet enkel dienen om belastingfraude te plegen en geld wit te wassen, maar ook om het geld van andere misdrijven wit te wassen die onder de zware en georganiseerde misdaad vallen (bijvoorbeeld drugshandel), wat ook de vraag doet rijzen naar de verantwoordelijkheid van de banken.

Volgens de journalisten kan in het kader van de *Swissleaks*, wat België betreft, een oververtegenwoordiging van actoren uit de diamantsector worden vastgesteld. Die vaststelling wordt bevestigd door de *Panama Papers*.

1.2. *Panama Papers: feitenoverzicht en algemene vaststellingen*

De hoeveelheid documenten (e-mails, pdf's, Worddocumenten, fotobestanden) die betrekking hebben op de *Panama Papers* is ongeveer tien keer zo groot als die van de *Offshoreleaks* (11 500 000 documenten; 214 488 entiteiten – offshorebedrijven, trusts, stichtingen; 14 153 tussenstructuren; 21 belastingparadijzen; 211 genoemde landen; 511 banken). Die documenten zijn afkomstig van de groep van advocatenkantoren Mossack Fonseca. Het onderzoek is gevoerd door 376 journalisten uit 76 verschillende landen, die werken voor 109 verschillende media.

De onthullingen werden gepubliceerd in april 2016.

CD-rom à la Belgique, sur la base duquel l'ISI a effectué des investigations complémentaires.

M. Falciani a été pénalement condamné en Suisse (peine de cinq ans d'emprisonnement).

Les *Swissleaks* éclairent la détention de comptes suisses par l'intermédiaire de sociétés offshores, et ce sous l'angle du rôle joué par les banques dans l'élaboration de ces schémas, dont l'un des objectifs, mais pas uniquement (d'autres objectifs sous-tendant le recours à des sociétés offshores sont concevables), est d'éviter l'impôt dans le pays de résidence des personnes physiques concernées (et ainsi d'échapper à l'effet de la directive européenne "épargne" élargie à certains pays tiers). Les révélations dans le cadre des *Panama Papers* éclairent le rôle, à côté de celui des banques, des *offshore providers* tels que les cabinets d'avocats.

Les deux affaires se complètent donc bien en vue d'une compréhension précise du phénomène offshore dans sa globalité. Au demeurant, les journalistes ont pu souligner que ces comptes servent aussi, outre à commettre et blanchir l'argent de la fraude fiscale, à blanchir l'argent d'autres infractions relevant de la criminalité grave et organisée (par exemple, le trafic de drogue), ce qui soulève aussi la question de la responsabilité des banques.

Selon les journalistes, dans le cadre du *Swissleaks*, du point de vue de la Belgique, une surreprésentation des acteurs du secteur du diamant est observable. Ce constat est confirmé par les *Panama Papers*.

1.2. *Panama Papers: rappel des faits et constats généraux*

Le volume des documents (emails, pdf, doc. word, fichiers photo) associés aux *Panama Papers* est à peu près dix fois plus important que celui des *Offshoreleaks* (11 500 000 documents; 214 488 entités – sociétés offshores, trusts, fondations; 14 153 intermédiaires; 21 paradis fiscaux; 211 pays mentionnés; 511 banques). Ces documents émanent du groupe de cabinets d'avocats Mossack Fonseca. En termes d'investigation, il s'agit de 376 journalistes, de 76 pays différents, travaillant pour 109 médias.

Les révélations ont été publiées durant le mois d'avril 2016.

Het aantal Belgische onderdanen of inwoners van België die in de *Panama Papers* voorkomen, werd voorlopig vastgesteld op 732 (452 mensen met de Belgische nationaliteit); die namen worden in verband gebracht met 1 144 offshorebedrijven, trusts en stichtingen; het gaat om 11 belastingparadijzen, waarvan de Britse Maagdeneilanden de eerste plaats bekleden).

De journalisten hebben erop gewezen dat Luxemburg vaak terugkomt als tussenstation voor Belgen of inwoners van België voor het opzetten van offshoreconstructies en voor het openen van bankrekeningen op naam van offshorebedrijven. Die vaststelling werd al gedaan naar aanleiding van de *Offshoreleaks* (uit de Luxemburgse *Offshoreleaks*-bestanden blijkt dat de "opstap" naar offshores voor Belgen niet zozeer hun banken zijn, dan wel de Luxemburgse administratiekantoren of de Luxemburgse advocatenkantoren).

De journalisten benadrukken de rol van Experta, een dochteronderneming van *Dexia Banque Internationale*, gevestigd te Luxemburg. Er worden voorbeelden gegeven van constructies, die onder meer via Experta verliepen. De actieve rol van *Dexia Banque Internationale* wordt benadrukt, via haar eigen offshoreconstructie, Experta via welke de bank (meer dan 1 659 offshorebedrijven in handen heeft). Er worden schema's beschreven waarbij talrijke intermediaire bedrijven ("strobedrijven") betrokken zijn; die bedrijven komen volgens de journalisten voor in de jaarrekeningen van Dexia Group.

Een journalist (de heer Bové) verwijst naar de brief die Dexia BIL heeft gericht aan de Bijzondere Belastinginspectie, waarin sprake is van een offshorebedrijf en van de afschermingsrol ervan voor het bezit van een bankrekening in Luxemburg (bij Dexia BIL). De heer Bové vraagt zich af waarom de Belgische instanties (BBI, CBFA, NBB) dit niet hebben opgevolgd.

In het eerste grote onderzoek van de journalisten nam Dexia een centrale plaats in, wegens de voortdurende samenwerking tussen Dexia en Mossack Fonseca. De journalisten vermoeden dat de Groep Dexia kennis had van de betreffende offshorestructuren.

Vervolgens hebben de journalisten zich toegespitst op de dochteronderneming Fortis Intertrust, via welke offshoreconstructies werden opgezet ten gunste van de cliënten van Fortis. Ook werden vaststellingen gedaan over KBL, dochter van KBC, en over Bank Degroof (via een dochter, Fidalux). Sommige feiten zijn recent (2013) en dateren dus van na het uitbreken van de

Le nombre de nationaux ou résidents belges apparaissant dans les *Panama Papers* a été provisoirement fixé à 732 (452 nationaux belges); ces noms sont associés à 1 144 sociétés offshores, trusts et fondations; 11 paradis fiscaux sont concernés (le premier d'entre eux étant les îles vierges britanniques).

Les journalistes ont insisté sur la récurrence de la mention du Luxembourg comme point de passage, par des nationaux ou résidents belges, pour la mise en place de constructions offshores et pour l'ouverture de comptes en banque détenus par des sociétés offshores. Ce constat avait déjà été effectué à l'occasion des *Offshoreleaks* (les fichiers *Offshoreleaks* luxembourgeois révèlent que, pour les Belges, le "marchepied" vers les sociétés offshores est moins leurs banques que les fiduciaires luxembourgeoises ou les cabinets d'avocats luxembourgeois).

Les journalistes mettent en évidence le rôle d'Experta, filiale de Dexia Banque Internationale, établie à Luxembourg. Des illustrations de montages, par ce biais notamment, sont exposées. Le rôle actif de Dexia Banque Internationale est mis en évidence, et ce par l'intermédiaire de sa propre construction offshore, à savoir la société Experta (plus de 1 659 sociétés offshores détenues par son intermédiaire). Des schémas impliquant de nombreuses sociétés intermédiaires ("sociétés de paille") sont détaillés; ces sociétés, selon les journalistes, apparaissaient dans les comptes annuels de Dexia Groupe.

Un journaliste (M. Bové) fait mention de la lettre adressée par Dexia BIL à l'Inspection spéciale des impôts, qui évoque une société offshore et dont le rôle d'écran pour la détention d'un compte en banque au Luxembourg (auprès de Dexia BIL) est exprimé. M. Bové s'interroge sur l'absence de suivi par les autorités belges (ISI, CBFA, BNB).

Dexia a été au centre des premières investigations majeures des journalistes en raison de la permanence de la collaboration entre Dexia et Mossack Fonseca. Les journalistes présument que le Groupe Dexia avait connaissance des structures offshores en question.

Les journalistes se sont ensuite intéressés à la filiale Fortis Intertrust, par l'intermédiaire de laquelle des constructions offshores ont été mises en place, au profit de clients de Fortis. Des constats ont également été effectués par les journalistes à propos de KBL, filiale de KBC, ainsi qu'à propos de la banque Degroof (à travers une filiale, Fidalux). Certains faits sont récents (2013) et

economische en financiële crisis, en bijgevolg van na de herfinanciering van bepaalde banken door de overheid.

De heer Bové wijdt een gedeelte van zijn uiteenzetting aan de aanwending van offshorebedrijven door spelers uit de wereld van de nieuwe technologieën, zodat de aandacht wordt gevestigd op tussenstructuren die verschillen van de banken als dusdanig (adviesbureaus). Voor de wereld van de nieuwe technologieën kan de reden voor het oprichten van een offshorebedrijf van fiscale aard zijn, maar ook iets anders.

In het kader van de *Panama Papers* bestaat er, volgens de journalisten, een Belgische oververtegenwoordiging (vergeleken met andere economische sectoren) van spelers uit de diamantsector (één Belg of Belgisch ingezetene op tien). In hun antwoorden op de vragen van de journalisten zeggen de diamantairs niet welke niet-fiscale redenen zij zouden hebben om offshorebedrijven te gebruiken. De journalisten veronderstellen dat de oorzaak van de aanzienlijke toename van het aantal offshorebedrijven opgericht in de jaren 2000 te vinden is bij de wens een structuur op te richten waarmee men kan ontsnappen aan de gevolgen van de spaarrichtlijn. Een kwart van dit soort offshorebedrijven zou vandaag nog niet ontmanteld zijn. Meer dan de helft van de betrokken offshorebedrijven zou zijn opgericht door toedoen van Zwitserse banken, adviesbureaus en advocatenkantoren. De bestuurders van de helft van de grootste spelers uit de diamantsector hebben banden met offshorebedrijven in fiscale paradijzen.

De gehoorde journalisten hebben ook uitgelegd met welke methode de namen zijn achterhaald die de inhoud en de lengte hebben bepaald van de lijst van de Belgische belangen waarop de *Panama Papers* betrekking hebben. Het verschil tussen de “732 namen” en de lijst die uiteindelijk is gepubliceerd in de gegevensbank van de ICIJ zou volgens de journalisten worden verantwoord door elementen die eigen zijn aan de gekozen methode voor analyse en extrapolatie.

De bron van de lekken – die het pseudoniem “John Doe” bezigt – blijft tot op heden anoniem.

De journalisten stellen met grote nadruk dat Luxemburg bij het oprichten van offshoreconstructies een belangrijke rol speelt als tussenstation (sommigen spreken van een “systeem”).

datent donc d’une période postérieure au déclenchement de la crise économique et financière, et donc, des procédures de refinancement de certaines banques par les pouvoirs publics.

M. Bové consacre quelques développements de son exposé aux faits de recours à des sociétés offshores par des acteurs du monde des nouvelles technologies, ce qui permet de mettre en évidence des intermédiaires différents des banques à proprement parler (entreprises de conseil). Pour le monde des nouvelles technologies, la raison de la constitution de la société offshore peut être fiscale, mais pas uniquement.

Selon les journalistes, dans le cadre des *Panama Papers*, du point de vue de la Belgique, une surreprésentation (par rapport aux autres secteurs économiques) des acteurs du secteur du diamant est observable (un Belge ou résident belge sur dix). Il faut constater que les diamantaires n’indiquent pas aux journalistes – en réponse à leurs questions – quelles sont les raisons non fiscales justifiant le recours à des sociétés offshores. Les journalistes supposent que l’augmentation considérable du nombre de sociétés offshores créées dans les années 2000 trouve sa source dans la volonté de mettre en place une structure permettant d’échapper aux effets de la directive épargne. Un quart des sociétés offshores de ce type n’auraient pas encore été démantelées aujourd’hui. Plus de la moitié des sociétés offshores en question ont été constituées par le biais de l’intervention de banques, de bureaux de conseil et de cabinets d’avocats suisses. Les administrateurs de la moitié des plus grands acteurs du secteur du diamant ont des liens avec des sociétés offshores dans des paradis fiscaux.

Quant à l’objet et extension de la liste des intérêts belges concernés par les *Panama Papers*, les journalistes auditionnés ont exposé la méthode d’établissement de ces noms. La différence entre les “732 noms” et la liste en fin de compte publiée dans la banque de données de l’ICIJ se justifierait, selon les journalistes, par des éléments propres à la méthode d’analyse et d’extrapolation retenue.

Quant à la personne à l’origine des fuites – pseudonyme “John Doe” – l’anonymat est, à ce jour, conservé.

Les journalistes insistent nettement sur le rôle important du Luxembourg comme espace intermédiaire dans la mise en place de constructions offshores (certains évoquent un “système”).

2. ***Panama – Ministers***

De bijzondere commissie heeft op 7 juli 2016 de viceminister van Buitenlandse Zaken van de Republiek Panama, de heer Luis Miguel Hincapié, en de viceminister van Financiën van de Republiek Panama, mevrouw Eyda Valera de Chinchilla, gehoord. Zijne Excellentie Dario Ernesto Chiru Ochoa, ambassadeur van de Republiek Panama bij het Koninkrijk België, heeft eveneens aan de hoorzitting deelgenomen.

De Panamese overheid betreurt de schande waarmee haar land wordt overladen, want de aangewreven activiteiten gaan uit van een advocatenkantoor dat niet representatief is voor Panama. De vraagstukken waarop in verband met Panama de aandacht wordt getrokken, betreffen niet specifiek dit land maar de hele wereld. De focus op Panama is onbillijk, want bij dergelijke financiele operaties zijn tal van andere rechtsgebieden betrokken. Veel bedrijven uit de P*anama Papers* zijn overigens niet opgericht en geregistreerd onder het Panamese recht, maar onder het recht van andere landen. Toch heeft de Panamese overheid op dit verschijnsel gereageerd en maatregelen getroffen. De huidige regering is sinds juli 2014 aan de macht.

Panama ziet zichzelf als een sterk groeiende en vrij gediversifieerde economie, maar waarvan twee derden berust op de dienstensector. De bank- en financiële sector vertegenwoordigt 8 % van de economie, terwijl de logistiek goed is voor 20 % van de economische activiteit. Panama oefent traditioneel een grote aantrekkingskracht uit op directe buitenlandse investeerders.

Eén van de belangrijkste financiële centra ter wereld bevindt zich in Panama, met een bewezen betrouwbaarheid. Volgens de gehoorde ministers beoogt het land te beantwoorden aan de strengste internationale transparantienormen. De norm voor de automatische informatie-uitwisseling zal vanaf 2018 worden toegepast. Inzake de aanvaarding van de *Common Reporting Standard* had Panama vooraf vragen omtrent de vertrouwelijkheid van de verzamelde gegevens, maar intussen heeft het land hieromtrent waarborgen gekregen. Panama heeft ingestemd met de automatische gegevensuitwisseling op bilaterale basis. Het land heeft onlangs aanvaard de onderhandelingen met België over een verdrag tot de uitwisseling van inlichtingen (TIEA) op te starten. Vragen voor onderhandelingen met het oog op het sluiten van dergelijke akkoorden werden ook aan andere rechtsgebieden gericht, waarvan tien in de Europese Unie. Tijdens de hoorzitting werden verschillende voorbeelden gegeven van de huidige vooruitgang. Volgens de vertegenwoordigers van de Panamese regering heeft het land aanzienlijke stappen gezet op het vlak van

2. ***Ministres du Panama***

Le 7 juillet 2016, la Commission spéciale a auditionné le vice-ministre des Affaires étrangères de la République du Panama, M. Luis Miguel Hincapié, ainsi que le vice-ministre des Finances de la République du Panama, Mme Eyda Valera de Chinchilla. En outre, son Excellence Dario Ernesto Chiru Ochoa, ambassadeur de la République de Panama auprès du Royaume de Belgique a participé à l'audition.

Les autorités du Panama regrettent l'opprobre ainsi jetée sur leur pays, alors que les activités reprochées sont celles d'un cabinet d'avocats qui n'est pas représentatif du Panama. Les questions mises en évidence à propos du Panama ne sont pas spécifiquement liées à lui: le problème est global. De très nombreuses autres juridictions sont impliquées dans des opérations financières de ce type et le focus mis sur le Panama est injuste. D'ailleurs, beaucoup de sociétés reprises dans les *Panama Papers* n'ont pas été créées et immatriculées sous l'empire du droit panaméen, mais sous celui d'autres pays. Par rapport à ce phénomène, les autorités panaméennes ont néanmoins pris des mesures. Elles ont réagi. Le gouvernement actuel est en place depuis le mois de juillet 2014.

Le Panama se décrit comme une économie à forte croissance, assez diversifiée, mais avec deux tiers reposant sur le secteur des services. Le secteur bancaire et financier équivaut à 8 % de l'économie, alors que le secteur logistique occupe 20 % de l'espace économique. Le Panama a une tradition d'attractivité forte des investissements étrangers directs.

Le Panama englobe un des centres financiers les plus importants au monde, dont la solidité est établie. Il s'est donné pour objectif, selon les ministres auditionnés, de répondre aux normes de transparence internationales les plus élevées. Le standard de l'échange automatique d'informations sera pratiqué à partir de 2018. Quant à l'adhésion au *Common Reporting Standard,* le Panama s'est préalablement posé la question de la confidentialité des informations recueillies. Il a reçu ses assurances depuis lors. Le Panama a consenti à pratiquer l'échange automatique d'informations sur une base bilatérale. Il vient d'accepter d'entamer la négociation d'un accord d'échange de renseignements (TIEA) avec la Belgique. Des demandes de négociation de conclusion de tels accords ont été adressées à d'autres juridictions, dont dix de l'Union européenne. Plusieurs illustrations des avancées actuelles ont été exposées lors de l'audition. Selon les représentants du gouvernement, de sérieux pas en avant ont été réalisés par le Panama en ce qui concerne la transparence internationale. Ces pas se poursuivent (depuis l'audition, des évolutions sont

de internationale transparantie. Dit proces gaat voort (sinds de hoorzitting waren er ontwikkelingen inzake de onderhandelingen met de OESO – zie hierna).

Panama heeft een (klein) netwerk van verdragen tot voorkoming van dubbele belastingen en tot uitwisseling van inlichtingen. Het land is voortaan erg actief binnen de OESO en voldoet aan de normen van deze organisatie. De Panamese overheid heeft duidelijk verklaard dat ze wil samenwerken met de andere landen, gevolg wil geven aan hun vragen voor ondersteuning, en informatie wil doorgeven over de burgers (van die andere landen) die zich schuldig maken aan fiscale fraude.

Deze inspanningen van Panama leveren resultaat op. Het land staat sinds kort niet meer op de "grijze lijst" van de FATF. Het stond op deze lijst wegens ontoereikende wetgeving inzake beteugeling van witwaspraktijken en van terrorismefinanciering. Sindsdien werden nieuwe wetten aangenomen; die staan in het bijzonder in verband met de strafrechtelijke beteugeling van terrorisme of voeren nieuwe inbreuken inzake witwaspraktijken in.

De Panamese regering heeft verschillende wetten doen aannemen inzake het *know you customer*-principe in de banksector. Een wet heeft de aandelen aan toonder afgeschaft en heeft verplichtingen opgelegd inzake identificatie van de uiteindelijk begunstigden van rechtspersonen. De overheid heeft niet alleen een regulator voor de financiële sector ingesteld, maar ook voor de beroepsmatige bemiddeling bij het oprichten van naamloze vennootschappen. Er werden dus talrijke maatregelen genomen, hoofdzakelijk sinds de huidige regering aan de macht is. Zij beogen een correcte invulling te geven aan de idee dat vanaf de oprichting van een vennootschap of de opening van een bankrekening de uiteindelijk begunstigden ervan permanent identificeerbaar moeten zijn. De identificatie van de uiteindelijk begunstigden is, volgens de Panamese overheid, in het hele Panamese recht doorgedrongen. Volgens het hoofd van de toezichthouder van de Panamese financiële sector zijn momenteel van alle aandelen in het Panamese financiële systeem de aandeelhouders gekend.

Overigens is het ontwijken van belasting niet de enige reden waarom men vennootschappen opricht in Panama noch waarom er hiervoor bemiddelingdiensten bestaan.

Op 27 oktober 2016 heeft Panama de Multilaterale Overeenkomst inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden (*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*) ondertekend, waardoor het land het 105e rechtsgebied ter wereld wordt dat zich aansluit bij dit belangrijke instrument voor meer transparantie en voor

constatées en ce qui concerne les négociations avec l'OCDE – *cf* ci-après).

Le Panama a un (petit) réseau de conventions de double imposition et d'échanges de renseignements. Il s'investit désormais au sein de l'OCDE et satisfait aux standards émanant de cette organisation. Les autorités panaméennes ont indiqué nettement vouloir coopérer avec les autres pays, donner suite à leurs demandes d'assistance et transférer les informations sur les citoyens (de ces autres pays) qui commettent des délits de fraude fiscale.

Ces efforts du Panama paient. Il vient de sortir de la liste grise du GAFI. Il y était inclus pour cause de législation déficiente en matière de répression du blanchiment et du financement du terrorisme. Depuis lors, des législations ont été approuvées, notamment en lien avec la répression pénale du terrorisme ou l'introduction de nouvelles infractions de blanchiment.

Le gouvernement a fait adopter plusieurs lois relatives au *know your customer* dans le secteur bancaire. Une législation a mis fin à la possibilité d'avoir des actions au porteur et imposé des contraintes en matière d'identification des bénéficiaires finaux de personnes morales. Outre un régulateur de l'industrie financière, les autorités ont introduit un régulateur pour les professions qui servent d'intermédiaire dans la création de sociétés anonymes. De nombreuses mesures ont donc été prises (principalement depuis l'entrée en fonction de l'actuel gouvernement). Elles tendent à concrétiser l'idée de l'identification permanente des bénéficiaires finaux au moment de la constitution d'une société ou de l'ouverture d'un compte bancaire. Cette notion d'identification des bénéficiaires pénètre le droit panaméen de manière globale, selon les autorités panaméennes. Selon la responsable de l'autorité de surveillance du secteur financier panaméen, toutes les actions qui se trouvent aujourd'hui dans le système financier panaméen ont des actionnaires qui sont connus.

Au demeurant, la constitution de sociétés à Panama et l'intermédiation pour l'aide à la création de telles sociétés ne repose pas uniquement sur des motifs d'évitement de l'impôt.

Le 27 octobre 2016, le Panama a signé la Convention multilatérale sur l'Assistance administrative mutuelle en matière fiscale (*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*), devenant ainsi la 105e juridiction dans le monde à adhérer à cet instrument majeur dans le cadre du développement de la transparence et de la lutte contre la fraude fiscale

de strijd tegen de grensoverschrijdende fiscale fraude. Deze ondertekening zou volgens de Panamese overheid een tastbaar bewijs zijn van haar wil om inzake transparantie volledig mee te werken met de internationale gemeenschap.

In het kader van Eurojust zijn in maart en april 2017, in Zwitserland, coördinatievergaderingen gepland tussen de bevoegde overheden van 19 Europese landen en van Panama, met als doel tot concrete samenwerking te komen betreffende het onderzoek in verband met de *Panama Papers*. Vertegenwoordigers van de Verenigde Staten en van Europol nemen eveneens deel.

B. **Internationale en Europese context – hoorzitting met de heer Pierre Moscovici, Europees commissaris verantwoordelijk voor economische en financiële zaken, belastingen en douane-unie**

1. ***Fiscale transparantie***

Internationale context

Er zijn op verschillende plaatsen een groot aantal instrumenten en fora ontstaan voor informatie-uitwisseling. De OESO speelt een grote rol bij de totstandbrenging van een algemeen kader voor meer fiscale transparantie op internationaal vlak. Er zijn tal van initiatieven genomen, die geleidelijk concreet gestalte krijgen in de relaties tussen Staten.

Voorheen was “uitwisseling op verzoek” de norm, maar dankzij het initiatief van de OESO is “automatische uitwisseling” sinds 2015 de nieuwe norm voor internationale gegevensuitwisseling. Onder “automatische uitwisseling” wordt verstaan: “de systematische verstrekking van *vooraf bepaalde inlichtingen* aan een andere lidstaat, zonder voorafgaand verzoek, met regelmatige, vooraf vastgestelde tussenpozen” [2].

Net zoals de aangifte per land is de automatische uitwisseling in de ogen van de OESO en de EU een waardevol middel in de strijd tegen belastingfraude en -ontwijking. Desalniettemin vervangt de automatische gegevensuitwisseling de uitwisseling op verzoek niet. De belastingdiensten die niet tevreden zijn met de informatie die zij verkrijgen via de automatische uitwisseling,

[2] Art. 3, 9), Richtlijn 2011/16 en artikel 338, 11°, van het WIB 92.

transfrontalière. Cette signature serait un élément de preuve tangible, selon les autorités panaméennes, de leur volonté de coopérer pleinement sur la transparence avec la communauté internationale.

En mars et avril 2017, des rencontres de coordination sont prévues en Suisse entre les autorités compétentes de 19 États européens et les autorités compétentes du Panama, et ce dans le cadre d’Eurojust, afin de concrétiser une coopération pour les enquêtes liées aux *Panama Papers*. Des représentants des États-Unis et d’Europol y participent également.

B. **Contexte international et européen – audition de M. Pierre Moscovici, commissaire européen aux Affaires économiques et financières, à la fiscalité et à l’Union douanière**

1. ***Transparence fiscale***

Contexte international

En ce qui concerne l’échange d’informations, on a assisté à l’émergence çà et là d’une multitude d’instruments, ainsi que de forums. L’OCDE joue un rôle majeur dans l’émergence d’un cadre général pour une meilleure transparence fiscale à l’échelle internationale. De nombreuses initiatives ont été prises, qui se concrétisent progressivement dans les rapports entre États.

Si l’échange sur demande constituait auparavant la norme, l’échange automatique est devenu, à l’initiative de l’OCDE, la nouvelle norme d’échange international de renseignements, et ce depuis 2015. On entend par “échange automatique de renseignements”, “la communication systématique, sans demande préalable, d’*informations prédéfinies*, à intervalles réguliers préalablement fixés, à un autre État membre”[2].

A l’instar de la déclaration pays par pays, l’échange automatique constitue, aux yeux de l’OCDE et de l’UE, un outil précieux en vue de lutter contre la fraude et l’évasion fiscales. L’échange automatique de renseignements ne remplace néanmoins pas l’échange sur demande. Les administrations fiscales insatisfaites des informations obtenues par la voie de l’échange

[2] Art. 3, 9), directive 2011/16 et article 338, 10°, CIR 1992.

kunnen steeds uitvoerigere informatie krijgen via het mechanisme van de uitwisseling op verzoek[3].

De gemeenschappelijke norm voor informatie-uitwisseling op verzoek berust op drie pijlers:

— de beschikbaarheid van de gegevens (nationaal recht);

— de toegang tot de gegevens (nationaal recht – bankgeheim);

— de mogelijkheid om de gegevens aan een partnerland door te geven (bilaterale of multilaterale verdragen).

Niet alleen op Belgische maar ook op internationale schaal stond het volgende op het spel: de bewaring van en de toegang tot de bank- en financiële gegevens; de bewaring van en de toegang tot de boekhoudgegevens; de bewaring van en de toegang tot de gegevens inzake aandeelhouders, vennoten, stichters, daadwerkelijk begunstigden enzovoort, alsook de eventuele regelingen van effecten aan toonder.

De volgende strategieën werden gevolgd: opname van de bestaande tekst van artikel 26 van het OESO-model; sluiten van een TIEA (*tax information exchange agreement* – dergelijke overeenkomsten behelzen slechts de "uitwisseling op aanvraag" en niet de automatische of spontane uitwisseling); ondertekening van de multilaterale overeenkomst voor wederzijdse bijstand tussen de OESO en de Raad van Europa van 25 januari 1988 (protocol van 2010) (zie ook hieronder).

Dit zijn de principes:

— benutting van alle interne middelen: de partnerstaat kan pas om medewerking worden verzocht wanneer eerst alle interne middelen zijn ingezet om de informatie te verkrijgen;

— relevantiebeginsel: de *fishing expedition* zijn dus in principe verboden. Deze term is problematisch gezien haar vaak te ruime interpretatie;

[3] In die zin stelt artikel 8*bis*, § 10, van Richtlijn 2011/16, ingevoegd door Richtlijn 2015/2376, expliciet dat de lidstaten, in overeenstemming met de procedure voor de uitwisseling van inlichtingen op verzoek (artikel 5), om aanvullende inlichtingen kunnen verzoeken, daaronder begrepen de volledige tekst van een voorafgaande grensoverschrijdende *ruling* of een voorafgaande verrekenprijsafspraak. Eigenlijk is de automatische uitwisseling inzake grensoverschrijdende fiscale *ruling* niet direct van toepassing op de tekst van de beslissing maar op de inlichtingen over die beslissing, opgesomd in artikel 8, § 6, van de richtlijn.

automatique peuvent toujours obtenir de plus amples informations via le mécanisme de l'échange sur demande[3].

Le standard commun pour l'échange d'informations sur demande repose sur trois piliers:

— La disponibilité de l'information (droit national);

— L'accès à l'information (droit national – secret bancaire);

— La possibilité de fournir l'information à l'État partenaire (traités bilatéraux ou multilatéraux).

A l'échelle belge mais aussi internationale, les enjeux ont été les suivants: la conservation et l'accès aux données bancaires et financières; la conservation et l'accès aux données comptables; la conservation et l'accès aux données relatives aux actionnaires, associés, fondateurs, bénéficiaires effectifs, … et les éventuels régimes de titres au porteur.

Les stratégies ont été les suivantes: insertion de la version actuelle de l'article 26 du Modèle OCDE; conclusion d'un TIEA (*tax information exchange agreement* – ces accords ne couvrent que "l'échange sur demande" et non l'échange automatique ou spontané); signature de la convention multilatérale d'assistance mutuelle OCDE/Conseil de l'Europe du 25 janvier 1988 (protocole de 2010) (*cf* aussi *infra*).

Les principes sont les suivants:

— principe d'épuisement des voies internes: l'État partenaire ne peut être requis que si tous les moyens internes ont préalablement été mis en œuvre pour obtenir l'information;

— principe de pertinence: les *fishing expedition* sont donc en principe interdites. Cette expression pose cependant des difficultés en raison de son interprétation souvent trop large;

[3] En ce sens, l'article 8*bis*, § 10, de la directive 2011/16, tel qu'inséré par la directive 2015/2376, dispose expressément que les États membres peuvent, conformément à la procédure régissant l'échange d'informations sur demande (art. 5), demander des informations complémentaires, y compris le texte intégral d'une décision fiscale anticipée en matière transfrontière ou d'un accord préalable en matière de prix de transfert. A-vrai-dire, l'échange automatique en matière de *ruling* fiscal transfrontière ne porte pas directement sur le texte de la décision, mais sur des informations à son sujet, énumérées à l'article 8, § 6, de la directive.

— mogelijkheden inzake gebundelde aanvragen: voor groepen belastingplichtigen in dezelfde situatie;

— uitwisseling van bankinlichtingen op grond van artikel 26, § 5, van het OESO-model: ingeval deze paragraaf door de Staten wordt opgenomen in de verdragen die zij sluiten, mogen zij het bankgeheim niet aanvoeren om de uitwisseling van dergelijke gegevens te weigeren.[4] Men dient op te merken dat sinds 2009 België die paragraaf 5 tracht op te nemen in de nieuwe overeenkomsten. Tijdens zijn hoorzitting heeft de heer De Vos van de FOD Financiën sterk de nadruk gelegd op het belang van *peer review* in het raam van het *Global Forum on Transparancy and Exchange of Information* (zie hieronder*),* om aldus de doeltreffendheid van gegevensuitwisseling op verzoek na te gaan.

Opdat aan een Staat een verzoek om inlichtingen kan worden gericht, moet er een minimumaantal aanwijzingen zijn dat in die Staat relevante gegevens zullen kunnen worden aangetroffen, omdat anders het gevaar voor *fishing expedition* bestaat, wat verboden is. Om die *trigger* te verkrijgen*,* is de heer De Vos van mening dat de automatische uitwisseling van financiële gegevens een grote meerwaarde zal meebrengen.

Hier moeten drie elementen tegen elkaar worden afgewogen om de meer omvattende impact te vatten van de werkzaamheden van de OESO in verband met de invoering van de nieuwe norm inzake automatische gegevensuitwisseling; die norm zal door de Europese Unie worden verankerd en uitgebreid.

1/ Het Wereldforum inzake transparantie en gegevensuitwisseling;

2/ De automatische uitwisseling van inlichtingen;

3/ Het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden.

1/ Het Wereldforum inzake transparantie en gegevensuitwisseling

Het Wereldforum is een internationale instantie die zich toelegt op de tenuitvoerlegging van de internationale normen inzake fiscale transparantie. Door middel van toezicht en *peer review* ziet het erop toe dat die strenge normen inzake transparantie en gegevensuitwisseling voor fiscale doeleinden overal ter wereld worden ingevoerd. Dit Wereldforum is de opvolger van een

[4] België wisselt bankinlichtingen uit, ook wanneer voormelde paragraaf 5 in de CDI ontbreekt, doch alleen wanneer de andere Staat hetzelfde handelt (wederkerigheid).

— possibilités de demandes groupées: pour les groupes de contribuables qui se trouvent dans la même situation;

— échange de renseignements bancaires sur la base de l'article 26, § 5, du Modèle OCDE: si les États insèrent ce paragraphe dans les conventions qu'ils concluent, ils ne peuvent plus opposer le secret bancaire pour refuser d'échanger de telles informations.[4] Notons que depuis 2009, la Belgique s'efforce d'insérer ce paragraphe 5 dans les conventions nouvellement conclues. Lors de son audition, M. De Vos, du SPF Finances, a beaucoup insisté sur l'importance du *peer review* dans le cadre du Global Forum on Transparancy and Exchange of Information (*cf infra)*, pour évaluer l'effectivité de l'échange de renseignements sur demande.

Pour qu'une demande de renseignements soit adressée à un État, encore faut-il avoir un minimum d'indications que des informations pertinentes peuvent être trouvées dans cet État, sous peine de procéder à une *fishing expedition* prohibée. Pour obtenir ce déclencheur*,* M. De Vos estime que l'échange automatique de données financières engendrera une plus-value considérable.

Trois éléments doivent être mis en relief ici pour comprendre l'impact plus global des travaux de l'OCDE sur l'introduction de la nouvelle norme d'échange automatique de renseignements, norme qui va être consolidée et étendue par l'Union européenne.

1/ Le Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements;

2/ L'échange automatique de renseignements;

3/ La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

1/ Le Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements

Le Forum Mondial est un organisme international de travail sur la mise en œuvre des normes internationales en matière de transparence fiscale. Il veille à ce que ces normes exigeantes de transparence et d'échange d'information à des fins fiscales soient en place dans le monde grâce à ses activités de contrôle et d'examen par les pairs. Successeur d'un premier Forum créé au début

[4] La Belgique échange des renseignements bancaires, même en l'absence de ce paragraphe 5 dans les CDI, mais uniquement si l'autre État procède de la même manière (réciprocité).

eerste Forum dat begin de jaren 2000 werd opgericht; in september 2009 werd het grondig geherstructureerd als gevolg van de oproep van de G20 om de transparantie- en gegevensuitwisselingsnormen krachtiger ten uitvoer te leggen. Het Forum bestaat uit 139 leden. Tussen hen vinden de *peer review processes* plaats; op basis daarvan kan men zich ervan vergewissen dat de leden de ter zake aangegane verbintenissen ten volle uitvoeren[5]. Het Forum tracht voorts de voorwaarden te scheppen voor een internationaal *level playing field* tussen de Staten (met inbegrip van de Staten die geen lid van het Wereldforum zijn).

In maart 2017 heeft het Wereldforum zijn jongste verslag over de voortgang op het stuk van fiscale transparantie en gegevensuitwisseling gepubliceerd[6]. Daarin wordt onderstreept dat het internationaal belastingstelsel de jongste jaren transparanter, efficiënter en inclusiever is geworden. Dankzij de automatische uitwisseling van gegevens verdwijnt het bankgeheim en hebben de Staten al veel belastingontvangsten kunnen recupereren (80 miljard euro) – via regularisatie- en andere plannen met het oog op de tenuitvoerlegging van de norm inzake automatische gegevensuitwisseling.

Het jongste rapport van maart 2017 herinnert aan het historische belang van het jaar 2017 in verband met de toepassing van het nieuwe internationale raamwerk inzake fiscale transparantie, waarbij tevens wordt geattendeerd op de technische en juridische ondersteuning die het Wereldforum steeds aan de betrokken Staten heeft geleverd (grondige follow-up van de kernvraagstukken in verband met de inachtneming door de lidstaten van hun verbintenissen; onderzoek van de bestaande waarborgen inzake bescherming van de vertrouwelijkheid en van de gegevens, bestudering van het internationaal juridisch raamwerk en van de nationale raamwerken; technische bijstand). De eerste automatische gegevensuitwisselingen (AEOI) volgens de *common reporting standard (CRS)* zullen plaatsvinden in september 2017 en 2018. De Staten zijn (zo goed als) klaar om dat proces ten uitvoer te leggen.

Wat de uitwisseling van inlichtingen op verzoek (EOIR) betreft, heeft het Wereldforum in 2016 zijn eerste ronde van *peer reviews* (2010-2016) voltooid. Aan 116 rechtsgebieden werden *compliance ratings* toegekend. Een grote meerderheid van staten kreeg de beoordeling *compliant* of *largely compliant*[7]. De en-

[5] Voor een stand van zaken aangaande die verbintenissen, zie *http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf.*

[6] *Progress Report by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes – http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf.*

[7] Zie *http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/#d.en.342263.*

des années 2000, il a été profondément restructuré en septembre 2009 en réponse à l'appel du G20 en vue du renforcement de la mise en œuvre des standards de transparence et d'échange d'informations. Le Forum se compose de 139 membres. C'est dans ce cadre que s'organisent les *peer-review processes,* qui permettent de s'assurer que les membres exécutent pleinement les engagements qu'ils ont pris en la matière[5]. Le Forum s'efforce aussi de créer les conditions d'un *level playing field* entre les États à l'échelle internationale (en ce compris les États qui n'ont pas adhéré à ce Forum Mondial).

Le Forum mondial a publié, en mars 2017, son dernier rapport sur l'état d'avancement de la transparence fiscale et de l'échange de renseignements[6]. Il y est souligné que le système fiscal international est devenu, ces dernières années, plus transparent, efficient et inclusif. Grâce à l'échange automatique de d'informations, le secret bancaire disparaît et les États ont déjà récupéré d'importantes recettes fiscales (80 milliards d'euros) – par le biais de plans de régularisation et autres en prévision de la mise en œuvre du standard de l'échange automatique.

Le dernier rapport de mars 2017 rappelle l'importance historique de l'année 2017 dans le cadre de l'application du nouveau cadre international de la transparence fiscale, non sans rappeler le soutien technique et juridique que le Forum mondial a continuellement apporté aux États impliqués (suivi approfondi des questions-clés liées à l'exécution par les États de leurs engagements; examen des garanties existantes en matière de protection de la confidentialité et des données, étude du cadre juridique international et des cadres nationaux; assistance technique). Les premiers échanges automatiques de renseignements (AEOI) sous le *common reporting standard (CRS)* se dérouleront en septembre 2017 et 2018. Les États sont (presque) prêts à mettre en œuvre ce processus.

En ce qui concerne l'échange de renseignements sur demande (EOIR), le Forum mondial a achevé, en 2016, un premier tour de *peer reviews* (2010-2016). Des taux de *compliance* ont été attribués à 116 juridictions. Une grande majorité d'États ont été qualifiés de *compliant* ou de *largely compliant*[7]. Les quelques juridictions

[5] Sur l'état de ces engagements, voir: *http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf.*

[6] *Progress Report by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes – http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf.*

[7] Voir: *http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/#d.en.342263.*

kele tekortkomende rechtsgebieden werd verzocht hun vooruitgang naar *compliance* aan te tonen, en wel in het kader van de *fast track review procedure*. Het Forum heeft deze snelle beoordelingsprocedure ingesteld om zo een lijst van niet-meewerkende rechtsgebieden inzake fiscaletransparantienormen te kunnen voorstellen (met het oog op de G20 van juli 2017). De tweede ronde van *peer reviews* (2016-2020) is al begonnen.

Zoals in het rapport van 2017 wordt onderstreept, bereidt het Forum het terrein voor op de toepassing van nog strengere transparantienormen (*beneficial ownership, group requests, quality of the requests*), wat voor de ontwikkelingslanden de totstandbrenging van doeltreffende technische bijstand zal inhouden. Het Forum zal in een dergelijke steun voorzien zodat die landen concreet de AEOI- en EOIR-normen zullen kunnen uitvoeren. Door die bijstand (*pilot projects, African initiative*) te richten op de landen die ze het hardst nodig hebben (vooral ontwikkelingslanden), streeft het Forum ernaar een *level playing field* op internationale schaal te creëren.

2/ De automatische uitwisseling van inlichtingen

De automatische uitwisseling van inlichtingen (*Automatic Exchange of Information,* AEOI) houdt in dat het land met de inkomstenbron aan het land van de woonplaats van de belastingplichtige stelselmatig en op regelmatige tijdstippen "blokken" inlichtingen verschaft over de verschillende categorieën van inkomsten (dividenden, intresten enzovoort). Zoals de OESO opmerkt[8] kan de automatische uitwisseling van inlichtingen het mogelijk maken te gelegener tijd te beschikken over informatie over gevallen van belastingfraude in verband met ofwel investeringsrendementen ofwel het bedrag van het onderliggende kapitaal.

Historisch gezien heeft de OESO een hoofdrol gespeeld in de ontwikkeling van de uitwisseling van inlichtingen, waaronder de automatische uitwisseling. De Europese Unie heeft van haar kant de fakkel overgenomen om zo de inspanningen van de OESO aan te vullen of er zelfs op te anticiperen.

a) De automatische uitwisseling van inlichtingen in verband met vijf niet-financiële categorieën van inkomsten en vermogen

De zogenaamde Europese Spaarrichtlijn vormde het eerste programma voor de automatische internationale uitwisseling van inlichtingen. Ze werd in

[8] *http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/echangeautomatique.htm.*

défaillantes ont été invitées à démontrer leurs progrès vers la *compliance,* et ce dans le cadre de la procédure d'examen rapide (*fast track review procedure*). Le Forum a établi cette procédure d'examen rapide de manière à pouvoir proposer une liste de juridictions non coopérantes en ce qui concerne les standards de transparence fiscale (en vue du G20 de juillet 2017). Le second tour de *peer reviews* (2016-2020) a déjà été entamé.

Comme le souligne le rapport de 2017, le Forum mondial prépare le terrain vers l'application de normes de transparence plus contraignantes encore (*beneficial ownership, group requests, quality of the requests*), ce qui impliquera la mise en place d'une assistance technique efficace pour les pays en développement. Le Forum fournira une aide de manière à permettre à ces derniers d'exécuter concrètement les standards de l'AEOI et EOIR. En ciblant cette assistance (*Pilot projects, African initiative*) vers les pays qui en ont le plus besoin (pays en développement principalement), le Forum s'efforce de créer un *level playing field* à l'échelle internationale.

2/ L'échange automatique de renseignements

L'échange automatique d'informations (AEOI) implique la communication systématique, à intervalles réguliers, de "blocs" de renseignements relatifs à diverses catégories de revenus (dividendes, intérêts, etc.), par le pays de la source du revenu au pays de résidence du contribuable. Comme le souligne l'OCDE[8], l'échange automatique de renseignements peut permettre de disposer en temps utile d'informations sur des cas de fraude fiscale portant soit sur des rendements d'investissements, soit sur le montant du capital sous-jacent.

Historiquement, l'OCDE a joué un rôle majeur dans le développement de l'échange de renseignements, en ce compris l'échange automatique. L'Union européenne a, pour sa part, pris le relais, de manière à compléter les efforts de l'OCDE, voire à les anticiper.

a) Echange automatique de renseignements relatif à cinq catégories non financières de revenu et de capital

La directive européenne dite "épargne" constituait le premier programme d'échange international automatique de renseignements. Elle a été abrogée en 2015 par

[8] *http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/echangeautomatique.htm.*

2015 opgeheven bij Richtlijn 2015/2060[9]. Ze overlapte Richtlijn 2011/16 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (de zogenaamde DAC-richtlijn, *Directive on Administrative Cooperation*)[10].

De richtlijn 2011/16 heeft betrekking op de drie klassieke vormen van informatie-uitwisseling. In verband met de automatische uitwisseling van inlichtingen preciseert zij welke inkomsten- en vermogenscategorieën automatisch verplicht moeten worden uitgewisseld, op voorwaarde dat ze beschikbaar zijn. Het gaat om:

a) arbeidsinkomen;

b) directiehonoraria;

c) levensverzekeringsproducten die niet vallen onder andere uniale rechtsinstrumenten inzake de uitwisseling van inlichtingen noch onder soortgelijke voorschriften;

d) pensioenen;

e) eigendom van en inkomsten uit onroerend goed.

Die wijze van automatische uitwisseling geldt voor het EU-grondgebied sinds 1 januari 2015 (belastbare inkomsten 2014). De uitwisseling op verzoek en de spontane uitwisseling zijn van toepassing sinds 1 januari 2013 (inkomsten 2012).

Richtlijn 2011/16 werd echter herhaaldelijk gewijzigd om rekening te houden met de geleidelijke uitbreiding van het toepassingsgebied van de automatische uitwisseling van inlichtingen. Elke wijziging van de oorspronkelijke richtlijn (DAC 1) heeft een nummer gekregen: DAC 2, DAC 3 enzovoort.

b) De automatische uitwisseling van inlichtingen in verband met financiële rekeningen in belastingzaken

In 2010 hebben de Verenigde Staten naar aanleiding van de financiële crisis de *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) aangenomen. Die wet verplicht de banken van de landen die een overeenkomst met de Verenigde Staten hebben gesloten, om direct of indirect de informatie mee te delen die zij over rekeningen van Amerikaanse belastingplichtigen bezitten. In 2012 hebben vijf grote EU-landen (Frankrijk, Duitsland, Italië, Spanje en het Verenigd Koninkrijk) een protocol

[9] Richtlijn (EU) 2015/2060 van de Raad van 10 november 2015 tot intrekking van Richtlijn 2003/48/EG betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling.

[10] Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied.

la directive 2015/2060[9]. Elle faisait double emploi avec la directive 2011/16 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (dite “DAC” pour “*Directive Administrative Cooperation*”)[10].

La directive 2011/16 reprend les trois formes classiques d’échanges d’informations. S’agissant de l’échange automatique de renseignements, elle précise quelles sont les catégories de revenus et de capital, devant être échangées de façon automatique et obligatoire, à la condition d’être disponibles. Il s’agit des:

a) revenus professionnels;

b) jetons de présence;

c) produits d’assurance sur la vie non couverts par d’autres actes juridiques de l’Union concernant l’échange d’informations et d’autres mesures similaires;

d) pensions;

e) propriété et revenus de biens immobiliers.

Ce mode d’échange automatique est d’application sur le territoire de l’Union depuis le 1er janvier 2015 (revenus imposables 2014). L’échange sur demande et l’échange spontané sont eux applicables depuis le 1er janvier 2013 (revenus 2012).

La directive 2011/16 a toutefois été plusieurs fois modifiée en vue de tenir compte de l’extension progressive de la portée de l’échange automatique de renseignements. Chaque modification à la directive initiale (DAC 1) est chiffrée: DAC 2, DAC 3, etc.

b) Echange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale

En 2010, les États-Unis adoptent le *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA),* dans le contexte de la crise financière. Cette loi oblige les banques des pays ayant conclu un accord avec les États-Unis à communiquer, directement ou indirectement, des informations sur des comptes détenus chez elles par des contribuables américains. En 2012, cinq pays majeurs de l’Union européenne (France, Allemagne, Italie, Espagne et Royaume-Uni) ont signé un protocole

[9] Directive (UE) 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015 abrogeant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l’épargne sous forme de paiements d’intérêts.

[10] Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE.

met de Verenigde Staten ondertekend over de wederzijdse uitwisseling van informatie in het kader van de *Intergovernmental Agreements* (IGA), waarbij die regelgeving dus op hun eigen banken van toepassing is. België heeft met de Verenigde Staten een bilaterale FATCA-overeenkomst ondertekend op 23 april 2014.

In september 2013 hebben de G20-leiders zich ertoe verbonden de automatische uitwisseling van inlichtingen als nieuwe wereldwijde standaard te hanteren. Voorts hebben zij de OESO formeel verzocht een *common reporting standard* (CRS) uit te werken; de OESO legde daaraan de laatste hand in 2014: in februari 2014 kwam het tot een akkoord over een CRS-tekst; in mei-juni 2014 keurde de OESO de CRS met de desbetreffende commentaar goed en in september 2014 volgde de goedkeuring door de G20. Vervolgens heeft het Wereldforum een proces op gang gebracht waarbij de Staten zich tot die CRS verbinden.

De standaard inzake de automatische uitwisseling van informatie aangaande financiële rekeningen in fiscale aangelegenheden (CRS), die grotendeels op de Amerikaanse *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) is geïnspireerd, is integraal op de OESO-website beschikbaar. Die standaard verzoekt elk betrokken rechtsinstantie informatie te verzamelen bij de financiële instellingen en die informatie automatisch en op jaarbasis aan de andere rechtsinstanties te bezorgen. De CRS-regeling geeft de te verzamelen informatie aan (met name de saldi, intresten, dividenden en opbrengsten van overdrachten van financiële activa), alsook de financiële instellingen waarvoor de *reporting*verplichting geldt, de verschillende soorten rekeningen en de beoogde belastingplichtigen (rekeningen aangehouden door natuurlijke personen en entiteiten, met inbegrip van administratiekantoren of stichtingen); tevens worden de door de financiële instellingen te volgen *due-diligence*-procedures gepreciseerd.

Concreet gaat de CRS gepaard met een model voor een multilaterale overeenkomst, waarin de regels inzake de automatische uitwisseling van informatie en commentaar zijn vervat. Dat moet zorgen voor een eenvormige toepassing van de nieuwe regels. Dat alles – het model voor een overeenkomst, de CRS en de commentaar – vormt de door de OESO uitgewerkte *Gemeenschappelijke Standaard*.

Vierenvijftig rechtsinstanties hebben zich ertoe verbonden de gemeenschappelijke Standaard in 2017 ten uitvoer te leggen en 47 hebben toegezegd dat in 2018 te doen; aldus zullen zij automatisch inlichtingen uitwisselen met hun partners. In december 2014 heeft de Europese Unie Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve

avec les États-Unis sur un échange réciproque d'informations FATCA dans le cadre des *intergovernmental Agreements (IGA)* faisant donc application de ce dispositif à leurs propres banques. La Belgique a signé un accord bilatéral "FATCA" avec les États-Unis le 23 avril 2014.

En septembre 2013, les dirigeants du G20 se sont engagés en faveur de l'échange automatique de renseignements en tant que nouvelle norme mondiale et ils ont demandé formellement à l'OCDE de développer un *common reporting standard (CRS),* ce qu'elle va finaliser en 2014: accord sur un texte de CRS en février 2014; approbation par l'OCDE du CRS avec ses commentaires en mai-juin 2014; approbation par le G20 en septembre 2014. Le Forum mondial a ensuite lancé un processus d'engagement des États vis-à-vis de ce CRS.

Le CRS (*norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*), largement inspiré du "US FATCA", est intégralement disponible sur le site internet de l'OCDE. La Norme invite chaque juridiction impliquée à collecter des informations auprès des institutions financières et à transmettre automatiquement ces informations aux autres juridictions sur une base annuelle. Le régime du CRS indique les informations financières à collecter (notamment les soldes, intérêts, dividendes et produits de cession d'actifs financiers), les institutions financières concernées par l'obligation de *reporting*, les différents types de comptes et les contribuables visés (comptes détenus par des personnes physiques et des entités, y compris des fiducies ou des fondations), de même que les procédures de due diligence à suivre par les institutions financières.

Concrètement, le CRS est accompagné d'un Modèle d'accord multilatéral qui intègre les règles d'échange automatique d'informations et de commentaires en vue d'assurer une application uniforme des nouvelles règles. Tout ceci – Modèle d'accord, CRS et commentaires – forment la *Norme commune* développée par l'OCDE.

54 juridictions se sont engagées à mettre en œuvre la Norme commune en 2017 et 47 en 2018 et, ainsi, à assurer l'échange de renseignements automatique avec leurs partenaires. En décembre 2014, l'Union européenne a adapté la directive relative à la coopération administrative en matière fiscale (directive 2011/16 – DAC 1) en fonction du CRS par le truchement de la

samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG (DAC 1) aangepast aan de CRS, via Richtlijn 2014/107 (DAC 2).

c) De automatische uitwisseling van inlichtingen over de grensoverschrijdende fiscale rulings

Naar aanleiding van de onthullingen aangaande de zogenaamde *Luxleaks*-affaire, werd bij Richtlijn (EU) 2015/2376 van de Raad van 8 december 2015[11] tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, een nieuw artikel 8*bis* ingevoegd in Richtlijn 2011/16 (DAC 3). Doel daarvan was de automatische en verplichte uitwisseling uit te breiden tot de "voorafgaande grensoverschrijdende *rulings*" en de "voorafgaande verrekenprijsafspraken". In werkelijkheid heeft de automatische uitwisseling inzake voorafgaande grensoverschrijdende *rulings* niet rechtstreeks betrekking op de tekst van de *ruling*, maar wel op de informatie ter zake, die opgesomd staat in artikel 8, § 6 van de richtlijn. Daarom ook behoudt de gegevensuitwisseling op verzoek ten volle haar waarde.

d) De automatische uitwisseling in verband met de rapportage per land (CbCr)

Om BEPS-actieplan nr. 13 van de OESO en de G20 uit te voeren, heeft Richtlijn 2016/881 (DAC 4) de automatische uitwisseling ook uitgebreid tot de rapportage per land.

Met "actieplan 13" beveelt de OESO aan een regeling inzake rapportage per land (beter bekend onder de Engelse benaming *Country-by-Country Reporting*, afgekort CbCR) in te stellen ten laste van de grote *multinationals*, alsmede te zorgen voor de automatische uitwisseling ervan tussen belastingadministraties. Dit is een van de grote projecten van de OESO, waarmee het vandaag de bedoeling is de bovenvermelde regeling inzake automatische informatie-uitwisseling aan te vullen.

e)Uitwisseling van inlichtingen over de strijd tegen het witwassen van geld

"Om er doeltreffend op te kunnen toezien dat financiële instellingen de *due-diligence*procedures van Richtlijn 2011/16/EU toepassen, moeten de belastingautoriteiten toegang hebben tot AML-inlichtingen. Zonder die toegang zijn deze autoriteiten er niet toe in staat erop toe te zien, te bevestigen en te controleren dat de financiële instellingen Richtlijn 2011/16/EU naar behoren toepassen door de uiteindelijk begunstigden

[11] Richtlijn (EU) 2015/2376 van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied.

directive 2014/107 (DAC 2).

c) Echange automatique de renseignements relatifs aux rulings fiscaux transfrontières

Suite aux révélations de l'affaire dite *Luxleaks*, la directive 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015[11] est venue insérer un nouvel article 8*bis* dans la directive 2011/16 (DAC 3) afin d'étendre l'échange automatique et obligatoire aux "décisions fiscales anticipées en matière transfrontière" et aux "accords préalable en matière de prix de transfert" (*ruling* fiscal transfrontière). En réalité, l'échange automatique en matière de *ruling* fiscal transfrontière ne porte pas directement sur le texte de la décision, mais sur des informations à son sujet, énumérées à l'article 8, § 6, de la directive. C'est pourquoi l'échange sur demande conserve toute son importance.

d) Echange automatique relatif aux déclarations pays par pays (CbCR)

En vue de mener à bien l'action 13 du Projet BEPS OCDE/G20, la directive 2016/881 (DAC 4) est encore venue étendre la portée de l'échange automatique aux déclarations pays par pays.

Au titre de son "action 13", l'OCDE recommande d'instituer un mécanisme de "déclaration pays-par-pays" à charge des grandes multinationales, plus connu sous l'expression anglaise *Country-by-Country Reporting* (CbCR), et d'en assurer l'échange automatique entre administrations fiscales. Il s'agit de l'un des chantiers majeurs de l'OCDE qui vise aujourd'hui à compléter le dispositif évoqué ci-avant d'échange automatique de renseignements.

e) Echange de renseignements relatifs à la lutte contre le blanchiment

"Afin d'assurer un suivi efficace de l'application, par les institutions financières, des procédures de diligence raisonnable énoncées dans la directive 2011/16/UE, il est nécessaire que les autorités fiscales aient accès aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux. En l'absence d'un tel accès, ces autorités ne seraient pas en mesure de surveiller, de confirmer, ni de contrôler que les institutions financières appliquent

[11] Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

van intermediaire structuren correct te identificeren en te rapporteren."[12]. Daarom heeft de Europese Commissie, in het verlengde van de onthullingen inzake de *Panama Papers*, voorgesteld Richtlijn 2011/16 te wijzigen om de belastingautoriteiten toegang te bieden tot specifieke informatie over de strijd tegen het witwassen van kapitaal met fiscale doeleinden. Dat voorstel werd aangenomen op 6 december 2016 (Richtlijn 2016/2258).

3/ Het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden

Men moet erop bedacht zijn dat de door de OESO uitgewerkte *gemeenschappelijke standaard* op zich geen juridische grondslag vormt.

Derhalve moeten zowel het model van overeenkomst als de *Common Reporting Standard* (CRS) een juridische grondslag krijgen.

a) Wat de Modelovereenkomst betreft

Daar de automatische uitwisseling over "vooraf bepaalde inlichtingen" gaat, moet steevast een specifieke overeenkomst worden gesloten om de reikwijdte van de automatische informatie-uitwisseling en de te volgen procedure te bepalen.

De Gemeenschappelijke norm van de OESO stelt voor om de multilaterale overeenkomst te baseren op artikel 6 van het Multilateraal Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden (OESO/Raad van Europa).

Met toepassing van dit model hebben de bevoegde autoriteiten van 51 rechtsgebieden, waaronder België, op 29 oktober 2014 te Berlijn een multilateraal akkoord gesloten op basis van artikel 6 van het Verdrag OESO/Raad van Europa, *CRS Multilateral Competent Authority Agreement*[13]. Dit akkoord operationaliseert – maar zonder er echt een juridische grondslag voor aan te reiken – de automatische uitwisseling van inlichtingen op basis van de CRS. De CRS MCAA is immers slechts een politiek en administratief akkoord voor zover het ondertekend werd door de bevoegde autoriteit (in dit geval de minister van Buitenlandse Zaken) en niet bekrachtigd is door de bevoegde parlementen. Het wordt aangevuld met *Competent Authority Agreements (CAA)* die, meestal op

[12] Considerans nr. 3 van Richtlijn (EU) 2016/2258 van de Raad van 6 december 2016 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft toegang tot antiwitwasinlichtingen door belastingautoriteiten.

[13] CRS MCAA, het Multilateraal akkoord tussen bevoegde autoriteiten betreffende de automatische uitwisseling van inlichtingen inzake financiële rekeningen.

comme il convient la directive 2011/16/UE en identifiant correctement et en signalant les bénéficiaires effectifs des structures intermédiaires"[12]. C'est pourquoi la Commission européenne a proposé, dans le prolongement des révélations des *Panama Papers*, de modifier la directive 2011/16 de façon à permettre aux autorités fiscales d'avoir accès à des informations spécifiques relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux à des fins fiscales. Cette proposition a été adoptée le 6 décembre 2016 (directive 2016/2258).

3/ La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

Il convient d'être attentif au fait que la *Norme commune* développée par l'OCDE ne constitue pas une base juridique en soi.

Dès lors, tant le Modèle d'accord que le CRS doivent trouver une base juridique.

a) S'agissant du Modèle d'accord

L'échange automatique portant sur des "informations prédéfinies", il en ressort qu'un accord spécifique doit être systématiquement conclu afin de définir la portée de l'échange automatique de renseignements et la procédure à suivre.

La Norme commune de l'OCDE suggère de fonder l'accord multilatéral sur l'article 6 de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (OCDE/Conseil de l'Europe),

Appliquant ce modèle, les autorités compétentes de 51 juridictions, dont la Belgique, ont signé, le 29 octobre 2014, à Berlin, un accord multilatéral sur la base de l'article 6 de la convention OCDE/Conseil de l'Europe, *CRS Multilateral Competent Authority Agreement*[13]. Cet accord opérationnalise, sans véritablement le fonder juridiquement, l'échange automatique d'informations basé sur le CRS. Le CRS MCAA n'est en effet qu'un accord politique et administratif dans la mesure où il est signé par l'autorité compétente (en l'espèce le ministre des Affaires étrangères) et n'est pas ratifié par les parlements compétents. Il est complété par des *Competent Authority Agreement (CAA)* qui concrétisent, sur une base bilatérale le plus souvent,

[12] Considérant n° 3 de la directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux.

[13] CRS MCAA ou, en français, Accord multilatéral entre Autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers.

bilaterale basis, de automatische informatie-uitwisseling concreet invullen. De eigenlijke juridische grondslag ligt in artikel 6 van het Verdrag OESO/Raad van Europa waarop het Multilateraal akkoord gebaseerd is.

In bepaalde situaties is de automatische uitwisseling van inlichtingen in het internationaal recht niet georganiseerd volgens voornoemd Multilateraal akkoord, maar op basis van bilaterale overeenkomsten, hetzij onder de vorm van bilaterale belastingverdragen (naar het voorbeeld van artikel 26 van het OESO-model van dubbelbelastingverdrag) hetzij onder de vorm van akkoorden voor de uitwisseling van belastinggegevens (naar het voorbeeld van het model van *Tax Information Exchange Agreement* van de OESO).

b) Wat de CRS betreft

Ook de CRS moet in intern recht worden omgezet.

De automatische uitwisseling zal voor de meeste landen in werking treden vanaf 1 september 2017. Ze zal dus gelden voor de inkomsten van 2016. De andere landen zullen het systeem vanaf 1 september 2018 moeten toepassen.

België hoort bij de *early adopters*, de landen die de norm vanaf 2017 zullen toepassen.

Daarom heeft ons land niet getalmd om zijn omzettingswet, namelijk de wet van 16 december 2015, op 31 december 2015 in het *Belgisch Staatsblad* bekend te maken.

Terloops moet worden verwezen naar de *country-by-country reporting* (minimumstandaard van het BEPS-project). De programmawet van 1 juli 2016 voorziet in de uitvoering van dit mechanisme en breidt het toepassingsveld ervan uit ten opzichte van de oorspronkelijke OESO-vereisten.

Tot slot wordt erop gewezen dat er heel wat instrumenten voor automatische gegevensuitwisseling zijn en dat ze elkaar overlappen, wat de interpretatie soms danig bemoeilijkt.

Europese context

Op 30 november 2016 heeft de commissie een hoorzitting gehouden met de heer Pierre Moscovici, Europees commissaris voor Economische en Financiële Zaken, Belastingen en Douane.

De commissaris benadrukt het belang en het nut van zulke bijzondere parlementaire commissie, die bij zijn weten de enige is die door een nationaal parlement in

l'échange automatique de renseignements. La base juridique proprement dite réside dans l'article 6 de la convention OCDE/Conseil de l'Europe sur lequel l'Accord multilatéral s'appuie.

Dans certaines situations, l'échange automatique d'informations s'organise en droit international non pas sur l'Accord multilatéral précité mais sur la base de traités bilatéraux, prenant la forme soit de conventions fiscales bilatérales (calquées sur l'article 26 du modèle de l'OCDE de convention préventive de la double imposition) soit d'accords d'échange de renseignements fiscaux (calqués sur le modèle de *Tax Information Exchange Agreement* de l'OCDE).

b) S'agissant du CRS

De même, le CRS doit être transposé en droit interne.

L'échange automatique entrera en vigueur, pour la plupart des pays, à partir de 1er septembre 2017. Il s'appliquera donc aux revenus de 2016. Les autres pays seront tenus de l'appliquer à partir du 1er septembre 2018.

La Belgique relève des *early adopters*, c'est-à-dire les pays qui appliqueront la norme dès 2017.

C'est pourquoi elle s'est empressée de publier au *Moniteur belge*, le 31 décembre 2015, sa loi de transposition, à savoir la loi du 16 décembre 2015.

Au passage, il doit être fait état du *country-by-country reporting* (standard minimum du projet BEPS). La loi-programme du 1er juillet 2016 a mis en œuvre ce mécanisme en en étendant le champ d'application par rapport aux exigences initialement posées par l'OCDE.

Au final, l'on souligne que les instruments relatifs à l'échange automatique d'informations sont multiples et se superposent, ce qui ne manque pas de susciter des questions épineuses d'interprétation.

Contexte européen

Le 30 novembre 2016, la Commission a entendu M. Pierre Moscovici, Commissaire européen aux Affaires économiques et financières, à la Fiscalité et à l'Union douanière.

Le Commissaire souligne l'intérêt et l'utilité d'une commission spéciale parlementaire de ce type qui, à sa connaissance, la seule mise en place par un parlement

de Europese Unie is ingesteld. Een dergelijke commissie vormt een aanvulling op en een versterking van het werk van de onderzoekscommisie van het Europees Parlement, PANA, die zelf in de plaats gekomen is van twee "belastingcommissies".

De Europees commissaris spreekt van een revolutie van de fiscale transparantie op Europees en wereldniveau.

De hoorzitting was bedoeld om kennis te nemen van de ontwikkelingen op het niveau van de Europese Unie.

Drie doelstellingen worden naar voren geschoven:

— ethiek en transparantie;

— het vermogen van de overheidsfinanciën om voldoende middelen te genereren;

— de activiteit van de ondernemingen, een noodzakelijke voorwaarde voor investering en groei.

Sociale gerechtigheid gaat gepaard met groei en met transparantie. Deze drie begrippen zijn onlosmakelijk verbonden.

De maatregelen van de Unie tegen belastingfraude en -ontwijking zijn onontbeerlijk om de belastinggrondslag van de lidstaten te beschermen, om billijke concurrentievoorwaarden te kunnen waarborgen voor de bedrijven en om binnen de interne markt een billijkere en meer concurrerende omgeving tot stand te brengen.

De jongste jaren is fiscale transparantie uitgegroeid tot één van de voornaamste politieke prioriteiten van de Europese Unie. Dit Europees beleid maakt deel uit van een bredere actie waarmee men de legitimiteit van de Europese constructie wil herstellen en van één van de pijlers van de democratie, namelijk het aanvaarden van belastingen, opnieuw wil verstevigen. Een efficiënte aanpak van dit vraagstuk is in een louter nationaal kader onmogelijk[14], en de Europese Unie heeft wezenlijke

national dans l'Union européenne. Pareille Commission complète et renforce le travail de la commission d'enquête du Parlement européen, PANA, qui, elle-même, a succédé à deux commissions "taxes".

Le Commissaire européen parle d'une révolution de la transparence fiscale à l'échelle européenne et mondiale.

L'objet de l'audition a été de faire état des évolutions à l'échelle de l'Union européenne

Trois objectifs sont soulignés:

— l'éthique et la transparence;

— la capacité des finances publiques à générer des ressources suffisantes;

— l'activité des entreprises, nécessaire à l'investissement et à la croissance.

La justice sociale va de pair avec la croissance et avec la transparence. Ce sont trois notions indissociables.

Les mesures de l'Union contre la fraude et l'évasion fiscales sont indispensables afin de protéger les bases d'imposition des États membres, d'assurer des conditions de concurrence équitables aux entreprises et de promouvoir un environnement plus équitable et plus compétitif au sein du marché unique.

Ces dernières années, la transparence fiscale est devenue une des premières priorités politiques de l'Union européenne. Cette action de l'Europe s'inscrit dans une démarche tendant à restaurer la légitimité de la construction européenne et à rétablir un pilier de la démocratie, qui est le consentement à l'impôt. Cette question ne peut être traitée efficacement uniquement dans un cadre strictement national[14] et l'Union européenne a engrangé des résultats substantiels. L'équité

[14] "*Door het grensoverschrijdende karakter van belastingontduiking en -ontwijking is het in algemene zin niet doeltreffend deze problemen uitsluitend op nationaal niveau aan te pakken. Door niet-gecoördineerde maatregelen ter bestrijding van fiscaal misbruik kan de situatie zelfs verslechteren: de eengemaakte markt kan versnipperd raken, de druk op belastingplichtigen kan op andere manieren toenemen en er kunnen nieuwe achterdeurtjes ontstaan die bij agressieve fiscale planning kunnen worden benut. Een gecoördineerde aanpak, zowel op EU- als op internationaal niveau, is van essentieel belang.*" (Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad over verdere maatregelen om de transparantie te verhogen en belastingontduiking en -ontwijking te bestrijden, COM(2016) 451 final, blz. 2).

[14] "*En raison de la nature transfrontière de la fraude et de l'évasion fiscales, des mesures strictement nationales sont généralement inefficaces pour résoudre les problèmes existants. En effet, l'absence de coordination entre les mesures nationales de lutte contre les pratiques fiscales abusives peut aggraver la situation en fragmentant le marché unique, en créant de nouvelles charges pour les contribuables et en ouvrant de nouvelles failles exploitables aux fins d'une planification fiscale agressive. Une approche coordonnée de lutte contre ce type de pratiques, à la fois au niveau international et au niveau de l'Union, est essentielle*" (Communication du 5 juillet 2016 de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur d'autres mesures visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, COM(2016) 451 final, p. 2).

resultaten geboekt. Fiscale rechtvaardigheid is één van de politieke prioriteiten van de commissaris tijdens zijn mandaat.

Het werk van de Europese unie vult de werkzaamheden van de G20 en de OESO aan, en spoort er ook mee. Er moet worden opgemerkt dat de Europese Unie zich wil laten leiden door deze werkzaamheden op internationaal vlak (in het bijzonder door die binnen de OESO), maar dat ze er tegelijk inspiratie voor wil bieden door eventuele vooruitstrevende maatregelen die ze zou kunnen nemen.

Dankzij de druk van de publieke opinie in de verschillende landen heeft men de samenwerking van de Staten op diverse gebieden gevoelig kunnen versterken en derhalve aanzienlijke vooruitgang geboekt inzake fiscale transparantie en bedrijfsfiscaliteit. De lidstaten hebben recent beslist te zorgen voor meer openheid en samenwerking tussen hun belastingdiensten en voor diepgaander onderzoek van de grensoverschrijdende belastingpraktijken van de bedrijven.

— Samenwerking tussen lidstaten inzake *rulings* of belastingafspraken.

— Vanaf 2017 zullen de lidstaten systematisch de automatische uitwisseling van inlichtingen toepassen voor grensoverschrijdende fiscale beslissingen.

De vernieuwde Europese Bijstandsrichtlijn[15] vormt een belangrijke vooruitgang op het vlak van de automatische gegevensuitwisseling binnen de EU. Op grond van deze richtlijn zal de Belgische Staat kunnen beschikken over belangrijke financiële informatie aangaande buitenlandse financiële rekeningen en verzekeringen van Belgische ingezetenen (interesten, dividenden en saldo's van rekeningen, afkoopwaarden van verzekeringen).

Hiermee heeft de EU resoluut gekozen voor een aanpak die eertijds al werd gepromoot door de Verenigde Staten (FATCA)[16] en de OESO (Common Reporting Standard), en zorgt het voor de invoering van een "Europese FATCA".

fiscale est une des priorités politiques du mandat du Commissaire.

Le travail de l'Union européenne complète et s'inscrit dans le cadre des travaux du G20 et de l'OCDE. Il convient de noter la volonté d'être guidé par ces travaux internationaux (en particulier, ceux de l'OCDE) mais aussi de les inspirer le cas échéant par des mesures d'avant-garde prises à l'échelle de l'Union européenne.

La pression des opinions publiques a permis d'accroître sensiblement la coopération des États sur diverses questions et, partant, de considérables avancées en termes de transparence fiscale et de fiscalité des entreprises. Les États membres ont récemment décidé de renforcer l'ouverture et la coopération entre leurs autorités fiscales et d'intensifier l'examen des pratiques fiscales transfrontières des sociétés.

— Coopération entre États membres sur la question des *rulings* ou rescrits fiscaux;

— Dès 2017, les États membres pratiqueront l'échange automatique d'informations concernant les décisions fiscales en matière transfrontière sur une base systématique.

La nouvelle directive d'assistance européenne[15] constitue une avancée importante dans le domaine de l'échange automatique d'informations au sein de l'UE. Sur la base de cette directive, l'État belge pourra disposer d'importantes informations financières concernant les comptes financiers étrangers et les assurances de résidents belges (intérêts, dividendes et soldes de comptes, valeur de rachat de contrats d'assurances).

Ce faisant, l'UE a résolument opté pour une approche qui avait déjà été préconisée par les États-Unis (FATCA)[16] et l'OCDE (Common Reporting Standard) et qui permet l'instauration d'une FATCA européenne.

---

15 Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *Publicatieblad*, 16 december 2014, L 359, blz. 1-29.

16 De Verenigde Staten van Amerika hebben met verschillende andere landen, waaronder alle lidstaten van de Europese Unie, bilaterale overeenkomsten onderhandeld over de bilaterale automatische uitwisseling van inlichtingen, ter uitvoering van de United States' Foreign Account Tax Compliance Act (algemeen bekend als "FATCA"). Financiële instellingen wereldwijd zijn verplicht om hun Amerikaanse klanten te identificeren en bepaalde gegevens te rapporteren aan de lokale belastingdienst in de VSA.

15 Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, Journal officiel du 16 décembre 2014, L 359, p. 1-29.

16 Les États-Unis d'Amérique ont négocié, avec différents pays, dont tous les États membres de l'Union européenne, des conventions bilatérales sur l'échange automatique bilatéral d'informations, en exécution du *United States 'Foreign Account Tax Compliance Act* (connu comme le FATCA). Les institutions financières de par le monde sont tenues d'identifier leurs clients américains et de communiquer certaines données au service fiscal local aux États-Unis.

Wegens de maatregelen van de Europese Unie moeten de rekeningen van natuurlijke personen transparant zijn. Krachtens de richtlijn betreffende de administratieve samenwerking moeten de lidstaten automatisch een grote hoeveelheid inlichtingen uitwisselen over de inkomsten en het kapitaal van natuurlijke personen en rechtspersonen in het buitenland.

Inzake fiscale transparantie zijn er bovendien ook nieuwe akkoorden gesloten met Zwitserland, Liechtenstein, Andorra, San Marino en Monaco.

Tot slot moeten de lidstaten in het kader van de vierde antiwitwasrichtlijn centrale registers oprichten met gegevens over de daadwerkelijke begunstigden, teneinde de kapitaalstromen transparanter te maken, alsook het witwassen van kapitaal en het financieren van terrorisme beter te bestrijden. De Commissie heeft de lidstaten verzocht deze maatregelen tegen het einde van het jaar uit te voeren[17].

— Samenwerking tussen lidstaten inzake fiscale inlichtingen over multinationals. In maart 2016 hebben de lidstaten afgesproken dat hun belastingdiensten voor belastingdoeleinden automatisch aangiften per land zouden uitwisselen betreffende de activiteiten van de multinationale bedrijven.

In april 2016 heeft de Commissie voorgesteld dat elke multinational die aanwezig is in de Europese Unie en die een omzet heeft van meer dan 750 miljoen euro, online een specifiek geheel van fiscale gegevens zou bekendmaken. De inlichtingen per land moeten door deze bedrijven openbaar worden gemaakt voor elk land van de Europese Unie, alsook voor de fiscale rechtsgebieden die de normen voor goed bestuur in belastingzaken niet in acht nemen. Er moeten ook samengevoegde cijfers worden verstrekt betreffende de verrichtingen in de rest van de wereld.

Die regels zouden bij de grote multinationals een sterker verantwoordelijkheidsbesef inzake belastingaangelegenheden teweeg moeten brengen, zodat de burgers hun fiscaal gedrag op de voet kunnen volgen en de ondernemingen ertoe worden aangespoord hun belastingen te betalen waar ze hun winst boeken, terwijl tegelijkertijd het concurrentievermogen wordt gevrijwaard en wordt voorkomen dat de druk wordt verschoven naar de kleine ondernemingen.

[17] Zie hieromtrent de Mededeling van 5 juli 2016 van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad over verdere maatregelen om de transparantie te verhogen en belastingontduiking en -ontwijking te bestrijden, COM(2016) 451 final, blz. 3-4.

Les mesures de l'Union exigent la transparence des comptes des personnes physiques. En vertu de la directive relative à la coopération administrative, les États membres sont tenus de s'échanger automatiquement un grand volume d'informations sur les revenus et le capital des personnes physiques et morales à l'étranger.

En outre, de nouveaux accords en matière de transparence fiscale ont également été signés avec la Suisse, le Liechtenstein, Andorre, Saint-Marin et Monaco.

Enfin, dans le cadre de la quatrième directive sur la lutte contre le blanchiment de capitaux, les États membres sont tenus de créer des registres centraux contenant des informations relatives aux bénéficiaires effectifs afin d'assurer une plus grande transparence des flux de capitaux et de mieux lutter contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme. La Commission a invité les États membres à mettre en œuvre ces mesures d'ici la fin de l'année[17].

— Coopération entre États membres sur la question des informations fiscales des multinationales. En mars 2016, les États membres ont convenu que leurs autorités fiscales partageraient automatiquement, à des fins fiscales, des déclarations pays par pays concernant les activités des entreprises multinationales.

En avril 2016, la Commission a proposé que toute multinationale présente dans l'Union dont le chiffre d'affaires dépasse 750 millions d'euros publie en ligne un ensemble spécifique de données fiscales. L'information pays par pays devra être rendue publique par ces entreprises pour chaque pays de l'Union, ainsi que pour les juridictions fiscales qui ne respectent pas les normes de "bonne gouvernance fiscale". Des chiffres agrégés devront également être fournis pour les opérations advenues dans le reste du monde.

Ces règles devraient renforcer la responsabilité des grandes multinationales en matière fiscale, ce qui permettra aux citoyens de suivre de près leur comportement fiscal et encouragera les entreprises à payer leurs impôts là où elles réalisent leurs bénéfices, tout en préservant la compétitivité et en évitant de faire peser les charges sur les petites entreprises.

[17] Sur ces points, v. Communication du 5 juillet 2016 de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur d'autres mesures visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, COM(2016) 451 final, pp. 3-4.

In de nasleep van de financiële crisis zijn strikte transparantie-eisen ingevoerd voor de banken. Krachtens de richtlijn over de vereisten inzake eigen vermogen moeten de financiële instellingen essentiële informatie openbaar maken over hun activiteiten, hun belastingen, hun bedrijfsresultaten en de in elk (al dan niet EU-) land ontvangen subsidies. De grote ondernemingen van de ontginningsindustrie en van de bosbouw zijn eveneens verplicht per land gegevens bekend te maken, overeenkomstig de boekhoudrichtlijn.

— De zaak van de *Panama Papers* heeft bevestigd dat een gebrek aan transparantie inzake de uiteindelijk begunstigden witwaspraktijken, corruptie en belastingfraude in de hand kan werken. De oplossingen voor deze problemen moeten elkaar daarom aanvullen en aan elkaar worden gekoppeld[18].

De Commissie heeft wijzigingen van de vierde antiwitwasrichtlijn voorgesteld, met als specifiek doel de versterking van de EU-verdedigingsmechanismen tegen witwassen en terrorismefinanciering. Deze wijzigingen hebben onder meer betrekking op de uitbreiding van de inlichtingen die toegankelijk zijn voor financiële-inlichtingeneenheden, de invoering van *due diligence*-vereisten voor de handel in virtuele valuta en de versterking van de verificatie en controle van *prepaid*-betaalmiddelen[19].

In de gewijzigde antiwitwasrichtlijn is de drempel voor het melden van de uiteindelijk begunstigden van de passieve vennootschappen verlaagd. Hiermee wordt gewaarborgd dat deze structuren transparanter worden en het toezicht erop wordt aangescherpt.

Ten tweede zullen financiële instellingen, als onderdeel van hun bredere verplichtingen inzake financiële verslaglegging voor belastingdoeleinden, worden verplicht om de huidige voorschriften inzake *due diligence* stelselmatig op hun bestaande klanten toe te passen, en niet langer uitsluitend op elke nieuwe klant. Hierdoor

Des exigences de stricte transparence ont été mises en place pour les banques dans le sillage de la crise financière. En vertu de la directive sur les exigences de fonds propres, les établissements financiers doivent divulguer publiquement des informations essentielles sur leurs activités, leurs impôts, leurs résultats d'exploitation et les subventions publiques reçues pays par pays (de l'Union ou non). Les grandes entreprises des secteurs de l'extraction et de l'exploitation forestière sont également tenues à la publication d'informations pays par pays conformément à la directive comptable.

— L'affaire des *Panama Papers* a confirmé qu'un manque de transparence sur les bénéficiaires effectifs peut faciliter le blanchiment d'argent, la corruption et la fraude fiscale. Les réponses à ces problèmes doivent être complémentaires et liées entre elles[18].

La Commission a proposé des modifications à la quatrième directive sur la lutte contre le blanchiment de capitaux, dans le but précis de renforcer les mécanismes de défense de l'Union contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme. Ces modifications comprennent l'élargissement du champ des informations accessibles aux cellules de renseignement financier, introduisent des mesures de vigilance lors de l'échange de monnaies virtuelles et renforcent les vérifications et les contrôles sur des instruments prépayés[19].

Dans la version modifiée de la directive sur la lutte contre le blanchiment de capitaux, le seuil pour la déclaration des bénéficiaires effectifs des sociétés passives a été abaissé, ce qui garantira davantage de transparence et un examen accru pour ces structures.

Ensuite, dans le cadre plus large de leurs obligations de déclarations financières à des fins fiscales, les établissements financiers seront tenus d'appliquer systématiquement les règles de vigilance actuelles à l'égard de la clientèle existante, en plus de les appliquer à tout nouveau client. Les comptes qui n'ont pas été

---

18 Aangaande deze punten, zie de Mededeling van 5 juli 2016 van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad over verdere maatregelen om de transparantie te verhogen en belastingontduiking en -ontwijking te bestrijden, COM (2016) 451 final, blz. 5-6.

19 Zie de Mededeling van 5 juli 2016 van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad over verdere maatregelen om de transparantie te verhogen en belastingontduiking en -ontwijking te bestrijden, COM (2016) 451 final, blz. 5. Er wordt werk gemaakt van een EU-lijst van derde landen met een hoog risico en strategische tekortkomingen op het gebied van regelingen ter bestrijding van witwassen en terrorismefinanciering. De wijzigingen van de vierde antiwitwasrichtlijn omvatten een geharmoniseerde lijst van *due diligence*-maatregelen die financiële instellingen moeten uitvoeren met betrekking tot financiële stromen uit deze landen.

18 Sur ces points, v. Communication du 5 juillet 2016 de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur d'autres mesures visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, COM(2016) 451 final, pp. 5-6.

19 V. Communication du 5 juillet 2016 de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur d'autres mesures visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, COM(2016) 451 final, p. 5. Une liste de l'Union recensant les pays tiers à haut risque dont les dispositifs de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme présentent des carences stratégiques est élaborée. Les modifications à apporter à la quatrième directive sur la lutte contre le blanchiment de capitaux incluent une liste harmonisée des mesures de vigilance que les établissements financiers doivent exécuter pour les flux financiers en provenance de ces pays.

kunnen rekeningen worden onderzocht die financiële instellingen al meer dan tien jaar niet meer hebben gecontroleerd en die eventueel voor illegale doeleinden zijn gebruikt.

Ten derde zijn de vereisten voor de registratie van uiteindelijk begunstigden van trusts verduidelijkt, waardoor lacunes in de wetgeving en nationale mismatches worden weggewerkt.

Ten vierde zal de toegang tot inlichtingen over uiteindelijk begunstigden worden verbeterd: de lidstaten worden door middel van wijzigingen van de richtlijn vennootschapsrecht verplicht om een reeks gegevens betreffende ondernemingen en zakelijke trusts openbaar te maken; voor andere trusts zal toegang tot dergelijke gegevens mogelijk zijn voor degenen die een rechtmatig belang hebben. Hiermee wordt bijgedragen tot de bestrijding van het misbruik van juridische entiteiten en constructies[20].

Naast de wijzigingen van de vierde antiwitwasrichtlijn en de richtlijn vennootschapsrecht heeft de Commissie gewerkt aan een aanvullende herziening van de richtlijn betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen. Hierdoor wordt gewaarborgd dat de belastingautoriteiten toegang krijgen tot de gegevens die worden verstrekt op grond van de antiwitwasvoorschriften van de EU, met name cliëntenonderzoeksinformatie en de inlichtingen in hun nationale registers betreffende uiteindelijk begunstigden, om ervoor te zorgen dat zij hun taken kunnen uitvoeren, ook als deze betrekking hebben op andere gebieden dan de bestrijding van witwassen en van terrorismefinanciering. Momenteel wordt de doeltreffendheid van belastingcontroles echter beperkt doordat de lidstaten mogen beslissen of de belastingautoriteiten toegang tot deze inlichtingen krijgen. Indien de belastingautoriteiten toegang tot deze inlichtingen hebben, kunnen zij vaststellen wie er achter een ondoorzichtige onderneming, structuur of entiteit schuilgaat, en kunnen zij snel reageren op belastingontduiking en -ontwijking[21].

Aldus worden de synergie-effecten tussen de antiwitwas- en de belasting-transparantievoorschriften van de EU versterkt.

[20] Zie de Mededeling van 5 juli 2016 van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad over verdere maatregelen om de transparantie te verhogen en belastingontduiking en -ontwijking te bestrijden, COM (2016) 451 final, blz. 6.

[21] Zie de Mededeling van 5 juli 2016 van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad over verdere maatregelen om de transparantie te verhogen en belastingontduiking en -ontwijking te bestrijden, COM (2016) 451 final, blz. 6.

réexaminés par les établissements financiers depuis plus de dix ans, et qui ont pu être utilisés à des fins illicites, pourront ainsi faire l'objet d'un suivi.

Troisièmement, les exigences relatives à l'enregistrement des bénéficiaires effectifs des fiducies (trusts) ont été clarifiées afin de remédier aux lacunes dans la législation et aux incompatibilités nationales.

Quatrièmement, l'accès aux informations relatives aux bénéficiaires effectifs sera amélioré: les États membres seront tenus, par des modifications apportées à la directive sur le droit des sociétés, de permettre au public d'accéder à un ensemble de données relatives aux fiducies à caractère commercial; pour les autres types de fiducie, l'accès à ces informations sera possible pour ceux qui y ont un intérêt légitime. Cette mesure permettra de lutter contre le recours abusif à des entités et constructions juridiques[20].

Outre les modifications apportées à la quatrième directive sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et à la directive sur le droit des sociétés, la Commission a travaillé à la révision complémentaire de la directive relative à la coopération administrative dans le domaine de la fiscalité. Elle garantira que les autorités fiscales aient accès aux données fournies dans le cadre des dispositions anti-blanchiment de l'Union, notamment aux informations de vigilance à l'égard de la clientèle et aux informations contenues dans les registres nationaux de bénéficiaires effectifs, afin que ces autorités puissent s'acquitter de leurs tâches, et ceci pas uniquement dans le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme. En effet, les États membres pouvant actuellement décider s'ils donnent ou non accès à ces informations aux autorités fiscales, l'efficacité des contrôles fiscaux s'en trouve limitée. Avec l'accès à ces informations, les autorités fiscales pourront repérer les personnes qui se cachent derrière une structure de société ou une entité opaques et réagir rapidement en cas de fraude et d'évasion fiscales[21].

Ainsi donc, il est procédé à un renforcement des synergies entre la réglementation de l'Union sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et celle en matière de transparence fiscale.

[20] V. Communication du 5 juillet 2016 de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur d'autres mesures visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, COM(2016) 451 final, p. 6.

[21] V. Communication du 5 juillet 2016 de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur d'autres mesures visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, COM(2016) 451 final, p. 6.

— Om belastingontduiking en -ontwijking doeltreffend te bestrijden, moet men volgens de heer Moscovici verder gaan, meer bepaald door de transparantie onmiddellijk grensoverschrijdend op de uiteindelijk begunstigden toe te passen. Gelet op de situatie die door de media aan het licht is gebracht, zijn er goede redenen om de administratieve samenwerking tussen de belastingdiensten nog verder uit te breiden, zodat ze ook betrekking heeft op informatie over de uiteindelijk begunstigden, zowel op EU-schaal als internationaal. Door de fiscale autoriteiten direct toegang tot detailinformatie over de uiteindelijk begunstigden van de andere lidstaten te verlenen, zouden zij aanzienlijk meer armslag krijgen om het risico van belastingontduiking en -ontwijking gericht aan te pakken.

— Afgezien van de identificatie van de begunstigden hebben de recente schandalen ook een grotere behoefte aangetoond aan transparantie in verband met de activiteiten van alle tussenpersonen, zij die agressieve fiscale planning promoten, vergemakkelijken of helpen. Op politiek vlak wordt er dan ook naar gestreefd solide Europese regels op te stellen die ook de tussenpersonen zouden verplichten rekenschap af te leggen.

Het lijkt dan ook volkomen opportuun om bijkomende (horizontale of sectorale) maatregelen in te voeren, waarbij de klemtoon ligt op degenen die de belastingontduikings- en -ontwijkingsmechanismen promoten of mogelijk maken. De bevoegde autoriteiten zouden aldus dat soort praktijken kunnen bepalen en er zo spoedig mogelijk een einde aan maken, alsook een einde maken aan de leemten in de wetgeving die dergelijke praktijken in de hand werken. Die maatregelen zouden ook een ontradend effect hebben op wie agressieve fiscale planning aanmoedigt en er actief gebruik van maakt.

Het BEPS-project van de OESO (actiepunt 12) beveelt de landen trouwens aan dat ze van de belastingplichtigen en de promotors van fiscaleplanningmechanismen (belastingconsulenten, juridische adviseurs, financiële instellingen, enz.) eisen dat ze al de door hen gebruikte en gepromote agressieve fiscaleplanningsmechanismen meedelen. Sommige lidstaten hebben op nationaal vlak al dergelijke bepalingen inzake verplichte communicatie ingesteld, terwijl anderen de zaak onderzoeken. Gelet op het grensoverschrijdend karakter van agressieve fiscale planning, kunnen strikt nationale voorzieningen echter maar een beperkt effect hebben. In mei 2016 heeft de Raad de Commissie verzocht "zich te beraden op wetgevingsinitiatieven inzake verplichte openbaarmakingsvoorschriften, geïnspireerd op actiepunt 12 van het BEPS-project van de OESO, met het oog op de invoering van doeltreffender stimulansen voor tussenpersonen die helpen bij belastingfraude of -ontwijking". Die aanpak weerspiegelt de herhaalde oproepen

— Pour lutter efficacement contre la fraude et l'évasion fiscales, il y a lieu, selon M. Moscovici, d'aller plus loin, notamment par une application immédiate transfrontière de la transparence sur les bénéficiaires effectifs. Au vu de la situation qu'ont mise à jour les révélations dans les médias, il existe de bonnes raisons d'élargir encore la coopération administrative entre autorités fiscales afin qu'elle porte également sur les informations relatives aux bénéficiaires effectifs, tant à l'échelle de l'Union qu'à l'échelle internationale. L'octroi aux autorités fiscales d'un accès direct aux informations détaillées relatives aux bénéficiaires effectifs des autres États membres améliorerait considérablement leur capacité à cibler les risques de fraude et d'évasion fiscales.

— Au-delà de l'identification des bénéficiaires, les récents scandales ont aussi montré le besoin d'une plus grande transparence sur les activités de tous les intermédiaires, ceux qui promeuvent, facilitent ou aident une planification fiscale agressive. Le souhait politique est donc d'établir des règles européennes solides qui obligeraient aussi ces intermédiaires à rendre des comptes.

Il semble donc tout à fait opportun d'introduire des mesures supplémentaires (horizontales ou sectorielles) mettant l'accent sur les personnes qui promeuvent ou rendent possibles les mécanismes de fraude et d'évasion fiscales. Les autorités compétentes pourraient ainsi déterminer les activités de ce type et y mettre un terme le plus tôt possible ainsi que combler les lacunes de la législation qui les favorisent. Ces mesures auraient également un effet dissuasif sur ceux qui encouragent et utilisent activement la planification fiscale agressive.

D'ailleurs, le projet BEPS de l'OCDE (action 12) recommande aux pays qu'ils exigent des contribuables et des promoteurs de mécanismes de planification fiscale (conseillers fiscaux, conseillers juridiques, établissements financiers, etc.) la communication de tous les mécanismes de planification fiscale agressive qu'ils utilisent ou promeuvent. Certains États membres ont déjà mis en place de tels dispositifs de communication obligatoire au niveau national, tandis que d'autres examinent la question. Cependant, étant donné la nature transfrontière de la planification fiscale agressive, des dispositifs strictement nationaux ne peuvent avoir qu'un effet limité. En mai 2016, le Conseil avait invité la Commission "à envisager des initiatives législatives concernant des règles de communication obligatoire d'informations inspirées de l'action 12 du projet BEPS de l'OCDE en vue d'introduire des mesures dissuasives plus effectives destinées aux intermédiaires qui interviennent dans des montages ayant pour objet la

van het Europees Parlement ten gunste van strengere maatregelen tegen de facilitatoren en promotoren van constructies om belastingen te ontduiken.

Op 10 november 2016 heeft de Commissie daarover een openbare raadpleging opgestart[22]. Dankzij die raadpleging zal kunnen worden overwogen hoe die regels zouden moeten worden opgevat. Na afloop van de raadplegingsprocedure zal de Commissie beslissen over de volgende stadia. Die zouden kunnen inhouden dat tegen *medio* 2017 een wetgevend voorstel wordt voorbereid (zo zouden bijvoorbeeld 55 van de 332 duidelijk geïdentificeerde Belgische entiteiten (op het totaal van 850 dat in de *Panama Papers* wordt aangehaald) in werkelijkheid tussenpersonen zijn die het opzetten van ontduikingsregelingen hebben gefaciliteerd).

De door de Europese Commissie voorgestelde acties hebben ook betrekking op de betrekkingen met de derde landen:

– de Raad heeft in mei 2016 de externe strategie goedgekeurd, en in verband met elk van de voorgestelde maatregelen zijn werkzaamheden aan de gang, met name de redactie van een gemeenschappelijke EU-lijst die de niet-coöperatieve landen en gebieden bevat.

De lidstaten denken eraan om een gemeenschappelijke lijst op te stellen van niet-coöperatieve gebieden in fiscale aangelegenheden (dat wil zeggen een Europese zwarte lijst van belastingparadijzen). Die aanpak sluit aan bij het programma van de Europese Unie voor een wereldwijd billijkere fiscaliteit. Het is de bedoeling de fiscale *good governance* ook buiten de EU-grenzen te bevorderen en dienaangaande een regel voor eerlijke mededinging (waarnaar in het Engels met *level playing field* wordt verwezen) te bevorderen. In de Europese Unie zijn de lidstaten al onderworpen aan de richtlijnen inzake transparantie en informatie-uitwisseling. In verband met de uitwisseling van informatie werden al overeenkomsten gesloten met andere landen zoals Zwitserland, Liechtenstein, Andorra, San Marino en Monaco. Het bankgeheim maakt her en der een ontmantelingsproces door. De desbetreffende regels berusten op de werkzaamheden van de OESO en de G20 en zijn, in voorkomend geval, verstrekkender dan de door die laatste instanties vastgelegde standaarden. Tevens geldt voor de lidstaten ook de gedragscode inzake ondernemingsfiscaliteit, waarvan de regels nauw

[22] *Consultation on Disincentives for advisors and intermediaries for potentially aggressive tax planning schemes* (zie *https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/consultation-disincentives-advisors-and-intermediaries-potentially-aggressive-tax-planning-schemes_en).*

fraude ou l'évasion fiscale". Cette démarche fait écho aux appels répétés du Parlement européen en faveur de mesures plus sévères contre les facilitateurs et les promoteurs de mécanismes d'évasion fiscale.

Le 10 novembre 2016, la Commission a lancé une consultation publique à ce sujet[22]. Cette consultation permettra d'envisager la manière dont ces règles devraient être conçues. Au terme de la procédure de consultation, la Commission décidera des prochaines étapes qui pourraient inclure la préparation d'une proposition législative d'ici à la mi-2017 (ainsi, par exemple, sur les 332 entités belges clairement identifiées parmi les 850 citées par les *Panama Papers*, 55 seraient en réalité des intermédiaires ayant facilité la mise en place de montages d'évasion fiscale).

Les actions proposées par la Commission européenne concernent aussi les rapports avec les pays tiers:

— La stratégie extérieure a été approuvée par le Conseil en mai 2016 et des travaux sont en cours sur chacune des mesures proposées, notamment la procédure d'établissement d'une liste commune de l'Union recensant les pays et territoires non coopératifs.

Les États membres ont l'idée d'établir une liste commune de pays et de territoires non coopératifs en matière fiscale (c'est-à-dire une liste noire européenne de paradis fiscaux). Cette démarche s'inscrit dans le cadre du programme de l'Union européenne pour une fiscalité plus équitable au niveau mondial. L'objectif est de promouvoir la bonne gouvernance fiscale au-delà des frontières de l'Union européenne et d'assurer une règle du jeu équitable – en anglais, un *level playing field* – dans ce domaine. Dans l'Union européenne, les États membres sont déjà soumis aux directives en matière de transparence et d'échange d'informations. Des accords d'échange d'informations ont été conclus avec d'autres pays comme la Suisse, le Liechtenstein, Andorre, San Marin, Monaco. Le secret bancaire connaît un processus de démantèlement çà et là. Les règles en question s'appuient sur les travaux de l'OCDE et du G20 et vont, le cas échéant, au-delà des standards établis par ces derniers. Par ailleurs, les États membres sont également soumis au code de conduite sur la fiscalité des entreprises dont les

[22] Consultation sur les mesures destinées à dissuader les conseillers et intermédiaires de proposer des dispositifs d'optimisation fiscale potentiellement agressifs (*https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/consultation-disincentives-advisors-and-intermediaries-potentially-aggressive-tax-planning-schemes_fr).*

aansluiten bij die welke op OESO-niveau worden toegepast.

Op 8 november 2016 zijn de lidstaten het eens geworden over de criteria en over het proces dat moet leiden tot de redactie van die zwarte lijst van belastingparadijzen. De lidstaten hebben gewerkt op basis van een door de Commissie in september 2016 voorgestelde tabel met indicatoren, om na te gaan welke landen zullen worden onderworpen aan een algehele beoordeling, een *screening*. Het betreft de tweede fase van de procedure. De Raad heeft drie criteria gekozen: fiscale transparantie, een rechtvaardig belastingstelsel en de verbintenis om de minimumstandaarden van het BEPS-project van de OESO in acht te nemen.

Wat de transparantie betreft, hebben de lidstaten gekozen voor een benadering die steunt op drie criteria en die tot op zekere hoogte afgestemd is op de benadering van de OESO. Die drie criteria zijn de automatische informatie-uitwisseling – de zogenaamde *common reporting standard* –, de uitwisseling van informatie op verzoek en de bekrachtiging van het Multilateraal verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand of, als alternatief, het bestaan van een net van bilaterale akkoorden met alle lidstaten.

Tot 30 juni 2019 zullen de niet-coöperatieve fiscale rechtsgebieden aan twee van die drie criteria moeten voldoen. Daarna zullen alle drie de voorwaarden tegelijk moeten worden vervuld**.** De keuze voor een stapsgewijze aanpassing is het resultaat van een benadering die er niet op gericht is die grondgebieden of rechtsgebieden te berispen maar ze te doen evolueren en hun dus de tijd te geven hun *business model* op ingrijpende wijze aan te passen aan de mondiale standaarden.

Voor de opstelling van die lijst worden schriftelijke contacten gelegd en zo nodig bilaterale gesprekken gevoerd met de betrokken rechtsgebieden. Verwacht wordt dat de lijst tegen eind 2017 klaar is en bekend wordt gemaakt.

De Europese Unie werkt nauw samen met de betrokken derde landen, met de OESO en met de andere internationale partners om erop toe te zien dat het evaluatieproces billijk verloopt.

De vermelding op die lijst moet worden opgevat als de laatst mogelijke oplossing. Uiteindelijk zal het enkel gaan om de derde landen die weigeren de internationale belastingnormen na te leven. Over de opneming op de lijst en de eventuele sancties vinden op dit ogenblik gesprekken plaats. Het doel is niet enkel de *name and shame*, maar wel het nemen van effectieve sanctiemaatregelen.

règles sont proches de celles qui sont appliquées au niveau de l'OCDE.

Le 8 novembre 2016, les États membres se sont mis d'accord sur les critères et le processus qui doit aboutir à l'établissement de cette liste noire des paradis fiscaux. Les États membres ont travaillé sur la base du tableau d'indicateurs qui a été présenté par la Commission en septembre 2016 pour identifier les pays qui seront soumis à ce qu'on appelle un *screening*, c'est-à-dire un examen global. Il s'agit de la deuxième phase du processus. Les critères retenus par le Conseil sont au nombre de trois: la transparence fiscale, une fiscalité juste et l'engagement de respecter les standards minimaux du projet BEPS de l'OCDE.

En ce qui concerne la transparence, l'approche retenue par les États membres repose sur trois critères et est, dans une certaine mesure, alignée sur l'approche de l'OCDE. Il faudra prendre en compte l'échange automatique d'informations, ce qu'on appelle le *common reporting standard*, l'échange d'informations sur demande et la ratification de la convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle ou, à défaut, l'existence d'un réseau d'accords bilatéraux avec tous les États membres.

Jusqu'au 30 juin 2019, les juridictions non coopératives devront satisfaire à deux de ces trois critères. Par la suite, les trois critères seront requis cumulativement. Le choix d'une mise en conformité progressive est le fruit d'une approche tendant non pas à blâmer mais à faire évoluer ces territoires ou juridictions, et donc, à leur laisser le temps d'amender sensiblement leur *business model*, conformément aux standards mondiaux.

Pour l'établissement de cette liste, des contacts par écrit et, le cas échéant, des discussions bilatérales avec les juridictions concernées ont lieu. La finalisation et publication de la liste est attendue d'ici la fin de l'année 2017.

L'Union européenne travaille en étroite collaboration avec les pays tiers en question, avec l'OCDE et avec les autres partenaires internationaux pour veiller à ce que le processus d'évaluation soit équitable.

L'inscription sur cette liste doit être conçue comme une solution de dernier recours. Elle ne concernera, au final, que les pays tiers qui refusent de s'engager à respecter les normes fiscales internationales. Les inscriptions sur la liste et les sanctions éventuelles font actuellement l'objet de discussions. L'objectif n'est pas uniquement le *name and shame*, mais bien la mise en place de sanctions effectives.

2. ***Fiscaliteit van de ondernemingen***

OESO

In november 2016 hebben meer dan 100 rechtsgebieden de tekst betreffende de multilaterale aanpak van BEPS (BEPS Action 15) aangenomen (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*). Dankzij dit instrument kunnen de toegetreden rechtsgebieden hun netwerk van meer dan 3 000 belastingovereenkomsten bijwerken conform de maatregelen in verband met de belastingverdragen die aangenomen zijn in het kader van het BEPS-pakket, inclusief de minimumnormen inzake het voorkomen van misbruik van belastingovereenkomsten en betreffende de verbetering van de mechanismen voor het oplossen van geschillen (*tax dispute resolution*).

De Staten die dit multilaterale instrument ondertekenen, gaan de noodzakelijke verplichting aan de minimumnormen inzake dubbelbelastingverdragen (DBV) over te nemen. De volgende elementen dienen bijgevolg ingevoegd te worden:

— een preambule die vermeldt dat de DBV's niet alleen dienen om dubbele belasting te voorkomen maar ook om ervoor te zorgen dat er geen dubbele afwezigheid van belasting ontstaat ten gevolge van technieken voor ontwijking of misbruik. Deze preambule vormt een belangrijk element van de context voor de interpretatie van de DBV's;

— een antimisbruikbepaling/antiontwijkingsbepaling: hetzij onder de vorm van een *Principal Purpose Test*-bepaling (PPT) hetzij onder de vorm van een PPT-bepaling gekoppeld met een *Limitations of Benefits*-bepaling (LOB);

— een geschillenbeslechtingsprocedure: artikel inzake de minnelijke procedure (artikel 25 van het OESO-model)[23].

Bovendien beschikken de Staten die het multilaterale instrument ondertekenen over een zekere flexibiliteit inzake de volgende elementen, die betrekking hebben op de aanbevelingen inzake dubbelbelastingverdragen:

— de hybride entiteiten, de hybride financieringsinstrumenten, de *mismatches* (dubbele afwezigheid van belasting voorkomen);

[23] De huidige procedure voor geschillenbeslechting kent talrijke problemen. Daarom is het gerechtvaardigd dat men ze herwerkt en dat men de nieuwe procedure opneemt in alle belastingakkoorden. De geschillenbeslechting zal echter een middelenverbintenis blijven – en geen resultaatsverbintenis – en zal dus voornamelijk afhangen van de bereidheid van de belastingdiensten om een einde te maken aan hun geschillen.

2. ***Fiscalité des entreprises***

OCDE

En novembre 2016, plus de 100 juridictions ont adopté le texte relatif à l'instrument multilatéral BEPS (BEPS Action 15) (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*). Cet instrument permet aux juridictions adhérentes de mettre à jour leur réseau global de plus de 3000 conventions fiscales en conformité avec les mesures liées aux traités fiscaux adoptées dans le cadre du Paquet BEPS, en ce compris les standards minimum sur la prévention des abus des conventions fiscales et sur l'amélioration des mécanismes de règlement des différends (*tax dispute resolution*).

En ce qui concerne les standards minimum en matière de conventions de double imposition (CDI), les États qui signent l'instrument multilatéral s'engagent nécessairement à les reprendre. Les éléments suivants doivent alors être intégrés:

— un préambule indiquant que les CDI ne servent pas seulement à éliminer les doubles impositions mais aussi les "doubles non-impositions" découlant de techniques d'évitement ou d'abus. Le préambule est un élément de contexte important pour l'interprétation des CDI;

— une disposition anti-abus/disposition anti-évitement: soit sous la forme d'une disposition *Principal Purpose Test (*PPT) soit sous la forme d'une disposition PPT combinée à une disposition *Limitations of Benefits* (LOB);

— une procédure de règlement des différends: article en matière de procédure amiable (article 25 Modèle OCDE)[23].

En outre, les États qui signent l'instrument multilatéral disposent d'une certaine flexibilité quant aux élements suivants, relatifs aux recommandations en matière de convention de double imposition:

— les entités hybrides, les instruments de financement hybrides, les *mismatches* (éviter les doubles non-impositions);

[23] L'actuelle procédure de règlement des différends présente de nombreux problèmes, ce qui justifie qu'on procède à sa révision et qu'on fasse figurer cette nouvelle procédure dans tous les accords fiscaux. Le règlement des différends continuera cependant à constituer une obligation de moyen – et non une obligation de résultat – et dépendra donc principalement de la disponibilité des administrations fiscales à mettre fin à leurs différends.

— de vrijstellingsmethode – belastingkredietmethode (aanrekening);

— de kunstmatige ontwijking – het begrip “vaste inrichting”;

— het driehoeksverkeer: afwezigheid van verdragsconforme voordelen in aanwezigheid van vaste inrichtingen in landen met lage belastingen;

— de houderschapsvoorwaarden voor de vrijstelling van uitgaande dividenden;

— de belasting op meerwaarden van aandelen van vastgoedvennootschappen;

— de bepaling over de arbitrage.

Met het oog op een snelle tenuitvoerlegging van de BEPS-maatregelen worden alle lidstaten uitgenodigd op de eerste ondertekeningsceremonie voor het Verdrag, die gepland is op 7 juni 2017 in Parijs. De lidstaten moeten “stelling innemen” (standpunten, opties, kanttekeningen) over de aanbevelingen waarvoor zij over de voormelde flexibiliteit beschikken.

Het Belgisch model moet worden aangepast aan de minimumstandaarden van het BEPS-project (alsook, in voorkomend geval, aan bepaalde aanbevelingen).

De lidstaten die zich niet bij dit algemeen proces aansluiten, worden bij wijze van sanctie op een zwarte lijst geplaatst.

Europese Unie

Nieuw anti-misbruikmaatregelen ter bestrijding van de vaakst voorkomende systemen van agressieve fiscale planning werden genomen en zullen in 2019 in werking treden. Het pakket anti-ontgaansmaatregelen van januari 2016 omvatte wettelijk bindende maatregelen om agressieve fiscale planning aan te pakken en een externe strategie ter bevordering van goed fiscaal bestuur op internationaal niveau. Er is aanzienlijke vooruitgang geboekt op alle onderdelen van dit pakket. De anti-ontgaansrichtlijn is in juni 2016 door de Raad aangenomen. Zij zal de mogelijkheid bieden een aantal van de meest courante soorten winstverschuiving te voorkomen, door middel van gecoördineerde voorschriften om onder meer hybride *mismatches* aan te pakken, gecontroleerde buitenlandse vennootschappen in de belastingheffing te betrekken en de aftrekbaarheid van rente aan banden te leggen.

Bovendien heeft de commissie een voorstel van richtlijn voorgesteld tot harmonisatie van de grondslag

— la méthode d’exemption – méthode du crédit d‘impôt (imputation);

— l’évitement artificiel – notion d’établissement stable;

— les opérations triangulaires: aucun avantage conventionnel dans les cas de présence d’établissements stables dans des pays à faible fiscalité;

— les conditions de détention pour l’exonération de dividendes sortants;

— la taxation des plus-values sur actions de sociétés immobilières;

— la disposition sur l’arbitrage.

En vue d’une mise en œuvre rapide des mesures BEPS, tous les États sont invités à se joindre à la première cérémonie de la Convention, qui doit avoir lieu le 7 juin 2017 à Paris, pour signature. Les États doivent „se positionner“(positions, options, réserves) sur les recommandations pour lesquelles ils disposent de la flexibilité évoquée ci-avant.

Le Modèle belge doit être adapté aux standards minimum du BEPS (ainsi que, le cas échéant, à certaines des recommandations).

La sanction pour les États qui ne s’inscrivent pas dans ce processus général, c’est l’inscription sur une liste noire.

Union européenne

Des nouvelles mesures anti-abus pour combattre les systèmes de planification fiscale agressive les plus répandus ont été adoptées et entreront en vigueur dès 2019. Le paquet sur la lutte contre l’évasion fiscale de janvier 2016 comportait des mesures juridiquement contraignantes de lutte contre la planification fiscale agressive ainsi qu’une stratégie extérieure visant à encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal à l’échelle internationale. Des progrès considérables ont été accomplis sur tous les points de cet ensemble de mesures. Le Conseil a adopté la directive sur la lutte contre l’évasion fiscale en juin 2016. Elle permettra d’éviter certains des types les plus répandus de transfert de bénéfices, grâce à des règles coordonnées permettant, entre autres, de résoudre le problème des dispositifs hybrides, de taxer les sociétés étrangères contrôlées et de limiter la déductibilité des intérêts.

En outre, la commission a introduit une proposition de directive visant à l’harmonisation de l’assiette fiscale

voor de vennootschapsbelasting (gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting; in het Engels “CCCTB”). Het voorstel voor een gemeenschappelijke heffingsgrondslag zal verplicht worden voor de ondernemingen met een jaarwinst van minstens 750 miljoen euro en zal rekening houden met alle recente maatregelen om het uithollen van de belastinggrondslag tegen te gaan. Het idee is de ondernemingen te belasten op een wijze die de echte geest van de eenheidsmarkt weerspiegelt, dankzij ten eerste uniforme regels voor de berekening van de belastbare winst; vervolgens een door de tussenpersoon in te vullen centrale belastingaangifte via een centraal loket; ten derde, een systeem voor de verdeling van de winst over de lidstaten, die vervolgens de winst kunnen belasten tegen hun nationale tarieven. Het gaat om een krachtig instrument om belastingontwijking door ondernemingen te voorkomen; de gemeenschappelijke heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (zoals die door de Europese Commissie wordt voorgesteld) zou dan ook verplicht moeten worden gesteld voor de grootste multinationals.

Zoals gezegd, zullen de al door de lidstaten aangenomen maatregelen worden opgenomen in de antiontgaansrichtlijn om ze een internationale draagwijdte te verlenen. Een andere – aanvullende – maatregel wordt toegevoegd aan die al bestaande antimisbruikmaatregelen om een einde te maken aan hybride *mismatches* met derde landen. Het betreft een ingrijpende, massale en structurele hervorming met betrekking tot de vennootschappen die een dubbele verdienste heeft. In de eerste plaats is zij in het belang van de ondernemingen, aangezien men aldus onderzoek, innovatie en investeringen wil bevorderen dankzij fiscale super-aftrekregelingen, die een stimulans zullen zijn voor de ondernemingen, *start-ups* en multinationals die meer dan 20 miljoen euro in de Europese Unie investeren. Daarnaast is zij een zeer krachtig instrument in de strijd tegen belastingontwijking.

Bovendien is aanzienlijke vooruitgang geboekt bij de verbetering van andere gebieden van de vennootschapsbelasting, zoals de herziening van verrekenprijsregels en van de preferentiële regelingen van de lidstaten, overeenkomstig de nieuwe internationale standaarden. Daarnaast maakt de Commissie actief werk van het instellen van vervolging in de gevallen waarin aan sommige ondernemingen gunstregelingen worden geboden die mogelijk inbreuk maken op de EU-staatssteunregels.

3. ***Fiscaliteit van de financiële transacties***

De heffing op de financiële transacties maakt altijd deel uit van een versterkte samenwerking tussen tien lidstaten. Commissaris Moscovici gaf tijdens zijn

de l’impôt des sociétés (assiette commune consolidée à l’impôt sur les sociétés; en anglais, “CCCTB”). La proposition de base commune deviendra obligatoire pour les entreprises de 750 millions d’euros de bénéfice annuel et intégrera toutes les dispositions récentes de lutte contre l’érosion des bases fiscales. L’idée est de taxer les entreprises d’une manière qui reflète un véritable esprit du marché unique, grâce d’abord à des règles uniformes pour le calcul des bénéfices imposables; ensuite, une déclaration d’impôt unique à remplir par l’intermédiaire d’un guichet unique; troisièmement, un système de répartition des bénéfices entre les États membres, qui peuvent, ensuite, imposer leurs bénéfices à leurs taux nationaux. Il s’agit d’un instrument puissant pour prévenir l’évasion fiscale des entreprises, la base commune consolidée à l’impôt des sociétés devrait être (dans la dernière mouture proposée par la Commission européenne) obligatoire pour les plus grandes multinationales.

Elle va aussi intégrer, cela a été dit, les mesures déjà adoptées par les États membres dans la directive contre l’évasion fiscale, pour leur donner une portée internationale. Une autre mesure – complémentaire – est ajoutée à ces dispositifs anti-abus préexistants en vue de lutter contre les dispositifs hybrides pratiqués avec des pays tiers. Il s’agit là d’une réforme majeure, massive, structurelle dans la position des sociétés, qui a le double mérite d’être pro-entreprise, puisque l’on veut par ce biais favoriser la recherche, favoriser l’innovation, favoriser l’investissement grâce à des mécanismes de super-déductions fiscales, qui permettront de favoriser les entreprises, les start-ups, les multinationales qui investissent plus de 20 millions d’euros dans l’Union européenne et un dispositif très puissant de lutte contre l’évasion fiscale.

Des progrès importants ont également été accomplis dans l’amélioration d’autres domaines de la fiscalité des sociétés, tels que la révision des règles relatives à l’établissement des prix de transfert et des régimes préférentiels dans les États membres, conformément aux nouvelles normes internationales. En outre, la Commission engage activement des poursuites dans les cas où les incitations proposées à certaines entreprises peuvent enfreindre les règles de l’Union relatives aux aides d’État.

3. ***Fiscalité des transactions financières***

En ce qui concerne la taxe sur les transactions financières, elle s’inscrit toujours dans le cadre d’une coopération renforcée de dix États membres. Il s’agit,

hoorzitting aan dat het de bedoeling is ervoor te zorgen dat de financiële sector, die minder wordt belast dan de rest van de economie, billijk aan de overheidsfinanciën bijdraagt. Volgens hem zou België in die versterkte samenwerking een duidelijke en vrijwillig gekozen plaats moeten innemen.

4. ***AML-wetgeving***

De vierde AML[24]-Richtlijn[25] dient in principe tegen 31 december 2016[26] in de nationale wetgeving te zijn omgezet. Op dat moment zullen de derde AML-Richtlijn[27] en de daarbij horende uitvoeringsrichtlijn (2006/70/EG) worden ingetrokken.

Deze nieuwe Richtlijn (die de minimumstandaard vormt binnen de EU) is in belangrijke mate geïnspireerd op de door de Financial Action Task Force (FATF) in februari 2012 vastgestelde "International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism and Proliferation" (de herziene FATF-aanbevelingen).

In het licht hiervan zal de Belgische antiwitwaswet[28] ook moeten worden aangepast.

Zonder ter zake exhaustief te zijn, is het van belang de meest markante wijzigingen die in het vooruitzicht worden gesteld, nader te duiden, zeker in de mate deze wijzigingen een rechtstreekse impact kunnen hebben op het detecteren en bestrijden van (criminele) offshorestructuren.

Hierbij dient tevens rekening te worden gehouden met het actieplan van de Europese Commissie ter versterking van de strijd tegen de financiering van terrorisme, aangekondigd op 2 februari 2016 ten gevolge van terroristische aanslagen in Parijs. Daarin kondigt de Commissie een aantal doelgerichte wijzigingen van

[24] Anti-Money Laundering.

[25] Richtlijn 2015/849/EU van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en Richtlijn 2006/70/EG van de Commissie.

[26] N.a.v. de aanslagen in Parijs werd op niveau van de Europese Raad besloten om de implementatie van de richtlijn vooruit te schuiven naar einde 2016 i.p.v. 26 juni 2017, datum die formeel is opgenomen in de richtlijn (cf. Council conclusions on the fight against the financing of terrorism van 12 februari 2016).

[27] Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad van 26 oktober 2005 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.

[28] Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, *B.S.*, 9 februari 1993.

selon le Commissaire Moscovici (lors de son audition), de faire en sorte que le secteur financier, qui est moins taxé que le reste de l'économie, contribue de manière équitable aux finances publiques. Selon lui, la place de la Belgique dans cette coopération renforcée devrait être marquée et volontaire.

4. ***Législation LBC***

La quatrième directive[24] LBC[25] doit en principe être transposée en législation nationale pour le 31 décembre 2016[26]. La troisième directive LBC[27] et la directive d'exécution y afférente (2006/70/CE) seront alors abrogées.

Cette nouvelle directive (qui constitue la norme minimale au sein de l'Union européenne) s'inspire dans une large mesure des Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération (les recommandations révisées du GAFI) fixées en février 2012 par le Groupe d'action financière (GAFI).

La loi antiblanchiment belge[28] devra également être adaptée à la lumière de celle-ci.

Sans être exhaustif à cet égard, il importe de détailler les modifications les plus marquantes prévues, d'autant que celles-ci peuvent avoir une incidence directe sur la détection des structures (criminelles) offshores et sur la lutte contre celles-ci.

Dans ce contexte, il convient également de tenir compte du plan d'action de la Commission européenne pour renforcer la lutte contre le financement du terrorisme, annoncé le 2 février 2016 dans la foulée des attentats de Paris. La Commission y annonce une série

[24] Directive 2015/849/UE du Parlement Européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission.

[25] Lutte contre le blanchiment de capitaux.

[26] Á la suite des attentats de Paris, il a été décidé au niveau du Conseil européen de reporter la mise en œuvre de la directive à fin 2016 au lieu du 26 juin 2017, la date qui figure formellement dans la directive (*cf.* Conclusions du Conseil sur la lutte contre le financement du terrorisme du 12 février 2016).

[27] Directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil du 26 octobre 2005 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

[28] 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, *M.B.*, 9 février 1993.

de vierde AML richtlijn aan[29]. Deze voorstellen worden momenteel besproken in de Europese Raad en in het Europees Parlement.

4.1. *Fiscale misdrijven als criminele activiteiten*

Een belangrijke wijziging die de vierde AML-Richtlijn invoert, is alvast dat thans ook "fiscale misdrijven in verband met directe belastingen en indirecte belastingen" expliciet opgelijst worden onder de criminele activiteiten die (als basismisdrijf) tot een meldingsplichtige witwashandeling aanleiding kunnen geven. Dit is tot op heden niet in alle lidstaten het geval.

Hierbij moet er echter wel rekening mee worden gehouden dat het begrip "fiscale misdrijven" geen geharmoniseerd begrip is. De betreffende definities blijven dan ook afhankelijk van het nationale recht.

Dit verklaart meteen ook waarom in de vierde AML-richtlijn wordt doorverwezen naar de toepasselijke strafmaat. Zo zal slechts sprake zijn van een kwalificerend fiscaal misdrijf voor feiten die "strafbaar zijn gesteld met een maximale vrijheidsstraf of detentiemaatregel van meer dan een jaar of, voor lidstaten die in hun rechtsstelsel een strafminimum voor strafbare feiten kennen, alle strafbare feiten die strafbaar zijn gesteld met een minimale vrijheidsstraf of detentiemaatregel van meer dan zes maanden".

4.2. *Een meer doorgedreven risicogebaseerde aanpak*

In de vierde AML-richtlijn wordt verder ingezet op een meer doorgedreven risicogebaseerde aanpak. De bedoeling hiervan is het witwasrisico en het risico van terrorismefinanciering waaraan de lidstaten blootstaan te identificeren, inzichtelijk te maken en te beperken.[30]

Ook het belang van een *supra*nationale risicogebaseerde aanpak wordt uitdrukkelijk erkend. In dit kader worden de Europese Bankautoriteit (EBA), de Europese Autoriteit voor verzekeringen en bedrijfspensioenen (Eiopa)[31] en de Europese Autoriteit voor effecten en markten (ESMA)[32] ermee belast, via hun gemengd comité, adviezen te verstrekken over de risico's die van invloed zijn op de financiële sector van de Unie.

[29] *http://ec.europa.eu/justice/newsroom/criminal/news/160202_en.htm.*
[30] Overweging 23 vierde AML-richtlijn.
[31] European Insurance and Occupational Pensions Authority.
[32] European Securities and Markets Authority.

de modifications ciblées de la quatrième directive LBC[29]. Ces propositions sont en cours d'examen au Conseil européen et au Parlement européen.

4.1. *Les infractions fiscales en tant qu'activités criminelles*

L'une des modifications importantes instaurées par la quatrième directive AML est l'intégration expresse des "infractions fiscales pénales liées aux impôts directs et indirects" dans la liste des activités criminelles susceptibles de donner lieu (en tant qu'infraction de base) à une opération de blanchiment soumise à l'obligation de signalement, ce qui n'est pas encore le cas dans tous les États membres.

Il convient toutefois de souligner à cet égard qu'il n'existe pas de définition harmonisée de la notion d'"infractions fiscales". Ces définitions continuent donc à dépendre du droit national.

C'est la raison pour laquelle la quatrième directive AML renvoie à la peine applicable. Ainsi, il ne sera question d'infraction fiscale qualifiante que pour les faits "punissables d'une peine privative de liberté ou d'une mesure de sûreté d'une durée maximale supérieure à un an ou, dans les États membres dont le système juridique prévoit un seuil minimal pour les infractions, toutes les infractions qui sont punissables d'une peine privative de liberté ou d'une mesure de sûreté d'une durée minimale supérieure à six mois".

4.2. *Une intensification de l'approche fondée sur les risques*

La quatrième directive AML mise sur une intensification de l'approche fondée sur les risques. Le but est d'identifier, de comprendre et d'atténuer les risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme auxquels les États membres sont exposés.[30]

L'importance d'une approche *supra*nationale basée sur les risques est également reconnue expressément. Dans ce cadre, l'Autorité bancaire européenne (ABE), l'Autorité européenne des assurances et des pensions professionnelles (AEAPP)[31] et l'Autorité européenne des marchés financiers (AEMF)[32] sont chargées d'émettre un avis, par l'intermédiaire de leur comité mixte, sur les risques touchant le secteur financier de l'Union.

[29] *http://ec.europa.eu/justice/newsroom/criminal/news/160202_en.htm.*
[30] Considérant 23 de la quatrième directive AML.
[31] *European Insurance and Occupational Pensions Authority.*
[32] *European Securities and Markets Authority.*

Ook aan de Europese Commissie (daarin bijgestaan door o.m. de vertegenwoordigers van de financiële-inlichtingeneenheden –FIE's) wordt in dit verband een coördinerende rol toebedeeld, specifiek inzake de beoordeling van risico's die verband houden met grensoverschrijdende activiteiten.

Daarnaast werd aan de Europese Commissie ook de bevoegdheid toegekend om derde landen met een hoog risico op te lijsten. Hiermee wordt inzonderheid gedoeld op derde landen die strategische tekortkomingen vertonen in hun nationale AML-regelgeving.[33]

4.3. *Verbijzondering van de algemene governance-regel*

De vierde AML Richtlijn bevat – mede omwille van de meer risicogebaseerde benadering – tevens bijkomende preciseringen op het vlak van de AML-bedrijfsorganisatie. Daarbij wordt ook meer nadruk gelegd op de betrokkenheid van de hoogste leiding bij de goedkeuring van het beleid.[34] Zo is er de verplichting om, naast het aanwijzen van een AML CO, de persoon aan te wijzen op niveau van het bestuursorgaan, of van de effectieve leiding, die verantwoordelijk is voor de implementatie van de vereisten op het vlak van AML.[35] Verder dient er een klokkenluiderprocedure te zijn binnen de instelling.[36]

4.4. *AML-bedrijfsorganisatie op groepsniveau*

De AML-verplichtingen gelden per land. Aldus zullen de Belgische AML-verplichtingen niet van toepassing zijn op de in het buitenland gevestigde bijkantoren en dochters van de instellingen naar Belgisch recht. Dit neemt niet weg dat de "group governance" die uit te werken en toe te passen is door de financiële instellingen alle dochterondernemingen en bijkantoren in andere lidstaten en in derde landen dient te omvatten en dient te worden uitgerold over de groep zodat er een globaal zicht is op de naleving van de nationale AML vereisten en op de risico's voor de groep als geheel.

De manier waarop dit doel bereikt moet worden, werd in de vierde AML-richtlijn wettelijk verankerd[37] en zal ook opgenomen worden in de Belgische omzettingswet. De voorschriften van de Europese AML-richtlijn fungeren daarbij als minimaal ijkpunt en moeten via

Un rôle de coordination est également confié à cet égard à la Commission européenne (assistée notamment des représentants des cellules de renseignement financier – CFR), en particulier en ce qui concerne l'évaluation des risques liés à des activités transfrontalières.

En outre, la Commission européenne s'est également vu confier la compétence de recenser les pays tiers à haut risque. Sont notamment visés les pays tiers dont les dispositifs de lutte contre le blanchiment de capitaux présentent des carences stratégiques. [33]

4.3. *Particularisation de la règle générale de gouvernance*

La quatrième directive LBC comprend également, notamment en raison de l'approche davantage basée sur les risques, des précisions complémentaires concernant l'organisation LBC de l'entreprise. L'accent est davantage mis sur l'implication de la hiérarchie lors de l'adoption de la politique[34]. C'est ainsi qu'il y a l'obligation de désigner, outre un responsable LBC, la personne au niveau de l'organe d'administration ou de la direction effective qui est responsable de la mise en œuvre des exigences dans le domaine de la LBC[35]. Une procédure pour les lanceurs d'alerte doit en outre être prévue au sein de l'établissement.[36]

4.4. *Organisation LBC au niveau du groupe*

Les obligations LBC s'appliquent par pays. Les obligations LBC belges ne s'appliqueront donc pas aux succursales ou filiales des établissements de droit belge établies à l'étranger. Il n'empêche que la gouvernance de groupe qui doit encore être élaborée et appliquée par les établissements financiers doit englober toutes les filiales et succursales implantées dans d'autres États membres et dans des pays tiers et doit être mise en œuvre dans tout le groupe afin de permettre une vue d'ensemble sur le respect des exigences LBC et sur les risques pour le groupe dans son ensemble.

Les modalités à suivre pour atteindre cet objectif ont été légalement ancrées[37] dans la quatrième directive LBC et seront également inscrites dans la loi belge de transposition. Les exigences de la directive LBC européenne servent à cet égard de référence minimale et

33 Zie terzake de Gedelegeerde Verordening (EU) 2016/1675 van de Commissie van 14 juli 2016 tot aanvulling van Richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad door de identificatie van derde landen met een hoog risico die strategische tekortkomingen vertonen.
34 Artikel 8 (3) tot (5) vierde AML-richtlijn.
35 Artikel 46 (4) vierde AML-richtlijn.
36 Artikel 61 (3) vierde AML-richtlijn.
37 Artikel 45 (1) tot (5) vierde AML-richtlijn.

33 Voir à ce sujet le règlement délégué (UE) 2016/1675 de la Commission du 14 juillet 2016 complétant la directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil par le recensement des pays tiers à haut risque présentant des carences stratégiques.
34 Article 8 (3) à (5) de la quatrième directive LBC.
35 Article 46 (4) de la quatrième directive LBC.
36 Article 63 (3) de la quatrième directive LBC.
37 Article 45 (1) à (5) quatrième directive LBC.

de AML-bedrijfsorganisatie van de financiële groep in kwestie waar nodig worden aangevuld.

Concreet:

• Indien bijkantoren of dochters gevestigd zijn in derde landen waar de AML-voorschriften even streng of strenger zijn in vgl. met de Europese richtlijn, dan dienen die entiteiten de wetgeving van dat derde land toe te passen.

• Indien de voorschriften minder streng zijn, dan dienen die entiteiten toch de bepalingen van de lidstaat van de moederonderneming toe te passen voor zover het recht van het derde land dat toestaat.

• Indien het recht van dat derde land dat niet toestaat dan dienen de bijkantoren en dochters in dat derde land bijkomende maatregelen te nemen. Als de bijkomende maatregelen niet voldoende zijn, passen de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van herkomst bijkomende toezichtsmaatregelen toe, waarbij onder meer wordt verlangd dat de groep geen zakelijke relaties aangaat of die relaties beëindigt en geen transacties uitvoert, en waarbij de groep, indien nodig, wordt verzocht haar bedrijfsactiviteiten in het derde land te beëindigen.

4.5. *Identificatie van de uiteindelijk begunstigde*

In de vierde AML-Richtlijn wordt (meer dan voorheen) ingezet op de identificatie en registratie van de uiteindelijk begunstigde (van vennootschappen, trusts, stichtingen, e.d.).

De belangrijkste wijziging is ongetwijfeld de uitbouw van een zogenaamd UBO-register. Dit register moet met name toelaten om de identiteit te achterhalen van de criminelen die zich achter een structuur verbergen.[38]

Het UBO-register zal in ieder geval toegankelijk zijn voor alle overheidsinstanties, financiële-inlichtingeneenheden (FIE's), meldingsplichtige instellingen en personen met een legitiem belang. De reikwijdte van het laatste is vooralsnog niet duidelijk, maar in deze context wordt ook vaak gerefereerd aan bijvoorbeeld onderzoeksjournalisten.

4.6. *Internationale samenwerking*

In de vierde AML-Richtlijn wordt nog meer nadruk gelegd op internationale samenwerking. In het kader van

[38] Zie overweging 14 vierde AML-richtlijn.

doivent être complétées si nécessaire par le biais de l'organisation en matière de LBC du groupe financier en question.

Concrètement:

• Si des succursales ou des filiales sont établies dans des pays tiers dans lesquels les exigences en matière de LBC sont aussi strictes ou plus strictes que dans la directive européenne, ces entités doivent appliquer la législation de ce pays tiers.

• Si les exigences sont moins strictes, ces entités doivent tout de même appliquer les dispositions de l'État membre de l'entreprise mère pour autant que le droit du pays tiers l'autorise.

• Si le droit de ce pays tiers ne l'autorise pas, les succursales et les filiales dans ce pays tiers doivent appliquer des mesures supplémentaires. Si ces mesures supplémentaires sont insuffisantes, les autorités compétentes de l'État membre d'origine mettent en œuvre des mesures de surveillance supplémentaires, notamment en exigeant que le groupe n'établisse pas de relations d'affaires ou qu'il y mette fin et qu'il n'effectue pas de transactions et, si nécessaire, en lui demandant de cesser ses activités dans le pays tiers concerné.

4.5. *Identification du bénéficiaire effectif*

La quatrième directive LBC mise (plus qu'auparavant) sur l'identification et l'enregistrement du bénéficiaire effectif (de sociétés, de fiducies/trusts, de fondations, etc…).

La principale modification est sans nul doute le développement d'un registre des bénéficiaires effectifs (*Ultimate Beneficial Owners Register*) ou registre UBO. Ce registre est notamment censé permettre de remonter jusqu'à l'identité des criminels qui se cachent derrière une structure de société.[38]

Le registre UBO sera en tout cas accessible à toutes les instances publiques, aux cellules de renseignement financier (CRF), aux institutions assujetties et aux personnes ayant un intérêt légitime. La portée de cette dernière notion n'est pas encore clairement définie, mais dans ce contexte, on pense souvent, par exemple, aux journalistes d'investigation.

4.6. *Coopération internationale*

La quatrième directive anti-blanchiment met encore davantage l'accent sur la coopération internationale.

[38] Voir considérant 14 quatrième directive LBC.

het toezicht dienen de lidstaten er zorg voor te dragen dat de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waarin de meldingsplichtige entiteit vestigingen exploiteert, samenwerken met de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waarin de meldingsplichtige entiteit haar hoofdkantoor heeft, en dit om een doeltreffend toezicht op de naleving van de voorschriften van deze richtlijn te waarborgen.

Daarnaast wordt de samenwerking tussen de FIE's verder versterkt.[39] De lidstaten worden er in dit verband toe aangespoord om "op vlotte, constructieve en effectieve wijze een zo breed mogelijk scala van vormen van grensoverschrijdende samenwerking te bieden" voor de toepassing van de vierde AML-richlijn.

België onderhandelt momenteel over de omzetting van de 4e Europese Richtlijn. Net zoals de wet van 11 januari 1993 nu doet, zal de nieuwe wet een lijst bevatten met de criminaliteitsmechanismen die aan witwaspraktijken ten grondslag liggen, en die maken dat de Cel voor Financiële Informatieverwerking het dossier aan de gerechtelijke overheid kan overdragen. Tot die criminaliteitsmechanismen behoort ernstige fiscale fraude, al dan niet in georganiseerd verband. Het Grondwettelijk Hof heeft in arrest nr. 10/2008 van 23 januari 2008 bevestigd dat die termen voldoende expliciet zijn om het voor de bij de wet van 11 januari 1993 bedoelde instellingen en personen mogelijk te maken te bepalen dat de oorsprong van de middelen waarvan zij vermoeden dat het om witwasserij gaat, onwettig is in de zin van de wet en dat die termen bijgevolg voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn om te voldoen aan het beginsel van de voorspelbaarheid van de tenlasteleggingen.

Dans le cadre du contrôle, les État membres doivent veiller à ce que les autorités compétentes de l'État membre dans lequel l'entité assujettie exploite des implantations coopèrent avec les autorités compétentes de l'État membre dans lequel l'entité assujettie a son siège central, et ce, afin de garantir un contrôle efficace du respect des prescriptions de la directive.

Par ailleurs, la collaboration entre les CRF est encore renforcée.[39] Dans cette perspective, les États membres sont encouragés "à mettre en œuvre rapidement, dans un esprit constructif et de manière effective, la coopération transfrontalière la plus étendue possible" aux fins de la quatrième directive anti-blanchiment.

La Belgique négocie actuellement la transposition de la 4ème directive européenne. La nouvelle loi listera, comme le fait actuellement la loi du 11 janvier 1993, les criminalités sous-jacentes au blanchiment, qui permettent à la CTIF de transmettre le dossier aux autorités judiciaires. Parmi ces criminalités figure la fraude fiscale grave, organisée ou non. La Cour constitutionnelle a confirmé, dans son arrêt n°10/2008 du 23 janvier 2008, que ces termes sont suffisamment explicites pour permettre aux organismes et aux personnes visés par la loi du 11 janvier 1993 de déterminer que l'origine des fonds qu'ils soupçonnent faire l'objet de blanchiment est illicite au sens de la loi et que dès lors ces termes sont suffisamment clairs et précis afin de satisfaire au principe de la prévisibilité des incriminations.

---

39 Momenteel bestaan reeds diverse samenwerkingsplatformen.

FIU Net is het informatie-uitwisselingsysteem van de Europese FIU's (Financial Intelligence Units) dat opgezet werd door de Europese Unie. De financiering ervan gebeurt door de Europese Commissie. Het is een gedecentraliseerd computer netwerk dat de Europese FIU's met elkaar verbindt en hen een veilig, gestructureerd en gebruiksvriendelijk platform biedt om onderling (financiële) informatie uit te wisselen. Europol zorgt voor het onderhoud en de innovatie van het systeem. Middels nieuwe technieken worden de zoekmogelijkheden tussen de Europese FIU's vergroot. Uitwisseling van info tussen Europese FIU's verloopt enkel via FIU Net.

Egmont Secure Web (ESW) is een beveiligd mailsysteem voor FIU's die deel uitmaken van de Egmont Group of FIU's. De Egmont Groep is een internationaal forum, opgericht in 1995 op initiatief van de CFI (België) en van FinCEN (Verenigde Staten). Het doel van de Egmont Groep is een internationaal netwerk van meldpunten te zijn en de informatie-uitwisselingen en communicatie tussen meldpunten te bevorderen. Momenteel telt de Egmont Groep 127 leden. ESW is een gecentraliseerd systeem waarvan het beheer en het onderhoud in handen is van het Amerikaanse meldpunt FinCEN. ESW biedt geen andere mogelijkheden dan beveiligd mailverkeer. ESW wordt gebruikt voor de uitwisseling van informatie met niet-Europese meldpunten.

39 Il existe déjà, à l'heure actuelle, plusieurs plates-formes de collaboration.
FIU Net est le système d'échange d'informations des CRF (cellules de renseignement financier) européennes mis en place par l'Union européenne. Son financement est assuré par la Commission européenne. Il s'agit d'un réseau informatique décentralisé qui relie entre elles les différentes CRF européennes et leur donne une plate-forme sûre, structurée et conviviale pour échanger entre elles des informations (financières). Europol assure la maintenance et est chargé du volet "innovation" du système. L'utilisation de nouvelles techniques permet d'élargir les possibilités de recherche entre les CRF européennes. Les échanges d'informations entre les CRF européennes se font uniquement par le biais de FIU Net.
Egmont Secure Web (ESW) est un système de courrier électronique sécurisé pour les CRF qui font partie du Groupe Egmont. Le Groupe Egmont est un forum international, créé en 1995 à l'initiative de la CTIF (Belgique) et de FinCEN (États-Unis). Son objectif est d'être un réseau international de cellules de renseignement financier et de favoriser les échanges d'informations et la communication entre ces cellules. Pour le moment, le Groupe Egmont compte 127 membres. ESW est un système centralisé dont la gestion et la maintenance sont assurées par la cellule américaine FinCEN. ESW n'offre rien de plus qu'une plate-forme sécurisée de courrier électronique. ESW est utilisé pour l'échange d'informations avec des cellules non européennes.

Gelet op het transnationale karakter van het witwassen van geld en van de financiering van terrorisme, zijn coördinatie en samenwerking tussen de FIE's uiterst belangrijk, ook in het kader van de strijd tegen fiscale fraude. Het wetsontwerp tot omzetting van richtlijn 2015/849 bevat een artikel dat ondermeer de omzetting van artikel 57 van die richtlijn beoogt. Dat artikel 57 bepaalt: "Verschillen tussen de nationale rechtsstelsels inzake de definitie van fiscale misdrijven vormen geen beletsel voor de FIE's om binnen de grenzen van hun nationale recht zo breed mogelijk informatie uit te wisselen of bijstand te verlenen aan een andere FIE.".

Ook op nationaal niveau wordt een betere samenwerking tussen de CFI en de financiële autoriteiten voorgesteld. Een ontwerpartikel biedt de CFI de mogelijkheid aan de ministers van Financiën alle relevante informatie mee te delen die voortvloeit uit de doorzending van haar dossiers aan de procureur des Konings of de federale procureur, als die doorzending betrekking heeft op informatie in verband met het witwassen van geld afkomstig uit het plegen van een misdrijf met mogelijke gevolgen inzake fiscale fraude.

C. **Belastingparadijzen**

1. ***Relevante criteria bij het definiëren van het begrip belastingparadijs***

Het begrip "belastingparadijs" wordt als dusdanig niet wettelijk gedefinieerd. In het normale taalgebruik dekt de vlag ook vele ladingen en is overigens ook sterk subjectief gekleurd en afhankelijk van de vergelijkende maatstaf die wordt gehanteerd.

In zijn meest enge betekenis verwijst het begrip in ieder geval naar landen waar geen of nauwelijks belasting (op het inkomen) wordt geheven.

Deze algemene definitie kan echter vanuit diverse invalshoeken worden verfijnd.

Zo is het perfect denkbaar dat enkel een onderdeel van de staat bepaalde fiscale gunstregimes voorziet. Dit kan met name het geval zijn in federale of confederale staten waar de staatkundige onderdelen over verregaande fiscale bevoegdheden beschikken. De notie belastingparadijs kan dan ook territoriaal verfijnd worden tot bepaalde rechtsgebieden of staatkundige onderdelen.

Daarnaast is het evenzeer mogelijk dat een bepaalde Staat een algemene onderworpenheid voorziet aan een "normaal belastingregime", maar dat welbepaalde

Par ailleurs, compte tenu du caractère transnational du BC/FT, la coordination et la coopération entre les CRF sont extrêmement importantes, et ceci également dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale. Dans le projet de loi de transposition de la directive 2015/849 un article vise notamment à transposer l'article 57 de la directive 2015/849. L'article 57 de la directive 2015/849 dispose que: "Les différences existant entre les droits nationaux en ce qui concerne la définition des infractions fiscales pénales n'entravent pas la capacité des CRF d'échanger des informations ou d'apporter leur aide à une autre CRF dans la plus grande mesure possible en vertu de leur droit national."

Une meilleure coopération entre la CTIF et les autorités fiscales est proposée également au niveau national. Un article en projet permet à la CTIF de communiquer aux ministres des Finances toute information pertinente issue de la transmission de ses dossiers au procureur du Roi ou au procureur fédéral, lorsque ladite transmission concerne des informations relatives au blanchiment de capitaux provenant de la commission d'une infraction pouvant avoir des répercussions en matière de fraude fiscale.

C. **Paradis fiscaux**

1. ***Critères pertinents pour la définition de la notion de paradis fiscal***

La notion de "paradis fiscal" n'a pas de définition légale en tant que telle. En langage commun, elle recouvre de nombreuses réalités. Elle revêt par ailleurs des connotations très subjectives, sa signification dépendant du critère de comparaison utilisé.

Au sens le plus strict, cette notion renvoie en tout cas à des pays qui ne lèvent pas ou peu d'impôts (sur le revenu).

Cette définition générale peut cependant être précisée sous différents angles.

Ainsi, il est parfaitement concevable que des régimes fiscaux préférentiels n'existent que dans une seule composante d'un État, par exemple, dans des États fédéraux ou confédéraux dont les subdivisions politiques jouissent de très vastes compétences en matière fiscale. Par conséquent, la notion de paradis fiscal peut être affinée sur le plan territorial, en la réduisant à certaines juridictions ou subdivisions politiques.

Par ailleurs, l'on peut tout autant imaginer qu'un État prévoie un assujettissement général à un "régime fiscal normal", en faisant bénéficier certaines entités de

entiteiten kunnen genieten van afwijkende stelsels. Vanuit deze optiek kan de notie "belastingparadijs" dan ook nader materieel worden verfijnd.

Daarnaast moet er ook rekening mee worden gehouden dat bepaalde jurisdicties via hun wetgevend arsenaal een degelijke fiscale transparantie uitsluiten. Dit kan zich uiten op meerdere fronten (bv. toelaten van effecten aan toonder, in stand houden van een bankgeheim, afwezigheid van een degelijke antiwitwaswetgeving, …). Vanuit deze invalshoek kan het dan ook van belang zijn de notie belastingparadijs ook vanuit een formeel rechtskader te definiëren en in die zin de definitie formeel te verfijnen.

2. ***De notie "belastingparadijs" in de Belgische fiscale wetgeving***

De notie "belastingparadijs" wordt als dusdanig niet wettelijk gedefinieerd. Niettemin bevatten tal van bepalingen toch verwijzingen naar het gebruik van belastingparadijzen voor fiscale doeleinden.

Zo bv. wordt in de artikelen 26 en 54 WIB92 verwezen naar ondernemingen die gevestigd zijn in "landen" waar deze ondernemingen "niet aan een inkomstenbelasting zijn onderworpen of aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan de in België gevestigde onderneming is onderworpen". Ook in artikel 198, 11° WIB92 staat een soortgelijke definitie, weze het ietwat anders geformuleerd. Hier wordt verwezen naar entiteiten die "niet onderworpen zijn aan een inkomstenbelasting" of, (voor die inkomsten) "onderworpen zijn aan een aanzienlijk gunstigere aanslagregeling dan die welke voortvloeit uit de bepalingen van gemeen recht van toepassing in België".

In het kader van de DBI-aftrek (en met name de taxatievereiste) wordt tevens ingegaan op landen die kunnen kwalificeren als belastingparadijzen (artikel 203 WIB92). Het betreft met name landen waar de aldaar gevestigde vennootschappen niet aan een buitenlandse belasting van gelijke aard als de vennootschapsbelasting zijn onderworpen of landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België.

De gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen worden daarbij geacht aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België, wanneer**:**

— het gemeenrechtelijk nominaal tarief op de winsten van de vennootschap, lager is dan 15 pct.; of

régimes dérogatoires. Dans cette optique, la notion de "paradis fiscal" peut être plus amplement affinée sur le plan matériel.

Du reste, il faut également tenir compte du fait que certaines juridictions excluent une bonne transparence fiscale dans leur arsenal législatif. Cette opacité peut s'exprimer à différents niveaux (par exemple, autorisation de titres au porteur, maintien du secret bancaire, absence de législation anti-blanchiment efficace, etc.). Dans cette perspective, il peut également s'avérer utile de définir la notion de paradis fiscal en se basant sur un cadre juridique formel et, en ce sens, d'en préciser la définition sur un plan formel.

2. ***La notion de "paradis fiscal" dans la législation fiscale belge***

La notion de "paradis fiscal" n'est pas définie comme telle dans la législation. De nombreuses dispositions renvoient néanmoins au recours aux paradis fiscaux à des fins fiscales.

Par exemple, les articles 26 et 54 du Code des impôts sur les revenus 1992 mentionnent les entreprises établies dans les "pays" où ces établissements ne sont "pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis à un régime fiscal notablement plus avantageux que celui auquel est soumise l'entreprise établie en Belgique". On trouve également, à l'article 198, 11°, du même Code, une définition similaire dont la formulation est cependant légèrement différente. Cette dernière renvoie en effet aux établissements qui "ne sont pas soumis à un impôt sur les revenus" ou qui "y sont soumis, pour ces revenus, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui résultant des dispositions du droit commun applicables en Belgique".

Dans le cadre de la déduction RDT (revenus définitivement taxés) (en particulier en ce qui concerne l'exigence en matière de taxation), il est également renvoyé aux pays pouvant être considérés comme des paradis fiscaux (article 203 du Code des impôts sur les revenus 1992). Il s'agit des pays où les sociétés ne sont pas soumises à un impôt étranger de la même nature que l'impôt des sociétés, ou des pays où les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique.

Les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique lorsque:

— soit le taux nominal de droit commun de l'impôt sur les bénéfices de la société est inférieur à 15 p.c.;

— gemeenrechtelijk, het tarief dat met de werkelijke belastingdruk overeenstemt, lager is dan 15 pct.

De gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen die van toepassing zijn op vennootschappen gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie worden evenwel geacht niet aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België.

De beoogde gevallen worden wel bepaald door de Koning, bij een na overleg in de Ministerraad vastgesteld besluit.[40]

Een meer afgebakende definitie vindt men terug in regelgeving rond de Kaaimantaks (en de aangifteplicht van juridische constructies). Zo kan hierbij alvast worden opgemerkt dat "trust-verhoudingen", zoals gedefinieerd in artikel 2, 13°, a), WIB92 in het algemeen beschouwd worden als entiteiten die het mogelijk maken aan een normale belastingheffing te ontsnappen.

Daarnaast wordt in artikel 2, § 1, 13°, b), WIB92 (dat de notie Juridische constructie, type 2 definieert) verwezen entiteiten met rechtspersoonlijkheid die gevestigd zijn in Staten of rechtsgebieden waar de betrokken entiteit:

— ofwel niet aan een inkomstenbelasting is onderworpen;

— ofwel onderworpen is aan een inkomstenbelasting die minder dan 15 pct. bedraagt van het belastbaar inkomen van deze entiteit, met dien verstande dat de meting van deze fiscale druk "wordt vastgesteld overeenkomstig de regels die van toepassing zijn voor het vestigen van de Belgische belasting op daarmee overeenstemmende inkomsten".

Op basis van deze wetgeving werden ook twee lijsten opgesteld.

De eerste lijst omvat (op limitatieve wijze) de rechtsvormen die gevestigd zijn in een Staat of een rechtsgebied dat behoort tot de EER.[41]

De tweede lijst omvat (op NIET-limitatieve wijze) rechtsvormen die niet gevestigd zijn in een Staat of rechtsgebied dat behoort tot de Europese Economische Ruimte.[42]

— soit, en droit commun, le taux correspondant à la charge fiscale effective est inférieur à 15 p.c.

Toutefois, les dispositions du droit commun en matière d'impôts applicables aux sociétés établies dans un État membre de l'Union européenne sont censées ne pas être notablement plus avantageuses qu'en Belgique.

Les cas visés sont toutefois définis par le Roi, par arrêté délibéré en conseil des ministres.[40]

On trouve une définition plus circonscrite dans la réglementation concernant la taxe Caïman (et l'obligation de déclaration des constructions juridiques). C'est ainsi que l'on soulignera en tout cas à cet égard que les "relations de fiducie", telles que définies à l'article 2, 13°, a), du CIR92 sont généralement considérées comme des entités permettant d'échapper à une imposition normale.

En outre, l'article 2, § 1er, 13°, b), du CIR92 (qui définit la notion de construction juridique de type 2) fait référence à des entités dotées de la personnalité juridique établies dans des États ou des juridictions où l'entité concernée:

— soit, n'est pas soumise à un impôt sur les revenus;

— soit, est soumise à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15 p.c. du revenu imposable de cette entité, étant entendu que la mesure de cette pression fiscale est déterminée "conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants".

Deux listes ont également été établies sur la base de cette législation.

La première liste contient (de manière limitative) les formes juridiques établies dans un État ou une juridiction faisant partie de l'EEE. [41]

La deuxième liste (non limitative) énumère des formes juridiques qui ne sont pas établies dans un État ou une juridiction qui fait partie de l'Espace économique européen.[42]

---

40 Zie artikel 73[4]*quater* KBWIB92.

41 Koninklijk besluit van 18 december 2015 tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *B.S.,* 29 december 2015.

42 Koninklijk besluit van 23 augustus 2015 tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b), derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *B.S.,* 28 augustus 2015.

40 Voir l'article 73[4]*quater* de l'ARCIR 92.

41 Arrêté royal du 18 décembre 2015 d'exécution de l'article 2, § 1er, 13°, b), alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, *M.B.,* 29 décembre 2015.

42 Arrêté royal de 23 août 2015 portant exécution de l'article 2, § 1er, 13°, b, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, *M.B.,* 28 août 2015.

Ook in de artikel 5/1 WIB92 worden nadere criteria aangegeven die invulling geven aan de notie “belastingparadijs”. Zo zal de Kaaimantaks niet van toepassing zijn voor het aanslagjaar waarvoor de oprichter of de derde begunstigde aantoont:

— dat de in artikel 2, § 1, 13°, b), bedoelde juridische constructie onderworpen is aan een inkomstenbelasting die ten minste 15 pct. bedraagt van het belastbaar inkomen van deze juridische constructie dat wordt vastgesteld overeenkomstig de regels die van toepassing zijn voor het vestigen van de Belgische belasting op daarmee overeenstemmende inkomsten, of;

— in de jaarlijkse aangifte van de inkomstenbelasting verklaart en op eenvoudig verzoek aantoont dat de juridische constructie:

• een entiteit is die gevestigd is in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte, in een Staat waarmee België een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, in een Staat waarmee België een akkoord heeft gesloten inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden, of in een Staat die samen met België deelneemt aan een ander bilateraal of multilateraal gesloten juridisch instrument, op voorwaarde dat deze overeenkomst, dit akkoord of dit juridisch instrument de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden tussen de akkoord sluitende Staten mogelijk maakt,

• deze entiteit in het kader van de uitoefening van een beroepswerkzaamheid een daadwerkelijke economische activiteit uitoefent op de plaats waar deze entiteit gevestigd is en in voorkomend geval op de plaats waar zij een vaste inrichting heeft, en dat het geheel van de lokalen, personeel en uitrusting die de entiteit tot haar beschikking heeft op de plaats waar deze entiteit gevestigd is en in voorkomend geval op de plaats waar zij een vaste inrichting heeft in verhouding staat tot de voormelde economische activiteit die deze entiteit aldaar uitoefent.

Een vrij recente – en tevens meer verfijnde definitie – vindt men terug in de regelgeving rond de aangifteplicht van betalingen aan belastingparadijzen (artikelen 198, 10° en 307 WIB92). Hier worden Staten geviseerd die:

— door het Mondiaal Forum inzake transparantie en uitwisseling van inlichtingen in belastingaangelegenheden, worden aangemerkt als een Staat die niet effectief of substantieel de standaard op het gebied van de uitwisseling van inlichtingen op verzoek toepast;

L’article 5/1 du Code des impôts sur les revenus 1992 mentionne également des critères concrétisant la notion de “paradis fiscal”. Par exemple, la taxe Caïman n’est pas applicable à l’exercice d’imposition pour lequel le fondateur ou le tiers bénéficiaire:

— établit que la construction juridique visée à l’article 2, § 1er, 13°, b), est soumise à un impôt sur les revenus qui s’élève à au moins 15 p.c. du revenu imposable de cette construction juridique déterminé conformément aux règles applicables pour établir l’impôt belge sur les revenus correspondants, ou;

— établit dans la déclaration annuelle de l’impôt des revenus et démontre sur demande simple que la construction juridique:

• est une entité qui est établie dans un État membre de l’Espace économique européen, un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, un État avec lequel la Belgique a conclu un accord en vue de l’échange de renseignements en matière fiscale ou un État qui, avec la Belgique, est partie à un autre instrument juridique bilatéral ou multilatéral, pourvu que cette convention, cet accord ou cet instrument juridique permette l’échange d’informations en vue de l’application de la législation interne des États contractants en matière fiscale,

• cette entité exerce une activité économique effective dans le cadre de l’exercice d’une activité professionnelle dans le lieu où cette entité est établie et, le cas échéant, dans le lieu où elle dispose d’un établissement stable, et que l’ensemble des locaux, du personnel et de l’équipement dont cette entité dispose dans le lieu où elle est établie et, le cas échéant, dans le lieu où elle dispose d’un établissement stable, est en proportion avec l’activité économique précitée que cette entité y exerce.

L’on trouve en outre une définition assez récente – et plus précise – dans la réglementation concernant l’obligation de déclarer les paiements effectués vers des paradis fiscaux (articles 198, 10°, et 307 du Code des impôts sur les revenus 1992). Elle vise tout pays:

— considéré par le Forum mondial sur la transparence et l’échange de renseignements à des fins fiscales, comme un État n’ayant pas mis effectivement ou substantiellement en œuvre le standard sur l’échange de renseignements sur demande;

— ofwel voorkomt op de lijst van Staten zonder of met een lage belasting. Hiermee wordt met name gedoeld op een Staat die geen deel uitmaakt van de Europese Economische Ruimte en die:

• ofwel geen vennootschapsbelasting heft, op inkomsten van binnenlandse oorsprong of van buitenlandse oorsprong;

• ofwel
  – waarvan het nominale tarief van de vennootschapsbelasting lager is dan 10 pct.;
  – waarvan het tarief van de vennootschapsbelasting dat met de werkelijke belastingdruk op inkomsten van buitenlandse oorsprong overeenstemt lager is dan 15 pct.

Van deze Staten wordt wel een lijst opgemaakt bij KB.[43]

Voor de toepassing van deze regelgeving wordt onder Staat verstaan, een door de meerderheid van de leden van de Verenigde Naties erkende onafhankelijke Staat of een deel van deze Staat dat op autonome wijze bevoegd is om de grondslag of het tarief van de vennootschapsbelasting, geheel of gedeeltelijk, te bepalen.

Ook artikel 27/1 van de preventieve witwaswet verwijst expliciet naar deze bepaling (en naar de op grond daarvan opgemaakte lijst van belastingparadijzen.

3. ***Naar een uniforme definitie van het begrip belastingparadijs?***

De hiervoor vermelde definities van de notie "belastingparadijs" zijn uiteraard de resultante van een voortschrijdend wetgevend proces. De gedifferentieerde invulling is voorts vaak de resultante van specifieke doelstellingen die de wetgever tracht na te streven.

Een herbezinning over de notie "belastingparadijs" kan niettemin aangewezen zijn teneinde aan dit concept een meer uniforme invulling te geven[44]. Daarbij dient elke definitie die te ruim is – i.e. zonder verdere kwantitatieve precisering of objectivering – te worden vermeden,

[43] Zie artikel 179 KBWIB92.

[44] *Bijvoorbeeld: is Panama een belastingparadijs?*
• art. 203 WIB 92 (DBI – 15 %): Panama niet
• art. 307 WIB 92 (275F – 10 %): Panama niet (vóór de wijziging van artikel 307 WIB/92 bij de programmawet van 1 juli 2016)

• OESO (name and shame): momenteel nihil
• FAG (02/2016): Panama niet
• Moscovici (compilatie 18 zwarte lijsten EU): Panama
• Frankrijk (04/2016): Panama
• IMF (2000): Panama

— ou figurant sur la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée. Il s'agit de tout État qui ne fait pas partie de l'Espace économique européen et qui:

• soit ne soumet pas les sociétés à un impôt des sociétés sur les revenus d'origine domestique ou d'origine étrangère;

• soit
  – dont le taux nominal de l'impôt des sociétés est inférieur à 10 p.c.;
  – dont le taux de l'impôt des sociétés correspondant à la charge fiscale effective sur les revenus d'origine étrangère est inférieur à 15 p.c.

Une liste des États concernés est établie par arrêté royal.[43]

Pour l'application de cette réglementation, on entend par État, un État indépendant qui est reconnu par la majorité des membres des Nations unies, ou une partie de cet État qui est compétente de façon autonome sur le plan de la détermination de la base imposable ou du taux d'imposition de l'impôt des sociétés, global ou partiel.

L'article 27/1 de la loi sur la prévention du blanchiment renvoie également de manière explicite à cette disposition (et à la liste des paradis fiscaux dont l'élaboration est fondée sur cette disposition).

3. ***Vers une définition uniforme de la notion de paradis fiscal?***

Les définitions précitées de la notion de "paradis fiscal" résultent naturellement d'un processus législatif évolutif. En outre, l'interprétation différenciée découle souvent d'objectifs spécifiques que le législateur tente de poursuivre.

Une remise en question de la notion de "paradis fiscal" peut néanmoins être indiquée afin de renforcer l'uniformité de l'interprétation de ce concept[44]. À cet égard, il convient d'éviter toute définition trop vaste, c'est-à-dire sans autre précision ou objectivation

[43] Cf. article 179 du Code des impôts sur les revenus 1992.

[44] *Par exemple: le Panama est-il un paradis fiscal?*
• art. 203 CIR 92 (RDT – 15 %): pas le Panama
• art. 307 CIR 92 (275F – 10 %): pas le Panama (avant la modification de l'article 307 du CIR/92 par la loi-programme du 1er juillet 2016)
• OCDE (name and shame): actuellement néant
• FAG (02/2016): pas le Panama
• Moscovici (compilation 18 listes noires UE): Panama
• France (04/2016): Panama
• FMI (2000): Panama

vermits de toepassing van dergelijke bepalingen voor de rechtsonderhorigen op gespannen voet staat met het voorzienbaarheidsbeginsel. Voor de uitwerking van een Europese lijst, zie *supra*.

Men dient ook rekening te houden met volgende rechtspraak (HvJ, C-318/10, 5 juli 2012, randnrs. 25 t.e.m. 28):

"Voorts zij benadrukt dat de bijzondere regel kan worden toegepast wanneer vergoedingen worden betaald aan dienstverrichters die krachtens de wetgeving van de lidstaat waar zij zijn gevestigd, daar niet aan inkomstenbelasting zijn onderworpen of voor de betrokken inkomsten aan een „aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen.

De Belgische regering erkent dat de belastingadministratie, bij ontbreken van normatieve preciseringen of administratieve instructies over wat is te verstaan onder "een aanzienlijk gunstigere belastingregeling (…) dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen", de toepasbaarheid van de bijzondere regel per geval dient te beoordelen onder toezicht van de nationale rechterlijke instanties.

Bijgevolg is de werkingssfeer van deze bijzondere regel vooraf niet met voldoende nauwkeurigheid vastgesteld, zodat wanneer de dienstverrichter in een andere lidstaat dan het Koninkrijk België is gevestigd en daar aan een gunstigere belastingregeling is onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen, er onzekerheid bestaat over de vraag of deze regeling zal worden beschouwd als een "aanzienlijk gunstigere regeling" en of de bijzondere regel dus zal gelden.

Bijgevolg kan een dergelijke bijzondere regel, die voorziet in strengere voorwaarden voor de verkrijging van de aftrek van beroepskosten dan de bij de algemene regel vastgestelde voorwaarden en waarvan de werkingssfeer vooraf niet met nauwkeurigheid is vastgesteld, de Belgische belastingplichtigen ervan weerhouden hun recht op vrijheid van dienstverrichting uit te oefenen en gebruik te maken van de diensten van in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichters, en voorts laatstgenoemde dienstverrichters ervan weerhouden hun diensten aan te bieden aan in België gevestigde ontvangers (zie in die zin arrest van 26 juni 2003, Skandia en Ramstedt, C-422/01, Jurispr. blz. I-6817, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).".

quantitative, vu que, pour le justiciable, l'application de telles dispositions se heurte au principe de prévisibilité. Pour l'élaboration d'une liste européenne, v. *supra*

Il convient en outre de garder à l'esprit la jurisprudence suivante: (Cour de Justice, C-318/10, 5 juillet 2012, n^{os} 25 à 28):

"En outre, il convient de souligner que la règle spéciale peut être appliquée lorsque les rémunérations sont versées à des prestataires qui, en vertu des dispositions de la législation de l'État membre où ils sont établis, n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis, pour les revenus concernés, à un "régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique.

Ainsi que l'admet le gouvernement belge, en l'absence de précisions normatives ou d'instructions administratives sur ce qu'il convient d'entendre par "un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique", l'appréciation portant sur l'applicabilité de la règle spéciale est effectuée au cas par cas par l'administration fiscale sous contrôle des juridictions nationales.

Dans ces conditions, le champ d'application de ladite règle spéciale n'est pas déterminé avec une précision suffisante au préalable et, dans une situation où le prestataire des services est établi dans un État membre autre que le Royaume de Belgique et y est soumis à un régime de taxation plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique, il existe des incertitudes quant à la question de savoir si ledit régime sera considéré comme un "régime notablement plus avantageux" et si, dès lors, la règle spéciale trouvera à s'appliquer.

Dès lors, une telle règle spéciale, qui prévoit des conditions plus strictes pour obtenir la déduction des frais professionnels que celles prévues par la règle générale et dont le champ d'application n'est pas déterminé avec précision au préalable, est susceptible de dissuader, d'une part, les contribuables belges d'exercer leur droit à la libre prestation des services et de recourir aux services de prestataires établis dans un autre État membre et, d'autre part, ces derniers d'offrir leurs services à des destinataires établis en Belgique (voir, en ce sens, arrêt du 26 juin 2003, Skandia et Ramstedt, C-422/01, Rec., p. I-6817, point 28 et jurisprudence citée).".

II. — **OVERHEDEN**

A. **Fiscale administratie**

1. ***Bijzondere Belastinginspectie (BBI)***

De bijzondere commissie heeft leden van de Bijzondere Belastinginspectie (BBI) gehoord. Die hoorzitting is in vier stappen verlopen.

Eerst werden de leidinggevende personen van die Inspectie gehoord (17 mei 2016):

— de heer Frank Philipsen, administrateur-generaal;

— de heer Patrick Seré, directeur van de dienst Coördinatie Anti-fraude (CAF);

— de heer Tom Verschueren, jurist.

Vervolgens werden andere BBI-leden – centrale diensten of vertegenwoordigers van de gewestelijke directies – gehoord:

— de heer Jan Helsen en mevrouw Hildegarde Bertin, Gewestelijke Directie Antwerpen;

— mevrouw Sonja Van Duerm en de heer Patrick Cassiman, Gewestelijke Directie Brussel;

— de heer Yannic Hulot, 5e Directie;

— mevrouw Fabienne Dillens.

In een derde fase werd gewestelijk directeur Karel Anthonissen (Gewestelijke Directie Gent) gehoord.

In een vierde fase werd in verband met de voorgaande hoorzitting de heer Marc De Geyndt (adviseur-generaal bij de BBI) gehoord.

1.1. *Verhoor van de centrale diensten*

De BBI heeft als opdracht grootschalige fiscale fraude structureel te bestrijden. Haar aanpak is repressief maar ook preventief.

II. — **AUTORITÉS**

A. **Administration fiscale**

1. ***Inspection spéciale des impôts (ISI)***

La commission spéciale a auditionné des membres de l'Inspection spéciale des impôts (ISI). Cette audition s'est déroulée en quatre temps.

Dans un premier temps, les responsables de l'Inspection spéciale des impôts ont été entendus (17 mai 2016):

— M. Frank Philipsen, administrateur général, Inspection spéciale des impôts, SPF Finances;

— M. Patrick Seré, directeur du service de coordination anti-fraude (CAF), Inspection spéciale des impôts, SPF Finances;

— M. Tom Verschueren, juriste, Inspection spéciale des impôts, SPF Finances.

Dans un second temps, d'autres membres de l'Inspection spéciale des impôts (ISI) – services centraux ou représentants des directions régionales – ont été auditionnés:

— M. Jan Helsen et Mme Hildegarde Bertin, Direction régionale d'Anvers, Inspection spéciale des impôts, SPF Finances;

— Mme Sonja Van Duerm et M. Patrick Cassiman, Direction régionale de Bruxelles, Inspection spéciale des impôts, SPF Finances;

— M. Yannic Hulot, 5ème direction, Inspection spéciale des impôts, SPF Finances;

— Mme Fabienne Dillens.

Dans un troisième temps, M. Karel Anthonissen (directeur régional, Inspection spéciale des impôts, Direction régionale Gand, SPF Finances) a été entendu.

Dans un quatrième temps, en relation avec l'audition qui précède, M. Marc De Geyndt (Conseiller général, Inspection spéciale des impôts, SPF Finances) a été auditionné.

1.1. *Audition des services centraux*

L'ISI a pour mission de lutter, de manière structurelle, contre la fraude fiscale à grande échelle. L'action est répressive, mais aussi préventive.

De administrateur-generaal heeft sterk benadrukt dat, om fiscale fraude doeltreffend te bestrijden, een *geïntegreerde benadering* van alle betrokken actoren vereist is (onder meer voor de selectie van wat dient te worden gecontroleerd en wat niet): "klassieke" belastingadministratie, BBI, politie, andere overheidsdiensten (sociale zekerheid), rechters, parketten, buitenlandse overheden. Deze benadering is absoluut noodzakelijk, in de eerste plaats met het oog op een eventuele evolutie in de regelgeving (de heer Philipsen pleit niet voor wetswijziging om de BBI meer middelen te geven, daar het er in eerste instantie om te doen is de bestaande middelen zo optimaal mogelijk aan te wenden). Voorts moet de administratie moderner worden en zich bijvoorbeeld aanpassen aan de evolutie van de fraudemogelijkheden als gevolg van de ontwikkeling van de nieuwe technologieën.

Het belangrijkste voordeel van de BBI is haar ruime territoriale bevoegdheid: vijf regionale directies (Antwerpen, Brussel, Gent, Namen en de nieuwe nationale directie) alsook zeer korte communicatielijnen tussen de centrale administratie en de operationele diensten. Het aantal medewerkers (op de dag van de hoorzitting) bedraagt 681 (481 in 2005). Bij de centrale administratie werken 29 mensen, de dienst coördinatie antifraude (CAF) bestaat uit 12 mensen en daarnaast bemannen 640 medewerkers de regionale directies.

Belangrijk om aan te stippen is dat de BBI niet over méér onderzoeksbevoegdheden beschikt dan de algemene belastingadministratie. Wat dat betreft verschilt het Belgische systeem van de situatie in bepaalde andere landen (statuut en prerogatieven van de *Guardia di Finanza* in Italië, bijvoorbeeld).

De BBI heeft haar aandacht toegespitst op een optimaal risicobeheer. Het is belangrijk de prioriteiten te rangschikken wat de te behandelen dossiers betreft.

Aangaande de evolutie van de datamining benadrukt de heer Philipsen dat een decentralisatie werd doorgevoerd op het niveau van de regionale directies, onder de verantwoordelijkheid van elke regionale directeur.

De voorbije maanden werden verschillende *dataminers* in dienst genomen. Deze datamining wordt gecombineerd met de persoonlijke ervaring en de expertise van de lokale controleurs. Binnen de nieuwe nationale directie werd een dienst "inputbeheer" opgericht, die bevoegd is voor alles wat te maken heeft met datamining en, meer in het bijzonder, met kennisdeling en kennisbeheer. Bedoeling is snel op te treden tegen bekende fiscale fraudeschema's, wat zowel de directe als de indirecte belastingen betreft.

L'administrateur général a beaucoup insisté sur la nécessité, dans le cadre d'une lutte efficace contre la fraude fiscale, d'une *approche intégrée* de tous les acteurs concernés (entre autres, pour la sélection de ce qui doit être ou non contrôlé): administration fiscale "classique", ISI, police, autres ministères (sécurité sociale), juges, parquets, autorités étrangères. Cette approche s'impose d'abord et avant tout, prioritairement par rapport à quelque évolution normative (M. Philipsen ne plaide pas en faveur de modifications législatives en vue d'accroître les moyens de l'ISI, la préoccupation principale étant d'utiliser de la manière la plus optimale les moyens déjà existant). En outre, l'administration doit se moderniser en fonction de l'évolution, par exemple, des possibilités de fraude découlant du développement des nouvelles technologies.

Le principal avantage de l'ISI est sa large compétence territoriale: cinq directions régionales (Anvers, Bruxelles, Gand, Namur et la nouvelle direction nationale) ainsi que des lignes de communication très courtes entre l'administration centrale et les services opérationnels. Le nombre de collaborateurs (au jour de l'audition) s'élève à 681 (481 en 2005). L'administration centrale comprend 29 personnes, le service de coordination anti-fraude (CAF) englobe 12 personnes et 640 collaborateurs alimentent les directions régionales.

Un point important est souligné: l'ISI n'a pas davantage de pouvoirs d'investigation que l'administration fiscale générale. Ceci différencie le régime belge par rapport à la situation dans certains pays (statut et prérogatives de la *Guardia di Finanza* en Italie, par exemple).

L'attention de l'ISI s'est focalisée sur une gestion optimale du risque. Il est important d'opérer un classement des priorités dans les dossiers à prendre en compte.

En ce qui concerne l'évolution du datamining, M. Philipsen insiste sur le fait qu'une décentralisation, au niveau des directions régionales, s'est opérée, sous la responsabilité de chaque directeur régional.

Plusieurs *dataminers* ont été recrutés ces derniers mois. Ce datamining se combine avec l'expérience personnelle et l'expertise des contrôleurs locaux. Un service "inputbeheer" a été créé au sein de la nouvelle direction nationale, responsable pour tout ce qui a trait au datamining et, plus particulièrement, au partage et à la gestion des connaissances. Le but est d'agir vite à l'encontre de schémas connus en matière de fraude fiscale, aussi bien en ce qui concerne la fiscalité directe que la fiscalité indirecte.

De heer Philipsen heeft de nadruk gelegd op de noodzakelijke responsabilisering van de ambtenaren die belast zijn met de controle (onder meer verdediging van de dossiers voor de hoven en rechtbanken).

Het *jaarlijks operationeel plan* wordt uitgewerkt in overleg met de operationele diensten: preventieve risicoanalyse, verhoging van het inningspercentage van de ingekohierde bedragen, ontwikkeling van thematische en sectorale acties, versterking en uitbreiding van de interdepartementale internationale samenwerking, e-auditcontroles, enzovoort.

De personeelsuitbreiding bij de BBI gaat niet gepaard met een evenredige toename van het aantal fiscale rechtzettingen; bij deze medewerkers zijn immers ambtenaren met weinig of geen ervaring. Zij moeten dus nog worden opgeleid, wat tijd vraagt.

Wat de door de BBI uitgevoerde rechtzettingen betreft, moet een onderscheid worden gemaakt tussen de *inkohieringen* en de *inningen*. De geïnde bedragen vormen een gering percentage van de ingekohierde bedragen. De oorzaken zijn velerlei: complexe dossiers, die de interpretatie van de fiscale wetgeving bemoeilijken; lange termijnen voordat het gerecht een beslissing neemt en tijdens welke geen enkele gedwongen uitvoeringsmaatregel kan worden genomen; faillissement, insolventie van de belastingplichtingen (ook belastingplichtigen die de verschuldigde belasting niet hebben betwist).

De grondgedachte is duidelijk: onrechtmatige belastingteruggaven voorkomen (bijvoorbeeld btw-carrousels, onrechtmatige teruggaven van roerende voorheffing enzovoort) in plaats van inningen na te streven die om allerlei redenen (langdurige procedures, insolventie van de belastingplichtingen enzovoort) misschien nooit zullen plaatsvinden.

Hierna volgen voor de periode 2011-2015 de cijfers over de informatie-uitwisseling tussen Staten, geeft de BBI de volgende cijfers: 475 vragen om inlichtingen aan het buitenland en 56 vragen uit het buitenland. Spontane uitwisseling: 78 inlichtingsfiches verstuurd en 19 ontvangen. Multilaterale controles: 39. Bezoeken in het kader van het Fiscalis-programma: 4 de afgelopen twee jaar. Vermelding van andere initiatieven met bepaalde landen: Frankrijk, Nederland. Met Justitie: de voorbije vijf jaar waren er 359 kennisgevingen aan de parketten op basis van artikel 29, tweede lid, van het Wetboek van strafvordering; 186 maal *Una via*-overleg met Justitie.

M. Philipsen a insisté sur la nécessaire responsabilisation des fonctionnaires en charge du contrôle (défense des dossiers devant les cours et tribunaux, notamment).

Le *plan opérationnel annuel* est élaboré en concertation avec les services opérationnels: analyse préventive du risque, augmentation du taux de perception des montants enrôlés, développement d'actions thématiques et sectorielles, renforcement et extension de la coopération internationale interdépartementale, contrôles e-audit, etc.

L'augmentation du personnel de l'ISI ne provoque pas un rendement proportionnel en termes de redressements fiscaux; en effet, parmi ces collaborateurs, figurent des fonctionnaires qui n'ont encore que très peu voire aucune expérience. Il convient donc de les former, ce qui prend du temps.

En ce qui concerne les redressements pratiqués par l'ISI, il faut distinguer les *enrôlements* d'une part, et les *perceptions* d'autre part. Les montants perçus représentent un pourcentage faible des montants enrôlés. Les raisons sont multiples: dossiers complexes, qui suscitent des difficultés d'interprétation de la législation fiscale; longs délais avant que la jurisprudence ne se prononce, délais durant lesquels aucune mesure d'exécution forcée ne peut être prise; faillite, insolvabilité des contribuables (en ce compris ceux qui n'ont pas contesté l'impôt dû).

La philosophie suivie est nettement établie: éviter des remboursements d'impôt indus (ex. carrousels TVA, remboursements indus de précompte mobilier, …) plutôt que de rechercher des encaissements qui sont susceptibles de ne jamais survenir en raison de facteurs multiples (longueur des procédures, insolvabilité des contribuables, etc.).

En ce qui concerne les échanges d'informations entre États, durant la période 2011-2015, l'ISI donne les chiffres suivants: 475 demandes d'information adressées à l'étranger; sur la même période, 56 demandes émanant de l'étranger ont été reçues. Échange spontané: 78 informations envoyées; 19 reçues. Contrôles multilatéraux: 39. Visites dans le cadre du programme Fiscalis: 4 lors des deux dernières années. Mention d'autres initiatives avec des pays donnés: France, Pays-Bas. Avec la Justice: sur les cinq dernières années, 359 notifications aux parquets sur la base de l'article 29, al. 2, du Code d'instruction criminelle; 186 concertations *Una via* avec la Justice.

De internationale toegang tot de informatie, met uitwisselingen tussen alle rechtscolleges, mag niet alleen op papier bestaan, maar ook in de praktijk – in het veld. Voorts zijn voldoende efficiënte instrumenten vereist om de gegevens te analyseren die werden ontvangen in het kader van de automatische uitwisseling van inlichtingen.

In verband met de *leaks* heeft de heer Philipsen een overzicht geschetst dat in de tijd terugkeert tot de Liechtenstein-zaak in 2008 en dat de door de BBI genomen initiatieven belicht. Er worden cijfers verstrekt in verband met de ingekohierde en geïnde bedragen.

In verband met de P*anama Papers* werden op het ogenblik dat de hoorzitting plaatsvond (17 mei 2016) meerdere cijfers vermeld. De verspreiding door het ICIJ van gegevens in de pers vond plaats op 4 april 2016. Zo werden er 732 met België verband houdende namen aangehaald. Het was echter niet mogelijk om na te gaan of de link met België voortvloeide uit het verblijf in België of uit de Belgische nationaliteit. Men moest echter ook nagaan of de mogelijke verblijfplaats in België nog steeds actueel was, of de betrokkene nog in leven was en of de betrokken vennootschap nog altijd bestond. De verstrekte gegevens hebben betrekking op de periode 1977-2015. Was er sprake van verjaring? Zijn er mensen die zijn overleden? Een belangrijk identificatiewerk werd verricht, de gegevens van het ICIJ moesten door andere bronnen bevestigd worden. Om deze kruiscontroles toe te passen, werd gebruik gemaakt van *open source*-gegevens (internet - pers) en interne gegevens van de BBI. Zo heeft de BBI de persgegevens (die publiek toegankelijk zijn) getoetst aan de aangiftes van de juridische constructies in het buitenland sinds daartoe de verplichting bestaat (2013): het betreft voor aanslagjaar 2014, 2 142 aangiftes; voor 2015, 2 548 aangiftes. Voorts vond een toetsing plaats van de aangiften van betalingen van meer dan 100 000 euro die naar belastingparadijzen werden verricht.

Er werden internationale initiatieven genomen (*Joined International Tax Shelter Information and Collaboration Network*): naar de journalisten werd een brief gestuurd; er werd een internationale *taskforce* opgericht; de typologieën werden opgelijst, informatie en kennis werden uitgewisseld; tussenpersonen werden geïdentificeerd.

De heer Philipsen stelde het volgende: “Wij hebben dus echt niet gewacht op de leaks alvorens die risicoanalyses uit te voeren via SNA, social network analysis, door het koppelen van gegevens en het bij elkaar brengen van informatie, om uit heel die hoop van informatie bepaalde patronen te pikken die ons het controleren waard lijken.”.

L’accès international à l’information, avec échanges entre toutes les juridictions, doit exister non pas seulement sur le papier, mais aussi en pratique, sur le terrain. Il faut aussi des outils d’analyse suffisamment performants des données reçues dans le cadre de l’échange automatique de renseignements.

A propos des différentes révélations (*leaks*), M. Philipsen a exposé un historique, remontant dans le temps jusque l’affaire du Liechtenstein en 2008, des initiatives prises par l’ISI. Des chiffres sont donnés en ce qui concerne les montants enrôlés et perçus.

En ce qui concerne les *Panama Papers*, au moment de l’audition (17 mai 2016), plusieurs chiffres ont été mentionnés. Les divulgations de données dans la presse, par l’ICIJ, sont survenues le 4 avril 2016. Ainsi, 732 noms associés à la Belgique ont été cités. Il n’était néanmoins pas possible de savoir si l’association à la Belgique découlait de la résidence en Belgique ou de la nationalité belge. Encore convenait-il aussi de vérifier si la résidence en Belgique éventuelle était toujours actuelle, si la personne concernée était toujours en vie, si la société impliquée existait toujours. Les données se rapportent à une période s’écoulant de 1977 à 2015. Etait-il question de situations prescrites? De personnes décédées? Un travail important d’identification a dû être réalisé, les données provenant de l’ICIJ devant être corroborées par d’autres éléments. Pour effectuer ces recoupements, des éléments sont puisés dans les données *open source* (internet - presse) et confrontés aux éléments internes déjà disponibles à l’ISI. Ainsi, cette dernière a mis en relation les données révélées par la presse (et accessibles publiquement) avec notamment les déclarations faites des constructions juridiques à l’étranger, depuis que cette obligation existe (2013): il s’agit, pour l’exercice 2014, de 2142 déclarations; pour 2015, de 2548 déclarations. De même, l’ISI a confronté les révélations en question avec la déclaration des payements de plus de 100.000 euros faits vers des paradis fiscaux.

Des initiatives internationales ont été prises (*Joined International Tax Shelter Information and Collaboration Network*): lettre envoyées aux journalistes, constitution d’une *task force* internationale, listage des typologies, échange d’informations et de connaissances; identification des personnes intermédiaires.

M. Philipsen: “Nous n’avons vraiment pas attendu les Leaks pour procéder à des analyses des risques, que ce soit à l’aide de techniques SNA (social network analysis), en établissant des liens entre des données ou en recoupant des informations, de manière à faire émerger de cette montagne d’informations certaines structures qu’il nous paraît intéressant de contrôler” (traduction).

De belangrijkste obstakels waarmee men bij de onderzoeken en bij wijzigingen van de aanslag in verband met de *leaks* is geconfronteerd, zijn: de inkohieringstermijnen[45]; de beperkte onderzoeksbevoegdheden en -middelen, met name op uitrustingsvlak (geen helikopters, snelle boten enzovoort); de territoriale beperking (binnen een strafrechtelijk kader is er geen mogelijkheid tot rogatoire commissies in het buitenland, noch zelfs enige mogelijkheid om onmiddellijk toegang te hebben tot de resultaten van de in het buitenland verrichte rogatoire commissies (bijvoorbeeld in Zwitserland); de verjaringstermijnen; de (vooralsnog) niet-bestaande mogelijkheid om tot de Zwitserse autoriteiten gegroepeerde verzoeken te richten (op korte termijn is een

Les principaux écueils auxquels l'on est confronté dans le cadre des enquêtes et redressements en lien avec les fuites de données sont les suivants: les délais d'enrôlement[45]; les compétences et moyens d'enquête limités, notamment en termes d'équipements (pas d'hélicoptères, de bateaux rapides, etc.); la contrainte territoriale (pas de possibilité de commissions rogatoires à l'étranger ni même d'avoir un accès immédiat aux résultats de commissions rogatoires réalisées à l'étranger (ex. en Suisse) dans un cadre pénal); les délais de prescription; l'inexistance à ce jour (pas encore) de possibilité de demandes groupées adressées aux autorités suisses (une évolution à court terme est

---

45 Niettemin werd artikel 358 van het WIB 1992 gewijzigd bij de programmawet van 1 juli 2016. Dat artikel luidt thans als volgt:
"§ 1. De belasting of de aanvullende belasting mag worden gevestigd, zelfs nadat de in artikel 354 bedoelde bepaalde termijn is verstreken ingeval:
1° een controle of een onderzoek in verband met de toepassing van de inkomstenbelastingen ten name van een welbepaalde belastingplichtige uitwijst, dat die belastingplichtige de bepalingen van dit Wetboek of van ter uitvoering ervan genomen besluiten inzake roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing heeft overtreden, in de loop van één der vijf jaren vóór het jaar van de vaststelling van de inbreuk;
2° ofwel het bekomen van inlichtingen uit het buitenland, waarvoor een rechtsgrond bestaat die het uitwisselen van inlichtingen regelt in verband met een belasting waarop die rechtsgrond van toepassing is, ofwel het in artikel 333/2 bedoelde onderzoek ten gevolge van het bekomen van dergelijke inlichtingen uitwijst dat belastbare inkomsten in België niet werden aangegeven:
a) in de loop van één der vijf jaren vóór het jaar waarin de inlichtingen ter kennis van de Belgische administratie werden gebracht;
b) ingeval van bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, in de loop van één der zeven jaren vóór het jaar waarin de inlichtingen ter kennis van de Belgische administratie werden gebracht;
3° een rechtsvordering uitwijst dat belastbare inkomsten niet werden aangegeven in één der vijf jaren vóór het jaar waarin de vordering is ingesteld;
4° bewijskrachtige gegevens uitwijzen dat belastbare inkomsten niet werden aangegeven in de loop van één der vijf jaren vóór het jaar waarin de Administratie kennis krijgt van die gegevens.
5° er na een procedure van onderling overleg in toepassing van een internationale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting of na een procedure in toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (90/436/EEG) van 23 juli 1990, nog belastingen verschuldigd zijn.
§ 2. In de gevallen bedoeld in § 1, 1°, 3°, 4° en 5°, moet de belasting of de aanvullende belasting worden gevestigd binnen de twaalf maanden te rekenen vanaf de datum:
1° waarop de in § 1, 1°, bedoelde inbreuk werd vastgesteld;
2° waarop tegen de beslissing over de in § 1, 3°, genoemde rechtsvordering geen verzet of voorziening meer kan worden ingediend;
3° waarop de administratie kennis krijgt van de in § 1, 4°, vermelde bewijskrachtige gegevens.
4° waarop de procedure bedoeld in § 1, 5°, is beëindigd.
§ 3. *In het geval bedoeld in § 1, 2°, moet de belasting of de aanvullende belasting worden gevestigd binnen de vierentwintig maanden te rekenen vanaf de datum waarop de Belgische administratie kennis draagt van de inlichtingen bedoeld in § 1, 2°.".*

45 La loi-programme du 1er juillet 2016 a néanmoins modifié l'article 358 du C.I.R. 1992, qui est désormais libellé comme suit:
§ 1er L'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi, même après l'expiration du délai prévu à l'article 354, dans les cas où:
1° un contrôle ou une enquête se rapportant à l'application des impôts sur les revenus dans le chef d'un contribuable déterminé font apparaître que ce contribuable a contrevenu aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution en matière de précomptes mobilier ou professionnel, au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de la constatation de l'infraction;
2° soit l'obtention d'informations de l'étranger, pour lequel un fondement juridique existe qui règle les échanges d'informations et sur lequel ce fondement juridique se rapportant à un impôt est d'application, soit le contrôle visé à l'article 333/2 suite à l'obtention de telles informations fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés en Belgique:
a) au cours d'une des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle les informations sont venues à la connaissance de l'administration belge;
b) en cas d'intention frauduleuse ou à dessein de nuire, au cours d'une des sept années qui précèdent celle pendant laquelle les informations sont venues à la connaissance de l'administration belge;
3° une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action;
4° des éléments probants font apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle ces éléments probants sont venus à la connaissance de l'administration.
5° des impôts sont encore dus à la suite d'une procédure amiable en application d'une convention internationale préventive de la double imposition ou d'une procédure en application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices des entreprises associées (90/436) du 23 juillet 1990.
§ 2. Dans les cas visés au § 1er, 1°, 3°, 4° et 5°, *l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi dans les douze mois* à compter de la date à laquelle:
1° l'infraction visée au § 1er, 1°, a été constatée;
2° la décision dont l'action judiciaire visée au § 1er, 3°, a fait l'objet, n'est plus susceptible d'opposition ou de recours;
3° les éléments probants visés au § 1er, 4°, sont venus à la connaissance de l'administration.
4° la procédure visée au § 1er, 5°, est terminée.
§ 3. Dans le cas visé au § 1er, 2°, l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi dans les vingt-quatre mois à compter de la date à laquelle les informations visées au § 1er, 2°, sont venus à la connaissance de l'administration belge.

evolutie gepland, maar de goedkeuring en de ratificatie van het avenant bij de Overeenkomst was op de datum van de hoorzitting aan de gang – een vergelijking kan in dit verbandgemaakt worden met de situatie tussen Duitsland en Zwitserland); de territoriale beperking inzake de uitoefening van de onderzoeksbevoegdheden van de BBI; de prioriteit die wordt gegeven aan gerecht en politie, als het gaat om onderzoeksbevoegheden en om bevoegdheden om dwangmaatregelen te treffen; de noodzaak zich ter plaatse naar het buitenland te begeven, waardoor het dossier noodgedwongen naar het gerecht moet worden doorgestuurd; de vertraging die te wijten is aan de noodzakelijke inachtneming van de vigerende wetgeving (in verband met de toegang tot de administratieve of gerechtelijke documenten).

Er wordt beklemtoond dat de geldboete van 625 euro wanneer de belastingplichtige zijn samenwerkingsplicht niet nakomt (bijvoorbeeld antwoord verstrekken op een verzoek om inlichtingen) ontoereikend is.

De internationale samenwerking is vooralsnog evenmin doeltreffend genoeg.

De onderlinge verhouding tussen de samenwerkingsplicht en het recht te zwijgen wordt geenszins verduidelijkt in de internationale rechtspraak inzake mensenrechten. Er zijn trouwens ontwikkelingen merkbaar.

De waarde van de bewijzen die ingevolge een misdrijf of, meer algemeen, op onregelmatige wijze worden verkregen (“Antigoon”), doet nog te veel vragen rijzen.

Volgens de heer Philipsen blijkt uit de analyse over een lange tijdspanne – bijvoorbeeld van 2005 tot 2015 – geen groot verschil inzake efficiëntie van de BBI naargelang de betrokken dienst zich in Vlaanderen of in Wallonië bevindt.

De samenwerking met de CFI wordt als zeer goed bestempeld, vooral sinds de wetgeving in die zin werd bijgestuurd dat de belastingadministratie onmiddellijk de terbeschikkingstelling kan verkrijgen van cruciale gegevens van de kennisgevingen die de CFI tot de parketten richt[46]. Tussen de FOD Financiën en de CFI werd een protocol gesloten.

[46] Artikel 35, § 2, achtste lid, van 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 (*B.S.*, 9 februari 1993) bepaalt het volgende: “Wanneer deze mededeling inlichtingen bevat betreffende het witwassen van geld dat afkomstig is van een strafbaar feit dat verband houdt met ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, of van een strafbaar feit dat onder de bevoegdheid van de Administratie der douane en accijnzen valt, bezorgt de Cel de minister van Financiën ter informatie, op dit gebied relevante inlichtingen die voortvloeien uit de doormelding van het dossier aan de procureur des Konings of de federale procureur, krachtens artikel 34.”.

programmée, mais l’avenant à la Convention était en cours d’approbation et de ratification au moment de l’audition – une comparaision peut être faite à cet égard entre l’Allemagne et la Suisse); la limitation territoriale pour l’exercice des pouvoirs d’investigation de l’ISI; la priorité donnée à la Justice et à la police, en termes de pouvoirs d’investigation et de contrainte; la nécessité d’aller sur place à l’étranger, ce qui force à renvoyer le dossier vers la Justice; le retard dû au nécessaire respect de la législation en vigueur (sur l’accès aux documents administratifs ou judiciaires).

L’insuffisance de l’amende de 625 euros, lorsque le contribuable n’exécute pas son devoir de collaboration (réponse à une demande de renseignements, par exemple), est soulignée.

De même, la coopération internationale ne revêt pas encore l’efficacité requise.

Le rapport entre le devoir de collaboration et le droit au silence est loin d’être clarifié dans la jurisprudence internationale sur les droits de l’homme. Des évolutions sont d’ailleurs perceptibles.

La valeur des preuves obtenues en conséquence d’un délit ou, plus généralement, de manière irrégulière (“Antigone”), suscite encore trop de questions.

Selon M. Philipsen, l’analyse sur une longue période – par exemple, de 2005 à 2015 – ne laisse pas apparaître de différence majeure d’efficacité de l’ISI selon que le service concerné se trouve en Flandre ou en Wallonie.

La collaboration avec la CTIF est qualifiée de très bonne, d’autant plus depuis que la législation a été amendée de manière telle que l’administration fiscale puisse immédiatement obtenir la mise à disposition des éléments essentiels des notifications adressées par la CTIF aux parquets (.[46] Un protocole a été conclu entre le SPF Finances et la CTIF.

[46] Art. 35, § 2, de 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 (*M.B.*, 9 février 1993): “Lorsque cette transmission concerne des informations relatives au blanchiment de capitaux provenant de la commission d’une infraction liée à la fraude fiscale grave, organisée ou non, ou de la commission d’une infraction de la compétence de l’Administration des douanes et accises, la Cellule transmet au ministre des Finances à titre de renseignement, les informations pertinentes en ces matières issues de la transmission du dossier au procureur du Roi ou au procureur fédéral, en vertu de l’article 34.”.

De heer Philipsen geeft aan dat hij erop zal toezien dat de BBI-diensten zoveel mogelijk onderzoekshandelingen in verband met de door de *Panama Papers* onthulde feiten verrichten, teneinde regularisaties te voorkomen (bankonderzoek, verzoek om inlichtingen); wel moet de informatie op grond waarvan handelingen moeten kunnen worden verricht door een minimum aan substantie – of anders gesteld, grond – worden gekenmerkt.

De heer Philipsen doet ten behoeve van de commissie veel aanbevelingen.

De administrateur-generaal van de BBI is gewonnen voor de voortzetting van het beleid dat erin bestaat belastingambtenaren (onder meer van de BBI) ter beschikking te stellen van de politie en van het parket. Niettemin mag niet uit het oog worden verloren dat dergelijke detacheringen bij de BBI een *braindrain* veroorzaken en, in voorkomend geval, een (tijdelijk) verlies aan doeltreffendheid van die BBI.

De BBI heeft aan de hand van cijfers getracht aan te tonen dat zij doeltreffend was voordat de *Panama Papers* bekend raakten. Wat de cijferschommelingen in de loop der tijd betreft, moet rekening worden gehouden met factoren die een invloed hebben op de in te kohieren geldbedragen (belastinglatentie (zoals verliezen), verlaging van het berekeningspercentage voor de bijzondere bijdrage op geheime commissievergoedingen, tenuitvoerlegging van de *Una via-r*egeling, opleiding van nieuwe medewerkers enzovoort).

Voorts zij opgemerkt dat schuldvorderingen nietig kunnen worden verklaard om tal van redenen, gaande van de vaststelling dat de ingekohierde schuldvordering niet wettig was (administratieve ontheffing of gerechtelijke vernietiging) tot de niet-invorderbare aard van de wettelijk vastgestelde schuldvordering (op verantwoordelijkheid van de ontvanger).

Tot besluit wijst de BBI op de noodzaak een geïntegreerde benadering uit te werken, de risicoanalyse verder uit te bouwen en de beschikbare middelen beter te gebruiken (maar vraagt niet om versterking van het ter beschikking gestelde personeel).

1.2. *Verhoor van de operationele directies*

Er wordt voorgesteld de kerntaken van de BBI in herinnering te brengen, namelijk op de eerste plaats de structurele strijd tegen de zware – al dan niet georganiseerde – fraude. Bij fraudeconstructies is (zeer) vaak een internationale dimensie in het spel. Het aantal aan de buitenlandse diensten gerichte inlichtingenverzoeken stijgt overigens jaar na jaar (voor de BBI van Brussel

M. Philipsen indique qu'il sera attentif à ce que les services de l'ISI posent le plus possible d'actes d'investigation relativement aux faits révélés par les *Panama Papers* afin d'éviter des régularisations (enquête bancaire, demande de renseignement); un minimum de substance – de fondement – doit néanmoins caractériser les informations sur la base desquelles des actes doivent pouvoir être posés.

M. Philipsen fait de nombreuses recommandations à destination de la Commission.

L'administrateur général de l'ISI est favorable à la poursuite de la politique de mise à disposition des forces de police et du parquet de fonctionnaires de l'administration fiscale, dont l'ISI. Il convient néanmoins de ne pas perdre de vue que pareils détachements engendrent une fuite des cerveaux de l'ISI et, le cas échéant, une perte d'efficacité (temporaire) de cette dernière.

L'ISI s'est efforcée de donner des chiffres et de montrer qu'elle était efficace avant que ne soient divulgués les *Panama Papers*. Les variations de chiffres au cours du temps doivent tenir compte de facteurs ayant une influence sur les montants nets à enrôler (latences fiscales (pertes par exemple), diminution du taux de calcul de la cotisation spéciale sur commissions secrètes, mise en œuvre du dispositif *Una via*, formation des nouveaux collaborateurs arrivant, etc.).

Il faut noter aussi que des créances peuvent être annulées pour une multiplicité de raisons qui vont du constat que la créance enrôlée n'était pas légale (dégrèvement administratif ou annulation judiciaire) à celui du caractère irrécouvrable de la créance légalement établie (sous la responsabilité du receveur).

En conclusion, l'ISI insiste sur la nécessité d'adopter une approche intégrée, de développer l'analyse de risques et de mieux utiliser les ressources dont on dispose (mais ne formule pas de demande de renforcement du personnel mis à disposition).

1.2. *Audition des directions opérationnelles*

Un rappel est proposé des missions fondamentales de l'ISI, à savoir principalement la lutte structurée contre la fraude fiscale grave, organisée ou non. La dimension internationale des schémas de fraude est (très) souvent présente. D'ailleurs les demandes de renseignements adressées à l'étranger voient leur nombre s'accroître d'année en année (pour l'ISI de Bruxelles, 55 en 2014,

zijn er dat 55 in 2014, 104 in 2015 en tot op de dag van de hoorzitting in mei 2016 al 24). Elke ambtenaar krijgt doelstellingen opgelegd inzake het inzetten (gebruiken) van mechanismen voor internationale assistentie.

Het operationeel plan van de BBI is concreet uitgewerkt in overleg tussen de centrale diensten en de gewestelijke directies.

De gehoorde ambtenaren leggen de nadruk op een welbepaalde prioriteit bij de bestrijding van fiscale fraude, namelijk het sluiten en vooral afronden van het ratificatieproces (wat de voorafgaande goedkeuring door de bevoegde democratisch verkozen assemblees inhoudt) met betrekking tot de dubbelbelastingverdragen (die doeltreffende clausules inzake gegevensuitwisseling bevatten), en de avenanten bij de bestaande verdragen, alsook met betrekking tot de TIEA's (*tax information exchange agreements*) – gesloten met name met landen die gewoonlijk als "belastingparadijzen" worden beschouwd.

Er worden voorbeelden gegeven van de manier waarop de BBI, met aantoonbaar resultaat, de internationale fiscale fraude in het vizier heeft genomen lang vóór de *leaks*. Twee voorbeelden worden met name aangehaald: ten eerste in verband met de *portages*, waarbij is gebleken hoe moeilijk toegang kan worden verkregen tot de databanken van de sociale zekerheid, die nochtans dienstig zijn bij de strijd tegen die vorm van fraude; dat euvel is thans deels verholpen doordat de BBI voortaan toegang heeft tot het Dolcis-systeem. Vervolgens in verband met het vrij verrichten van diensten in de verzekeringssector, waarbij aan het licht is gekomen hoe moeilijk de gegevensuitwisseling verloopt wanneer die in het gedrang komt doordat de aangezochte Staat het begrip *phising expedition* te breed opvat.

Het informatieverwerkingsproces wordt beschreven: Deze verloopt als volgt:

1° "Signaal": bron die afkomstig is van de pers, van het parket, van een aangifte, van de CFI, van eigen onderzoek enzovoort.

2° Voorafgaand onderzoek: inzage van databanken en dossiers om te zien of de gegevens overeenstemmen -> louter interne methode waarover de belastingplichtige niet wordt ingelicht noch geraadpleegd, teneinde het verrassingseffect van eventuele toekomstige demarches ten aanzien van die laatste intact te houden; er rijst een moeilijkheid doordat niet alle databanken door de BBI "raadpleegbaar" zijn;

3° Keuze tussen drie opties:

104 en 2015, et, au jour de l'audition en mai 2016, déjà 24). Chaque fonctionnaire se voit assigner des objectifs en termes de mobilisation (d'utilisation) des mécanismes d'assistance internationale.

Le plan opérationnel de l'ISI est réellement élaboré en concertation entre les services centraux et les directions régionales.

Les fonctionnaires auditionnés mettent l'accent sur une priorité dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, à savoir la conclusion et surtout la finalisation du processus de ratification (qui implique l'approbation préalable par les assemblées démocratiquement élues compétentes) des conventions préventives de la double imposition (comprenant des clauses efficaces en matière d'échange de renseignements), des avenants aux conventions existantes, ainsi que des TIEA (*tax information exchange agreements*) (notamment conclus avec des pays communément considéré comme des "paradis fiscaux").

Des illustrations sont données du fait que l'ISI s'est attaquée, non sans résultats tangibles, à la fraude fiscale internationale bien avant les révélation. Deux exemples sont notamment évoqués: tout d'abord la question des "portages", qui mettait en lumière le difficile accès aux banques de données de la sécurité sociale, pourtant utiles dans le cadre de la lutte contre cette forme de fraude; problème aujourd'hui partiellement résolu grâce à l'accès dont bénéficie désormais l'ISI au système Dolcis. Ensuite la question du LPS – Libre Prestation de Services dans le secteur de l'assurance – qui mettait en lumière la difficulté de l'échange d'informations lorsque celui-ci est entravé par une conception trop large du concept de *fishing expedition* par l'État requis.

Le processus de traitement de l'information est décrit. Il se déroule selon le schéma suivant:

1° "Signal": source qui provient de la presse, du Parquet, d'une dénonciation, de la CTIF, des propres investigations, etc.;

2° Enquête préalable: consultation de bases de données et dossiers pour voir si les données correspondent -> démarche purement interne pour laquelle le contribuable n'est ni informé ni consulté, de manière à ménager un effet de surprise des démarches futures vis-à-vis de ce dernier; difficulté liée au fait que toutes les banques de données ne sont pas "consultables" par l'ISI;

3° Choix entre trois options:

i) niets interessants en geen verdere follow-up;

ii) overzending naar een andere dienst van de administratie of van de BBI;

iii) openen van een onderzoek, met een drieledig onderscheid tussen de begrippen "zaak" (geheel van de belastingplichtigen op wie het onderzoek betrekking heeft), "dossier" (een bepaalde belastingplichtige, in zijn hoedanigheid van natuurlijke persoon of rechtspersoon) en "onderdeel" (elke belasting waarvoor het onderzoek wordt gevoerd – in de mate van het mogelijke worden de diverse onderdelen tegelijk aangepakt). Wanneer voor de derde optie wordt gekozen, wordt een strategie uitgetekend. De wettelijke onderzoeksbevoegdheden worden benut. Ten slotte wordt een belastingheffing opgemaakt. Meerdere cellen ondersteunen de "inspecties": de cel Geschillen, de cel e-Audit, de cel Douane en Accijnzen.

Het duurt een tijd vooraleer een pas in dienst getreden medewerker de nodige ervaring heeft opgebouwd om dossiers en onderzoeken doeltreffend en autonoom af te handelen. Binnen de gewestelijke directie van Brussel worden evenwichten nagestreefd.

De spontane regularisaties werden in eerste instantie allemaal beheerd door de BBI (tot 6 januari 2016 zijn er nog dossiers ingediend); zij hebben goede resultaten opgeleverd voor Brussel, gelet op het hoge aantal instemmingen vanwege belastingplichtigen aangaande de ingekohierde sommen. Wanneer de BBI bij een spontane regularisatie (die buiten het raamwerk van de EBA *ter* of *quater* valt) twijfels heeft over het onderliggende kapitaal, wordt het dossier doorgaans ingetrokken door de advocaat-fiscalist die het heeft ingediend. Spontane regularisaties zonder akkoord over de betrokken bedragen komen met andere woorden zelden voor. De uit regularisaties voortvloeiende inkohieringsresultaten komen niet altijd tot uiting in de statistieken van de BBI, maar wel in die van de betrokken gewestelijke diensten van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (waardoor de BBI-statistieken niet helemaal waarheidsgetrouw zijn).

Met betrekking tot de *toegang tot buitenlandse gegevens* zijn er vier mogelijkheden:

i) het betreft een belastingparadijs (er worden geen gegevens uitgewisseld omdat er geen dubbelbelastingverdrag (DBV), noch een TIEA bestaat);

ii) er bestaat wel een DBV of een TIEA, maar die is niet geratificeerd (de parlementen worden door de BBI verzocht de bekrachtiging van deze instrumenten op hun prioriteitenlijst te plaatsen);

i. rien d'intéressant et absence de suivi;

ii. envoi à un autre service de l'administration ou de l'ISI;

iii. ouverture d'une enquête, avec une triple distinction entre les notions d'"affaire" (ensemble de contribuables impliqués par l'enquête), de "dossier" (un contribuable donné, personne physique ou personne morale) et de "volet" (chaque impôt pour lequel l'enquête est menée – les différents volets sont menés de front simultanément dans la mesure du possible). Une stratégie est mise en place lorsque la troisième option est retenue. Les pouvoirs d'investigation légaux sont mobilisés. En fin de compte, une taxation est établie. Différentes cellules viennent en appui des "inspections": cellule "contentieux", cellule e-audit, cellule "douanes et accises".

Il faut du temps entre l'engagement d'un collaborateur et l'acquisition de l'expérience nécessaire pour un traitement efficace et autonome des dossiers et des enquêtes. Des équilibres sont réalisés au sein de la direction régionale de Bruxelles.

Les régularisations spontanées ont été toutes gérées, dans un premier temps, par l'ISI (des dossiers ont encore été introduits jusqu'au 6 janvier 2016); elles ont donné lieu à de bons résultats sur Bruxelles, eu égard au taux élevé d'accord des contribuables quant aux sommes enrôlées. Si l'ISI manifeste des doutes sur le capital sous-jacent, en cas de régularisation spontanée (hors-cadre de la loi sur la DLU *ter ou quater*), le dossier est retiré généralement par l'avocat fiscaliste qui le soumet. Autrement dit, les régularisations spontanées avec désaccord sur les montants concernés sont rares. Les résultats en termes d'enrôlement à la suite de régularisations n'apparaissent pas tous dans les statistiques de l'ISI, mais bien dans celles des services régionaux de l'Administration générale de la Fiscalité concernés (ce qui est de nature à biaiser les statistiques de l'ISI).

Quant à *l'accès aux informations étrangères*, quatre hypothèses peuvent se présenter:

i. paradis fiscal (pas d'échange d'informations en l'absence d'une convention de double imposition ou d'un TIEA);

ii. il existe une CPDI ou un TIEA mais il n'a pas été ratifié (l'ISI demande que la ratification de ces instruments soit placée dans l'ordre des priorités des Parlements);

iii) er bestaat een DBV met beperkte bijstand (bijvoorbeeld de overeenkomst met Zwitserland, die momenteel echter wordt bijgestuurd);

iv) zelfs wanneer een DBV of een TIEA bestaat die voorziet in een efficiënte gegevensuitwisseling en in wederzijdse bijstand, ook inzake de toepassing van de interne belastingwetgeving van de verdragsluitende Staten, wordt het *fishing*-concept door sommige verdragsluitende Staten tegengeworpen aan de Belgische administratieve overheden en geven zij geen gevolg aan bepaalde verzoeken in het raam van die overeenkomsten (het probleem is de omschrijving/afbakening van het begrip *fishing*, dat door bepaalde Staten soms te ruim wordt opgevat).

Wat de ingevolge de opeenvolgende *leaks* ondernomen acties betreft, wordt in de hoorzitting aangegeven welke stappen werden gezet, waarbij het vereiste onderscheid werd gemaakt op grond van de aard van de dossiers. Daarbij werden drie knelpunten voor het voetlicht gebracht:

— de identificatie van de betrokken belastingplichtigen;

— de identificatie van de landen waarin de betrokken vermogens zijn ondergebracht en de toegang tot de informatie in die landen;

— de verjaringstermijnen.

De in de pers verschenen informatie is geen aanwijzing van fraude, maar is louter een alarmsignaal. Bij ontstentenis van aanwijzingen van fraude in de strikte zin kan slechts binnen de termijn van drie jaar aanvullend onderzoek worden gevoerd. De toegang tot de resultaten van eventuele rogatoire commissies is vaak beperkt op grond van beperkingen die inherent zijn aan het strafrecht van de aangezochte Staat (vandaar dat het belangrijk is de eigenlijke fiscale instrumenten voor de gegevensuitwisseling te verbeteren). De evolutie van de betrekkingen met Zwitserland illustreert hoe problemen uit het verleden kunnen worden weggewerkt en toont aan dat er oplossingen zijn.

In het kader van de *Panama Papers* en van het dataminingonderzoek door de fiscus hebben de gehoorde BBI-ambtenaren aangegeven dat een zeer brede selectie werd gemaakt om de gewestelijk directeurs in staat te stellen alle relevante gevallen te behandelen; ook al lijkt het aantal dossiers (149) beperkt ten aanzien van het aantal dossiers (732) waarvan aanvankelijk gewag werd gemaakt; niettemin gaat het wel degelijk om de 149 gevallen in zeer ruime zin. Dat betekent nog niet dat de betrokkenen destijds wel degelijk inwoner waren en

iii. il existe une CPDI avec assistance limitée (ex. convention avec la Suisse, mais en cours d'adaptation);

iv. même s'il existe une CPDI ou un TIEA, qui prévoit un échange efficace de renseignements et une assistance mutuelle y compris pour l'application de la législation fiscale interne des États contractants, le concept de *fishing* est opposé par certains États contractants aux autorités administratives belges de manière à laisser sans réponse certaines demandes adressées dans le cadre conventionnel (problème: définition/délimitation de la notion de *fishing,* parfois conçue de façon trop large par certains États).

En ce qui concerne les actions menées à la suite des révélations successives, les démarches accomplies, avec les distinctions nécessaires en fonction de la nature des dossiers, sont décrites lors de l'audition. Trois problèmes sont mis en évidence:

— l'identification des contribuables concernés;

— l'identification des pays dans lesquels les patrimoines concernés se trouvent et l'accès aux informations dans ces pays;

— les délais de prescription.

L'information parue dans la presse n'est pas un indice de fraude, c'est uniquement un signal d'alarme. En l'absence d'indice de fraude au sens strict, les investigations complémentaires ne peuvent être accomplies que dans le délai de trois ans. L'accès aux résultats d'éventuelles commissions rogatoires est souvent limité en fonction des restrictions propres au droit pénal de l'État requis (d'où l'intérêt d'améliorer les instruments d'échange d'informations proprement fiscaux). L'exemple des évolutions caractérisant les rapports avec la Suisse est illustratif des difficultés passées et des solutions possibles.

En lien avec les *Panama Papers* et les enquêtes menées en *data mining* par le fisc, les fonctionnaires de l'ISI auditionnés ont affirmé ce qui suit: "*Donc, le tri, très large, a été fait pour identifier, pour permettre en fait aux directeurs régionaux de pouvoir traiter l'ensemble des cas pertinents, même si ces 149 paraissent réduits par rapport aux 732 annoncés, il s'agit bien des 149 cas de façon très large. Cela ne veut pas encore dire qu'ils étaient bien résidents à la période, et qu'on a la possibilité d'enquêter. Si vous avez regardé le 9 mai le site*

dat men die gevallen kan onderzoeken. Wie op 9 mei de website heeft geraadpleegd zodra die online werd gezet, heeft vastgesteld dat er 732 links waren. Eén adres, dat op zijn minst honderdmaal opdook omdat er een link met België was gelegd, had in feite niets met deze zaak te maken; het was een materiële vergissing. Men heeft dus dat soort van vergissingen gemaakt, waarbij onder meer dezelfde namen 15, 20 of 30 keer terugkwamen. Daardoor kon het aantal worden teruggebracht tot 149, een aantal dat nu veel geringer lijkt. In ieder geval zijn er echter 149 gevallen die echt een band met België hebben en waarvoor een vermoeden van relevantie bestaat.

Probleem van de "Antigoon-wetgeving"

Algemeen stippen de gehoorde ambtenaren van de BBI aan dat de "strafbaarstelling" van de fiscale verplichtingen niet alleen in strijd is met het recht van elkeen om zichzelf niet te beschuldigen, maar dat die tevens afhangt van de efficiëntie waarmee het gerecht de effectiviteit van de strafvervolging in die gevallen wil waarborgen. Zij geven het volgende voorbeeld. Wanneer een strafdossier door de fiscus wordt geraadpleegd, ontneemt de fiscus elementen aan dat dossier om een belastingplichtige te belasten, nog tijdens het strafgeding dan wel na afloop ervan. Wat gebeurt er als – na die belastingheffing inzake het nog niet weggewerkte belastinggeschil – de strafprocedure nietig wordt verklaard of sommige stukken worden afgewezen door de strafrechter, zonder dat daardoor alle vervolgingen nietig worden verklaard? Hoewel het probleem op strafrechtelijk gebied opgelost lijkt, moet de burgerlijke rechter nog ervan worden overtuigd dezelfde redenering op fiscaal vlak te volgen.

De vraag rijst met andere woorden of men akkoord moet gaan met het idee dat de belastingadministratie geen procedurefout in de eigenlijke zin van het woord heeft gemaakt (ze heeft toelating gevraagd om toegang te hebben tot het gerechtelijk dossier, ze heeft die toelating gekregen, de gegevens zijn in handen gekomen van een daartoe gemachtigde ambtenaar), en dat de belastingadministratie de bewijselementen op regelmatige wijze heeft verkregen, waardoor dus ook de belastingheffing op het stuk van de belastingvestiging regelmatig is. Daartoe moet volgens de BBI de fiscaal rechter ervan worden overtuigd dat de nietigverklaring van de vervolgingen dan wel de afwijzing van het betrokken stuk geen afbreuk doet aan het gebruik ervan voor fiscale doeleinden, om een belasting te vestigen. De rechtspraak dienaangaande vertoont geen vast stramien, maar het gevaar is groot dat de burgerlijke hoven en rechtbanken de bijdragen vernietigen. *Met het oog daarop zou een wet ter zake van belang zijn.*

dès qu'il a été ouvert, il s'agissait de 732 liens. Il y avait une adresse qui revenait 100 fois, 101 fois, qui avait été mise en lien avec la Belgique, qui en fait n'avait rien du tout à voir, il s'agissait d'une erreur matérielle. Donc il y avait ce type d'erreurs, et notamment des redondances, il y avait des itérations, des noms qui étaient repris 15 fois, 20 fois, 30 fois. C'est pour cette raison que le nombre a pu être réduit à 149, nombre qui paraît maintenant beaucoup plus faible. Mais en tous cas il y a 149 cas qui sont réellement rattachés à la Belgique et qui présenteraient un début de pertinence".

Problématique "Antigone"

De manière générale, il est souligné par les fonctionnaires de l'ISI auditionnés que la "pénalisation" des obligations fiscales, outre qu'elle se heurte au *droit de chacun de ne pas contribuer à sa propre incrimination*, dépend de l'efficacité avec laquelle la Justice veut bien assurer l'effectivité de la répression pénale dans ces cas de figure. Ils donnent l'exemple suivant. Un dossier pénal est consulté par le fisc. Le fisc prend des éléments de ce dossier pour taxer un contribuable, que ce soit pendant le cours de l'instance pénale ou par après. Que se passe-t-il si, après cette taxation, pendant encore la phase de contentieux fiscal, la procédure pénale est annulée ou certaines pièces sont écartées par le juge pénal sans pour autant que toutes les poursuites soient annulées? Si, sur le plan pénal, le problème paraît être résolu, encore faut-il convaincre le juge civil d'appliquer le même raisonnement en matière fiscale.

Autrement dit, faut-il accepter l'idée que l'administration fiscale n'a pas commis de faute de procédure à proprement parler (elle a demandé l'autorisation d'accès au dossier judiciaire, elle a obtenu cette autorisation, les éléments ont été obtenus par un fonctionnaire qui est habilité à cela) et que, donc, les éléments de preuve ont été recueillis par elle de manière régulière, la taxation sur le plan de l'établissement de l'impôt étant alors régulière? A cette fin, selon l'ISI, il faut convaincre le juge fiscal que l'annulation des poursuites ou l'écartement de la pièce en question ne porte pas préjudice à son utilisation sur le plan fiscal pour fonder une taxation. La jurisprudence n'est pas fixée à cet égard mais les risques sont grands que les cotisations soient annulées par les cours et tribunaux civils. *Une loi à ce propos revêtirait un intérêt à cette fin.*

Een tweede besproken aspect in verband met het *"Antigoon"-vraagstuk* betreft *de wenselijkheid van een louter fiscale Antigoon-wet*. Het komt er dan op aan of kan worden overwogen dat bepaalde procedurele fouten of sommige onregelmatigheden bij de verkrijging van de stukken – maar dan wel in het kader van de fiscale procedure – in bepaalde omstandigheden niet kunnen leiden tot de vernietiging van de heffing. Anders gesteld: zou de rechter in fiscale zaken als volgt kunnen redeneren: "Fiscaal gezien hebt u dit stuk weliswaar niet op volledig regelmatige wijze verkregen maar gelet op de voorwaarden die ook in strafzaken gelden, negeer ik het stuk eenvoudigweg en handhaaf ik de heffing, dan wel vernietig ik ze of ga ik ervan uit dat de fout niet ernstig genoeg is om de nietigheid te veroorzaken.". Volgens de administratie is dat een kies debat. Voorts moeten alsnog de onregelmatigheden die de bewijsverkrijging kenmerken, worden onderscheiden van de onregelmatigheden die de procedure tot vastlegging van de belasting aantasten, hetgeen van openbare orde is. Bovendien zullen eventuele wetgevende initiatieven dienen te worden gecombineerd met de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (met name het arrest-*WebMinded Licenses*, C-419/14 van 17 december 2015) en met die van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens.

Of de administratie zich tegen betaling informatie zou moeten kunnen verschaffen, is eenvoudigweg een open vraag waarover de BBI-ambtenaren geen standpunt innemen.

Er worden aanbevelingen gedaan.

Aangaande een markant gegeven dat uit deze hoorzitting naar voren komt, te weten het ontoereikende overleg met het gerecht, kan men niet om de vaststelling heen dat in de toekomst hoe dan ook strategisch overleg noodzakelijk is over de taakverdeling tussen het gerecht en de administratie als het gaat om feiten van (grootschalige) fiscale fraude.

1.3. *Hoorzitting met de heer Karel Anthonissen*

De gewestelijk directeur van de belastingen mag de strafvordering niet uitoefenen, maar hij heeft wel het recht om ofwel bij de procureur aangifte te doen, ofwel een *Una via*-overleg aan te vatten. De rol van de gewestelijk directeur is belangrijk voor de toepassing van niet alleen de belastingwetgeving en het strafrecht, maar ook van de antiwitwaswetgeving.

Indien van "zwart geld" sprake is, bestaan er vier mogelijkheden:

Le *deuxième point discuté* en lien avec la *question "Antigone"* a trait à *l'opportunité d'une loi Antigone purement fiscale*. Il s'agit alors de savoir si l'on peut envisager que certaines fautes de procédure ou certaines irrégularités dans l'obtention des pièces – mais dans le cadre de la procédure fiscale – puissent ne pas donner lieu, dans certaines circonstances à l'annulation de la taxation. Autrement dit, le juge fiscal pourrait-il dire: "Voilà, cette pièce, fiscalement vous ne l'avez pas obtenue de façon tout à fait régulière mais, compte tenu des mêmes conditions que celles prévues en matière pénale, soit j'écarte simplement la pièce et je maintiens la taxation, soit j'annule la taxation, soit je considère que la faute n'est pas suffisamment grave pour entraîner la nullité." C'est un débat qui est, selon l'administration, délicat. Encore convient-il de distinguer les irrégularités caractérisant l'obtention des éléments de preuve, d'une part, et les irrégularités qui affectent la procédure d'établissement de l'impôt, qui est d'ordre public. Au surplus, il conviendra de combiner d'éventuelles initiatives législatives avec la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (notamment, l'arrêt en cause WebMinded Licenses, C-419/14, du 17 décembre 2015) et avec celle de la Cour européenne des droits de l'homme.

La question de savoir si l'administration devrait pouvoir se procurer des informations contre paiement est purement et simplement une question ouverte, sur laquelle les fonctionnaires de l'ISI ne se positionnent pas.

Des recommandations sont faites.

Un élément marquant ressort de cette audition, à savoir la concertation défaillante avec la Justice: il faut constater le besoin impérieux d'une concertation stratégique, à l'avenir, sur la répartition des tâches entre la Justice et l'administration pour des faits de (grande) fraude fiscale.

1.3. *Audition de M. Karel Anthonissen*

Le directeur régional des contributions ne peut pas exercer l'action publique, mais il est en droit soit d'effectuer une dénonciation au procureur, soit d'entrer dans une concertation *Una via*. Le rôle d'un directeur régional est important pour l'application de la loi fiscale, du droit pénal fiscal mais aussi de la législation en matière de blanchiment.

Quatre possibilités existent en cas d' "argent noir":

1/ regulariseren bij het centraal aanspreekpunt;

2/ regulariseren bij de BBI;

3/ met het parket een bemiddeling in strafzaken formaliseren;

4/ in het laatste – en uitzonderlijke – geval, overgaan tot beslaglegging door de strafrechter.

In alle gevallen moet de belastingaanslag dezelfde zijn: de sanctie moet *crescendo* gaan naarmate men van het eerste naar het vierde stadium evolueert.

De heer Anthonissen heeft een overzicht gegeven van de waarschuwingen die zijn geformuleerd in verband met Belgische banken die klanten bijstonden om hun de mogelijkheid te bieden om via buitenlandse banken de Spaarrichtlijn te ontlopen. Er worden twee grootschalige regelingen beschreven: enerzijds de Panamese vennootschap (vennootschap die als tussenschakel fungeert; in werkelijkheid betreft het een valse identiteit die bovenaan een bankrekening wordt geplaatst) en anderzijds de levensverzekering Tak 23 (een polisnummer dat toentertijd niet onder de gelding van de Spaarrichtlijn viel). Volgens de heer Anthonissen heeft men, in plaats van daarop te reageren, veeleer de klokkenluider verweten dat hij die mogelijkheden om de Spaarrichtlijn te ontlopen aan de kaak had gesteld. Voorts bestaan in België “natuurlijke” taalbarrières die een geïntegreerde aanpak van de bestrijding van de fiscale fraude en van haar tussenpersonen verhinderen (waarbij met name met het parket-generaal moeilijkheden rijzen). Het Antwerps parket is het HSBC-dossier vanaf 2011 beginnen te behandelen. In 2010 beschikte de BBI van Gent over gegevens die aangaven dat die bank was betrokken bij Panamese constructies; die gegevens werden bezorgd aan de CBFA. De BBI van Gent heeft haar administratief onderzoek meer toegespitst op het onderdeel “levensverzekeringen”.

De heer Anthonissen stipt aan dat hij in 2012 samen met de heer Van Calster van het Antwerps parket, te kampen kreeg met weerstand tegen het gevoerde onderzoek. Hij formuleert het als volgt: “*Eigenlijk moet ik dan zeggen dat wij daarin begin 2012 zijn stilgelegd, al is stilgelegd een zwaar woord, maar toch hebben wij de wind van voren gekregen. Op 5 januari 2012, ik zal het nooit vergeten, is er de huiszoeking door procureur-generaal Liégeois bij Peter Van Calster, die het dossier HSBC meeneemt. Op 30 januari 2012 was er ons berucht bezoek aan Optima. En dan, moet ik zeggen, op 8 februari 2012 heb ik de wind van voren gekregen in Het Laatste Nieuws, vanwege onze Europese commissaris, die in de aanval gegaan is. Ik moet u zeggen dat vanaf dan zowel Van Calster als ik, wat dit thema*

1/ régulariser auprès du Point de contact central;

2/ régulariser auprès de l’ISI;

3/ formaliser une transaction pénale avec le parquet;

4/ en dernière et exceptionnelle instance, confiscation par le juge répressif.

Dans tous les cas, le redressement fiscal doit être le même; c’est la sanction qui doit aller *crescendo,* selon que l’on passe du premier au quatrième stade.

M. Anthonissen s’est efforcé de tracer l’historique des alertes lancées à propos de banques belges assistant des clients en vue de leur permettre, par l’intermédiaire de banques étrangères, d’échapper à la directive “épargne”. Deux grands mécanismes sont décrits: la société panaméenne (société interposée: il s’agit en réalité d’une fausse identité placée à la tête d’un compte bancaire), d’une part, l’assurance-vie Branche 23 (numéro de police tombant en dehors du champ d’application, à l’époque, de la directive “épargne”), d’autre part. M. Anthonissen estime que, à l’époque, l’on a davantage reproché au lanceur d’alerte qu’il était d’avoir dénoncé ces échappatoires à la directive “épargne” que de réagir à celles-ci. Au surplus, il existe de “naturelles” barrières linguistiques en Belgique qui bloquent une approche intégrée de la lutte contre la fraude fiscale et ses intermédiaires (difficultés notamment avec le parquet fédéral). Le parquet d’Anvers a commencé à traiter le dossier HSBC à partir de 2011. En 2010, l’ISI de Gand disposait d’éléments indiquant l’implication de cette banque dans des constructions panaméennes, éléments transmis à la CBFA. Le volet “assurances-vie” a davantage fait l’objet d’investigations administratives par l’ISI de Gand.

En 2012, M. Anthonissen indique avoir fait l’objet, avec M. Van Calster du parquet d’Anvers, de résistances par rapport aux investigations menées. Il s’exprime comme suit: *“Je dois dire en vérité qu’au début de l’année 2012, nous avons été si pas arrêtés, en tout cas freinés dans notre élan. Le 5 janvier 2012 – je m’en souviendrai toujours –, il y a eu la perquisition effectuée à la demande du procureur général Liégeois chez Peter Van Calster, qui enquêtait sur le dossier HSBC. Après, le 30 janvier 2012, il y a eu notre fameuse visite chez Optima. Ensuite, je dois dire que j’ai dû affronter une avalanche de critiques, notamment le 8 février 2012 dans Het Laatste Nieuws, à cause de notre commissaire européen, qui est passé à l’offensive. Je dois vous dire qu’à partir de ce moment-là, tant*

betreft, ons in de verdediging hebben gevoeld (…). *Ik vernoem tuchtprocedures, schorsingen, artikelen in kranten, beschuldigd worden van machtswellusteling, whatever. Dat is niet simpel. Voor collega Van Calster geldt net hetzelfde. Hij beweert nu, in een mail die hij mij gestuurd heeft, dat wij in die periode zelfs door de gerechtelijke diensten zouden zijn afgeluisterd. De procureur van Antwerpen en de gewestelijk directeur van Gent werden dus langs alle kanten… er was de sfeervorming… Ik noem het geen obstructie. Ik heb eigenlijk alleen het woord tegenwind gebruikt in mijn documentatie en ik heb het woord onwil gebruikt in mijn tweet van 9 maart van vorig jaar. Onwil en tegenwind. U kunt een en ander zelf ook waarnemen, als u zich probeert te documenteren"*.

Toen in 2009 Febelfin en de banken werden gehoord, verklaarden hun vertegenwoordigers volgens de heer Anthonissen dat kasgeldvennootschappen niet meer van deze tijd zijn en dat zij niet langer dienden om aan ongeoorloofde belastingontwijking te doen. Volgens de gewestelijk directeur van de BBI in Gent waren zij in diezelfde periode indirect bezig met het opzetten van mechanismen om de Spaarrichtlijn te ontwijken. Vanaf 2012, blijkbaar het jaar van de kentering, zijn de banken een eerlijk discours beginnen te houden. Vanaf dat jaar wordt voornamelijk gefocust op de repatriëring van in het buitenland ondergebracht kapitaal en vermogen.

Voortaan kan met de Kaaimantaks worden opgetreden, maar volgens de heer Anthonissen kan deze nieuwe wettelijke regeling niet met het verleden afrekenen. De Kaaimantaks moet absoluut gepaard gaan met een regularisatieprocedure, waarvan die taks het onontbeerlijke tweede onderdeel vormt (om het verleden te "regulariseren"). De regularisatie is nodig voor wat in het verleden is gebeurd. Ze moet verplicht betrekking hebben op het fiscaal verjaarde kapitaal, zo niet worden witwasoperaties van gelden voorvloeiend uit fiscale fraude kosteloos "kwijtgescholden", ten nadele van het algemeen belang. De eenmaking van de behandeling van gerepatrieerd fiscaal verjaard kapitaal is volgens de heer Anthonissen de fundamentele inzet van de discussies over de "zaken van het verleden" ("*Wij hadden daarvoor in Gent een model ontwikkeld om geen akkoorden af te sluiten. Met ons viel niet te praten als dat verjaard kapitaal niet meer op tafel kwam. Dat was in andere afdelingen van de FOD Financiën niet het geval*").

De heer Anthonissen wijst nadrukkelijk op de noodzaak de parketten van meer personeel te voorzien dat beslagen is inzake vervolging en bestraffing van ernstige fiscale fraude. Bij de parketten is er een heel groot tekort aan dergelijke personen. Tevens ligt het in

Van Calster que moi-même, nous avons été sur la défensive en ce qui concerne ce dossier (…). Procédures disciplinaires, suspensions, articles dans la presse, accusations de despotisme… n'importe quoi! Ça n'a pas été facile. Pour mon collègue Van Calster, c'est exactement la même chose. Dans un mail qu'il m'a envoyé, il affirme à présent que nous avons même été mis sur écoute, à l'époque, par les services judiciaires. (…) Certains ont voulu créer une atmosphère… Je ne parlerais pas d'obstruction. En fait, dans ma communication, j'ai seulement utilisé le mot "opposition". Et j'ai aussi parlé de "mauvaise volonté" dans mon tweet du 9 mars de l'année passée. Mauvaise volonté et opposition. Vous pourrez le constater vous-même si vous faites les recherches." (traduction)

Selon M. Anthonissen, en 2009, lorsque Febelfin et les banques ont été auditionnées, elles déclaraient que les sociétés de liquidités appartenaient à un autre temps et qu'elles ne contribuaient plus à l'évitement illicite de l'impôt. A cette même époque, elles mettaient en place indirectement, selon le directeur régional de l'ISI de Gand, des mécanismes d'évitement de la directive "épargne". Le discours des banques est devenu sincère à partir de 2012, année qui apparaît comme étant un tournant. A partir de 2012, la question fondamentale devient celle du rapatriement de l'argent et des avoirs situés à l'étranger.

La taxe Caïman est une solution pour le futur, mais ce régime légal nouveau ne permet pas de tirer un trait sur le passé, selon M. Anthonissen. La taxe Caïman doit nécessairement s'associer à une procédure de régularisation, dont elle constitue le second volet indispensable (en vue de "régulariser" le passé). La régularisation est nécessaire pour le passé. La régularisation est nécessaire, mais elle doit couvrir impérativement les capitaux fiscalement prescrits, à défaut de quoi un blanchiment d'argent issu de fraude fiscale est "nettoyé" gratuitement au détriment de l'intérêt général. L'uniformisation du traitement des capitaux fiscalement prescrits rapatriés est, selon M. Anthonissen, l'enjeu fondamental des discussions relatives aux "affaires passées" *("À Gand, nous avions développé un modèle qui nous dictait de ne pas conclure d'accords. Il n'était pas question de traiter avec nous si ces capitaux fiscalement prescrits étaient exclus de la discussion. Ce n'était pas le cas dans d'autres sections du SPF Finances"* (traduction)).

M. Anthonissen insiste beaucoup sur la nécessité de doter davantage les parquets de personnel compétent en matière de poursuites et de répression de la fraude fiscale grave. Ce personnel est largement insuffisant à ce niveau. Il s'agit aussi de lutter contre et de réprimer

de bedoeling witwassen te bestrijden en efficiënter te bestraffen, aangezien het misdrijf van de ernstige fiscale fraude daaraan ten grondslag ligt.

In de praktijk hangt de beslissing om het dossier al dan niet bij het parket aan te geven, van meerdere factoren af, op grond van nationale richtsnoeren: de ernst van de feiten, de wil van de actoren om al dan niet mee te werken, de noodzaak om rogatoire commissies naar het buitenland te sturen, de problemen bij het verkrijgen van buitenlandse informatie op een andere manier enzovoort.

De heer Anthonissen suggereert zich te spiegelen aan wat het Nederlandse "Financieel Expertise Centrum" (FEC) doet; dat is een platform voor overleg tussen de verschillende toezichthouders van de financiële wereld, met name de "Nederlandsche Bank", het openbaar ministerie, het ministerie van Justitie, het ministerie van Financiën, de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (FIOD) en een informaticadienst van de administratie.

De heer Anthonissen pleit voor de oprichting van een soortgelijke dienst in België, veeleer dan voor de oprichting van een bijzondere afdeling van de BBI (een "super-BBI"), waarvan de ambtenaren over meer onderzoeksmogelijkheden zouden beschikken en de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie zouden krijgen.

De uitbouw van de *Una via*-regeling zoals minister van Financiën Van Overtveldt voorstelt, is een mogelijkheid die moet worden aangemoedigd. Wanneer wordt geopteerd voor een strafgeding, geldt zulks integraal voor de invordering van de belasting. Een dergelijk project zou het mogelijk moeten maken in de toekomst de bestaande versnippering te voorkomen (zie ook het Plan ter bestrijding van de fiscale fraude van 3 december 2015).

Met betrekking tot de *Panama Papers* onderzoekt de BBI van Gent een aantal Nederlandstalige dossiers, in overleg met de parketten. Sommige van die dossiers werden al gesloten omdat de betrokkenen tot regularisatie zijn overgegaan nog voordat een en ander in de openbaarheid is gekomen.

1.4. *Hoorzitting met de heer Marc De Geyndt*

De heer Marc De Geyndt licht de uitkomst toe van een intern onderzoek dat werd gevoerd nadat in *De Tijd* van 11 april 2016 een artikel was verschenen waarin de centrale diensten van de BBI werd verweten geen gevolg te hebben gegeven aan een mededeling van de gewestelijke directie van de BBI van Gent inzake de zogenaamde "Panamaroute", een route die het mogelijk

plus efficacement le blanchiment dont le délit sous-jacent est la fraude fiscale grave.

En pratique, la décision de dénoncer ou non au parquet dépend de plusieurs facteurs, selon des directives nationales: la gravité des faits, la volonté de collaborer des acteurs, la nécessité d'effectuer des commissions rogatoires à l'étranger et la difficulté d'obtenir des informations à l'étranger autrement, etc.

En guise de suggestion, M. Anthonissen, propose de s'inspirer du FEC (Financieel Expertisecentrum) aux Pays-Bas: il s'agit d'une plateforme de concertation entre les différents contrôleurs du monde financier, à savoir la banque néerlandaise, le ministère public, le ministère de la Justice, le ministère des Finances, le FIOD (le service d'enquêtes de l'administration fiscale) ainsi qu'un service informatique de l'administration.

M. Anthonissen se montre davantage favorable à l'introduction d'un service de ce type en Belgique plutôt que la mise en place d'une section particulière de l'ISI (un "super-ISI") dont les agents seraient dotés de pouvoirs d'investigation plus importants et dotés de la qualité d'officiers de police judiciaire.

Renforcer le système *Una via*, à l'instar des propositions du ministre des Finances, M. Van Overtveldt, est une orientation qu'il convient d'encourager. Lorsque la voie pénale est choisie, elle vaut intégralement pour le recouvrement de l'impôt. Pareil projet devrait permettre d'éviter, à l'avenir, la dispersion que l'on connaît aujourd'hui (*cf aussi* le plan d'action pour lutter contre la fraude fiscale, du 3 décembre 2015).

En ce qui concerne les *Panama Papers*, l'ISI de Gand traite un certain nombre de dossiers en néerlandais en concertation avec les parquets. Certains dossiers ont été déjà clôturés en raison du fait que les protagonistes concernés ont effectué une régularisation avant même les révélations.

1.4. *Audition de M. Marc De Geyndt*

M. De Geyndt expose les résultats d'une enquête interne réalisée à la suite de la publication d'un article dans *De Tijd* du 11 avril 2016, dans le cadre duquel il était reproché aux services centraux de l'ISI d'avoir négligé de donner suite à une communication adressée par la direction régionale de l'ISI de Gand et relative à la dite "route Panama" permettant d'éviter les effets

maakte de uitwerking van de Spaarrichtlijn te omzeilen. In principe zou ook minstens één Belgische bank daarbij betrokken zijn. Het intern onderzoek werd ingesteld om na te gaan of de voormelde centrale diensten al dan niet schuldig verzuim ten laste kon worden gelegd.

Op grond van de gedane vaststellingen binnen de gewestelijke directie van Gent werd allereerst geconstateerd dat er niet de minste piste of aanwijzing is dat een Belgische bank weet had van, dan wel betrokken was bij een constructie van ernstige fiscale fraude om de Spaarrichtlijn te omzeilen. Dat twee banken tot dezelfde groep behoren, betekent nog niet dat men ze over dezelfde kam kan scheren in het kader van een dergelijke controle en van het te verrichten onderzoek naar ernstige fiscale fraude. De territorialiteit van de controlebevoegdheden van de BBI belet die dienst controles bij buitenlandse banken uit te voeren (bijvoorbeeld in Luxemburg).

Door het ontbreken van enig spoor of enige aanwijzing van betrokkenheid van een Belgische bank, kon geen enkel onderzoek worden gestart, omdat anders het beroepsgeheim zou worden geschonden (wegens de kennisgeving aan de Belgische bank van de bestaande banden tussen een buitenlandse bank – ook als die tot dezelfde groep behoort als de Belgische bank – en Belgische cliënten).

Verscheidene feitelijke elementen die de heer De Geyndt aanhaalt, zijn in tegenspraak met bepaalde passages uit het betoog van de heer Anthonissen (bijvoorbeeld de overlegging van de betreffende informatie, niet aan het federaal parket, maar aan het CDGEFID).

Een regionale directie van de BBI kan vragen om te mogen optreden buiten het grondgebied waarvoor ze bevoegd is. Nooit hebben de centrale diensten een vraag uitgaande van de diensten van Gent geweigerd.

Voor het overige worden interessante beschouwingen gemaakt over de efficiëntie van de BBI-diensten, die afhangt van velerlei factoren en van het gekozen oogpunt: herziene inkomsten of omzet, ingekohierde belastingen, geïnde belastingen enzovoort; tijdsdimensie; impact van de wettelijke percentages; impact van de rechtspraak enzovoort.

De samenwerking tussen de diensten kan niet worden bevolen; de heer De Geyndt heeft dan ook zijn twijfels bij de voorstellen tot oprichting van een nieuw, integrerend agentschap voor de strijd tegen de fraude in de ruime zin (*contra* het voorstel van de heer Philipsen).

de la directive “épargne” et impliquant, en principe, un ou plusieurs établissements bancaires belges. L’enquête interne portait sur l’existence ou non d’une négligence coupable dans le chef des services centraux en question.

Le premier constat a été le suivant: à partir de ce qui a été constaté au sein de la direction régionale de Gand, il n’existait pas la moindre piste ou indication de connaissance voire d’implication d’une banque belge dans un schéma de fraude fiscale grave en vue d’éluder la directive “épargne”. Le fait que deux banques fassent partie d’un même groupe ne permet pas de les assimiler dans le cadre d’un contrôle de ce type et des enquêtes à mener sous l’angle de la lutte contre la fraude fiscale grave. La territorialité des pouvoirs de contrôle de l’ISI empêche l’accomplissement de contrôles auprès de banques étrangères (au Luxembourg, par exemple).

En conséquence de l’absence de piste ou d’indication de l’implication d’une banque belge, aucune enquête ne pouvait être entamée, sous peine de violation du secret professionnel (du fait de l’exposé à la banque belge des relations existant entre une banque étrangère – même appartenant au même groupe que la banque belge – et des clients belges).

Plusieurs éléments de fait qui contredisent certains passages de la version de M. Anthonissen sont évoqués par M. De Geyndt (par ex., la transmission des informations en question, non pas au Parquet fédéral, mais à l’OCDEFO).

Des demandes peuvent être adressées par une direction régionale de l’ISI d’opérer en dehors du territoire faisant partie de son ressort. Jamais une demande n’émanant des services de Gand n’a été refusée par les services centraux.

Pour le surplus, des considérations intéressantes sont tenues à propos de la mesure de l’efficacité des services de l’ISI, qui dépend de nombreux facteurs et de la perspective retenue: revenus ou chiffres d’affaires redressés, impôts enrôlés, impôts recouvrés, etc.; dimension temporelle; impact des taux légaux; impact de la jurisprudence, etc.

La coopération entre les services ne se décrète pas, raison pour laquelle M. De Geyndt est sceptique quant aux formules de mise en place d’une nouvelle agence intégratrice de lutte contre la fraude au sens large (*contra* la proposition de M. Philipsen).

De heer De Geyndt pleit ervoor dat de BBI een entiteit zou zijn die bestaat uit ervaren mensen die afkomstig zijn van andere besturen, en niet uit jongeren die nog moeten worden opgeleid. Het moet een bestuur zijn met ervaren topmedewerkers. Aan het feit voor de BBI te werken moeten bepaalde voordelen zijn verbonden. Er moet absoluut op stabiliteit worden ingezet.

2. ***Dienst Voorafgaande Beslissingen***

Op dinsdag 25 oktober 2016 vond een hoorzitting plaats met de heer Steven Vanden Berghe, voorzitter van de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken (DVB), FOD Financiën en mevrouw Véronique Tai, lid van het College van de DVB, FOD Financiën.

Na een korte uiteenzetting van en toelichting bij de diverse regularisatierondes, werd nader ingegaan op het aantal ingediende aangiften, de aangegeven bedragen en de gegenereerde opbrengsten en dit onder de EBA*bis* en de EBA*ter*.

Bij de EBA*bis* (2006 tot medio 2013) gaat het over een totaal van:

— 26 275 ingediende aangiften

— 5 346 939 698 euro aangegeven bedragen

— 1 574 938 334 euro betaalde heffingen

Bij de EBA*ter* (medio 2013 tot eind 2013) gaat het over een totaal van:

— 6 323 ingediende aangiften

— 2 568 434 318 euro aangegeven bedragen

— 915 928 283 euro betaalde heffingen

Na dit algemeen overzicht werd tot slot ingegaan op de geregulariseerde dossiers waarin sprake was van zogenaamde “vermogensstructuren”.

Er werd duiding gegeven bij de door het contactpunt opgelegde voorwaarden om een vermogensstructuur als fiscaal transparant te kunnen beschouwen (met verwijzing naar de attesten opgesteld door de financiële instelling, waaronder het titularisschapsattest en het document met aanduiding van de economisch begunstigde, alsook de fiscale transparantieverklaring, opgesteld en ondertekend door de aangever)[47].

M. De Geyndt plaide pour que l’ISI soit une entité composée de personnes déjà expérimentées, en provenance d’autres administrations, et non de jeunes à former. Il doit s’agir d’une administration d’élites expérimentées. Des avantages à faire partie de l’ISI doivent leur être reconnus. La stabilité doit être impérativement promue.

2. ***Services des décisions anticipées***

Le mardi 25 octobre 2016, la commission spéciale a auditionné M. Steven Vanden Berghe, président du Service des décisions anticipées en matière fiscale (SDA), SPF Finances, et Mme Véronique Tai, membre du Collège du SDA, SPF Finances.

Après un bref exposé et commentaire sur les diverses campagnes de régularisation organisées, des données plus détaillées ont été fournies sur le nombre de déclarations déposées, les montants déclarés et les recettes générées dans le cadre des DLU bis et DLU ter.

Dans le cadre de la DLU bis (de 2006 à mi-2013), il s’agit d’un total de:

— 26 275 déclarations déposées

— 5 346 939 698 euros de montants déclarés

— 1 574 938 334 euros de prélèvements payés

Dans le cadre de la DLU ter (de mi-2013 à fin 2013), il s’agit d’un total de:

— 6 323 déclarations déposées

— 2 568 434 318 euros de montants déclarés

— 915 928 283 euros de prélèvements payés

Après cet aperçu général, les dossiers régularisés dans lesquels il était question de structures patrimoniales ont été évoqués.

Des explications ont été fournies sur les conditions imposées par le Point de contact pour qu’une structure patrimoniale puisse être considérée comme transparente sur le plan fiscal (renvoi aux attestations établies par l’établissement financier, dont l’attestation de titularité et le document désignant le bénéficiaire économique, ainsi que la déclaration de transparence fiscale, rédigée et signée par le déclarant)[47].

[47] *http://www.ruling.be/sites/default/files/content/download/files/faq_dlu_quater_nl.pdf.*

[47] *http://www.ruling.be/sites/default/files/content/download/files/faq_dlu_quater_fr.pdf.*

Teneinde de commissieleden een inzicht te geven in het aantal vermogensstructuren die het voorwerp uitmaakten van een regularisatieaangifte, heeft het Contactpunt een intern onderzoek gevoerd. In het totaal werden 1 233 dossiers geselecteerd (uit de dossiers "met beroepsinkomsten, btw en structuren", zoals behandeld op het College tot 31/12/2013 en dossiers met een te regulariseren bedrag van de heffing > 500 000 EUR, voor dossiers behandeld op het College na 31/12/2013).

Bij nazicht bleek dat in 946 dossiers effectief sprake was van een vermogensstructuur (i.e. ongeveer 77 %). Van dit totaal van 946 dossiers, werden 817 dossiers ingediend onder het stelsel van de EBA*bis* (gemiddeld aangegeven inkomen: 538 000 EUR) en 129 dossiers onder het stelsel van de EBA*ter* (gemiddeld aangegeven roerend inkomen: 1 262 000 EUR). Binnen die groep van de 129 EBA*ter* dossiers werden er 57 aangegeven met fiscaal verjaard kapitaal (gemiddeld aangegeven fiscaal verjaard kapitaal: 4 982 000 EUR).[48]

Uit deze dossiers bleek voorts dat de gelden van de vermogensstructuren, voor het overgrote deel beheerd werden door Luxemburgse (37 %) en Zwitserse (59 %) banken.[49] De namen van de betrokken banken zelf werden niet vrijgegeven. De betrokken ambtenaren verwezen hiertoe naar hun beroepsgeheim.

De structuren zelf waren gevestigd in de "klassieke" belastingparadijzen, met als belangrijkste vluchtoorden: Panama (39 %), Liechtenstein (19 %), de British Virgin Islands (15 %) en de Bahamas (7 %).

3. ***Dienst dubbelbelastingverdragen***

De bijzondere commissie heeft een hoorzitting gehouden met de heer Piet De Vos (afdelingschef Bilaterale akkoorden, Stafdienst Beleidsexpertise en Ondersteuning, Dienst Reglementering, Directie Internationale Inkomstenbelastingen, FOD Financiën).

De heer De Vos heeft herinnerd aan de doelstellingen waaraan de door België gesloten dubbelbelastingverdragen beantwoorden:

— juridische dubbele belasting voorkomen;

— in bepaalde gevallen economische dubbele

[48] Een deel van deze informatie werd na de hoorzitting bezorgd bij wijze van antwoord op de gestelde vragen (email 25 oktober 2016 van de heer Steven Vanden Berghe).

[49] Monaco (1 %), Liechtenstein (1 %), UK (1 %) en andere, m.n. Jersey, Bahamas, USA en Singapore (1 %).

Afin de donner aux membres de la Commission une idée du nombre de structures patrimoniales ayant fait l'objet d'une déclaration de régularisation, le Point de contact a mené une enquête interne. Au total, 1 233 dossiers ont été sélectionnés (parmi les dossiers "avec revenus professionnels, TVA et structures", tels que traités au Collège jusqu'au 31/12/2013, et les dossiers où le montant du prélèvement à régulariser était supérieur à 500 000 euros, pour les dossiers traités au Collège après le 31/12/2013).

À l'examen, il est apparu qu'il était effectivement question d'une structure patrimoniale dans 946 dossiers (soit environ 77 %). Sur ce total de 946 dossiers, 817 dossiers ont été introduits sous le régime de la DLU*bis* (revenu moyen déclaré: 538 000 euros) et 129 dossiers sous le régime de la DLU*ter* (revenu mobilier moyen déclaré: 1 262 000 euros). Au sein de ce groupe des 129 dossiers DLU*ter*, 57 ont été déclarés avec un capital fiscalement prescrit (capital fiscalement prescrit moyen déclaré: 4 982 000 euros). [48]

Il est en outre ressorti de ces dossiers que les fonds des structures patrimoniales étaient gérés pour la plupart par des banques luxembourgeoises (37 %) et suisses (59 %).[49] Les noms des banques concernées n'ont pas été communiqués. Les fonctionnaires concernés ont invoqué leur secret professionnel à cet effet.

Les structures proprement dites étaient établies dans les paradis fiscaux "classiques", avec comme principaux refuges: le Panama (39 %), le Lichtenstein (19 %), les Îles vierges britanniques (15 %) et les Bahamas (7 %).

3. ***Service des conventions préventives de la double imposition***

La commission spéciale a auditionné M. Piet De Vos (chef de section Accords bilatéraux, Service d'encadrement Expertise et Support stratégiques, Service de la Réglementation, Direction Impôts sur les revenus internationaux, SPF Finances).

M. De Vos a rappelé les objectifs sous-tendant les conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique:

— l'évitement de la double imposition juridique;

— dans certains cas (par exemple, en cas de prix

[48] Une partie de ces informations a été fournie après l'audition en guise de réponse aux questions posées (email du 25 octobre 2016 de M. Steven Vanden Berghe).

[49] Monaco (1 %), le Lichtenstein (1 %), le RU (1 %) et d'autres endroits, tels que Jersey, les Bahamas, les USA et Singapour (1 %).

belasting voorkomen (bijvoorbeeld in geval van verrekenprijzen tussen onderling verbonden ondernemingen);

— internationale bijstand en samenwerking organiseren: 1/ voorzien in een procedure van minnelijk overleg tussen Staten; 2/ de uitwisseling van inlichtingen regelen; 3/ de onderlinge hulp voor de invordering organiseren;

— situaties van dubbele niet-belasting voorkomen (antimisbruikbepalingen, beperking op de bepalingen inzake het voorkomen van dubbele belasting, *subject-to-tax*-clausules); met andere woorden, grensoverschrijdende fraude en belastingontwijking voorkomen;

— non-discriminatie waarborgen (bijvoorbeeld: identieke behandeling voor stabiele vestigingen van buitenlandse ondernemingen en vestigingen van Belgische ondernemingen).

Er bestaan meerdere modellen van dubbelbelastingverdragen. Het belangrijkste is het door de OESO gepubliceerde model. De onderhandelaars steunen hoofdzakelijk op dat model voor de bedoelde bilaterale verdragen. Het regelt de bevoegdheidsverdeling tussen de bronstaat en de woonstaat voor iedere categorie van inkomsten:

— de belastingbevoegdheid wordt voor bepaalde soorten inkomsten uitsluitend toegewezen aan de woonstaat;

— voor andere soorten inkomsten wordt de belastingbevoegdheid toegewezen aan de bronstaat;

— de twee Partijen zijn qua fiscaliteit samen bevoegd voor dividenden en interesten;

— als de belastingbevoegdheid (exclusief) aan de bronstaat wordt toegewezen, preciseert een bijzondere bepaling hoe de woonstaat de dubbele belasting voorkomt (vrijstelling van belastingkrediet). In geval van vrijstelling wordt het inkomen dat kan worden belast of dat wordt belast in de bronstaat, vrijgesteld in de woonstaat. De methode van het belastingkrediet (of de verrekening) biedt de woonstaat de mogelijkheid het inkomen te belasten dat overeenkomstig het verdrag kan worden belast of wordt belast in de bronstaat, maar er wordt een krediet toegekend op de in de woonstaat verschuldigde belasting ten belope van het bedrag van de in de bronstaat gevestigde belasting.

België past het OESO-model toe (dat model is het belangrijkste en gaat bovendien vergezeld van een substantieel commentaar, dat tot stand is gekomen na

de transfert entre entreprises liées), l'évitement de la double imposition économique;

— organiser l'assistance et la coopération internationales: 1/ organiser une procédure de concertation amiable entre États; 2/ organiser l'échange de renseignements; 3/ organiser l'assistance mutuelle au recouvrement;

— éviter les situations de double non-imposition (mesures anti-abus, limites aux dispositions de prévention de la double imposition, *subject-to-tax* clauses); autrement dit, éviter la fraude et l'évasion fiscales transfrontalières;

— garantir la non-discrimination (par ex., traitement identique des établissements stables d'entreprises étrangères par rapport aux établissements des entreprises belges).

Plusieurs modèles de convention de double imposition coexistent. Le principal est celui publié par l'OCDE. C'est lui qui inspire principalement les négociateurs des conventions bilatérales en question. Ce modèle organise la répartition des compétences, entre l'État de la source et l'État de la résidence, pour chaque catégorie de revenus:

— la compétence en matière de taxation est exclusivement attribuée à l'État de résidence pour certains types de revenus;

— pour d'autres types de revenus, la compétence en matière de taxation est attribuée à l'État de la source des revenus;

— les deux parties partagent la compétence en matière de taxation pour les dividendes et les intérêts;

— si la compétence en matière de taxation est attribuée (exclusivement) à l'État de la source des revenus, une disposition particulière indique la manière dont l'État de la résidence prévient la double imposition (exemption ou crédit d'impôt). En cas d'exemption, le revenu qui peut être imposé ou qui est imposé dans l'État de la source est exempté dans l'État de la résidence. La méthode du crédit d'impôt (ou de l'imputation) permet à l'État de la résidence de taxer le revenu qui peut être ou qui est imposé dans l'État de la source conformément à la convention, mais un crédit est accordé sur l'impôt dû dans l'État de la résidence à concurrence du montant de l'impôt établi dans l'État de la source.

La Belgique met en œuvre le modèle de l'OCDE (c'est le modèle le plus important qui, en outre, est accompagné d'un commentaire substantiel, fruit d'un

werk van lange adem in het Comité voor fiscale aangelegenheden (CFA) van de OESO, waarin België vertegenwoordigd is. Dankzij dat commentaar kan makkelijk een antwoord worden geboden op interpretatievraagstukken die onvermijdelijk rijzen bij de uitvoering van de verdragen. De Belgische rechtbanken gebruiken dat commentaar almaar vaker als interpretatie-instrument ("evolutieve" interpretatie).

Er bestaat ook een model van de Verenigde Naties, waarbij, in vergelijking met het OESO-model, méér heffingsbevoegdheden worden verleend aan de bronstaat, teneinde aldus een antwoord te bieden op de verwachtingen en eisen van de ontwikkelingslanden of de groeilanden (zoals een ruimere en alomvattendere invulling van het begrip "vaste vestiging"; aan de gang zijnde besprekingen om de bronlanden meer slagkracht te geven zodat zij, binnen het VN-model, vergoedingen voor dienstverlening of voor technische bijstand kunnen belasten).

België heeft zijn eigen verdragsmodel, dat nauw aanleunt bij dat van de OESO. Op bepaalde punten wijkt het ervan af omdat rekening wordt gehouden met de politieke onderhandelingskeuzes van België en dus ook met de wens van België om op die welbepaalde punten het OESO-model niet te volgen.

Het Belgisch model wordt gekenmerkt door de volgende elementen:

— definitie van het begrip "pensioenfonds" en vrijstellingsregeling voor de aan Belgische pensioenfondsen toegekende dividenden en interesten;

— particuliere pensioenen: belastingheffing in de bronstaat (in de woonstaat in het OESO-model); aldus kan het belastingstelsel makkelijker worden afgestemd op de fiscalevoordelenregeling voor gestorte premies of bijdragen;

— specifieke bepaling voor de "actieve" bedrijfsleiders (die een soortgelijke behandeling waarborgt als die met betrekking tot de werknemersinkomsten);

— voor de interesten en dividenden, vrijstellingsscenario's voor de inhouding aan de bron (naar het voorbeeld van de in het Belgisch intern recht opgenomen verzaking aan de inning van de roerende voorheffing);

— de regels met betrekking tot de verbonden ondernemingen (verrekenprijzen) werden vervolledigd (artikel 9);

travail de longue haleine réalisé par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, où la Belgique est représentée). Ce commentaire permet de traiter plus aisément les questions d'interprétation qui se posent nécessairement dans le cadre de la mise en œuvre des conventions. Les tribunaux belges utilisent de plus en plus souvent ce commentaire comme instrument d'interprétation (interprétation "évolutive").

Il existe aussi un modèle publié par l'ONU, dont l'objectif est de conférer davantage de pouvoirs d'imposition à l'État de la source (par rapport au régime proposé par le modèle de l'OCDE) et de répondre, ce faisant, aux attentes et revendications des pays en voie de développement ou émergeants (ex. notion plus large et englobante d'établissement stable; discussions actuellement en vue d'accroître le pouvoir des pays de la source de taxer, dans le cadre du modèle ONU, les indemnités pour prestations de services ou pour assistance technique).

La Belgique a son propre modèle de convention, qui s'inspire étroitement du Modèle de l'OCDE. Il s'en différencie sur certains points, tenant compte des options politiques de négociation suivies par la Belgique et de son souhait donc de s'écarter, sur ces aspects précis, du Modèle de l'OCDE.

Le modèle belge se caractérise par les éléments suivants:

— Définition de la notion de "fonds de pension" et régime d'exonération des dividendes et intérêts attribués à des fonds de pension belges;

— Pensions privées: taxation dans l'État de la source (alors que, dans le modèle de l'OCDE, taxation dans l'État de la résidence); ceci permet de faire davantage correspondre le régime de taxation avec le régime d'avantage fiscal pour les primes ou cotisations versées;

— Disposition spécifique pour les dirigeants d'entreprise "actifs" (qui garantit un traitement similaire par rapport aux revenus des travailleurs salariés);

— Pour les intérêts et dividendes, hypothèses d'exonérations de retenue à la source (similaires aux renonciations au précompte mobilier prévues par le droit interne belge);

— Les règles relatives aux entreprises liées (prix de transfert) ont été complétées (article 9);

— het verdragsmodel bevat geen specifieke bepalingen voor de meerwaarden op vastgoedaandelen;

— *subject-to-tax*-bepaling in de restbepaling, met andere woorden het in de dubbelbelastingverdragen opgenomen artikel met betrekking tot de niet-aangeduide inkomsten;

— in de bepaling inzake de afschaffing van de dubbelbelasting in de woonstaat wordt de vrijstellingsmethode toegepast op de "actieve inkomsten" (dat wil zeggen alle niet-passieve inkomsten, waarbij passieve inkomsten hoofdzakelijk bestaan uit dividenden, interesten en royalty's); in België, wanneer het als woonstaat optreedt, geldt dus een vrijstelling, ten behoeve van de inkomsten die in de bronstaat (partnerland) worden of kunnen worden belast, zij het met toepassing van progressievoorbehoud (art. 155 van het WIB 1992).

Wanneer de vrijstellingsmethode wordt toegepast, bevatten de teksten van veel verdragen die België sluit, een – zo nodig effectieve – belastingheffingsverplichting in de bronstaat opdat de vrijstelling van toepassing zou kunnen zijn. Het OESO-model voorziet in de vrijstelling in de woonstaat met betrekking tot de inkomsten die "belastbaar" zijn of die "kunnen worden belast" in de bronstaat, ongeacht of in die laatste al dan niet een daadwerkelijke fiscale voorheffing bestaat. In het Belgische standaardmodel van 2010 wordt als voorwaarde voor vrijstelling in de woonstaat verwezen naar inkomsten die worden "belast" of "effectief belast" in de bronstaat. De tekst lijkt dus stringenter. Niettemin moest die benadering in overeenstemming worden gebracht met de zogeheten *Sidro*-rechtspraak van het Hof van Cassatie, waaruit de *exemption vaut impôt*-doctrine is ontstaan. De termen "belast" en "effectief belast" worden voortaan dan ook nader toegelicht via bepalingen in protocollen bij sommige verdragen alsook in de protocollen nrs. 5 en 6 van het Belgische standaardmodel 2010. Het gaat om de *subject-to-tax*-clausule (in verband met

— Le modèle de convention ne prévoit pas de disposition particulière pour les plus-values sur les actions immobilières;

— Disposition "subject-to-tax" dans la disposition résiduaire, c'est-à-dire l'article des conventions de double imposition pour les revenus non désignés;

— Dans la disposition relative à l'élimination de la double imposition dans l'État de la résidence, la méthode de l'exemption est retenue pour les "revenus actifs" (c'est-à-dire les revenus autres que les revenus passifs, les revenus passifs étant essentiellement les dividendes, intérêts et royalties); on exempte donc en Belgique, en tant qu'État de la résidence, les revenus qui peuvent être ou qui sont imposés dans l'État de la source (l'État partenaire), ceci néanmoins sous réserve de l'application d'une règle de réserve de la progressivité (art. 155 du C.I.R. 1992);

Lorsque la méthode de l'exemption est mise en œuvre, les textes de beaucoup de conventions signées par la Belgique introduisent une exigence d'imposition, effective le cas échéant, dans l'État de la source pour que l'exemption puisse s'appliquer. Le Modèle de l'OCDE prévoit l'exemption dans l'État de la résidence des revenus qui sont "imposables" ou qui "peuvent être imposés" dans l'État de la source, peu importe l'existence ou non d'un prélèvement fiscal effectif dans ce dernier. Dans le Modèle belge de 2010, il fait état, comme condition de l'exemption dans l'État de la résidence, d'un revenu "imposé" ou "effectivement imposé" dans l'État de la source. Le texte paraît donc plus strict. Il a néanmoins fallu concilier cette approche avec la jurisprudence dite "Sidro" de la Cour de cassation, selon laquelle "exemption vaut impôt". Partant, les termes "imposé" et "effectivement imposé" font désormais l'objet d'éclaircissements dans des dispositions de protocoles annexés à certaines conventions, ainsi que dans les protocoles n° 5 et 6 du Modèle belge 2010. Il s'agit de la clause "*subject-to-tax*" (dont l'efficacité est

de doeltreffendheid daarvan is in sommige gevallen voorzichtigheid geboden)[50];

— in de bepaling ter voorkoming van dubbele belasting in de woonstaat wordt voor "passief inkomen" en voor interesten of royalty's verwezen naar de bestaande regels in het intern Belgisch recht (met name het FBB);

— in de bepaling ter voorkoming van dubbele belasting in de woonstaat wordt voor het "passief inkomen" ook verwezen naar de interne regels in verband met de dividenden tussen vennootschappen (met name de DBI-regeling, die een aanzienlijke participatie inhoudt van de begunstigde van het dividend in de uitkerende vennootschap: 10 % of een investeringswaarde van ten minste 2,5 miljoen).

In verband met de verwijzing naar de "Belgische" DBI-regeling worden bepaalde voorwaarden voor de toekenning van de DBI-aftrek echter versoepeld bij overeenkomst: *dividenden die niet voldoen aan de heffingsvoorwaarde volgens de Belgische DBI-regeling* (of aan de voorwaarde betreffende de inkomsten die dienen voor de betaling van de dividenden), kunnen toch, bij *afwijkende overeenkomst* (als bedoeld in sommige overeenkomsten en in het Belgisch model

cependant sujette à caution dans un certain nombre de cas)[50];

— Dans la disposition relative à l'élimination de la double imposition dans l'État de la résidence pour les "revenus passifs", pour les intérêts et redevances, il est renvoyé aux règles existant dans le droit interne belge (QFIE, notamment);

— Dans la disposition relative à l'élimination de la double imposition dans l'État de la résidence pour les "revenus passifs", il est aussi renvoyé aux règles internes en ce qui concerne les dividendes entre sociétés (régime des RDT notamment, qui implique une participation importante du bénéficiaire du dividende dans la société distributrice de celui-ci: 10 % ou valeur d'investissement d'au moins 2 500 000).

Néanmoins, en ce qui concerne ce *renvoi au régime "belge" des RDT*, certaines conditions sous-tendant l'octroi de la déduction RDT sont assouplies par convention: des *dividendes qui ne satisfont pas à la condition de taxation prévue par le régime belge des RDT* (ou à la condition relative aux revenus qui servent au paiement des dividendes) peuvent quand même, par *dérogation conventionnelle* (prévue par certaines conventions et par le Modèle belge de 2010),

---

50 Aangaande de *subject-to-tax*-clausule verklaarde professor Luc De Broe, die ter zake op 19 april 2016 door de commissie voor de Buitenlandse Betrekkingen werd gehoord (DOC 54 1768/001, blz. 6) het volgende: "*Hoewel de subject-to-tax clausule uit ons modelverdrag bedoeld is om dubbele niet-belasting te voorkomen, geeft deze bepaling aanleiding tot veel interpretatiemogelijkheden en bereikt ze haar doel niet. Die clausule werd pas in 2007 in het verdragmodel ingeschreven zodat al de verdragen die vóór 2007 werden afgesloten een dergelijke bepaling uiteraard niet bevatten. En als die bepaling er wel in staat, geeft de rechtspraak er een zeer beperkende interpretatie aan. De spreker verwijst naar een arrest van het Hof van Cassatie van 12 september 1970 (Sidro), waaruit de "exemption vaut impôt"-doctrine is ontstaan. Het Hof heeft geoordeeld dat een inkomen "belast" is van zodra het aan een belastingregime in het buitenland wordt onderworpen, waarbij dat regime ook een vrijstelling kan zijn. De Belgische administratie heeft in een circulaire (nr. AFZ 2005/0652 d.d. 25 mei 2005) toch gesteld dat "belast" "effectief belast" betekent. Een jaar later kwam ze echter op die stelling terug en publiceerde een nieuwe circulaire (nr. R9. Div. 577 956 d.d. 11 mei 2006) waarin wordt gesteld dat "voor de toepassing van het DBV (…) een inkomen dus ook (mag) beschouwd worden als belast in de partnerstaat wanneer een belasting werkelijk door de belastingplichtige gedragen is, maar ook wanneer een afwezigheid van belastingheffing zijn oorzaak vindt in een uitdrukkelijke bepaling van de fiscale wetgeving van het partnerland". Dus zelfs als er in een verdrag de term "belast" wordt gebruikt, kunnen zich nog heel veel situaties voordoen van dubbele niet-belasting. Het is maar in de Verdragen met Macedonië en Uruguay, die nog niet in werking zijn getreden, dat er een "effectieve belasting" in de bronstaat wordt geëist en door de protocollen bij de Verdragen met Nederland en Hong Kong, waarin expliciet bepaald wordt dat de uitdrukking "belast" dient te worden geïnterpreteerd als "daadwerkelijk belast".".*

50 A propos de la clause "subject-to-tax", le professeur Luc De Broe, auditionné par la Commission des Relations extérieures le 19 avril 2016 (*doc.,* n° 54-1768/001, p. 6) s'exprimait comme suit: "*Bien que la clause "subject-to-tax" de notre modèle de convention ait comme objectif de supprimer la double non-imposition, cette disposition ouvre la porte à de nombreuses possibilités d'interprétation et n'atteint pas son objectif. Cette clause n'ayant été inscrite dans le modèle de convention qu'en 2007, elle ne figure pas dans les conventions conclues avant 2007. De plus, lorsqu'elle y figure, elle est interprétée d'une manière très restrictive par la jurisprudence. L'intervenant renvoie, à ce propos, à un arrêt de la Cour de cassation du 12 septembre 1970 (Sidro), qui a donné naissance à la doctrine "exemption vaut impôt", la Cour ayant estimé que les revenus sont imposés dès qu'ils sont soumis à un régime fiscal à l'étranger, régime qui peut toutefois également être un régime d'exemption. Cependant, dans une circulaire du 25 mai 2005 (n° AFZ 2005/0652), l'administration belge a indiqué que le mot "imposés" signifiait "effectivement imposés", interprétation sur laquelle elle est toutefois revenue un an plus tard, lorsqu'elle a publié une nouvelle circulaire (n° R9. Div. 577 956 du 11 mai 2006) selon laquelle, "pour l'application de la CPDI, un revenu peut, dès lors, être considéré comme imposé dans l'État partenaire lorsqu'un impôt est réellement supporté par le contribuable mais également lorsqu'une absence d'imposition trouve sa cause dans une disposition expresse de la législation fiscale du pays partenaire". Par conséquent, de nombreux cas de double non-imposition peuvent encore se présenter même lorsque la convention comporte le mot "imposé". Une "imposition effective" dans l'État de la source des revenus n'a été exigée que dans les conventions conclues avec la Macédoine et l'Uruguay, conventions qui ne sont pas encore entrée en vigueur, et par les protocoles aux conventions conclues avec les Pays-Bas et Hong Kong, dans lesquels il est explicitement stipulé que l'expression "imposé" doit être interprétée comme "imposé de manière effective"".*

van 2010), tot een *DBI-aftrek* leiden. *Voorwaarde is wel dat de vennootschap die de dividenden uitkeert een effectieve ondernemingsactiviteit blijft uitoefenen (geen "brievenbus"-onderneming dus), alsook dat die dividenden afkomstig zijn van die effectieve ondernemingsactiviteit.* Die afwijkende regeling bij overeenkomst werd ingevoerd omdat onze interne DBI-regeling strenger bleek te zijn dan die in de buurlanden (Nederland, Verenigd Koninkrijk, Duitsland, Frankrijk), waardoor ons land in zijn betrekkingen met onze verdragsluitende partners een concurrentiehandicap dreigde op te lopen ten opzichte van de buurlanden waar een dergelijke versoepelingsregel van toepassing is.

Als aan die voorwaarde (effectieve ondernemingsactiviteit en dividend uit het inkomen van een dergelijke activiteit) niet is voldaan, kan toch een belastingkrediet ten bedrage van de in het bronland geheven belasting (zonder de Belgische belasting op hetzelfde inkomen te overschrijden) worden toegestaan[51];

— in het geval van dividenden tussen vennootschappen geldt inzake het voorkomen van dubbele belasting geen aftrekregeling in de woonstaat, als aan de participatievoorwaarde in de DBI-regeling niet is voldaan; dat is evenmin het geval voor de dividenden, interesten en royalty's van privé-investeerders; de dubbele belasting blijft dus gehandhaafd;

engendrer la *déduction RDT*, *à condition néanmoins qu'il demeure une activité d'entreprise effective dans le chef de la société distributrice des dividendes (pas une société "boîte aux lettres", donc) et que ces derniers proviennent de cette activité d'entreprise effective*. Ce régime dérogatoire conventionnel a été introduit en raison du fait que notre régime interne des RDT apparaissait plus strict que celui de nos voisins (Pays-Bas, Royaume-Uni, Allemagne, France), ceci risquant d'engendrer avec nos pays partenaires conventionnels une perte de compétitivité par rapport à nos pays voisin où une telle règle d'assouplissement s'applique).

Si cette condition (activité d'entreprise effective et dividende prélevé sur les revenus de pareille activité) n'est pas satisfaite, un crédit d'impôt à hauteur de l'impôt prélevé dans l'État de la source (sans pouvoir dépasser l'impôt belge dû sur le même revenu) peut quand même être accordé[51];

— pour les hypothèses de dividendes entre sociétés, lorsque la condition de participation prévue par le régime des RDT n'est pas remplie, ainsi que pour les dividendes, intérêts et redevances perçus par des investisseurs privés, aucun régime d'élimination de la double imposition dans l'État de résidence n'est prévu; la double imposition est donc maintenue.

---

[51] Belgisch model van 2010, artikel 22, "Vermijden van dubbele belasting": 2. In België: […]
d) Dividenden die een vennootschap die inwoner is van België verkrijgt van een vennootschap die inwoner is van ....., worden in België vrijgesteld van de vennootschapsbelasting op de voorwaarden en binnen de grenzen die in de Belgische wetgeving zijn bepaald.
e) Wanneer een vennootschap die inwoner is van België van een vennootschap die inwoner is van ..... dividenden verkrijgt die niet vrijgesteld zijn overeenkomstig subparagraaf d), worden die dividenden in België toch vrijgesteld van de vennootschapsbelasting indien de vennootschap die inwoner is van ..... daadwerkelijk betrokken is bij de actieve uitoefening van een bedrijf in ..... In dat geval worden die dividenden vrijgesteld op de voorwaarden en binnen de grenzen die in de Belgische wetgeving zijn bepaald, met uitzondering van die welke verband houden met de belastingregeling die van toepassing is op de vennootschap die inwoner is van …… of op de inkomsten waaruit de dividenden worden betaald. Deze bepaling is slechts van toepassing op dividenden die worden betaald uit inkomsten die worden voortgebracht door de actieve uitoefening van een bedrijf.
f) Wanneer een vennootschap die inwoner is van België van een vennootschap die inwoner is van …….. dividenden verkrijgt die deel uitmaken van haar samengetelde inkomen dat aan de Belgische belasting is onderworpen en die niet vrijgesteld zijn van de vennootschapsbelasting ingevolge subparagraaf d) of e), wordt de …….. belasting die overeenkomstig artikel 10, paragraaf 2 van die dividenden werd geheven in mindering gebracht van de Belgische belasting die op die dividenden betrekking heeft. Dit in mindering te brengen bedrag mag het deel van de Belgische belasting dat evenredig betrekking heeft op die dividenden, niet te boven gaan.".

[51] Modèle belge de 2010, Article 22, Élimination de la double imposition, "2. En ce qui concerne la Belgique: (…).
d) Les dividendes qu'une société qui est un résident de la Belgique reçoit d'une société qui est un résident de ..... sont exemptés de l'impôt des sociétés en Belgique aux conditions et dans les limites prévues par la législation belge.

e) Lorsqu'une société qui est un résident de la Belgique reçoit d'une société qui est un résident de ……. des dividendes qui ne sont pas exemptés conformément au sous-paragraphe d), ces dividendes sont néanmoins exemptés de l'impôt des sociétés en Belgique si la société qui est un résident de ..... exerce activement en ……. une activité d'entreprise effective. Dans ce cas, ces dividendes sont exemptés aux conditions et dans les limites prévues par la législation belge, à l'exception de celles relatives au régime fiscal applicable à la société qui est un résident de …… ou aux revenus qui servent au paiement des dividendes. La présente disposition s'applique uniquement aux dividendes payés au moyen de revenus générés par l'exercice actif d'une activité d'entreprise.

f) Lorsqu'une société qui est un résident de la Belgique reçoit d'une société qui est un résident de ……. des dividendes qui sont compris dans son revenu global soumis à l'impôt belge et qui ne sont pas exemptés de l'impôt des sociétés conformément aux sous-paragraphes d) ou e), l'impôt ..... établi sur ces dividendes conformément à l'article 10, paragraphe 2 est imputé sur l'impôt belge afférent à ces dividendes. Le montant imputé ne peut excéder la fraction de l'impôt belge qui est proportionnellement afférente à ces dividendes.

— bepaling waarmee men de dubbele inaanmerkingneming van verliezen van een stabiele buitenlandse vestiging kan voorkomen: regel inzake "*recapture*" in België;

— het standaardmodel bevat een (rudimentaire) algemene antimisbruikbepaling (artikel 27.3), die is gebaseerd op de *Cadbury Schweppes*-rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (C 196/04 van 12 september 2006) ("*Niettegenstaande de andere bepalingen van de Overeenkomst zijn de voordelen van de Overeenkomst niet van toepassing indien inkomsten betaald of verkregen zijn in verband met een kunstmatige constructie*"); in de recenter door België ondertekende overeenkomsten komt die rudimentaire regel niet langer als dusdanig voor; ze wordt er vervangen door een andere regel, die men "*principal purpose tests*" zou kunnen noemen en die zelf deel uitmaakt van de in het kader van de BEPS-strategie opgelegde minimumnormen;

— in veel overeenkomsten – overigens ook in het Belgische model – is een beding opgenomen waarmee extra gemeentelijke opcentiemen bovenop de personenbelasting kunnen worden geheven op buitenlandse inkomsten die bij overeenkomst zijn vrijgesteld.

Tijdens de hoorzitting met de heer De Vos hebben een aantal commissieleden kritiek geuit op de in het Belgische Model 2010 vervatte afwijkingsregeling krachtens een overeenkomst die geldt voor dividenden tussen ondernemingen en waarvoor wordt verwezen naar de Belgische DBI-regeling, met uitzondering van de belastingheffingsvoorwaarde en de voorwaarde in verband met het inkomen ter betaling van dividenden, is. Het gaat om een beding in het Model dat niet stelselmatig wordt vertaald en als zodanig wordt opgenomen in de door België ondertekende overeenkomsten (zie de lijst als bijlage bij deze hoorzitting). In de (op de datum van de hoorzitting nog niet vigerende) overeenkomst met het Eiland Man een land dat op de lijst staat van landen met gemeenrechtelijke vennootschapsbepalingen die aanzienlijk voordeliger zijn dan in België (koninklijk besluit van 1 maart 2016, *Belgisch Staatsblad* van 10 maart 2016), is een voorwaarde ingevoegd die een belasting van 10 % behelst van de vennootschap die op het Eiland Man het dividend uitkeert (in strijd met de in het Belgische Model van 2010 vervatte totale afwijking bij overeenkomst *en* in strijd met de belastingheffingsvoorwaarde van 15 % in het raam van de "interne" Belgische BDI-regeling).

Het Belgisch overeenkomstmodel van 2010 is louter een aanzet voor de onderhandelingen over belastingovereenkomsten met de andere landen.

— disposition permettant d'éviter la double prise en charge des pertes d'un établissement stable étranger: règle de recapture en Belgique;

— le modèle de convention contient une disposition générale (rudimentaire) anti-abus (article 27 (3)), basée sur la jurisprudence Cadburry Schweppes (C 196/04 d.d. 12 sept. 2006) de la Cour de justice de l'Union européenne ("Nonobstant les autres dispositions de la Convention, les avantages de la Convention ne sont pas applicables lorsque des revenus sont payés ou reçus en relation avec un montage artificiel"); dans les conventions plus récemment signées par la Belgique, cette règle rudimentaire n'est plus insérée telle et se voit substituer une autre règle qualifiable de "principal purpose tests", qui, elle-même, fait partie des standards minimum imposés dans le cadre du BEPS;

— dans beaucoup de conventions, l'on trouve une clause – prévue par le Modèle belge – permettant la mise en œuvre d'une taxe additionnelle communale à l'IPP sur les revenus étrangers exemptés conventionnellement.

Le régime dérogatoire conventionnel, tel que prévu par le Modèle belge de 2010, pour les dividendes entre sociétés, pour lesquels il est renvoyé au régime belge des RDT à l'exclusion de la condition de taxation et de la condition relative aux revenus qui servent au paiement des dividendes, a été critiqué par certains commissaires lors de l'audition de M. De Vos. Il s'agit d'une clause du Modèle qui n'est pas systématiquement traduite et insérée comme telle dans les conventions signées par le Belgique (voir la liste en annexe de la présente audition). Par exemple, dans la convention signée avec l'Île de Man" (pas encore en vigueur au jour de l'audition), pays qui se trouve sur la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière des sociétés sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique (arrêté royal du 1er mars 2016, *M.B.,* 10 mars 2016), une condition de taxation de 10 % dans le chef de la société distributrice du dividende dans l'Île de Man a été insérée (contrairement à la dérogation conventionnelle totale dans le Modèle belge de 2010 *et* contrairement à la condition de taxation de 15 % dans le régime belge "interne" des RDT).

Le Modèle belge de 2010 constitue uniquement un point de départ pour la négociation des conventions fiscales avec les autres pays.

Voorts beklemtoont de heer De Vos het belang van de antimisbruikvoorwaarde dat de dividenduitkerende vennootschap een effectieve bedrijfsactiviteit moet uitoefenen. Om in aanmerking te komen voor deze overeengekomen afwijking van de belastingheffingsvoorwaarde die aan de Belgische DBI-regeling ten grondslag ligt, volstaat het niet gewoon via een vennootschap in een partnerland van België te werken. Ook deze regeling vloeit voort uit het feit dat ons land zijn handelwijze afstemt op de praktijken van onze buurlanden en concurrenten.

Op het moment van de hoorzitting zijn 93 door België gesloten overeenkomsten in werking; enkele andere overeenkomsten zijn weliswaar ondertekend, maar liggen momenteel voor ter goedkeuring en bekrachtiging, en zelfs ter heronderhandeling, waardoor ze nog niet in werking zijn getreden.

Die vertragingen zijn het gevolg van onder meer het feit dat België sinds 2009 bepaalt dat in de overeenkomsten een gegegevensuitwisselingsclausule (artikel 26) conform het OESO-model moet worden opgenomen, die een partnerland belet het bankgeheim in te roepen om zich te verzetten tegen de uitwisseling van gegevens (deze clausule biedt de ene verdragsluitende Staat derhalve de mogelijkheid bankgegevens van de andere verdragsluitende Staat te verkrijgen).

De meeste van deze overeenkomsten zijn bovendien gemengd, waardoor ze in België door zes parlementen moeten worden aangenomen. De betrokken overeenkomsten hebben immers ook betrekking op de onroerende voorheffing (een gewestbelasting); bepaalde clausules, zoals die inzake gegevensuitwisseling of non-discriminatie, betreffen ook veel méér dan louter de inkomstenbelasting hun toepassingsveld omvat ook de door de deelstaten geheven belastingen. De institutionele rol van de deelstaten in het goedkeuringsproces van de belastingovereenkomsten zorgt voor onbegrip bij de partnerlanden en vertraagt de afronding van het ratificatieproces van de bilaterale overeenkomsten.

In het geval van sommige Staten (Panama bijvoorbeeld) is het de Belgische overheid niet in de eerste plaats te doen om het sluiten van een dubbelbelastingverdrag, maar wel van een overeenkomst die louter beoogt de gegevensuitwisseling te bewerkstelligen, automatisch dan wel op verzoek. Panama heeft zich echter inmiddels ertoe geëngageerd de multilaterale bijstandsovereenkomst te ondertekenen en de financiële gegevens automatisch uit te wisselen. België verkiest derhalve momenteel de uitkomst van de multilaterale onderhandelingen af te wachten vooraleer dan wel veeleer dan de bilaterale onderhandelingen met die

M. De Vos insiste aussi sur l'importance de la condition (anti-abus) de l'activité d'entreprise effective dans le chef de la société distributrice des dividendes. Il ne "suffit" pas d'interposer simplement une société dans un pays partenaire de la Belgique pour profiter de cette dérogation conventionnelle à la condition de taxation sous-tendant le régime belge des RDT. Une fois encore, ce régime est le produit d'un alignement de la Belgique sur les pratiques des pays voisins et concurrents.

Au jour de l'audition, la Belgique a 93 conventions en vigueur; une série d'autres traités ont été signés mais sont en cours d'approbation et de ratification, voire de renégociation, et ne sont, de ce fait, pas encore en vigueur.

Des blocages demeurent notamment du fait que la Belgique impose, depuis 2009, l'insertion d'une clause d'échange de renseignements (art. 26) conforme au Modèle OCDE et qui empêche un État partenaire d'invoquer le secret bancaire pour s'opposer à l'échange d'informations (qui permet donc à un État contractant d'obtenir des renseignements bancaires de la part de l'autre État contractant).

En outre, la plupart de ces traités revêtent un caractère mixte, de manière telle qu'ils doivent faire l'objet d'une approbation par six parlements en Belgique. En effet, les traités en questions couvrent aussi le précompte immobilier (qui est un impôt régional); certaines clauses, telles que l'échange de renseignements ou la non-discrimination, ont également un champ d'application beaucoup plus étendu que les seuls impôts sur les revenus, qui couvre ainsi les impôts levés par les entités fédérées. Le rôle institutionnel des entités fédérées dans le processus d'approbation des traités fiscaux suscite des incompréhensions de la part des partenaires et engendre des retards dans le cadre de la finalisation du processus de ratification des conventions bilatérales.

Avec certains État (par exemple, le Panama), l'accent des autorités belges est mis non pas sur la conclusion d'une convention de double imposition, mais sur la formalisation d'un accord ayant uniquement pour objet l'échange de renseignements (TIEA), automatique et sur demande. Entre-temps néanmoins, le Panama s'est engagé à signer le traité d'assistance multilatéral et à échanger automatiquement les données financières. Partant, la Belgique préfère aujourd'hui attendre l'effet des négociations multilatérales, avant ou plutôt que de poursuivre des négociations bilatérales avec cet État (si le Panama signe le traité multilatéral, il sera

Staat voort te zetten (als Panama die multilaterale overeenkomst ondertekent, zal die Staat ertoe verplicht zijn informatie automatisch en op verzoek aan België te bezorgen, aangezien ook ons land die overeenkomst heeft ondertekend).

De beslissing om onderhandelingen met een Staat op te starten teneinde een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting te sluiten, hangt van meerdere factoren af, waaronder de Belgische (economische) belangen en de dubbele belastingheffing in de praktijk. De uitkomst, met name de uit de onderhandelingen voortvloeiende overeenkomst, is altijd het resultaat van een compromis; daardoor wijkt die tekst steeds op bepaalde punten af van het Belgische model.

Huidige tendensen inzake het overeenkomstbeleid:

— de invoeging van de huidige versie van artikel 26 van het OESO-model (inzake de uitwisseling van gegevens, waarbij een Staat het bankgeheim niet kan inroepen om zijn medewerking te weigeren);

— de invoeging van *switch-over*-clausules, teneinde rekening te houden met het feit dat inkomsten in het buitenland soms tegen een laag tarief worden belast, wordt de vrijstelling vervangen door een (eventueel forfaitair) belastingkrediet, om dubbele belasting te voorkomen[52];

— invoeging van antimisbruikmaatregelen in de overeenkomsten: er is een verschuiving waarneembaar naar *principal purpose test*-clausules. Met betrekking tot welbepaalde inkomsten, een welbepaalde constructie of de oprichting van een vennootschap, wordt gepeild naar het onderliggende doel; als het onder meer voornamelijk in de bedoeling ligt voordelen op grond van de overeenkomst te verkrijgen, kunnen die voordelen op grond van een dergelijke clausule worden geweigerd. In sommige overeenkomsten geldt een dergelijke clausule voor alle inkomsten, terwijl ze in andere overeenkomsten

[52] Zie de Overeenkomst tussen België en het Eiland Man, artikel 24: " (...) Indien een inwoner van België inkomsten verkrijgt, niet zijnde dividenden, interest of royalty's, die ingevolge de bepalingen van deze Overeenkomst in het Eiland Man mogen worden belast en aldaar ook zijn belast, stelt België deze inkomsten vrij van belasting, maar om het bedrag van de belasting op het overige inkomen van die inwoner te berekenen, mag België het belastingtarief toepassen dat van toepassing zou zijn indien die inkomsten niet waren vrijgesteld. Wanneer evenwel, in het geval van een vennootschap die inwoner is van België, de Manx belasting minder bedraagt dan 10 percent van het nettobedrag van de door deze subparagraaf bedoelde inkomsten, stelt België die inkomsten niet vrij van belasting maar vermindert het de Belgische belasting die verhoudingsgewijs betrekking heeft op die inkomsten en die wordt berekend alsof die inkomsten afkomstig waren uit Belgische bronnen, tot een derde. (...)".

nécessairement engagé à fournir des informations automatiquement et sur demande à la Belgique signataire aussi de ce traité).

La décision d'entamer des négociations avec un État en vue de conclure une convention préventive de la double imposition dépend de plusieurs facteurs parmi lesquels figurent les intérêts (économiques) belges et le constat de doubles impositions en pratique. Le résultat, à savoir le texte conventionnel obtenu au terme de ces négociations, est toujours le résultat d'un compromis; de ce fait, il s'écarte toujours, sur certains points, du Modèle belge.

Tendances actuelles en matière de politique conventionnelle:

— Insertion de la version actuelle de l'article 26 du Modèle de l'OCDE (échange de renseignements sans refus de collaboration possible sur la base du secret bancaire);

— Introduction de clauses switch-over: pour tenir compte du fait qu'un revenu est faiblement imposé à l'étranger, l'exemption est remplacée par un crédit d'impôt (forfaitaire, le cas échéant) en tant que méthode d'élimination de la double imposition[52];

— Mesures anti-abus dans les conventions: évolution vers des clauses "principal purpose test": pour un revenu déterminé, une construction donnée ou la constitution d'une société, le but sous-jacent est recherché; si l'un des buts principaux est l'obtention d'avantages découlant du traité, ces avantages seront refusés par le biais d'une telle clause; dans certains traités, une clause de ce type caractérise l'ensemble des revenus, alors que dans d'autres, seules certaines catégories de revenus (en général, les dividendes, intérêts et redevances) sont visées; pareille clause est désormais préconisée par le

[52] Ex. Convention entre la Belgique et l'Île de Man, art. 23: "(…) *Lorsqu'un résident de la Belgique reçoit des revenus, autres que des dividendes, des intérêts ou des redevances, qui sont imposables dans l'Ile de Man conformément aux dispositions de la présente Convention, et qui y sont imposés, la Belgique exempte de l'impôt ces revenus mais elle peut, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste du revenu de ce résident, appliquer le même taux que si les revenus en question n'avaient pas été exemptés. Toutefois, dans le cas d'une société qui est un résident de la Belgique, lorsque l'impôt de l'Ile de Man est inférieur à 10 pour cent du montant net des revenus visés au présent sous-paragraphe, la Belgique n'exempte pas ces revenus mais réduit au tiers l'impôt belge proportionnellement afférent à ceux-ci, calculé comme si ces revenus étaient des revenus de source belge*".

alleen van toepassing is op bepaalde categorieën van inkomsten (in het algemeen dividenden, intresten en royalty's). BEPS bepleit voortaan de invoeging van een dergelijke clausule (actie 15) voor alle overeenkomsten die de Staten ondertekenen.

Deze strekkingen gaan gepaard met een opmerkelijke evolutie van het Belgisch intern recht:

— met betrekking tot de belasting van de niet-inwoners: invoeging van een zogenaamde *catch-all*-bepaling voor de gevallen waarin België bevoegd is om krachtens de overeenkomst belasting te heffen, maar over geen interne grondslag beschikt om zulks te doen;

— instelling van een bepaling om *"contract splitting"* tegen te gaan (*cf.* BEPS Actie 7 – kunstmatige vermijding);

— instelling van de Kaaimantaks (voor de natuurlijke personen);

— verplichting voor de vennootschappen om aangifte te doen van de betalingen naar belastingparadijzen.

De klemtoon moet worden gelegd op de markante ontwikkelingen van het internationaal recht in het kader van Actie 15 van BEPS; zulks brengt een *"big bang"*-proces op gang binnen het gangbare kader van de internationale fiscaliteit. Het betreft een actie die ertoe strekt een multilateraal instrument in te stellen, opdat alle bilaterale overeenkomsten die werden gesloten door de Staten die er partij bij zijn, op die manier gelijktijdig kunnen worden gewijzigd.

Bijlage

1/ Overeenkomsten met een op het Belgische overeenkomstmodel geïnspireerde bepaling die afwijkt van de Belgische wetgeving inzake de definitief belaste inkomsten

Van kracht:

China	DBV 2009	art. 22, § 1

Ondertekend maar nog niet van kracht:

Japan	DBV 2016	art. 23, § 2, en punt 5 van het Protocol
Macedonië	DBV 2010	art. 22, § 2, en punt 8 van het Protocol

BEPS (action 15) pour toutes les conventions signées par les États.

Ces tendances sont accompagnées d'évolutions marquantes du droit interne belge.

— En matière d'impôt des non-résidents, introduction d'une disposition dite "catch-all" pour les cas dans lesquels la Belgique est compétente pour imposer conventionnellement mais ne dispose pas d'un fondement interne pour taxer;

— Introduction d'une disposition anti "contract-splitting" (cf. BEPS Action 7 – évitement artificiel);

— Introduction de la taxe Caïman (pour les personnes physiques);

— Obligation de déclaration, par les sociétés, des paiements vers des paradis fiscaux.

Il faut souligner les évolutions marquantes du droit international, dans le cadre de l'action 15 du BEPS qui enclenche un processus de "big bang" du cadre traditionnel de la fiscalité internationale. Il s'agit d'une action dont l'objectif est de mettre en place un instrument multilatéral, de manière telle que l'ensemble des conventions bilatérales conclues par les États parties à cet instrument bilatéral puissent être, par ce biais et simultanément, modifiées.

Annexe

1/ Conventions avec une disposition inspirée du modèle belge de convention qui déroge à la législation belge sur les revenus définitivement taxés.

En vigueur:

Chine	CPDI 2009	art.22 § 1

Signées pas encore en vigueur:

Japon	CPDI 2016	art. 23, § 2 et pt 5 du Prot.
Macédoine	CPDI 2010	art. 22, § 2 et pt. 8 du Protocole

Maleisië	Prot. 2009	art. XV (tot wijziging van art. XXIII, § 3, van het DBV en tot invoeging van punt 3 in het Protocol)
Mexico	Prot. 2013	art. XIV (tot wijziging van art. 22, § 2, van het DBV)
Moldavië	DBV 2008	art. 22, § 2
Noorwegen	DBV 2014	art. 22, § 2, en punt 9 van het Protocol
Polen	Prot. 2014	art. VI (ter vervanging van art. 23, § 1, van het DBV)
Rusland	DBV 2015	art. 22, § 2
Tadzjikistan	DBV 2009	art. 24, § 2
Uruguay	DBV 2013	art. 22, § 1, en punt 8 van het Protocol (beperking in punt 8, b), van het Protocol)

2/ Lijst van de dubbelbelastingverdragen die België heeft gesloten met landen die momenteel vermeld staan op de lijst van de Staten/rechtsgebieden waarvan de gemeenrechtelijke belastingbepalingen als bedoeld in artikel 203, § 1, eerste lid, van het WIB 1992 (DBI-regime) geacht worden aanmerkelijk voordeliger te zijn dan in België (artikel 73/4*quater* van het KB WIB/92):

1. Verenigde Arabische Emiraten (Abu Dhabi, Ajman, Dubai, Ras al Khaimah, Sharjah, Umm al Qaiwan): DBV 30.09 1996
2. Bosnië en Herzegovina: DBV 21.11 1990
3. Kirgizië: DBV 17.12 1987
4. Koeweit: DBV 10.03 1980
5. Kosovo: DBV 21.11 1990
6. Macau: DBV 19.06 2006 (nog niet in werking)
7. Macedonië: DBV 06.07 2010 (nog niet in werking)
8. Eiland Man: DBV 16.07 2009 (nog niet in werking)
9. Moldavië: nieuw DBV 04.12 2008 (nog niet in werking) – huidig DBV 17.12 187 in werking
10. Montenegro: DBV 21.11 1990
11. Oman: DBV 16.12 2008 (nog niet in werking)
12. Oezbekistan: DBV 14.11 1996
13. Qatar: 06.11 2007 (nog niet in werking)
14. Servië: DBV 21.11 1990
15. Turkmenistan: DBV 17.12 1987

Malaisie	Prot. 2009	art. XV (modifiant art. XXIII, § 3 de la CDI et insérant Pt 3 dans le Protocole)
Mexique	Prot. 2013	art. XIV (modifiant art. 22, § 2 de la CDI)
Moldavie	CPDI 2008	art. 22, § 2
Norvège	CPDI 2014	art. 22, § 2 et pt 9 du Prot.
Pologne	Prot.2014	art. VI (remplacant art. 23, § 1 de la CDI)
Russie	CPDI 2015	art. 22, § 2
Tadjikistan	CPDI 2009	art. 24, § 2
Uruguay	CPDI 2013	art. 22, § 1 et pt. 8 du Prot. (limitation dans pt. 8, b) du Prot.)

2/ Liste des conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique avec des pays qui apparaissent momentanément dans la liste des États/juridictions dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts visés à l'article 203, § 1er, al. 1er, du C.I.R. 1992 (régime des RDT) sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique (art. 73/4*quater* de l'A.R.C.I.R./92):

1. Émirats arabes unis (Abu Dhabi, Ajman, Dubaï, Ras al Khaimah, Sharjah, Umm al Qaiwan): CDI 30.09 1996
2. Bosnie-et-Herzégovine: CDI 21.11 1990
3. Kirghizistan: CDI 17.12 1987
4. Koweït: CDI 10.03 1980
5. Kosovo: CDI 21.11 1990
6. Macao: CDI 19.06 2006 (pas encore en vigueur)
7. Macédoine: CDI 06.07 2010 (pas encore en vigueur)
8. Île de Man: CDI 16.07 2009 (pas encore en vigueur)
9. Moldavie: nouvelle CDI 04.12 2008 (pas encore en vigueur) – actuellement CDI 17.12 187 en vigueur
10. Monténégro: CDI 21.11 1990
11. Oman: CDI 16.12 2008 (pas encore en vigueur)
12. Ouzbékistan: CDI 14.11 1996
13. Qatar: 06.11 2007 (pas encore en vigueur)
14. Serbie: CDI 21.11 1990
15. Turkménistan: CDI 17.12 1987

4. ***Hoorzitting met de FOD Financiën: Algemene Administratie van de Fiscaliteit***

Op dinsdag 17 mei 2016 heeft de bijzondere commissie de verantwoordelijken gehoord van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit:

— de heer Philippe Jacquij, administrateur-generaal, Algemene Administratie van de Fiscaliteit, FOD Financiën;

— de heer Robert De Mulder, adviseur-generaal, Algemene Administratie van de Fiscaliteit, FOD Financiën;

— de heer Peter Chiau, hoofd van de Cel Verrekenprijzen, Algemene Administratie van de Fiscaliteit, FOD Financiën.

Bij de Algemene Administratie van de Fiscaliteit werd in 2003 beslist om van een op belastingen berustende administratie – te weten de personenbelasting, de vennootschapsbelasting en de btw – over te stappen op een administratie die is toegespitst op de doelgroepen en op de processen. Wat die processen betreft, impliceert dat een zeer strikte scheiding tussen het beheer, de controle en de geschillenexpertise. Bij het concept "doelgroepen" is sprake van de particulieren (P), de kmo's en de grote ondernemingen. Die hervorming geldt sinds 2016.

De Cel Verrekenprijzen ging op 1 juli 2006 van start.

— De media en de man in de straat hebben de neiging de link te leggen tussen "verrekenprijzen" en "fiscale fraude": dat is fout, daar de verrekenprijzen in de meeste gevallen aansluiten bij een aanpak die fiscale optimalisatie beoogt (toegestane belastingvermijding of -ontwijking), en niet bij fiscale fraude in de eigenlijke zin van het woord;

— Derhalve is de Cel Verrekenprijzen bij de Algemene Administratie van de Fiscaliteit gevoegd en niet bij de BBI, want het vraagstuk van de verrekenprijzen ressorteert doorgaans onder de toegestane belastingvermijding (ofschoon de verrekenprijzen in enkele zeer zeldzame gevallen niettemin kunnen worden gebruikt om de winsten frauduleus te manipuleren, wat dan het optreden van de BBI verantwoordt; vermeld moet worden dat dienaangaande met de BBI een protocolovereenkomst werd gesloten);

— Het vraagstuk van de verrekenprijzen *(transfer pricing)* verwijst naar de grensoverschrijdende herstructurering van de functies, kapitalen of risico's van een *multinational* (OESO).

4. ***Audition du SPF Finances: Administration générale de la fiscalité***

Le mardi 17 mai 2016, la commission spéciale a auditionné des responsables de l'administration générale de la fiscalité:

— M. Philippe Jacquij, administrateur général, Administration générale de la fiscalité, SPF Finances;

— M. Robert De Mulder, conseiller général, Administration générale de la fiscalité, SPF Finances;

— M. Peter Chiau, dirigeant de la cellule "prix de transfert", Administration générale de la fiscalité, SPF Finances.

Au sein de l'Administration générale de la fiscalité, il a été décidé, en 2003, de passer d'une administration basée sur des impôts, à savoir l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés et la TVA, à une administration axée sur les publics cibles et les processus. Ceci implique, pour ce qui concerne ces derniers, une séparation très stricte entre la gestion, le contrôle et l'expertise contentieux. Sous le concept de "groupes cibles", il est question des particuliers (P), des PME et des grandes entreprises. Cette réforme est d'application en 2016.

La "Cellule prix de transfert" a commencé à fonctionner le 1er juillet 2006.

— Les médias et l'homme de la rue ont tendance à relier "prix de transfert" et "fraude fiscale": c'est une erreur, dès lors que, dans la majorité des cas, les prix de transfert s'inscrivent dans le cadre d'une démarche d'optimisation fiscale (évitement licite de l'impôt ou évasion fiscale), et non dans le cadre d'une fraude fiscale proprement dite;

— Dès lors, la Cellule Prix de transfert est rattachée à l'administration générale de la Fiscalité, et non à l'ISI, car la problématique des prix de transfert relève généralement de l'évitement licite de l'impôt (dans quelques cas très rares néanmoins, les prix de transfert peuvent être utilisés pour manipuler frauduleusement les bénéfices, ce qui justifie alors l'intervention de l'ISI) (il convient de faire mention de l'existence d'un protocole d'accord conclu, à ce propos, avec l'ISI)

— La question des prix de transfert (*transfert pricing*) renvoie à la restructuration transfrontière des fonctions, capitaux ou risques d'une multinationale (OCDE).

De praktijk van rechtzetting in geval van "verrekenprijzen" is het resultaat van lange onderhandelingen die in bijna 90 % van de gevallen uitmonden in een akkoord en die vrijwel nooit aanleiding geven tot een bericht van rechtzetting. Als berichten van rechtzetting uitzonderlijk toch worden uitgegeven, is dat doorgaans wanneer de ambtenaren van de cel "verrekenprijzen" en de vertegenwoordigers van de onderneming in België al een akkoord hebben bereikt. Ze vragen dan een bericht van rechtzetting om over een "verantwoordingsstuk" te beschikken ten overstaan van hun moederonderneming in het buitenland. Slechts in ongeveer 10 % van de gevallen van verrekenprijzen wordt geen akkoord bereikt. Over het algemeen dienen de betrokken ondernemingen dan geen klacht in; ze verkiezen de arbitrageprocedure waarin is voorzien door de op Europees niveau gesloten multilaterale overeenkomst (Verdrag 90/436/EEG ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen), dan wel de onderhandelings- of arbitrageprocedures die zijn vastgesteld in de bilaterale belastingovereenkomsten.

Wanneer het gaat om de theoretische fiscale ontvangsten met betrekking tot de verrekenprijzen, komen de genoemde cijfers, gelet op de heel talrijke akkoorden tussen de fiscus en de ondernemingen, in principe overeen met de reële ontvangsten. Dat is net zo bijzonder aan dit hele vraagstuk.

Er dient te worden gewezen op het belang van de onlangs aangenomen nieuwe wetgeving betreffende de documentatie- en aangifteverplichtingen inzake verrekenprijzen: afdeling I/1, artikelen 321/1 tot 321/7 van het WIB/92, als ingevoerd door de artikelen 53 tot 60 van de programmawet van 1 juli 2016 (*Belgisch Staatsblad,* 4 juli 2016). Deze nieuwe wetgeving zal de risicoanalyse binnen de Cel versterken. Het toepassingsveld ervan is immers veel ruimer dan het systeem van het *country-by-country report* (dat alleen geldt voor de ondernemingen met een geconsolideerd omzetcijfer van meer dan 750 miljoen euro, amper een tiental ondernemingen in België dus).

Deze programmawet stelt voortaan de verplichtingen van de OESO vast inzake de documentatie van de verrekenprijzen in de Belgische wetgeving. De Belgische entiteiten van multinationale groepen van een zekere omvang zullen voortaan een hoofdbestand en een lokaal bestand moeten opstellen en indienen. Het BEPS-actieplan van de OESO ligt aan de basis van die nieuwe documentatieverplichtingen. De OESO beveelt een benadering in drie stappen aan wat de verplichtingen inzake documentatie betreft: een landenrapport (*"Country-by-Country Report"* of *"CBC-Report"*), een hoofdbestand (*"Master File"*) en een lokaal bestand (*"Local File"*). Deze nieuwe

La pratique de redressement en cas "prix de transfert" est le fruit de longues négociations qui aboutissent, dans presque 90 % des cas, à un accord et qui ne donnent quasiment jamais lieu à un avis de rectification. Si des avis de rectification sont exceptionnellement émis, c'est généralement quand les fonctionnaires de la cellule "prix de transfert" et les représentants de l'entreprise en Belgique se sont déjà mis d'accord. Ils demandent alors un avis de rectification pour disposer d'un "justificatif" vis-à-vis de leur maison-mère à l'étranger. Près de 10 % seulement des cas de prix de transfert demeurent sans accord. En général, alors, les entreprises concernées n'introduisent pas de réclamation mais préfèrent la procédure d'arbitrage prévue par la convention multilatérale conclue à l'échelle européenne (convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées) ou les procédures de négociation ou d'arbitrage prévus dans les conventions fiscales bilatérales.

Dès lors, compte tenu du haut niveau d'accord entre le fisc et les entreprises, lorsque l'on cite des chiffres de rentrées fiscales théoriques en lien avec la question des prix de transfert, ces chiffres correspondent, en principe, aux recettes pratiques. C'est toute la spécificité de cette matière.

Il faut souligner l'importance de la nouvelle législation récemment adoptée en matière d'obligations de documentation et de déclaration en matière de prix de transfert: section I/1, art. 321/1 à 321/7 du CIR/92, tels qu'introduits par les articles 53 à 60 de la loi-programme du 1er juillet 2016 (*M.B.,* 4 juillet 2016). Cette nouvelle législation va renforcer l'analyse de risque au sein de la Cellule. Son domaine d'application est en effet beaucoup plus étendu que le régime du *country-by-country report* (qui ne vaut, lui, que pour les entreprises dont le chiffre d'affaires consolidé s'élève à 750 millions d'euros, c'est-à-dire une dizaine d'entreprises en Belgique).

Cette loi-programme définit désormais les obligations de l'OCDE en matière de documentation des prix de transfert dans la législation belge. Les entités belges de groupes multinationaux d'une certaine ampleur devront désormais rédiger et introduire annuellement un fichier principal et un fichier local. C'est le plan d'action BEPS de l'OCDE qui est à la base de ces nouvelles obligations de documentation. L'OCDE recommande une approche en trois étapes pour définir les obligations en matière de documentation: un rapport par pays ("Country-by-Country Report" ou "CBC-Report"), un fichier principal ("Master File") et un fichier local ("Local File"). Ces nouvelles obligations de documentation sont d'application

documentatieverplichtingen zijn van toepassing voor de referentieperiodes of de boekhoudkundige jaren die beginnen vanaf 1 januari 2016.

Het landenrapport en het hoofdbestand moeten binnen twaalf maanden na afloop van het boekhoudkundig jaar van de multinationale groep worden ingediend bij de administratie die bevoegd is voor het vaststellen van de inkomensbelasting. Vervolgens wisselt die administratie het landenrapport uit met de betrokken lidstaten en de partners. Het lokaal bestand kan eventueel enkele maanden eerder worden bezorgd. De Belgische entiteit van de groep is in ieder geval verplicht om dit document met de aangifte mee te sturen.

Opdrachten van de Cel Verrekenprijzen

— Kenniscentrum ten behoeve van de onderhandelingen tussen de OESO en de administratie, uitwisseling van *best practices* (oorspronkelijke bevoegdheid);

— rechtzetting in geval van *excess profit ruling* (omvangrijke taak: aanpassing aan de kritiek van de Europese Commissie);

— verwijzing naar het verband tussen de taken van de Cel Verrekenprijzen en die van de Dienst Voorafgaande Beslissingen; hierbij dient opgemerkt dat dit verband soms gekenmerkt wordt door *verschillen in benadering of analyse*;

— samenwerkingsprotocol met de BBI; er bestaat als dusdanig geen samenwerking tussen de Cel Verrekenprijzen en de DVB, die zijn beoordelingsautonomie beschermt;

— risicoanalyses en gerichte controles (sinds 2013), maar in mindere mate dan de BBI.

B. **Gerechtelijke overheden**

1. ***Hoge Raad voor de Justitie***

Op dinsdag 20 september 2016 vond een hoorzitting plaats met de heer Christian Denoyelle, voorzitter van de Hoge Raad voor de Justitie (HRJ), mevrouw Annick Baudri, lid van de HRJ en mevrouw Caroline Vandresse, auditeur bij de HRJ.

De hoorzitting strekte ertoe nader zicht te krijgen op de inefficiënties waarmee Justitie te kampen heeft. Daarbij werd het onderzoeksrapport dat in dit verband werd opgesteld nader toegelicht (“Bijzonder onderzoek. Beheer en opvolging van dossiers inzake economische

pour les périodes de référence ou les années comptables qui débutent à partir du 1er janvier 2016.

Le rapport par pays tout comme le fichier principal doivent être introduits dans les 12 mois à compter de la fin de l’année comptable du groupe multinational auprès de l’administration compétente pour déterminer les impôts sur le revenu. Cette dernière va ensuite échanger le rapport par pays avec les états membres concernés et les partenaires. Le fichier local peut éventuellement être livré quelques mois auparavant. L’entité belge du groupe a en tout cas l’obligation d’envoyer ce document avec la déclaration.

Missions de la Cellule des prix de transfert

— Centre de connaissance dans le cadre des négociations entre l’OCDE et l’administration et échange de bonnes pratiques (compétence initiale);

— Rectification en cas d’*excess profit ruling* (travail important de mise en conformité par rapport aux critiques de la Commission européenne);

— Évocation de la relation entre ses tâches et celles du Service des décisions anticipées; il faut noter que, parfois, des *divergences d’approche ou d’analyse* caractérisent cette relation;

— Protocole de collaboration avec l’ISI; il n’existe pas à proprement parler de collaboration entre la Cellule des prix de transfert et le SDA qui protège son autonomie d’appréciation;

— Analyses de risques et contrôles ciblés (depuis 2013), mais dans une mesure moindre à l’ISI.

B. **Autorités judicaires**

1. ***Conseil supérieur de la Justice***

Le mardi 20 novembre 2016, il a été procédé à l’audition de M. Christian Denoyelle, président du Conseil supérieur de la Justice (CSJ), de Mme Annick Baudri, membre du CSJ, et de Mme Caroline Vandresse, auditeur au CSJ.

Cette audition visait à mieux cerner les problèmes d’inefficacité auxquels la Justice est confrontée. À cette occasion, le rapport d’enquête consacré à cette question a été commenté (“Enquête particulière. Gestion et suivi des dossiers en matière de délinquance économique et

en financiële delinquentie – Verslag goedgekeurd door de Algemene Vergadering van de Hoge Raad voor de Justitie op 22 juni 2016).

Middels dit rapport (dat hierna ten dele wordt hernomen) wenst de HRJ ervoor te zorgen dat in dossiers inzake economische en financiële delinquentie een uitspraak wordt gedaan zonder al te veel vertraging. Het rapport strekte er dan ook inzonderheid toe de zwakke punten of disfuncties aan het licht te brengen, alsook enkele aanbevelingen te formuleren. In dit opzicht werd tevens aandacht besteed aan de wijze waarop het toezicht op het goede verloop van het gerechtelijke onderzoek, zoals bedoeld in de artikelen 136, 136 bis en 235 van het Wetboek van Strafvordering[53], in werking wordt gesteld.

Een aanpak van deze disfuncties wordt door de HRJ als essentieel beschouwd. De problematiek wordt door de HRJ ook in verband gebracht met de beweegredenen die het parket ertoe kunnen brengen om op alternatieve wijze de strafrechtelijke vervolgingen uit te oefenen (verruimde minnelijke schikking of de procedure van voorafgaande erkenning van schuld (het "schuldig pleiten" zoals ingevoerd door de wet van 5 februari 2016[54] (de zogenaamde potpourri II-wet). Veeleer dan een uiting van een weloverwogen beleid, wordt naar deze "noodmaatregel" teruggegrepen om de verjaring in een bepaald dossier te vermijden. Dit laatste vormt ook een maatschappelijk probleem, vermits dit de indruk wekt bij de burger en/of de rechtzoekende, al dan niet terecht, van een justitie met twee snelheden of een "klassenjustitie" en een straffeloosheid in de dossiers inzake economische en financiële delinquentie. Het door het

financière – Rapport approuvé par l'Assemblée générale du Conseil supérieur de la Justice le 22 juin 2016).

Grâce à ce rapport (partiellement reproduit ci-dessous), le CSJ souhaite s'assurer que les dossiers en matière de délinquance économique et financière feront l'objet d'un jugement sans retard excessif. Ledit rapport a dès lors pour objet de mettre en lumière les éventuelles faiblesses ou dysfonctionnements observés, et de formuler des recommandations à cet égard. Dans cette optique, ses auteurs ont également été attentifs à la manière dont est mis en œuvre le contrôle du bon déroulement de l'instruction, visé aux articles 136, 136*bis* et 235 du Code d'instruction criminelle[53].

Le CSJ considère qu'il est essentiel de remédier à ces dysfonctionnements. En outre, il met cette problématique en relation avec les motifs qui peuvent amener le parquet à recourir aux modes alternatifs d'exercice des poursuites pénales (transaction pénale élargie ou procédure de reconnaissance préalable de culpabilité ou "plaider coupable" prévu par la loi du 5 février 2016[54] (loi dite potpourri II). Ces "mesures d'urgence" sont prises non pas en application d'une politique mûrement réfléchie mais bien afin d'éviter la prescription dans certains dossiers. Cette technique pose également un problème de société en ce qu'elle fait naître, chez le citoyen et/ou le justiciable, à tort ou à raison, le sentiment d'une justice à deux vitesses ou de "classe" et de l'existence d'une forme d'impunité dans les dossiers de délinquance économique et financière. L'arrêt rendu par la Cour constitutionnelle sur la

53 Krachtens deze bepalingen houdt de kamer van inbeschuldigingstelling ambtshalve toezicht op het verloop van de onderzoeken en kan hij verslagen vragen over de stand van zaken en kennis nemen van de dossiers. Anderzijds doet de procureur des Konings verslag aan de procureur-generaal omtrent alle zaken waarover de raadkamer geen uitspraak heeft gedaan binnen een jaar te rekenen van de eerste vordering. De wet geeft aan de procureur-generaal de mogelijkheid te allen tijde de kamer van inbeschuldigingstelling te vatten met de vorderingen die hij nuttig acht wanneer hij oordeelt dat het noodzakelijk is voor het goede verloop van het onderzoek, de wettigheid of de regelmatigheid van de procedure.

54 Wet van 5 februari 2016 tot wijziging van het strafrecht en de strafvordering en houdende diverse bepalingen inzake justitie, *B.S.*, 19 februari 2016.

53 En vertu de ces dispositions, la chambre des mises en accusation contrôle d'office le cours des instructions et peut demander des rapports sur l'état des affaires et prendre connaissance des dossiers. D'autre part, le procureur du Roi fait rapport au procureur général de toutes les affaires sur lesquelles la chambre du conseil n'aurait pas statué dans l'année à compter du premier réquisitoire. La loi donne au procureur général la possibilité de saisir à tout moment la chambre des mises en accusation des réquisitions qu'il juge utiles, lorsqu'il l'estime nécessaire pour le bon déroulement de l'instruction, la légalité ou la régularité de la procédure.

54 Loi du 5 février 2016 modifiant le droit pénal et la procédure pénale et portant des dispositions diverses en matière de justice, *M.B.*, 19 février 2016.

Grondwettelijk Hof gewezen arrest i.v.m. de verruimde minnelijke schikking heeft dit probleem overigens enkel maar aangescherpt.[55]

1.1. *Aanleiding tot het bijzonder onderzoek*

De aanleiding van het voornoemde onderzoek waren de op 18 februari 2014 afgelegde verklaringen door de vertegenwoordigers van het College van procureurs-generaal betreffende de opvolging van gerechtelijke dossiers inzake fiscale fraude en witwassen in de Commissie Financiën waarin met name werd aangegeven dat de dossiers wegens tekortkomingen op alle niveaus van de strafrechtketen te vaak uitmonden in een vaststelling van de verjaring of in een overschrijding van de redelijke termijn.[56]

Naar aanleiding van deze uiteenzettingen heeft de HRJ in haar vergadering van 3 april 2014 beslist om een aantal inlichtingen te vragen bij het parket-generaal van Brussel, de minister van Justitie en het college van procureurs-generaal.

Vervolgens heeft de HRJ in haar vergadering van 17 september 2015 beslist om een bijzonder onderzoek te voeren over het beheer en de controle van de behandelingstermijn in de dossiers met betrekking tot economische en financiële delinquentie

1.2. *Methodologie*

Teneinde hierover de nodige duiding te verkrijgen, heeft de HRJ de situatie op het terrein onderzocht en een aantal bevindingen geformuleerd. Deze bevindingen zijn gestoeld op een macro-onderzoek en een microanalyse.

Het macro-onderzoek is gebaseerd op rapporten die in het verleden werden opgemaakt en waarin de belangrijkste disfuncties worden opgenomen die door

[55] GwH, 83/2016, 2 juni 2016, *www.const-court.be,* overweging B.13: *"In zoverre artikel 216bis, § 2, van het Wetboek van strafvordering, nadat de strafvordering is ingesteld, een minnelijke schikking mogelijk maakt zolang geen eindvonnis of eindarrest werd gewezen en in zoverre het de rol van de bevoegde rechter beperkt tot het vaststellen van het verval van de strafvordering "na te hebben nagegaan of voldaan is aan de formele toepassingsvoorwaarden van § 1, eerste lid, of de dader de voorgestelde minnelijke schikking heeft aanvaard en nageleefd, en het slachtoffer en de fiscale of sociale administratie werden vergoed overeenkomstig § 4 en § 6, tweede lid", doet die bepaling op discriminerende wijze afbreuk aan het recht op een eerlijk proces en is zij derhalve niet bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 151 ervan, met artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 14, lid 1, van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.".*

[56] DOC 53, Kamer, 2013-2014, 3481/001.

transaction pénale élargie n'a d'ailleurs fait qu'accentuer ce problème.[55]

1.1. *Origine de l'enquête particulière*

Les déclarations faites devant la commission des Finances le 18 février 2014 par les représentants du Collège des procureurs généraux à propos du suivi de dossiers judiciaires en matière de fraude fiscale et de blanchiment, à savoir que ces dossiers aboutissaient trop souvent au constat de la prescription de l'action publique ou au dépassement du délai raisonnable en raison de défaillances à tous les niveaux de la chaine pénale[56], ont débouché sur l'ouverture de l'enquête précitée.

Á la suite de ces exposés, le CSJ a décidé, lors de sa réunion du 3 avril 2014, de solliciter diverses informations auprès du parquet général de Bruxelles, du ministre de la Justice et du Collège des procureurs généraux.

Le CSJ a ensuite décidé, lors de sa réunion du 17 septembre 2015, d'entamer une enquête particulière sur la gestion et le contrôle du délai de traitement dans les dossiers en matière de délinquance économique et financière.

1.2. *Méthodologie*

En vue d'obtenir les informations nécessaires à cet égard, le CSJ a examiné la situation sur le terrain et a formulé plusieurs constatations, qui reposent sur une macro-étude et une micro-analyse.

La macro-étude est basée sur des rapports qui ont été rédigés par le passé et dans lesquels sont repris les principaux dysfonctionnements qui ont été évoqués par

[55] Cour constitutionnelle, 83/2016, 2 juin 2016, *www.const-court.be,* considérant B.13: *"En ce que l'article 216bis, § 2, du Code d'instruction criminelle permet, après l'intentement de l'action publique, de conclure une transaction pénale pour autant qu'aucun jugement ou arrêt définitif n'ait été rendu et en ce qu'il limite le rôle du juge compétent à constater l'extinction de l'action publique "après avoir vérifié s'il est satisfait aux conditions d'application formelles du § 1er, alinéa 1er, si l'auteur a accepté et observé la transaction proposée, et si la victime et l'administration fiscale ou sociale ont été dédommagées conformément au § 4 et au § 6, alinéa 2", cette disposition porte une atteinte discriminatoire au droit à un procès équitable et n'est dès lors pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec son article 151, avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 14, paragraphe 1, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.*".

[56] Doc 53/3481/001, Chambre, 2013-2014.

de verschillende actoren werden aangehaald gedurende de laatste zes jaren. Het betreft met name:

— Het verslag van de hoorzitting van dhr. Delepière, voorzitter van de CFI op 23 december 2013;[57]

— Het verslag van de hoorzitting van het College van procureurs-generaal over de problematiek van de opvolging van de gerechtelijke dossiers inzake fiscale fraude en witwassen, op 18 februari 2014[58]

— Het parlementair onderzoeksverslag over de grote dossiers van fiscale fraude van 7 mei 2009[59]

— Het verslag van het Rekenhof betreffende de implementering van de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie over de grote dossiers van fiscale fraude (mei 2011)[60]

— De algemene beleidsrichtlijn van de procureurs-generaal betreffende het wegwerken van de gerechtelijke achterstand en het beheer van en het toezicht op het gerechtelijk onderzoek en de behandelingstermijnen (2010)

— Het Mutual Evaluation Report van de Financial Action Task Force betreffende de bestrijdingsmaatregelen tegen het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme (april 2015)[61]

— Het verslag van fase 3 over de toepassing door België van het OESO-verdrag inzake de corruptiebestrijding (oktober 2013)[62]

De microanalyse is dan weer gebaseerd op een nazicht van drie dossiers die geleid hebben tot lang aanslepende onderzoeken (10 jaar of meer) en die uiteindelijk geleid hebben tot vonnissen of arresten waarin de overschrijding van de redelijke termijn of de verjaring werd vastgesteld. Het betreft met name:

— Het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Brussel van 15 mei 2013 (49ste kamer);

— Het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Brussel van 17 maart 2011 (49stekamer) en het arrest van het hof van beroep van Brussel van 27 februari 2013 (11stekamer);

57 DOC 53, Kamer, 2013-2014, 3269/001.
58 DOC 53, Kamer, 2013-2014, 3481/001.
59 DOC 52, Kamer, 2008-2009, 0034/004.
60 *https://www.ccrek.be/docs/2011_27_FiscaleFraude.pdf .*
61 *http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/mer4/Mutual-Evaluation-Report-Belgium-2015.pdf .*
62 *http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/BelgiumPhase3ReportEN.pdf .*

les différents acteurs au cours des six dernières années. Il s'agit notamment:

— du rapport de l'audition de M. Jean-Claude Delepière, président de la CTIF, en date du 23 décembre 2013;[57]

— du rapport de l'audition du Collège des procureurs généraux sur la problématique du suivi de dossiers judiciaires en matière de fraude fiscale et de blanchiment, en date 18 février 2014;[58]

— du rapport d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale daté du 7 mai 2009; [59]

— du rapport de la Cour des comptes relatif à la mise en œuvre des recommandations de la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale (mai 2011);[60]

— de la directive de politique générale des procureurs généraux relative à la lutte contre l'arriéré judiciaire et à la gestion et au contrôle de l'instruction judiciaire et des délais de traitement (2010);

— le rapport d'évaluation mutuelle du Groupe d'action financière relatif aux mesures de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (avril 2015)[61];

— du rapport de la phase 3 sur la mise en œuvre par la Belgique de la Convention de l'OCDE sur la lutte contre la corruption (octobre 2013)[62].

La micro-analyse est, quant à elle, basée sur un examen de trois dossiers qui ont conduit à de longues enquêtes (10 ans ou plus) et qui ont finalement abouti à des jugements ou arrêts dans lesquels le dépassement du délai raisonnable ou la prescription a été constaté. Il s'agit notamment:

— du jugement du tribunal de première instance de Bruxelles du 15 mai 2013 (49ème chambre);

— du jugement du tribunal de première instance de Bruxelles du 17 mars 2011 (49ème chambre) et de l'arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 27 février 2013 (11ème chambre);

57 Doc. Parl., 53, Chambre, 2013-2014, 3269/001.
58 Doc. Parl., 53, Chambre, 2013-2014, 3481/001.
59 Doc. Parl., 52, Chambre, 2008-2009, 0034/004.
60 *https://www.ccrek.be/docs/2011_27_FraudeFiscale.pdf .*
61 *http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/mer4/Mutual-Evaluation-Report-Belgium-2015.pdf .*
62 *http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/BelgiumPhase3ReportEN.pdf .*

— Het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Brussel van 26 juni 2013 (49ste kamer)

1.3. *Structurele en organisatorische zwakke punten*

Uit het macro-onderzoek zijn voornamelijk de volgende structurele en organisatorische zwakke punten gebleken:

Het personeel

• *Tekort aan menselijke middelen*

In het algemeen wijzen de verschillende actoren op het tekort aan rechercheurs, deskundigen, gespecialiseerde en beschikbare magistraten, omdat de prioriteiten zich *de facto* elders situeren.

Meer in het bijzonder wordt gewezen:

— op het tekort aan politiecapaciteit die kan worden ingezet voor ingewikkeld onderzoek in fiscale en financiële zaken;

— op het feit dat de gerechtelijke overheden geen concrete macht hebben om hieraan te verhelpen;

— op het tekort aan magistraten die zich toeleggen op de bestrijding van de grote fiscale fraude;

— tekort aan financiële rechters.

In het rapport citeert de HRJ tevens uit een brief d.d. 16 februari 2016 verstuurd door de procureur-generaal bij het Hof van Beroep van Brussel en gericht aan de minister van Justitie waarin melding wordt gemaakt van de grote moeilijkheden waarmee men bij het Brusselse hof van beroep kampt. Hieruit blijkt dat de actuele situatie nog steeds problematisch is.

• *Een groot personeelsverloop gekoppeld aan lange onderzoekstermijnen*

Het grote personeelsverloop bij de financiële sectie van het parket is een probleem dat in de geanalyseerde rapporten vaak wordt aangehaald.

Dit impliceert uiteraard ook dat te lange termijnen tussen het afronden van het onderzoek en de uitspraak van de zaak, ertoe leiden dat de magistraten die het dossier effectief hebben opgevolgd, hun functie hebben verlaten. Gelet op de complexiteit van de dossiers, stelt dit vaak problemen voor een efficiënte overname van het dossier.

— du jugement du tribunal de première instance de Bruxelles du 26 juin 2013 (49ème chambre)

1.3. *Faiblesses structurelles et organisationnelles*

L'enquête générale a surtout mis en évidence les faiblesses structurelles et organisationnelles suivantes:

Effectifs

• *Manque de moyens humains*

De manière générale, les différents intervenants soulignent le manque d'enquêteurs, d'experts, de magistrats spécialisés et disponibles, les priorités se situant, *de facto*, ailleurs.

Ils soulignent, en particulier:

— l'insuffisance de la capacité policière susceptible d'être affectée à des enquêtes complexes en matière fiscale et financière;

— le fait que les autorités judiciaires ne disposent d'aucun pouvoir concret en vue d'y remédier;

— l'effectif insuffisant des magistrats qui se consacrent à la lutte contre la grande fraude fiscale;

— le manque de juges financiers.

Dans son rapport, le CSJ cite également une lettre adressée par le procureur général près la Cour d'appel de Bruxelles, le 16 février 2016, au ministre de la Justice, dans laquelle il fait état de difficultés importantes à la Cour d'appel de Bruxelles. Il s'en déduit que la situation actuelle est encore problématique:

• *Un turnover important, couplé à de longs délais d'enquête*

La rotation importante au sein de la section financière du parquet est un élément régulièrement cité dans les rapports financiers analysés.

Il s'en déduit aussi que lorsqu'un délai excessivement long s'écoule entre la clôture de l'enquête et le jugement de l'affaire, les magistrats ayant suivi le dossier ont quitté leur fonction. Vu la complexité de ces dossiers, il est dès lors souvent difficile pour leurs successeurs de reprendre avec succès ces dossiers complexes.

• *De werving*

Het werven van substituten-procureur des Konings gespecialiseerd in fiscale zaken blijkt niet gemakkelijk. De problematiek blijkt wel te verschillen van rechtsgebied tot rechtsgebied.

De statistische instrumenten en de informatisering

De HRJ wijst op de volgende inefficiënties/disfuncties:

— Het ontbreken van statistische analyses door de dienst voor het strafrechtelijk beleid van de FOD Justitie;

— Het ontbreken van de informatisering van justitie vormt het grootste struikelblok voor de hervorming van de gerechtelijke procedures. De informaticatoepassingen zijn verouderd. Door de gebrekkige informatisering kunnen de middelen en het personeel niet optimaal worden ingezet;

— Het arbeidsauditoraat, dat een cruciale rol moet spelen tegen de sociale fraude, is bijzonder onbemiddeld inzake informatica.

Strafprocesrecht: het verzoek om uitvoering van een bijkomende onderzoeksdaad en de duur van de regeling van de rechtspleging

De verzoeken om bijkomende onderzoeksdaden uit te voeren en de beschikbare rechtsmiddelen tijdens het vooronderzoek worden vermeld als oorzaken voor de te lange duur van de procedure. De HRJ merkt hierbij wel op dat deze waarneming algemeen is en niet enkel betrekking heeft op de dossiers inzake economische en financiële delinquentie. De HRJ wijst er voorts op dat de bijkomende onderzoeksdaden die de beklaagde kan vragen voor de raadkamer, vaak gepercipieerd worden als vertragingsmanoeuvres.

De coördinatie en het overleg tussen de organen die belast zijn met de bestrijding van het witwassen en de fiscale en sociale fraude

De HRJ wijst er op dat in de onderzochte rapporten vaak wordt verwezen naar het ontbreken van een optimale coördinatie tussen de verschillende organen (voor de bestrijding van het witwassen, van de fiscale en sociale fraude en de dreigingsanalyse) en het ontbreken van structureel overleg met de parketten, de politie en andere diensten (de samenwerking is vooral informeel en het resultaat van persoonlijke contacten). Voorts wordt erop gewezen dat de CFI niet altijd op de hoogte

• *Le recrutement*

Le recrutement de substituts du procureur du Roi spécialisés en matière fiscale n'est pas aisé. Cette problématique diffère toutefois de ressort en ressort.

Les outils statistiques et l'informatisation

Le CSJ souligne les inefficiences/dysfonctionnements suivants:

— L'absence d'analyses statistiques faites par le département de politique criminelle du SPF Justice;

— Le manque d'informatisation de la Justice, qui constitue la principale pierre d'achoppement de la réforme des procédures judiciaires. Les applications informatiques sont archaïques. En raison de carences de l'informatisation, les moyens et le personnel ne peuvent pas être utilisés de manière optimale;

— L'auditorat du travail, qui doit jouer un rôle crucial contre la fraude sociale, est particulièrement démuni en matière informatique.

Droit de la procédure pénale: la demande d'accomplissement d'un acte d'instruction complémentaire et la durée du règlement de la procédure

Les demandes d'accomplissement d'actes d'instruction complémentaires et les voies de recours disponibles durant l'enquête préliminaire sont mentionnées dans les causes de la durée trop longue de la procédure. Le CSJ souligne toutefois à cet égard que cette observation est générale et ne concerne pas uniquement les dossiers en matière de délinquance économique et financière. Le CSJ fait en outre observer que les devoirs complémentaires que le prévenu a la possibilité de demander devant la chambre du conseil sont souvent perçus comme des moyens dilatoires.

La coordination et la concertation entre les organes chargés de la lutte contre le blanchiment et la fraude fiscale et sociale

Le CSJ souligne que les rapports examinés renvoient souvent à l'absence de coordination optimalisée entre les différents organes (pour la lutte contre le blanchiment, la lutte contre la fraude fiscale et sociale et l'analyse de la menace) et à l'absence de concertation structurelle avec les parquets, la police et d'autres services (les collaborations sont essentiellement informelles et le fruit de contacts personnels). Il souligne en outre que la CTIF n'est pas toujours informée des

is van de redenen waarom dossiers door het parket als afgedaan wordt beschouwd.

De opleiding – een gebrek aan specialisatie

Het tekort aan gespecialiseerde kennis binnen het openbaar ministerie, bij de onderzoeksrechters, de feitenrechters en de politiediensten wordt vaak aangehaald als disfunctie.

Meer in het bijzonder werd verwezen naar:

— Op het vlak van de onderzoeken: het ontbreken van een specifiek orgaan van gespecialiseerde rechercheurs en politionele capaciteitsproblemen, alsook op de belemmeringen voor de samenwerking tussen de fiscus en de politie als gevolg van het "Charter van de belastingplichtige";

— Het gebrek aan expertise van de onderzoeksrechters in fiscale zaken, hetgeen samenhangt met het gebrek aan een in fiscale en financiële aangelegenheden gespecialiseerde onderzoeksrechter en met het feit dat er geen ambtenaren ter beschikking van de onderzoeksrechters worden gesteld;

— De rechters beschikken niet over bijzondere bekwaamheden inzake boekhouding of fiscaliteit;

— De overbelasting van de rechtbanken waardoor de rechters geen opleidingen kunnen volgen.

De interne organisatie, met inbegrip van de werkprocessen

• *Op het niveau van de vervolging*

De HRJ wijst erop dat de actoren het invoeren van de functie van substituut procureur des Konings gespecialiseerd in fiscale zaken in het algemeen toejuichen. Deze maatregel heeft echter de strafrechtelijke afhandeling van fiscale fraudezaken onvoldoende verbeterd. Een van de redenen is dat deze gespecialiseerde substituten ook werden opgenomen in de normale werking van het parket en dat ze onvoldoende een beroep kunnen doen op de expertise bij de fiscale administratie.[63]

[63] De HRJ voegt er wel aan toe dat recent (*BS* 29 mei 2016) 70 vacante plaatsen van magistraten werden bekendgemaakt, waarvan 39 plaatsen van substituut procureur des Konings. Hierbij wordt opgemerkt dat – wat de parketten van Luik en Bergen betreft – wel geen enkele plaats van fiscaal substituut werd bekendgemaakt. Dit wordt verklaard, enerzijds door een tekort sinds jaren aan gekwalificeerde kandidaten (zoals de steeds herhaalde bekendmakingen bewijzen) en anderzijds naar aanleiding van een dringende behoefte aan allrounders. De werving van allrounders zou de flexibiliteit bieden die het openbaar ministerie momenteel zeer nodig heeft.

raisons pour lesquelles des dossiers sont classés sans suite par le parquet.

La formation – un déficit de spécialisation

Le manque de connaissances spécialisées dans le chef du ministère public, des juges d'instruction, des juges du fond et des services de police est souvent pointé comme un dysfonctionnement.

Sont mentionnés plus particulièrement:

— Au niveau des enquêtes: l'absence de corps spécifiques d'enquêteurs spécialisés et les problèmes de capacité policière, de même que les obstacles à la collaboration entre le fisc et la police posés par la "Charte du contribuable";

— Le manque d'expertise des juges d'instruction dans les affaires fiscales, qui découle de l'inexistence de la fonction de juge d'instruction spécialisé en matière fiscale et financière et de l'absence de cadres de fonctionnaires mis à la disposition des juges d'instruction.

— Les juges ne disposent pas de compétences particulières en comptabilité ou en fiscalité;

— L'engorgement des tribunaux, qui empêche les juges de suivre les formations.

L'organisation interne, en ce compris les processus de travail

• *Au niveau des poursuites*

Le CSJ indique que les acteurs se réjouissent en général de l'introduction de la fonction de substitut du procureur du Roi spécialisé en matière fiscale. Toutefois, cette mesure n'a pas suffisamment amélioré le traitement pénal des affaires de fraude fiscale. Cette situation s'explique en partie par le fait que ces substituts spécialisés ont aussi été intégrés dans le fonctionnement normal du parquet et qu'ils ne peuvent pas faire suffisamment appel à l'expertise de l'administration fiscale[63].

[63] Le CSJ ajoute toutefois que récemment (*M.B.* du 29 mai 2016), 70 places vacantes de magistrats ont été publiées pour le Ministère public, dont 39 places de substitut du procureur du Roi. À cet égard, il souligne que – en ce qui concerne les parquets de Liège et de Mons – aucune place de substitut fiscal n'a toutefois été publiée, d'une part, par manque depuis des années de candidats qualifiés (comme le prouvent les republications permanentes) et d'autre part, à la suite d'un besoin urgent de généralistes. Le recrutement de généralistes offrirait la flexibilité dont le Ministère public a grand besoin pour le moment.

Hierbij aansluitend wijst de HRJ er ook op dat – in tegenstelling tot de substituten gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden – er nooit echt gevolg werd gegeven aan artikel 151 van het Gerechtelijk Wetboek in verband met de substituten gespecialiseerd in handelszaken. Volgens bepaalde actoren zou de meerwaarde die dergelijke gespecialiseerde parketmagistraten kunnen bieden in het kader van het wegwerken van de gerechtelijke achterstand inzake economisch-financiële en fiscale zaken, nochtans voor de hand liggen.

• *Op het niveau van het gerechtelijk onderzoek*

Op het niveau van het gerechtelijk onderzoek werd gewezen op de volgende inefficiënties:

— Er is niet voorzien in de functie van een in fiscale en financiële aangelegenheden gespecialiseerde onderzoeksrechter.[64] Bovendien worden er geen ambtenaren ter beschikking gesteld van de onderzoeksrechters;

— Door de betrokken actoren wordt gewezen op de te grote saisine van de onderzoeksrechters, wat tot te veel onderzoeksdaden leidt die de voortgang van de dossiers vertragen. Dit komt omdat de vordering tot het instellen van het onderzoek vaak te algemeen is wat de te onderzoeken feiten betreft en niet duidelijk gedefinieerd wat de termijnen betreft. Bovendien wordt deze vordering soms voorafgegaan door een uitgebreid opsporingsonderzoek, dat aan de onderzoeksrechter wordt overgemaakt in een weinig beknopte en moeilijk te begrijpen staat;

— De lange procedureduur voor de onderzoeksgerechten;

— Het gerechtelijk onderzoek wordt niet opgevolgd (tijdsbeheer). Daarbij wordt inzonderheid gewezen op volgende omstandigheden:

• Het onderzoek ligt stil door het ontbreken van opdrachten of de niet-uitvoering ervan (ook en o.m. wat de internationale rogatoire commissies betreft);

Dans ce cadre, le CSJ souligne également que – au contraire des substituts spécialisés en matière fiscale – il n'a jamais vraiment été donné suite à l'article 151 du Code judiciaire s'agissant des substituts spécialisés en matière commerciale. Selon certains acteurs, la plus-value que de tels magistrats de parquet spécialisés peuvent offrir dans le cadre de la lutte contre l'arriéré judiciaire en matière économico-financière et fiscale serait pourtant évidente.

• *Au niveau de l'instruction judiciaire*

Au niveau de l'instruction judiciaire, les manques d'efficacité suivants ont été soulignés:

— L'inexistence d'une fonction de juge d'instruction spécialisé en matière fiscale et financière[64], ainsi que l'absence de fonctionnaires mis à la disposition des juges d'instruction;

— Les acteurs concernés pointent la saisine trop large des juges d'instruction, ce qui génère des devoirs trop nombreux qui retardent l'avancée des dossiers. Ceci provient du fait que le réquisitoire de mise à l'instruction est souvent trop général quant aux faits à instruire et n'est pas clairement défini quant à son inscription dans le temps. En outre, ce réquisitoire est parfois précédé d'une information étendue, qui est transmise au juge d'instruction dans un état peu concis et difficilement compréhensible;

— La longueur de la procédure devant les juridictions d'instruction;

— L'instruction n'est pas suivie (gestion du temps). Les circonstances suivantes sont particulièrement évoquées à cet égard:

• L'instruction est paralysée par l'absence de missions ou leur non-exécution (y compris, notamment, en ce qui concerne les commissions rogatoires internationales);

64 Wat echter niet wegneemt dat artikel 16 van de wet van 25 april 2014 houdende diverse bepalingen betreffende Justitie (B.S. 14 mei 2014) bepaalt dat "Een of meer door de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg aangewezen onderzoeksrechters bij voorrang de zaken behandelen wegens een overtreding van de wetten en de verordeningen in fiscale aangelegenheden". In dat opzicht heeft de procureur-generaal bij het hof van beroep van Brussel erop gewezen dat het absoluut noodzakelijk is dat deze onderzoeksrechters hun bevoegdheid uitsluitend, en niet enkel bij voorrang, moeten kunnen uitoefenen, willen zij efficiënt en effectief kunnen worden ingezet. Dit is op vandaag absoluut niet het geval. Bovendien zouden deze onderzoeksrechters, op dezelfde "exclusieve" manier, ook de zware en georganiseerde economische en financiële criminaliteit en fiscale fraude moeten kunnen onderzoeken.

64 Il convient toutefois de noter que l'article 16 de la loi du 25 avril 2014 portant des dispositions diverses en matière de Justice (*M.B.* 14 mai 2014) stipule que "Un ou plusieurs juges d'instruction désignés par le président du tribunal de première instance traitent prioritairement des affaires relatives à une infraction aux lois et aux règlements en matière fiscale". À cet égard, le Procureur général près la Cour d'appel de Bruxelles a précisé qu'il est absolument nécessaire que ces juges d'instruction puissent exercer leur compétence exclusivement, et pas seulement prioritairement, si l'on veut qu'ils puissent agir de manière effective et efficace. Or ce n'est absolument pas le cas aujourd'hui. En outre, ces juges d'instruction devraient pouvoir enquêter avec la même "exclusivité" sur la grande criminalité organisée économico-financière et fiscale.

• Het komt voor dat het onderzoek wordt afgesloten en dat de beschikking tot mededeling niet wordt gewezen. Omgekeerd wordt er soms na lezing van de beschikking tot mededeling vastgesteld dat de noodzakelijke onderzoeksdaden niet werden uitgevoerd;

• De termijn tussen de beschikking tot mededeling en de opstelling van de eindvorderingen duurt soms langer dan een jaar. De lange termijn wordt ook vermeld als algemene reden van vertraging in de dossierafhandeling;

• De termijn tussen de overmaking van de eindvorderingen en de oproeping voor verwijzing voor de correctionele rechtbank is soms onredelijk;

• Het deskundigenonderzoek (opdracht en duur), waar wordt aangehaald dat er een gebrek is aan communicatie tussen de magistraat die het deskundigenonderzoek vordert en de deskundige. Voorts is de opdracht in vele gevallen te algemeen en is de uitvoeringsduur van de deskundigenonderzoeken te lang.

• *Op het niveau van de rechtbanken ten gronde*

Uit het analyse van de diverse rapporten is volgens de HRJ gebleken dat de rechtbanken vaak voorrang blijken te geven aan de gemeenrechtelijke dossiers. Daarnaast wordt ook tijdverlies vastgesteld door het stilleggen van de hangende procedure ten gronde en door de aanvullende onderzoeksdaden.

• *De verdeling van de dossiers inzake economische en financiële delinquentie*

Er werd gewag gemaakt van een verdeelprobleem van de dossiers vanuit territoriaal oogpunt, voortkomend uit de toevloed van dossiers die tot de bevoegdheid van het parket van Brussel behoren.

• *De samenstelling van het strafdossier*

Er werd eveneens gewezen op de slechte samenstelling van het strafdossier (belang van de nummering, de inventarisering en repertoria).

• *De opvolging van de dossiers*

Tijdens de behandeling van het dossier voor de raadkamer komt het voor dat de magistraat van het openbaar ministerie de dossierinhoud niet voldoende meer beheerst. Hij staat weerloos tegen de argumenten van de inverdenkinggestelde of van de burgerlijke partij zodat de zaak vaak voor onbepaalde duur wordt uitgesteld.

• Il arrive que l'instruction soit clôturée et que l'ordonnance de soit communiqué ne soit pas rendue. À l'inverse, on constate parfois, après la lecture de l'ordonnance de soit communiqué, que des devoirs d'instruction essentiels n'ont pas été accomplis;

• Il s'écoule parfois plus d'un an entre l'ordonnance de soit communiqué et la rédaction des réquisitions finales. Le long délai est également mentionné comme cause générale de retard dans le traitement des dossiers;

• Le délai entre la transmission des réquisitions finales et la convocation pour renvoi devant le tribunal correctionnel est parfois déraisonnable;

• Des problèmes se posent en matière d'expertise (mission et durée). On pointe notamment un manque de communication entre le magistrat qui requiert l'expertise et l'expert. De plus, dans de nombreux cas, la mission est trop générale et la durée d'exécution des expertises est trop longue.

• *Au niveau des juridictions de fond*

Le CSJ estime qu'il ressort de l'analyse des divers rapports que les tribunaux privilégient souvent les dossiers de droit commun. On constate en outre des pertes de temps dues à la suspension de la procédure au fond ou à des actes d'instruction complémentaires.

• *La répartition des dossiers en matière de délinquance économique et financière*

Il a été fait état d'un problème de répartition territoriale des dossiers, problème qui est dû à l'afflux de dossiers qui sont du ressort du parquet de Bruxelles.

• *La composition du dossier pénal*

L'attention a également été attirée sur la mauvaise qualité du dossier pénal (importance de la numérotation, de l'inventorisation et des répertoires).

• *Le suivi des dossiers*

Lors de l'examen du dossier devant la chambre du conseil, il arrive que le magistrat du ministère public ne maîtrise plus suffisamment le contenu du dossier. Il est alors impuissant face aux arguments développés par l'inculpé ou par la partie civile, de sorte que la cause est souvent reportée pour une durée indéterminée.

1.4. *Tijdsanalyse van de strafdossiers*

De zwakke punten die de HRJ expliciet heeft aangeduid zijn:

• *Het ontbreken van een definitie van een ideale behandelingstermijn van de dossiers, in overleg met de actoren van de strafrechtketen.*

De HRJ wijst erop dat een definitie van een ideale behandelingstermijn totaal ontbreekt. Nochtans vooronderstelt het beheersen van de tijd in het dossierbeheer volgens de HRJ in eerste instantie dat alle partners van de strafrechtketen een definitie van de ideale behandelingstermijn van een dossier hebben goedgekeurd en vooral inzake economische en financiële delinquentie.

De HRJ wijst erop dat dergelijke ideale behandelingstermijn gedefinieerd moet worden in samenspraak met alle partners van de strafrechtketen (definitie van de doelstelling). Deze stap is bepalend in de invoering van een interne controle (interne beheersing – zie hierna) van de behandelingstermijnen. Het degelijke beheer van een organisatie veronderstelt onder meer dat de doelstellingen in termen van behandelingstermijn en verwachte resultaten expliciet worden geformuleerd.

De HRJ wijst er voorts op dat de deelname hierbij van alle stakeholders noodzakelijk is om minstens drie redenen: 1) ze draagt bij tot de bevordering van de toetreding van alle hoofdbetrokkenen; 2) ze stelt gunstige omstandigheden in voor de uitwerking van vernieuwende maatregelen; 3) ze benadrukt dat de verantwoordelijkheid van de tijdige behandeling van de zaken niet enkel valt onder de werking van de rechtbanken maar dat ze ook andere betrokkenen betrekt en in de eerste plaats de advocaten.

• *Het ontbreken van een stelselmatige controle op het tijdsverloop bij de behandeling van de onderzochte dossiers*

De HRJ heeft erop gewezen dat uit de geanalyseerde dossiers is gebleken dat er een vaak sprake is van een gebrek aan interne beheersing van de zogenaamde "dode momenten", hetgeen zich vooral uit in de fase van het opstellen van de eindvorderingen, in de fase van de regeling van de rechtspleging en in de vonnisfase. Ook het beheer van de terechtzittingen beschouwt de HRJ suboptimaal, gelet op de vele uitstellen die in bepaalde gevallen kunnen vermeden worden. De duur van de onderzoeken zelf is volgens de HRJ – ook al leek deze zeer lang – niet zozeer buitensporig, in acht genomen de aard van de feiten, de complexiteit van de dossiers

1.4. *L'analyse temporelle des dossiers répressifs*

Les points faibles soulevés explicitement par le CSJ sont:

• *L'absence d'une définition d'un délai idéal de traitement des dossiers, en concertation avec les acteurs de la chaine pénale*

Le CSJ pointe du doigt l'absence totale d'une définition d'un délai idéal de traitement. Pourtant, selon le CSJ, la maîtrise du temps dans la gestion des dossiers suppose au préalable que l'ensemble des partenaires de la chaîne pénale se soient accordés sur une définition du délai idéal de traitement d'un dossier et singulièrement en matière de délinquance économique et financière.

Le CSJ souligne que la définition du délai idéal de traitement devrait faire l'objet d'une définition commune à l'ensemble des partenaires de la chaine pénale (définition d'objectif). Cette étape est déterminante dans la mise en place d'un contrôle interne (maîtrise interne – voir ci-après) des délais de traitement. La bonne gestion d'une organisation suppose notamment que les objectifs en terme de délai de traitement et les résultats attendus soient formulés de manière explicite.

Le CSJ souligne en outre que la participation des parties prenantes est nécessaire pour au moins trois raisons: 1) elle contribue à favoriser l'adhésion de l'ensemble des principaux intervenants; 2) elle instaure des conditions propices à l'élaboration de mesures innovantes; 3) elle souligne que la responsabilité du traitement des affaires en temps utile ne relève pas du seul fonctionnement des tribunaux mais qu'elle implique aussi d'autres intervenants et, en premier lieu, les avocats.

• *L'absence de contrôle systématique sur l'écoulement du temps à l'époque du traitement des dossiers examinés*

Le CSJ a indiqué que les dossiers analysés ont mis en évidence une absence fréquente de maîtrise interne des "temps morts", principalement durant les phases de tracé des réquisitions finales, de règlement de la procédure et de jugement. Le CSJ ne considère pas non plus la gestion des audiences comme étant des plus optimales, compte tenu des nombreuses remises qui, dans certains cas, peuvent êtres évitées. Le CSJ estime que la durée même des instructions – même si elle semblait être très longue – n'est pas excessive au regard de la nature des faits, de la complexité des dossiers et des devoirs d'enquête réalisés. Il n'en demeure

en de ondernomen onderzoeksdaden. Dit neemt niet weg dat de HRJ er wel op wijst dat de aanhangigmaking bij de onderzoeksrechter nauwkeuriger zou moeten worden afgebakend.

Wat specifiek de lange termijn van de opstelling van de eindvorderingen betreft, wijst de HRJ erop dat er in de huidige wetgeving geen termijn bestaat waarin de vorderingen moeten worden opgesteld. Dit heeft aanleiding gegeven tot ernstige disfuncties waarbij dossiers soms gedurende meerdere jaren vergeten of bevroren werden bij de parketten. Er kan hiertoe wel nuttig worden verwezen naar de Franse wetgeving[65] die aan de onderzoeksrechter de mogelijkheid biedt om de regeling van de rechtspleging in gang te zetten na het verloop van een bepaalde termijn vanaf de mededeling van het dossier voor zover dienstig, en dat zelfs wanneer de eindvorderingen van de procureur des Konings ontbreken. Volgens de HRJ zou de mogelijkheid voor de onderzoeksrechter om de regeling van de rechtspleging in gang te zetten in het Belgische recht kunnen worden besproken, ter aanvulling van de artikelen 136, 136*bis* en 235 van het Wetboek van Strafvordering.

Nog in het stadium van de eindvorderingen wijst de HRJ erop dat uit de geanalyseerde dossiers niet kon worden afgeleid dat de wettelijke mechanismen bedoeld in de artikelen 126, 136*bis* en 235 van het Wetboek van Strafvordering, die al tijdens de dossierbehandeling een controle mogelijk maken op de onderzoeken van lange duur, effectief werden gebruikt.

In dat verband verzocht de omzendbrief 15/2005 van het parket-generaal van Brussel, met betrekking tot de controle van de onderzoeken van lange duur, nochtans dat er voor alle zaken waarvoor een onderzoek was ingesteld en waarvoor de raadkamer geen uitspraak had gedaan binnen het jaar vanaf de inleidende vordering of vanaf de burgerlijke partijstelling, een omstandig verslag moest worden opgesteld aan de procureur-generaal.[66]

pas moins que le CSJ souligne qu'il faudrait délimiter de manière plus précise la saisine du juge d'instruction.

En ce qui concerne spécifiquement l'étalement sur une longue période de la rédaction des réquisitions finales, le CSJ indique qu'un délai pour la rédaction des réquisitions n'est imposé nulle part dans la législation actuelle. Cela a occasionné de sérieux dysfonctionnements et l'on a vu des dossiers oubliés ou gelés pendant plusieurs années parfois par les parquets. Il peut être utile de renvoyer à cet égard à la législation française[65], laquelle offre au juge d'instruction la faculté de provoquer le règlement de la procédure après l'écoulement d'un certain délai à compter de la communication à toutes fins du dossier et ce, même en l'absence de réquisitions finales du procureur du Roi. Selon le CSJ, on pourrait discuter de la possibilité pour le juge d'instruction d'initier le règlement de la procédure dans le cadre du droit belge, en complément des articles 136, 136*bis* et 235 du Code d'instruction criminelle.

Toujours au stade des réquisitions finales, le CSJ indique que les dossiers analysés ne nous permettent pas d'affirmer que les mécanismes légaux visés aux articles 136, 136*bis* et 235 du Code d'instruction criminelle qui, déjà à l'époque du traitement des dossiers, permettaient un contrôle sur les instructions de longue durée, aient été utilisés (contrôle préventif).

À cet égard, la circulaire 15/2005 du parquet général de Bruxelles, relative au contrôle des instructions de longue durée, sollicitait pourtant que toutes les affaires faisant l'objet d'une instruction pour laquelle la chambre du conseil n'avait pas statué dans l'année à compter du réquisitoire introductif ou de la constitution de partie civile devaient faire l'objet d'un rapport circonstancié auprès du Procureur général. [66]

---

65 Artikel 175 van het Franse Wetboek van Strafvordering bepaalt dat het parket zijn vorderingen verstuurt binnen een termijn van een maand indien de inverdenkinggestelde in hechtenis is genomen of binnen een termijn van drie maanden indien deze niet in hechtenis is genomen. Hierna beschikt het parket over een termijn van acht dagen in geval van hechtenis, zo niet over een maand om de aanvullende vorderingen te versturen in verband met de meegedeelde opmerkingen. Zodra deze termijn is verstreken, regelt de onderzoeksmagistraat of het onderzoekscollege de procedure, ook als zij geen vorderingen of opmerkingen hebben ontvangen." M.-A., BEERNAERT, H.-D., BOLSY en D., VANDERMEERSCH, Strafprocesrecht, Deel I, 2014, 7de druk, blz. 816. (voetnoot 32).

66 De HRJ voegt hier wel nog aan toe dat de genoemde maatregelen op zich niet bedoeld zijn voor de concrete aanpak van de achterstand (zoals geëxpliciteerd in EHRM, Panju t./ België, 28 oktober 2014).

65 L'article 175 du Code de procédure pénale français dispose que le parquet adresse ses réquisitions dans un délai d'un mois si la personne mise en examen est détenue ou dans un délai de trois mois si elle n'est pas détenue. Ensuite, le parquet dispose d'un délai de huit jours en cas de détention ou d'un mois dans le cas contraire pour adresser des réquisitions complémentaires en vue des observations communiquées. Passé ce délai, le magistrat instructeur ou le collège de l'instruction règle la procédure y compris s'il n'a pas reçu de réquisitions ou d'observations". M.-A., BEERNAERT, H.-D., BOLSY et D., VANDERMEERSCH, Droit de la procédure pénale, Tome I, 2014, 7ème édition, p. 816 (note infrapaginale 32).

66 Le CSJ ajoute que les mesures en question ne sont pas destinées au départ à la résorption effective de l'arriéré (comme cela est explicité dans CEDH, Panju t./ Belgique, 28 octobre 2014).

De inefficiënties in het tijdsverloop in het stadium van de regeling van de rechtspleging wordt toegeschreven aan de opgemerkte lange termijn tussen het opstellen van de eindvorderingen en de verwijzingsbeschikking. Deze duur wordt meer bepaald verklaard door de duur gekoppeld aan de uitvoering van de bijkomende onderzoeksdaden die door de partijen zijn gevraagd tijdens de vastgelegde termijn in toepassing van artikel 127, § 2, van het Wetboek van Strafvordering.

Nog in het kader van de regeling van de rechtspleging wordt ook verwezen naar het feit dat de internationale rogatoire commissies de behandelingstermijnen in de dossiers inzake economische en financiële delinquentie aanzienlijk doen toenemen, en meer bepaald wanneer de betrokken landen niet aan een overeenkomst gebonden zijn.[67]

Tot slot verwijst de HRJ naar een aantal inefficiënties in het stadium van de vonnisfase.

Daarbij wordt in eerste instantie verwezen naar de te lange vaststellingstermijnen voor de financiële kamers en het ontbreken van een opvolging in real time van de vaststellingstermijnen voor de correctionele kamers. Uit de analyse van de dossiers is inzonderheid gebleken dat de vaststellingstermijnen voor de correctionele kamers van de rechtbank en van het hof van beroep bijzonder lang waren, door onder meer een gebrek aan voldoende personeel. De rechtbank organiseerde evenmin een regelmatige opvolging van de overbelasting van de kamers bij de rechtbank.[68] De HRJ merkt daarnaast ook wel op dat uit de ingewonnen informatie m.b.t. de huidige situatie van de overbelasting van de financiële kamers van de rechtbank te Brussel, blijkt dat de vaststellingstermijnen redelijk zijn. De rechtbank verwijst hierbij ook naar het feit dat n.a.v. de benoeming van vijf

Au stade du règlement de la procédure, le manque d'efficacité en termes de gestion du temps est attribué au long délai constaté entre la date du tracé des réquisitions et l'ordonnance de renvoi. Ce long délai s'explique, plus spécifiquement, par la durée liée à l'accomplissement des devoirs d'instruction complémentaires sollicités par les parties durant le délai fixé en application de l'article 127, § 2, du Code d'instruction criminelle.

Toujours par rapport au règlement de la procédure, le CSJ signale également que les commissions rogatoires internationales augmentent de manière importante les délais de traitement dans les dossiers en matière de délinquance économique et financière, et plus particulièrement lorsque les pays concernés ne sont pas liés par une convention.[67]

Le CSJ signale enfin une série d'inefficacités au stade de la phase de jugement.

Il souligne tout d'abord les délais de fixation excessifs devant les chambres financières et l'absence d'un suivi en temps réel des délais de fixation devant les chambres correctionnelles. Il ressort de l'analyse des dossiers que les délais de fixation devant les chambres correctionnelles du tribunal et de la cour d'appel étaient particulièrement longs, à défaut notamment d'effectif suffisants. Le tribunal n'organisait pas non plus un suivi régulier de l'encombrement des chambres au sein du tribunal.[68] Le CSJ remarque aussi par ailleurs qu'au vu de l'information recueillie relative à la situation actuelle d'encombrement des chambres financières à Bruxelles, les délais de fixation s'avèrent raisonnables. Le CSJ signale également à ce sujet que suite à la nomination de cinq juges pour traiter le droit pénal financier, les délais de remise, de traitement et de jugement des

67 Behalve in het kader van bilaterale of multilaterale overeenkomsten wordt de wederzijdse rechtshulp geregeld door de wet van 9 december 2004 betreffende de internationale politiële verstrekking van gegevens van persoonlijke aard en informatie met gerechtelijke finaliteit, de wederzijdse internationale rechtshulp in strafzaken en tot wijziging van artikel 90*ter* van het Wetboek van strafvordering (*B.S.*, 24 december 2004). Wanneer de betrokken landen niet door een overeenkomst gebonden zijn, moet de rogatoire commissie zo langs diplomatieke weg worden overgezonden naar de gerechtelijke overheden, wat het aantal tussenpersonen doet toenemen en wat een bron is van administratieve vertragingen.

68 De HRJ wijst erop dat dit gebrek aan opvolging de rechtbank verhindert om de problemen in de kamers snel te identificeren en indien nodig zijn beleid aan te passen (bv. sluiting of opening van een fin. kamer in de rechtbank) of zijn prioriteiten en om er structureel over te overleggen met het parket van eerste aanleg, op basis van objectieve gegevens. De HRJ merkt hierbij ook wel op dat de rechtbank niet over een informaticasysteem beschikt waarmee op elk ogenblik de gegevens betreffende de duur van de vaststelling van de zaak en van het onderzoek van de zaak kan worden verkregen, teneinde de ongerechtvaardigde vertragingen te verantwoorden.

67 Excepté dans le cadre de conventions bilatérales ou multilatérales, l'entraide judiciaire est régie par la loi du 9 décembre 2004 sur la transmission policière internationale de données à caractère personnel et d'informations à finalité judiciaire, l'entraide judiciaire internationale en matière pénale et modifiant l'article 90*ter* du Code d'instruction criminelle (*M.B.*, 24 décembre 2004). Ainsi, lorsque les pays concernés ne sont pas liés par une convention, la commission rogatoire doit être transmise aux autorités judiciaires par la voie diplomatique, ce qui multiplie les intermédiaires et est source de lenteurs administratives.

68 Le CSJ indique que cette absence de suivi empêche le tribunal d'identifier rapidement les problèmes au sein des chambres et d'adapter si nécessaire sa politique (ex: fermeture ou ouverture d'une chambre financière au sein du tribunal) ou ses priorités et d'en discuter de manière structurée avec le parquet d'instance, sur base de données objectives. Le CSJ remarque également à cet égard que le tribunal ne dispose pas d'un système informatique lui permettant d'obtenir à tout moment des données relatives à la durée de la fixation de l'affaire et de l'examen de l'affaire, afin d'identifier les retards injustifiés.

rechters om het financieel strafrecht te behandelen, de uitstel-, behandelings- en vonnistermijnen van (lijvige) zaken aanzienlijk is afgenomen, terwijl deze kamers ook het sociaal strafrecht behandelen. Daarnaast wijst de rechtbank erop dat het aantal zaken die door het financieel parket zijn overgemaakt, gevoelig gedaald zijn.

In tweede instantie wordt verwezen naar de opvolging van de uitstellen en het beheer van de terechtzitting. Uit de geanalyseerde dossiers is in ieder geval gebleken dat zaken herhaaldelijk werden uitgesteld, om diverse redenen (ontbreken van een advocaat, van partijen of ook van tolken en getuigen, een te groot aantal vastgestelde dossiers,….).

• *Het ontbreken van een structureel overleg*

Uit de geanalyseerde dossiers blijkt dat er wel overleg is geweest tussen de zetel en het parket, doch vooral voor wat betreft de organisatie van de terechtzittingen. Het ging dus niet om een structureel overleg, op het niveau van de strafrechtketen (met als uitgangspunt dat in elk stadium van het strafproces, elke schakel van de keten de dossierstroom die door de vorige schakel is behandeld, moet kunnen beheren zonder overbelast te geraken).

1.5. *Cultuurwijziging*

De HRJ wijst ook wel op een “cultuurwijziging” in het kader van monitoring van de termijnen en het onderzoeksbeheer (recherchemanagement). De HRJ wijst erop dat de magistratuur en vooral het openbaar ministerie zich de laatste jaren meer en meer bewust worden van het feit dat er een noodzaak bestaat om een controle in te stellen op de behandelingstermijnen van de dossiers. In dit verband wordt verwezen naar diverse beleids- en actieplannen, omzendbrieven en dienstnota’s die er allen op gericht zijn de problematiek van de gerechtelijke achterstand aan te pakken.

(grosses) causes ont été considérablement amoindris, alors même que ces chambres traitent en plus le droit pénal social. Par ailleurs, le tribunal indique que ces derniers mois, le nombre de causes transmises par le parquet financier a sensiblement diminué.

Le CSJ pointe ensuite le suivi des remises et la gestion de l’audience. L’analyse des dossiers a permis en tout cas de constater que des affaires étaient régulièrement remises pour diverses raisons (l’absence d’un avocat, des parties ou encore des interprètes et des témoins, le nombre trop important de dossiers fixés, …).

• *L’absence de concertation structurée*

L’analyse des dossiers révèle qu’il y a bien eu une concertation entre le siège et le parquet, mais surtout en ce qui concerne l’organisation des audiences. Il ne s’agissait donc pas d’une concertation structurelle, au niveau de la chaine pénale (partant du principe qu’à chaque stade du processus pénal, chaque maillon doit pouvoir gérer, sans être saturé, le flux de dossiers traités par le maillon précédent).

1.5. *Un changement de culture*

Le CSJ signale aussi un changement de culture dans le cadre des monitorings des délais et de la gestion de l’enquête (mise en place d’un management de l’enquête). Il indique qu’il y a une prise de conscience importante de la magistrature, et singulièrement du ministère public, s’agissant de la nécessité de mettre en place un contrôle des délais de traitement des dossiers. Il renvoie à cet égard à divers plans de politique et de gestion, circulaires et notes de service, qui sont tous consacrés à la résolution du problème de l’arriéré judiciaire.

De HRJ wijst inzonderheid[69] naar de volgende documenten:

— Het beleids- en beheersplan van het openbaar ministerie (2007), waarin een van de punten gaat over het toezicht op de werkingstermijnen.

— Het actieplan van de procureur-generaal en de procureur des Konings teneinde de gerechtelijke achterstand weg te werken van het parket van Brussel in financiële zaken (2008). Op basis van dit plan moet een prioritaire behandeling vooropstaan van de dossiers die voor zover dienstig zijn meegedeeld sinds minder dan een jaar alsook van de dossiers die sinds meer dan een jaar zijn meegedeeld maar waarvan de inzet bijzonder belangrijk is die rechtvaardigt dat er op korte termijn een oriëntatie wordt aan gegeven. Dit actieplan moedigt voorts een nauwkeurige definitie aan van de aanhangigmaking bij de onderzoeksrechter, om de duur ervan te beperken, evenals een herinnering aan het feit dat de verslagen bepaald in artikel 136*bis* van het Wetboek van Strafvordering binnen de vereiste termijnen toekomen bij de procureur-generaal.

— Omzendbrief COL 12/2010 van het College van procureurs-generaal bij het hof van beroep met betrekking tot het wegwerken van de gerechtelijke achterstand, het beheer en de controle van het gerechtelijk onderzoek en de behandelingstermijnen. Het doel van

Le CSJ cite en particulier[69] les documents suivants:

— Le plan de politique et de gestion du ministère public (2007), dont l'un des points porte sur le contrôle des délais de fonctionnement.

— Le plan d'action du procureur général et du procureur du Roi en vue de résorber l'arriéré judiciaire du parquet de Bruxelles dans les affaires financières (2008). Sur la base de ce plan, il faut assurer un traitement prioritaire des dossiers communiqués à toutes fins depuis moins d'un an, ainsi que des dossiers communiqués depuis plus d'un an mais dont les enjeux présentent une importance particulière justifiant qu'une orientation leur soit donnée à bref délai. Ce plan d'action encourage notamment une définition précise de la saisine du juge d'instruction, afin d'en limiter la durée, ainsi qu'un rappel visant à ce que les rapports prévus à l'article 136*bis* du Code d'instruction criminelle parviennent dans les délais requis au procureur général.

— La circulaire COL 12/2010 du Collège des procureurs généraux près les Cours d'appel, relative à la lutte contre l'arriéré judiciaire, à la gestion et au contrôle de l'instruction judiciaire et des délais de traitement. Cette circulaire (qui fait partie intégrante du plan stratégique de 2007 du ministère public en vue de résorber l'arriéré

[69] Daarnaast heeft de HRJ ook melding gemaakt van het reglement van 2015 van de rechtbank te Brussel dat specifiek betrekking heeft op het houden van de terechtzittingen en het beheer van de uitstellen (2013, 2014 en 2015). Hieruit blijkt dat de rechtbank beheersacties heeft ingesteld om een doeltreffend beheer van de terechtzitting te garanderen. Op grond van de informatie van de rechtbank kan de HRJ er evenwel niet van uitgaan dat er een opvolging van de uitstellen bestaat, een identificatie van de zaken en een doeltreffend beheer van de terechtzitting (nazien vóór de terechtzitting van de stukken van de dagvaardingen, van de samenstelling van de zetel …), die het mogelijk maken om de overbelasting van de rol te beperken en de uitstellen zo veel mogelijk te vermijden. Daarnaast heeft de HRJ er ook op gewezen dat bij de gerechtelijke instanties een structureel overleg werd ingevoerd tussen de verantwoordelijken van de verschillende schakels van de keten om mogelijk te maken dat in elke fase van het strafproces elke schakel de dossierstroom die door de vorige schakel is behandeld, kan beheren zonder overbelast te geraken. In dezelfde geest dient het parket ook de rechtbank op de hoogte te stellen van iedere beleidswijziging inzake vaststellingen, opdat de rechtbank zijn terechtzittingen zo goed mogelijk kan beheren.

[69] Le CSJ a par ailleurs aussi mentionné le règlement de 2015 du tribunal de Bruxelles qui porte spécifiquement sur la tenue des audiences et la gestion des remises (2013, 2014 et 2015). Il en ressort que le tribunal a ainsi mis en place des actions de maîtrise visant à assurer une meilleure gestion de l'audience. Sur la base des informations communiquées par le tribunal, le CSJ ne peut toutefois pas considérer qu'il existe un suivi des remises, une identification des causes et une gestion efficace de l'audience (vérification préalablement à l'audience des pièces, des citations, de la composition du siège…) qui permettraient de limiter l'encombrement du rôle et d'éviter les remises autant que possible. Par ailleurs, le CSJ insiste auprès des instances judicaires pour la mise en place d'une concertation structurée entre les responsables des différents maillons de la chaîne afin de permettre qu'à chaque stade du processus pénal, chaque maillon puisse gérer, sans être saturé, le flux de dossiers traités par le maillon précédent. Dans un même esprit, il appartient également au parquet d'informer le tribunal de tout changement de politique en matière de fixation, afin de permettre au tribunal de gérer au mieux ses audiences.

deze omzendbrief (die een onderdeel vormt van het strategisch plan van 2007 van het Openbaar Ministerie om de gerechtelijke achterstand weg te werken) is om te komen tot een beter management van het onderzoek.[70]

— De algemene dienstnota 2*bis*/2015 van het parket-generaal bij het Hof van Beroep van Brussel. Deze nota betreft de samenstelling en werking van de pool economische, financiële, fiscale criminaliteit evenals die met betrekking tot het leefmilieu, i.e. de pool ECOFIN/FISCENV (5 februari 2015).[71] Het doel van de pool is als volgt bepaald: doeltreffender strijden tegen de financiële en economische fraude, het naleven van de integrale kwaliteit, wegwerken van de gerechtelijke achterstand. De pool zelf is samengeteld uit een twintigtal gespecialiseerde magistraten van het parket-generaal en van de parketten van eerste aanleg die samen in het totaal ongeveer 70 dossiers behandelen.

In de omzendbrief wordt nader verduidelijkt dat de dossiers individueel worden opgevolgd. Tijdens de vergaderingen wordt verslag uitgebracht over de evolutie van de dossiers. Er wordt verduidelijkt dat de vergadering dienstdoet als verslag op basis van artikel 136*bis* Wetboek van strafvordering. De leidende magistraat kan desgevallend initiatief nemen om het dossier scherper op te volgen. Daarnaast wordt tevens een controle ingesteld op de werkzaamheden.

judiciaire) a pour objectif d'améliorer la gestion de l'instruction.[70]

— La note de service générale n° 2*bis*/2015 du parquet général de Bruxelles. Cette note concerne la composition et le fonctionnement du pool criminalité économique, financière, fiscale et environnementale (5 février 2015). [71] L'objectif du pool est défini de la manière suivante: lutter plus efficacement contre la fraude financière et économique, recherche de la qualité intégrale, lutter contre l'arriéré judiciaire. Le pool en tant que tel se compose d'une vingtaine de magistrats spécialisés du parquet général et des parquets de première instance qui traitent ensemble environ 70 dossiers au total.

Il est précisé dans la circulaire que les dossiers font l'objet d'un suivi individuel. Lors des réunions du pool, il est fait le point sur l'évolution des dossiers. Il est précisé que la réunion tient lieu de rapport 136*bis* Code d'instruction criminelle. Le cas échéant, à l'initiative du magistrat dirigeant le pool, un dossier du pool peut faire l'objet d'un suivi accentué. Une supervision du travail est également mise en place.

---

70 De omzendbrief definieert een nieuwe werkwijze om onderzoeken te vermijden die niet binnen een redelijke termijn worden afgesloten. Hiertoe werd een handleiding opgesteld. De omzendbrief beoogt onder meer een controle van de stroom van de onderzoeken (rangeerstation), een beperking van de aanhangigmaking bij de onderzoeksrechter, een permanente opvolging van het onderzoek wat inhoud en tijd betreft, door het gerechtelijk onderzoek stelselmatig op te volgen, door een regelmatige controle van de dossiers in te voeren en door de laatste stand van zaken na te gaan overeenkomstig de controlebevoegdheid van de procureur des Konings en van de procureur-generaal voortvloeiend uit artikel 136*bis* van het Wetboek van Strafvordering. Om deze krachtlijnen te verwezenlijken, is er voorzien om op het niveau van de arrondissementen een rangeerstation op te richten, en om de functie van scharniermagistraat in te voeren bij het openbaar ministerie. Deze functie wordt uitgeoefend door de magistraat die belast is met de interne kwaliteitsbewaking.
De HRJ wijst er wel op dat op de hoorzitting van het College van procureurs-generaal op 18 februari 2014 een van zijn leden hierover heeft verduidelijkt dat de nodige extra magistraten om deze nieuwe taken op te nemen, niet aanwezig waren.

71 Er bestaat een gelijkaardige pool voor "criminele zaken" en er wordt een nieuwe pool opgericht die bestaat uit gespecialiseerde magistraten van het auditoraat-generaal en van de arbeidsauditoraten in de herfst van 2016 voor wat de aanpak van de ernstige sociale en georganiseerde fraude betreft.

70 La circulaire définit une nouvelle méthode de travail afin d'éviter des instructions qui ne se clôturent pas dans un délai raisonnable. Un manuel a été rédigé à cet effet. La circulaire vise notamment à assurer un contrôle des flux des mises à l'instruction (gare de triage), à limiter la saisine du juge d'instruction, à assurer un suivi permanent de l'instruction quant au fond et dans le temps, en suivant systématiquement l'instruction judiciaire, en instaurant régulièrement un contrôle des dossiers et en vérifiant le dernier état d'avancement conformément à la compétence de contrôle du procureur du Roi et du procureur général résultant de l'article 136*bis* du Code d'instruction criminelle. Afin de réaliser ces lignes de forces, il est prévu de créer au niveau des arrondissements une gare de triage et d'introduire au sein du ministère public la fonction de magistrat charnière. Cette fonction sera exercée par le magistrat chargé du contrôle de qualité interne. Lors de l'audition du Collège des procureurs généraux le 18 février 2014, il a été précisé par un de ses membres à ce sujet que les magistrats supplémentaires nécessaires pour assumer ces nouvelles tâches n'étaient pas présents.

71 Il existe un même pool pour les "affaires criminelles" et un nouveau pool composé de magistrats spécialisés de l'auditorat général et des auditorats du travail a été créé à l'automne 2016 pour ce qui concerne la manière d'aborder la fraude sociale grave et organisée.

De beheersmatige principes die de magistraten moeten volgen, worden eveneens gedefinieerd.[72]

— De algemene dienstnota 2*quater*/2015 van het parket-generaal bij het Hof van Beroep van Brussel.[73] Deze dienstnota voorziet in de organisatie van een maandelijkse vergadering tussen de contactmagistraten en de procureur des Konings. Er wordt onder meer vermeld dat de contactmagistraten vóór de vergadering schriftelijk via een contactbrief een overzicht van de

Des principes de gestion à suivre par les magistrats sont également définis. [72]

— La note de service générale n°2*quater*/2015 du parquet général près la Cour d'appel de Bruxelles.[73] Cette note de service prévoit l'organisation d'une réunion mensuelle entre les magistrats de contact et le procureur du Roi. Il est notamment précisé que préalablement à la réunion, les magistrats de contact communiquent par écrit au procureur du Roi, au moyen

---

72 In dit verband verwijst de HRJ naar:
• De nauwkeurige afbakening van de aanhangigmaking bij de onderzoeksrechter in de onderzoeksvordering en in de aanvullende vorderingen. In dat verband heeft het parket-generaal erop gewezen dat de vier parketten van het rechtsgebied, daarin ondersteund door het parket-generaal en in het bijzonder door de contactmagistraten ervan, veel aandacht hebben voor dit aspect van een betere beheersing van de saisine van de onderzoeksrechter. Er wordt over gewaakt:
- o voorafgaand aan het nemen van een vordering de ontvankelijkheid van de strafvordering en van de burgerlijke partijstelling te controleren;
- o de saisine van de onderzoeksrechter duidelijk te omlijnen en te beperken;
- o het gerechtelijk onderzoek niet te laten verzanden door overbodige of onoordeelkundige uitbreidingen en plichten die soms maanden later na mededeling van het dossier worden genomen;
- o het gerechtelijk onderzoek niet te laten verzanden door een overaanbod aan kwalificaties;
- o de essentie of kern van de zaak voor ogen te houden wat het bewijs en het onderzoek betreft en zich daarop te focussen;
- o het gerechtelijk onderzoek nooit te gebruiken om zonder directe meerwaarde voorgaande of nevendossiers van opsporingsonderzoeken te voegen;
- o na de beschikking tot mededeling door de onderzoeksrechter het vorderingsrecht enkel uit te oefenen binnen een minimaal tijdsverloop en enkel wanneer dit strikt noodzakelijk is;
- o een systematische verdere controle uit te oefenen i.v.m. de ontvankelijkheid van de strafvordering en mogelijke nietigheden;
- o het gerechtelijk onderzoek systematisch op te volgen door op regelmatige tijdstippen een controle van het dossier in te bouwen en de laatste stand ervan na te gaan overeenkomstig de toezichtsbevoegdheid van de procureur des Konings en de procureur-generaal conform artikel 136*bis* van het Wetboek van Strafvordering. Indien noodzakelijk, tijdig gerichte vorderingen te nemen voor de onderzoeksrechter en zo nodig de kamer van inbeschuldigingstelling te vatten.

• De eindvorderingen worden in de regel en behoudens uitzondering opgesteld en ondertekend uiterlijk binnen vier maanden vanaf de beschikking tot mededeling.
• De vorderingen voor de kamer van inbeschuldigingstelling worden eerst opgesteld.
• De magistraat-titularis van de pool volgt het dossier actief op, in alle procedurefasen, zelfs tijdens het onderzoek, om dode momenten in alle stadia te vermijden, zelfs na de eindvorderingen of tijdens de uitvoering van de aanvullende onderzoeksdaden, overeenkomstig de principes en in de geest van de voornoemde omzendbrief COL 12/2010.

73 Beleid – beheersplan van de procureur-generaal – parket-generaal – interne organisatie – werking contactmagistraat – bijgewerkte versie (23 september 2015) – inwerkingtreding op 1 oktober 2015.

72 À cet égard, le CSJ renvoie à:
• La délimitation précise de la saisine du juge d'instruction dans le réquisitoire de mise à l'instruction et dans les réquisitions complémentaires. A cet égard, le parquet général a précisé dans ses observations que les quatre parquets du ressort, avec le soutien du parquet général et en particulier de magistrats de contact de celui-ci, accordent beaucoup d'attention à cet aspect portant sur une meilleure maîtrise de la saisine du juge d'instruction. Ils font en sorte:
- o de contrôler la recevabilité de l'action publique et de la constitution de partie civile préalablement à la prise d'un réquisitoire;
- o de délimiter et de limiter clairement la saisine du juge d'instruction;
- o de faire en sorte que l'instruction ne s'enlise pas à cause de compléments et de devoirs superflus ou peu judicieux, qui interviennent parfois plusieurs mois après la communication du dossier;
- o de faire en sorte que l'instruction ne s'enlise pas à cause d'un excès de qualifications;
- o de garder à l'esprit l'essence ou le cœur de l'affaire s'agissant de la preuve et de l'enquête, et de se focaliser sur ces éléments;
- o ne jamais faire usage de l'instruction pour joindre, sans qu'une plus-value directe en résulte, des dossiers d'informations judiciaires préalables ou connexes;
- o après l'ordonnance de communication au juge d'instruction, de n'exercer le droit de réquisition que dans un délai minimum et uniquement lorsque c'est strictement nécessaire;
- o d'exercer systématiquement un contrôle plus approfondi s'agissant de la recevabilité de l'action publique et des nullités possibles;
- o d'assurer un suivi systématique de l'instruction en exerçant un contrôle du dossier à intervalles réguliers et en vérifiant le dernier état du dossier, conformément à la compétence de contrôle du procureur du Roi et du procureur général découlant de l'article 136*bis* du Code d'instruction criminelle. Si nécessaire, prendre en temps utile des réquisitions ciblées pour le juge d'instruction et saisir la chambre des mises en accusation.

• Les réquisitions finales, en règle et sauf exception, sont rédigées et signées au plus tard dans les 4 mois à dater de l'ordonnance de soit-communiqué.
• Les réquisitoires devant la chambre des mises en accusation sont rédigés par priorité.
• Le magistrat titulaire du pool suit le dossier de manière active, à toutes les phases de la procédure, même pendant l'instruction, afin d'éviter les temps morts à tous les stades, même après les réquisitions finales ou pendant l'exécution des devoirs complémentaires, conformément aux principes et à l'esprit de la circulaire COL 12/2010, précitée.

73 Politique – plan de gestion du procureur général – parquet général – organisation interne – fonctionnement magistrat de contact – version actualisée (23 septembre 2015) – entrée en vigueur le 1er octobre 2015.

dossiers en onderwerpen, die tijdens deze vergaderingen worden behandeld, aan de procureur des Konings meedelen. Voor elk van deze dossiers wordt een beslissing genomen en wordt een schriftelijke samenvatting in een contactfiche opgesteld. Hier komen bv. langdurige onderzoeksdossiers, dossiers die op grond van artikel 136 van het Wetboek van strafvordering door de voorzitter van de KI ter kennis worden gebracht van de contactmagistraat en meegedeelde onderzoeken van lange duur aan bod.

— De bijzondere dienstnota nr. 22*bis*/10, van het federaal parket. In deze nota wordt er onder meer gevraagd aan de federale magistraten om in de geest van de richtlijn te handelen (die in mei 2010 wordt goedgekeurd). Wat de ingewikkelde en lijvige onderzoeken betreft worden er drie punten als belangrijk beschouwd:

— De permanente monitoring van de langdurige onderzoeken;

— De beperking van de aanvullende vorderingen;

— De uitwerking van een plan van politieonderzoek dat bekrachtigd is door de federale magistraat en door de onderzoeksrechter (op het ogenblik dat het dossier in het stadium van het gerechtelijk onderzoek verkeert) dat betrekking heeft op de duur van onderzoek, de politionele onderzoekscapaciteit, de omvang van het onderzoek …

2. ***Cel voor Financiële Informatieverwerking***

Op dinsdag 8 november 2016 vond een hoorzitting plaats met een aantal vertegenwoordigers van de CFI, te weten de heer Philippe de Koster (voorzitter), de heer Jean-Claude Delepière (oud-voorzitter) en de heer Perry Timmerman (adjunct inspecteur-analist). Hun uiteenzetting strekte ertoe de rol van de CFI te belichten in kader van de bestrijding van witwassen van geld voortkomend uit ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd.

2.1. *De rol van de CFI in de strijd tegen het witwassen en de verhouding met andere actoren*

In België is de coördinatie van de bestrijding van witwassen een bevoegdheid van de CFI, van het Ministerieel Comité voor de coördinatie van de strijd tegen het witwassen van geld van illegale afkomst en van het College voor de coördinatie van de strijd tegen het witwassen van geld van illegale afkomst.

Het College voor de coördinatie van de strijd tegen het witwassen van geld van illegale afkomst is

d'une lettre de contact, un aperçu des dossiers et des sujets qui seront traités lors de celles-ci. Pour chacun de ces dossiers, une décision est prise et fait l'objet d'un résumé écrit dans une fiche de contact. Sont notamment visés les dossiers d'instruction de longue durée, les dossiers que le président de la chambre des mises en accusation porte à l'attention du magistrat de contact en vertu de l'article 136 du Code d'instruction criminelle et les instructions de longue durée communiquées.

— La note de service particulière n°22*bis*/10 du parquet fédéral. Dans cette note, il est notamment demandé aux magistrats fédéraux d'agir d'ores et déjà dans l'esprit de la directive (qui sera adoptée en mai 2010). En ce qui concerne les instructions complexes et volumineuses, trois points sont considérés comme importants:

— Le monitoring permanent des instructions de longue durée;

— La limitation des réquisitions complémentaires;

— L'élaboration d'un plan de recherche policier validé par le magistrat fédéral et par le juge d'instruction (au moment où le dossier est mis à l'instruction) portant sur la durée de l'instruction, la capacité de recherche policière, la dimension de l'instruction…

2. ***Cellule de traitement des informations financières***

Le 8 novembre 2016, une audition a été organisée en présence d'un certain nombre de représentants de la CTIF, à savoir M. Philippe de Koster (président), M. Jean-Claude Delepière (ancien président) et M. Perry Timmerman (inspecteur-analyste adjoint). Leur exposé visait à expliquer le rôle de la CTIF dans le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux provenant de la fraude fiscale grave, organisée ou non.

2.1. *Le rôle de la CTIF dans le cadre de la lutte contre le blanchiment et la relation avec d'autres acteurs*

En Belgique, la coordination de la lutte contre le blanchiment est une compétence de la CTIF, du Comité ministériel de coordination de la lutte contre le blanchiment de capitaux d'origine illicite et du Collège de coordination de la lutte contre le blanchiment de capitaux d'origine illicite.

Le Collège de coordination de la lutte contre le blanchiment de capitaux d'origine illicite est composé d'une

samengesteld uit een partnerraad (voorgezeten door de voorzitter van de CFI of diens vertegenwoordiger), een gerechtelijk platform (voorgezeten door de procureur-generaal die belast is met specifieke taken met betrekking tot de financiële, fiscale en economische criminaliteit of diens vertegenwoordiger) en een gemeenschappelijke instantie (voorgezeten door de voorzitter van de CFI en de procureur-generaal die belast is met specifieke taken met betrekking tot de financiële, fiscale en economische criminaliteit).

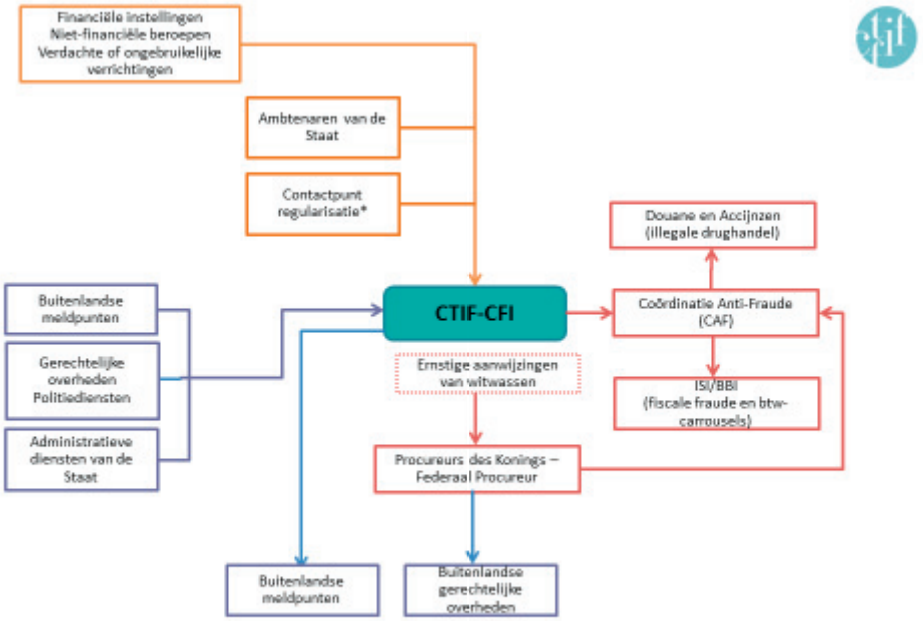
De partnerraad, voorgezeten door de CFI, vergaderde in 2015 meermaals (op 13/03/2015, 30/04/2015, 18/06/2015 en 17/12/2015) om de evaluatie van België door de FAG alsook de activiteiten van de risicoanalyse witwassen te coördineren. Tijdens deze vergaderingen werden ook een aantal andere onderwerpen in verband met de voorkoming van witwassen besproken zoals de witwasrisico's van *darknet*, virtuele valuta en verrichtingen met belastingparadijzen.

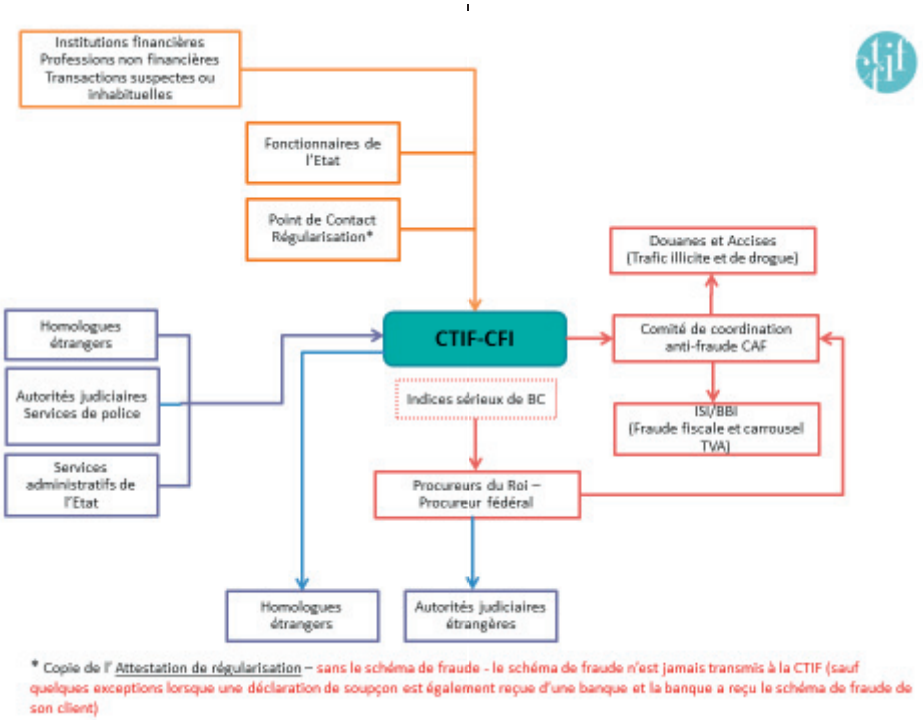
Tijdens de uiteenzetting werd eveneens nadere toelichting gegeven bij de diverse interacties die plaatsvinden tussen de CFI enerzijds en andere actoren anderzijds. Dit werd tijdens de hoorzitting (schematisch) weergegeven als volgt:

Assemblée de partenaires (présidée par le président de la CTIF ou son représentant), d'une plateforme judiciaire (présidée par le procureur général chargé de tâches spécifiques dans les domaines de la criminalité financière, fiscale et économique ou son représentant) et d'une instance commune (présidée par le président de la CTIF et le procureur général chargé de tâches spécifiques dans les domaines de la criminalité financière, fiscale et économique).

L'Assemblée des partenaires, présidée par la CTIF, s'est réunie à plusieurs reprises en 2015 (13/03/2015, 30/04/2015, 18/06/2015 et 17/12/2015) pour coordonner l'évaluation de la Belgique par le GAFI ainsi que les travaux relatifs à l'analyse de risques en matière de blanchiment. Divers autres sujets en relation avec la prévention du blanchiment ont été également abordés au cours des réunions, notamment les risques de blanchiment liés au *Darknet*, aux monnaies virtuelles et aux transactions avec les paradis fiscaux.

Au cours de l'exposé, des précisions ont également été données à propos des diverses interactions entre la CTIF et d'autres acteurs. Au cours de l'audition, ces liens ont été représentés (schématiquement) comme suit:





2.2. Overzicht van het aantal meldingen, onderzoeksdaden en doormeldingen

De CFI heeft nader toegelicht dat er over het jaar 2015 in totaal 28 272[74] meldingen[75] gebeurden. Dit totaal werd op diverse wijzen nader uitgesplitst, per sector (21 230 meldingen door de financiële sector; 2 559 meldingen door de niet-financiële sector; 1 007 meldingen door buitenlandse meldpunten en 3 476 meldingen door administratieve overheden, waaronder het CAF) en per Gewest (Brussel: 15 098; Vlaanderen: 8 904; Wallonië: 3 258; niet gekend: 1 012).

Deze meldingen gaven – eveneens voor het jaar 2015 – aanleiding tot 22 403 onderzoeksdaden, uitgesplitst als volgt:

— 20 652 verzoeken aan de politiediensten;

— 853 verzoeken aan administratieve diensten van de Staat;

[74] Indien de aanvullingen buiten beschouwing worden gelaten, ontving de CFI 13 376 meldingen die als nieuw dossier behandeld werden.

[75] De CFI houdt geen statistieken bij over de eventueel aangeduide criminaliteit in de melding. De melders moeten enkel vermoeden van witwassen en financiering van terrorisme melden zonder dat zij een verband moeten leggen met een onderliggende criminaliteit.

2.2. Aperçu général du nombre de déclarations, d'actes d'investigation et de transmissions aux autorités judiciaires

La CTIF a précisé qu'au cours de l'année 2015, il y a eu au total 28 272[74] déclarations[75]. Ce total a été réparti de diverses manières, notamment par secteur (21 230 déclarations pour le secteur financier, 2 559 déclarations pour le secteur non financier, 1 007 déclarations provenant d'homologues étrangers et 3 476 déclarations effectuées par des autorités administratives, dont le CAF) et par Région (Bruxelles: 15 098; Flandre: 8 904; Wallonie: 3 258; indéterminé: 1 012).

Ces déclarations ont donné lieu – également au cours de l'année 2015 – à 22 403 actes d'investigation, répartis comme suit:

— 20 652 requêtes adressées aux services de police;

— 853 requêtes adressées aux services administratifs de l'État;

[74] Si l'on exclut les compléments à des dossiers déjà existants, la CFI a reçu 13 376 déclarations de soupçon pour lesquelles un nouveau dossier a été ouvert.

[75] La CTIF ne tient pas de statistiques sur l'éventuel caractère criminel du contenu de la déclaration. Les déclarants doivent uniquement mentionner un soupçon concernant des activités de blanchiment ou de financement du terrorisme, sans devoir établir un lien avec une criminalité sous-jacente.

— 898 verzoeken aan buitenlandse meldpunten.

Op basis van de verkregen informatie werden uiteindelijk 3 646 dossiers doorgemeld aan de gerechtelijke overheden (waarvan 992 nieuwe doormeldingen en 2 654 aanvullende doormeldingen)[76] en 284 dossiers doorgemeld aan administratieve overheden, met name het CAF. Hiermee wordt inzonderheid gedoeld op dossiers die van belang kunnen zijn voor de fiscale administratie. Op deze manier wordt de fiscale administratie dan ook op de hoogte gebracht van het feit dat een dossier werd doorgemeld aan het parket.

Wat de onderliggende misdrijven van de aan het parket doorgemelde dossiers betreft, werd nader toegelicht dat voor het jaar 2015 in 52 gevallen[77] het onderliggend misdrijf verband hield met ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd (hiertegenover stond een bedrag van 235,29 miljoen euro aan verdachte witwasverrichtingen, hetgeen dus niet noodzakelijk samenvalt met het effectief bedrag aan ontdoken belasting).[78] 5 van deze dossiers hielden verband met een btw-carrousel. De resterende 47 dossiers hielden verband met andere vormen van fiscale fraude. Van deze 47 dossiers was België in 33 gevallen het benadeelde land.[79] Aansluitend werd ook nog verduidelijkt dat slechts in 2 gevallen dossiers waarin Belgen betrokken waren, na een mededeling van een buitenlands meldpunt, werden doorgemeld aan het parket (1 door Luxemburg en 1 door Hongkong). Tijdens de hoorzitting werd de hoop uitgedrukt dat onze buurlanden (o.m. Frankrijk en Nederland) ook meer dossiers zouden melden aan de CFI waarin Belgen betrokken zijn.

Eveneens werd toegelicht dat het aantal gevallen van btw-carrouselfraude aanzienlijk gedaald is de laatste jaren.[80] Dit wordt door de CFI toegeschreven aan het

[76] Gezien er 5 185 meldingen doorgemeld werden in 2014 (1 131 dossiers en 4 054 aanvullingen) zijn er ten opzichte van 2015 (3 646) 29,68 % minder doormeldingen. Als er enkel gekeken wordt naar het aantal nieuwe dossiers is er een daling van 12,29 % (1 131 in 2014 ten opzichte van 992 in 2015).

[77] Naderhand heeft de CFI in de antwoorden op de vragen evenwel geantwoord dat er 155 doormeldingen waren voor ernstige fiscale fraude. Indien de “aanvullingen” buiten beschouwing worden gelaten, waren er overigens slechts 28 “nieuwe” dossiers voor ernstige fiscale fraude.

[78] Eveneens werd nader vermeld dat t.e.m. 30 juni 2016 in 18 gevallen het onderliggend misdrijf verband hield met ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd (met een bedrag van 52,38 miljoen euro aan verdachte witwasverrichtingen). Slechts in één geval ging het om een btw-carrouselfraude.

[79] Frankrijk: 8 dossiers / Nederland: 3 dossiers / Madagaskar: 1 dossier / Singapore: 1 dossier / Polen: 1 dossier.

[80] In 2007: 59 gevallen / in 2008: 33 gevallen / in 2009: 25 gevallen / in 2010: 29 gevallen / in 2011: 15 gevallen / in 2012: 7 gevallen / in 2013: 12 gevallen / in 2014: 24 gevallen.

— 898 requêtes adressées à des homologues étrangers.

Finalement, sur la base des informations obtenues, 3 646 dossiers ont été transmis aux autorités judiciaires (dont 992 nouvelles transmissions et 2 654 transmissions complémentaires)[76] et 284 dossiers ont été transmis aux autorités administratives, notamment au CAF. Il s’agit en particulier de dossiers susceptibles d’intéresser l’administration fiscale. De cette manière, l’administration fiscale est également informée du fait qu’un dossier a été transmis au parquet.

Concernant les infractions sous-jacentes des dossiers transmis au parquet, il a été précisé que, pour l’année 2015, le crime sous-jacent était lié à la fraude fiscale grave, organisée ou non, dans 52 cas[77] (à cet égard, le montant des opérations de blanchiment suspectes s’élevait à 235,29 millions d’euros, ce qui ne correspond donc pas nécessairement au montant effectif de l’impôt éludé). [78] Cinq de ces dossiers étaient liés à une fraude à la TVA de type carrousel. Les 47 dossiers restants étaient liés à d’autres formes de fraude fiscale. La Belgique était le pays lésé dans 33 de ces 47 dossiers. [79] Il a également été précisé à cet égard que, dans deux cas seulement, des dossiers dans lesquels des Belges étaient concernés ont été transmis au parquet (un par le Luxembourg et un par Hong Kong) après une communication d’un point de contact étranger. Le vœu de voir les pays voisins (notamment la France et les Pays-Bas) communiquer également plus de dossiers concernant des Belges à la CTIF a été formulé durant de l’audition.

Il a également été expliqué que le nombre de cas de fraude à la TVA de type carrousel avait considérablement diminué au cours des dernières années. [80] La

[76] Sachant que 5 185 déclarations ont été transmises en 2014 (1 131 nouveaux dossiers et 4 054 compléments), il y a eu en 2015 29,68 % de transmissions en moins (3 646) que l’année précédente. Si l’on tient seulement compte du nombre de nouveaux dossiers, on constate une diminution de 12,29 % (1 131 dossiers en 2014, contre 992 en 2015).

[77] Par la suite, la CTIF a cependant indiqué dans les réponses aux questions qu'il y avait eu 155 déclarations de soupçon pour fraude fiscale grave. Si l'on ne tient pas compte des “compléments”, il n'y a d'ailleurs eu que 28 “nouveaux” dossiers de fraude fiscale grave.

[78] Il a également été précisé que, jusqu’au 30 juin 2016, l’infraction sous-jacente était liée à la fraude fiscale grave, organisée ou non, dans 18 cas (qui consistaient en des opérations de blanchiment suspectes pour un montant de 52,38 millions d’euros). Un cas uniquement concernait une fraude à la TVA de type carrousel.

[79] France: 8 dossiers / Pays-Bas: 3 dossiers / Madagascar: 1 dossier / Singapour: 1 dossier / Pologne: 1 dossier.

[80] En 2007: 59 cas / en 2008: 33 cas / en 2009: 25 cas / en 2010: 29 cas / en 2011: 15 cas / en 2012: 7 cas / en 2013: 12 cas / en 2014: 24 cas.

feit dat btw-carrousels snel worden opgespoord door de CDGEFID.

2.3. *De visie van de CFI m.b.t. het begrip "ernstige fiscale fraude"*

Daartoe aangezocht door de Commissie heeft de CFI tevens haar visie gegeven m.b.t. de opportuniteit om het begrip "ernstige fiscale fraude" al dan niet nader te omlijnen. De CFI brengt in dit verband in herinnering dat het Grondwettelijk Hof in twee arresten[81] heeft geoordeeld dat het begrip "ernstige fiscale fraude" voldoende duidelijk is, zodat er zich in ieder geval geen wetswijziging opdringt.[82]

De CFI brengt eveneens in herinnering dat de wetgever de notie "ernstige" fraude destijds verduidelijkt heeft in de memorie van toelichting bij de programmawet van 27 april 2007,[83] waarnaar tevens wordt verwezen in de memorie van toelichting bij de wet van 15 juli 2013.[84]

Met name voor de bepaling van het "ernstige karakter" werd binnen die context verwezen naar de "aanmaak en/of het gebruik van valse stukken" alsook naar "het omvangrijke bedrag van de verrichting en het abnormaal karakter van dit bedrag gelet op de activiteiten of het eigen vermogen van de cliënt".

Volgens de CFI heeft het totaal geen nut de notie "ernstige fiscale fraude" nader te omlijnen. Daartoe wordt verwezen naar de parlementaire voorbereiding van de wet van 11 januari 1993 en van de wet van 7 april 1995 die tot op vandaag relevant zouden zijn. Met name wijst de CFI er op dat het niet de bedoeling is geweest dat meldingsplichtigen zich vragen zouden gaan stellen omtrent het feit of er al dan niet een inbreuk is geweest op een specifieke bepaling van het Strafwetboek. De essentie bestond erin dat meldingsplichtigen zich ervan zouden vergewissen dat zij te maken hadden met een bepaald type van criminaliteit of van misdadiger.[85] De verdere selectie (en de noodzakelijkheid om door te melden aan het Parket) is daarbij een prerogatief van de CFI (dat ter zake als een filter fungeert).[86]

81 GwH, 13/2015, 5 februari 2015 en 41/2015, 26 maart 2015, *www.const-court.be* .

82 Zie hierover ook de samengevoegde vragen van de heer Peter Vanvelthoven aan de minister van Justitie over "de uitspraken van het Grondwettelijk Hof inzake het begrip 'ernstige fiscale fraude'" (nr. 3549) en mevrouw Sophie De Wit aan de minister van Justitie over "het begrip 'ernstige fiscale fraude" (nr. 3566)) (CRIV 54 COM 145, pagina 56 en volgende).

83 DOC Kamer, nr. 51- 3058/001, blz. 52.

84 DOC Kamer, nr. 53-2763/001, blz. 8.

85 Parl. St., Senaat, 468/1, B.Z. 1991-1992, memorie van toelichting, p.8 en Parl. St., Senaat, 1994-1995, nr. 1323-1, blz. 2 en 3.

86 Parl.St., Kamer, 1992-1993, nr. 689/2, blz. 3; A. DE NAUW, *Les métamorphoses administratives du droit pénal de l'entreprise*, Gent, Mys & Breesch, 1994, blz. 135.

CTIF attribue cette baisse au fait que les cas de fraude à la TVA de type carrousel sont rapidement détectés par l'OCDEFO.

2.3. *La vision de la CTIF concernant la notion de "fraude fiscale grave"*

À la demande de la commission, la CTIF a également fait part de sa vision concernant l'opportunité de préciser ou non la définition de la notion de "fraude fiscale grave". La CTIF rappelle à cet égard que la Cour constitutionnelle a jugé dans deux arrêts[81] que la notion de "fraude fiscale grave" est suffisamment claire, si bien qu'aucune modification législative ne s'impose en tout cas. [82]

La CTIF rappelle par ailleurs que le législateur a, par le passé, clarifié la notion de fraude "grave" dans l'exposé des motifs de la loi-programme du 27 avril 2007[83], auquel il est également renvoyé dans l'exposé des motifs de la loi du 15 juillet 2013.[84]

La notion de "gravité", notamment, est déterminée dans ce contexte par "la confection et/ou l'usage de faux documents" et "le montant élevé de la transaction et le caractère anormal de ce montant eu égard aux activités ou à l'état de fortune du client".

La CTIF estime qu'il est totalement inutile de définir de façon plus précise la notion de "fraude fiscale grave". Il est renvoyé à cet égard aux travaux préparatoires de la loi du 11 janvier 1993 et de la loi du 7 avril 1995 qui restent pertinents à ce jour. La CTIF souligne qu'il n'a jamais été question d'exiger des entités assujetties à l'obligation de déclaration qu'elles s'interrogent sur le fait de savoir s'il y a infraction à telle disposition spécifique du Code pénal. Il s'agit en fait de savoir si elles ont affaire à tel ou tel type de criminalité ou de criminel.[85] La sélection ultérieure (et l'appréciation de la nécessité de signaler ou non au parquet) constitue une prérogative de la CTIF (qui joue en l'occurrence le rôle d'un filtre).[86]

81 Cour constitutionnelle, 13/2015, 5 février 2015 et 41/2015, 26 mars 2015, *www.const-court.be* .

82 Voir également en la matière les questions jointes de M. Peter Vanvelthoven au ministre de la Justice sur "la décision de la Cour constitutionnelle concernant la notion de 'fraude fiscale grave'" (n° 3549) et de Mme Sophie De Wit au ministre de la Justice sur "la notion de 'fraude fiscale grave'" (nr. 3566)) (CRIV 54 COM 145, page 56 et suivantes).

83 *Doc. Parl. Chambre,* n° 51-3058/001, p. 52.

84 *Doc. Parl. Chambre,* n° 53-2763/001, p. 8.

85 *Doc. Parl. Senat*, 468/1, SE 1991-1992, exposé des motifs, p. 8 et *Doc. Parl. Senat*, 1994-1995, n° 1323-1, p. 2 et 3.

86 *Doc. Parl. Chambre*, 1992-1993, n° 689/2, p. 3.; A. DE NAUW, *Les métamorphoses administratives du droit pénal de l'entreprise*, Gand, Mys & Breesch, 1994, p. 135.

De CFI voegt hier ook nog aan toe dat de invoeging van een definitie van het begrip ernstige fiscale fraude in de antiwitwaswet geen enkel nut hebben voor de meldingsplichtigen vermits zowel de Vierde AML-Richtlijn, als de ontwerpwet in wording tot omzetting van deze richtlijn nu expliciet onderstrepen dat het niet aan de onderworpen entiteiten is om de onderliggende criminele activiteit van de vermoede witwaspraktijk te identificeren. De vraag wat nu al dan niet ernstig is, moet uiteindelijk door de CFI worden beslecht. Dergelijke verduidelijking strekt er net toe elke discussie ter zake te vermijden.

Volgens de CFI is het bijgevolg ook niet langer opportuun artikel 28 van de wet 11 januari 1993, dat specifiek betrekking heeft op vermoedens van witwassen van geld afkomstig uit ernstige, al dan niet georganiseerde fiscale fraude, te handhaven.

2.4. *Witwassen en virtuele betalingssystemen*

Tijdens de hoorzitting kwam tevens de vraag aan bod hoe er wordt opgetreden tegen virtuele betalingssystemen, zoals bitcoin. De CFI heeft in dit verband aangegeven dat zij, als nationaal coördinatieorgaan van de strijd tegen witwassen en de financiering van terrorisme, sinds eind 2011 de evolutie in nieuwe betaalsystemen op de voet opvolgt. Voor deze analyse werd samengewerkt met een aantal andere Belgische diensten betrokken bij de materie.

De CFI erkent dat virtuele betaalsystemen, zoals bitcoin, een reëel risico inhouden op misbruik voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme. Dit risico heeft vooral betrekking op het tweede witwasstadium, de circulatie van fondsen. Bitcoin laat immers toe om op anonieme wijze waarde te transfereren tussen de verschillende gebruikers van het systeem en maakt het zeer moeilijk om het spoor van het geld te volgen.

Niettemin moeten de risico's volgens de CFI ook niet worden overschat. Bitcoins kunnen weliswaar gebruikt worden om fondsen vrij te laten circuleren, maar voor de eerste fase – de inbreng – en de laatste fase van het witwasproces – de investering – moet nog altijd gebruik gemaakt worden van de traditionele financiële kanalen. Het geld moet immers omgezet worden van reële naar virtuele munt en omgekeerd, wat – uitgezonderd voor kleine bedragen – steeds een identificatie van de betrokken partijen vereist. Het preventieve antiwitwassysteem, dat gebaseerd is op meldingen van verdachte verrichtingen door financiële instellingen en een aantal niet-financiële beroepen, kan dus ook in stelling gebracht worden tegen verdachte operaties via bitcoin.

La CTIF ajoute en outre que l'insertion d'une définition de la notion de fraude fiscale grave dans la loi sur le blanchiment d'argent n'aurait aucune utilité pour les entités assujetties à l'obligation de déclaration, puisque tant la quatrième directive anti-blanchiment que le futur projet de loi transposant ladite directive prévoient explicitement qu'il n'appartient pas aux entités assujetties à l'obligation de déclaration d'identifier les activités criminelles liées aux possibles pratiques de blanchiment. La question de savoir ce qui est grave ou non doit en fin de compte être tranchée par la CTIF, ce qui devrait précisément permettre d'éviter toute discussion à ce sujet.

La CTIF estime par conséquent qu'il ne se justifie plus de maintenir l'article 28 de loi du 11 janvier 1993, qui concerne spécifiquement les soupçons de blanchiment de capitaux provenant de la fraude fiscale grave, organisée ou non.

2.4. *Blanchiment et systèmes de paiement virtuel*

Au cours de l'audition, il a également été question des actions menées contre les systèmes de paiement virtuel, par exemple contre le système des bitcoins. La CTIF a déclaré, à ce propos, qu'en tant qu'organe national de coordination de la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme, elle suit attentivement l'évolution de ces nouveaux systèmes depuis la fin 2011. Pour cette analyse, la CTIF a en outre collaboré avec d'autres services belges associés à cette question.

La CTIF reconnaît que les systèmes de paiement virtuel comme celui des bitcoins présentent un risque réel d'abus en matière de blanchiment d'argent et de financement du terrorisme. Ce risque se situe principalement au niveau de la deuxième étape du blanchiment: la circulation des fonds. En effet, le système des bitcoins permet à ses utilisateurs de transférer de la valeur de façon anonyme, de sorte qu'il est ensuite très difficile d'assurer la traçabilité de l'argent transféré.

Cependant, selon la CTIF, ces risques ne doivent pas être surestimés. Les bitcoins peuvent en effet être utilisés pour faire circuler des fonds, mais pour la première phase – l'injection – et la dernière phase du processus de blanchiment – l'intégration –, le passage par le système financier traditionnel reste obligatoire. L'argent réel doit être converti en monnaie virtuelle et vice-versa, ce qui suppose toujours – sauf pour les petits montants – l'identification des parties concernées. Le système de prévention du blanchiment, basé sur des déclarations de soupçon du secteur financier et de quelques professions non financières, peut donc aussi être utilisé contre les opérations de blanchiment menées au moyen des bitcoins.

De CFI voegt hier ook nog aan toe dat op heden slechts een zeer beperkt aantal meldingen met betrekking tot virtuele munten, werden ontvangen. De CFI wijdt dit aan het feit dat deze betalingssystemen in de praktijk slechts een marginaal aandeel uitmaken van het betalingsverkeer in België. Voorlopig beschikt de CFI dus niet over aanwijzingen dat bitcoin of andere virtuele betaalsystemen op grote schaal gebruikt worden om geld wit te wassen. Wegens bepaalde inherente risico's volgt de CFI de evolutie rond bitcoin en andere "nieuwe" betaalsystemen in samenwerking met nationale en internationale partners niettemin op de voet op. Op nationaal vlak werd recent vergaderd met de N.B.B., de FSMA en de politie over dit onderwerp. Op internationaal vlak werd binnen de Egmont Group in 2015 een project over "virtual currencies" afgerond, waaraan de CFI deelnam. Ook de FATF heeft verschillende projecten rond de problematiek van nieuwe betaalsystemen en virtuele munten uitgewerkt en heeft een aantal aanbevelingen gedaan rond de reglementering ervan. Het grootste probleem hierbij is het gebrek aan uniform internationaal regelgevend kader, voor een fenomeen dat van nature virtueel en dus niet aan specifieke jurisdicties gebonden is. In de vijfde AML/CFT-Richtlijn zou de EU de houding tegenover nieuwe betaalsystemen op Europees niveau willen stroomlijnen en de aanpak van de risico's willen harmoniseren.

2.5. *De specificiteit van de meldingsplichten van diverse beroepsgroepen*

Tijdens de vergadering werden diverse vragen gesteld omtrent de meldingsplichten van de beroepsgroepen die vaak fiscaal advies verlenen (cijferberoepen, advocaten, notarissen, …) en tevens in de regel onderworpen zijn aan een specifieke deontologie. De vraag rees in welke mate op dit vlak geen spanningsveld ontstaat met de door de preventieve antiwitwaswet opgelegde meldingsplichten.

In het algemeen wees de CFI erop dat de deontologie op geen enkele manier afbreuk kan doen aan de correcte toepassing van de preventieve antiwitwaswet. Dit neemt uiteraard niet weg dat er wel naar gestreefd werd om een juist evenwicht te vinden tussen de strijd tegen het witwassen enerzijds, en de garantie dat de beoogde beroepscategorieën hun werkzaamheden (gedekt door het beroepsgeheim en in voorkomend geval gestuurd door de rechten van verdediging) moeten kunnen uitoefenen. Zonder dergelijk evenwicht zou het immers

La CTIF ajoute encore qu'elle n'a reçu à ce jour qu'un nombre très limité de déclarations relatives à l'utilisation de monnaies virtuelles. La CTIF l'impute au fait que ces systèmes de paiement ne représentent en pratique qu'une part marginale des paiements en Belgique. Actuellement, la CTIF ne dispose donc pas d'éléments indiquant que Bitcoin ou d'autres systèmes de paiement virtuel soient utilisés à grande échelle afin de blanchir des capitaux. Toutefois, vu certains risques inhérents, la CTIF suit de près l'évolution de Bitcoin et des autres "nouveaux" systèmes de paiement, en collaboration avec d'autres partenaires nationaux et internationaux. Au niveau national, des réunions ont été organisées récemment à ce sujet avec la BNB, la FSMA et la police. Au niveau international, le Groupe Egmont a finalisé en 2015 en son sein un projet concernant les "*virtual currencies*" (monnaies virtuelles), auquel la CTIF a participé. Le GAFI a également mis sur pied différents projets autour de la problématique des nouveaux systèmes de paiement et des monnaies virtuelles et a formulé un certain nombre de recommandations concernant leur réglementation. Le problème majeur à cet égard est l'absence de cadre réglementaire international uniforme, pour un phénomène qui est par nature virtuel et n'est donc pas lié à des juridictions spécifiques. Dans la cinquième directive LBC/FT, l'Union européenne voudrait harmoniser au niveau européen l'attitude envers les nouveaux systèmes de paiement et harmoniser la gestion des risques.

2.5. *La spécificité des obligations de déclaration de divers groupes professionnels*

Au cours de la réunion, diverses questions ont été posées à propos des obligations de déclaration des groupes professionnels qui fournissent souvent des conseils fiscaux (professions du chiffre, avocats, notaires, …) et sont en général également soumis à une déontologie spécifique. La question s'est posée de savoir dans quelle mesure il n'existe pas une zone de tension dans ce domaine avec les obligations de déclaration imposées par la loi anti-blanchiment préventive.

De manière générale, la CTIF a souligné que la déontologie ne peut en aucune manière porter atteinte à l'application correcte de la loi anti-blanchiment préventive. Il n'en demeure pas moins que l'on s'est efforcé de trouver un juste équilibre entre, d'une part, la lutte contre le blanchiment et, d'autre part, la garantie que les catégories professionnelles visées puissent exercer leurs activités (en étant couvertes par le secret professionnel et, le cas échéant, en tenant compte des droits de la défense). Sans cet équilibre, il serait en

onmogelijk zijn om een medewerking te verkrijgen van de genoemde beroepsgroepen.[87]

2.6. *De rol van de CFI bij de fiscale regularisaties*

Specifiek m.b.t. de fiscale regularisaties werd aangegeven dat de rol van de CFI m.b.t. de eerste twee regularisatierondes (EBA en EBA*bis*) zeer beperkt was. Aan de CFI werd enkel gevraagd te attesteren dat de aan de financiële instellingen voorgestelde regularisatie wel degelijk strookt met het regularisatieattest uitgereikt door de fiscale administratie.

M.b.t. EBA*ter* wordt aangegeven dat de CFI over meer bevoegdheden beschikte om na te gaan of achter de fiscale (of sociale) regularisatie geen andere misdrijven schuilgingen. Er wordt wel toegelicht dat dit bijkomend onderzoek initieel niet echt aanleiding heeft gegeven tot veel dossiers.[88] Hierbij geeft de CFI ook aan dat de wetgever destijds beslist heeft dat het (bij de regularisatie-aangifte te voegen) fraudeschema niet aan de CFI wordt meegedeeld. De wetgever had hierbij toegelicht dat het parket in voorkomend geval het fraudeschema zal kunnen inkijken nadat de CFI in voorkomend geval iets verdachts zou opmerken.[89] Deze beslissing heeft er volgens de CFI wel toe geleid dat het onderzoek van regularisatiedossiers aanzienlijk wordt bemoeilijkt[90]. De CFI zelf is er voorstander van de wet in die zin aan te passen. De CFI licht wel nader toe dat recent – en op basis van een samenwerking met de Luxemburgse autoriteiten – bijkomende informatie werd verkregen die op bepaalde dossiers een ander licht kan werpen. Daarbij wordt het voorbeeld gegeven van een in 2008 failliet verklaarde vennootschap (waardoor 300 mensen werkloos werden). De bestuurders hebben naderhand 200 000 euro à 300 000 euro

87 Zie ook GwH, 10/2008, 23 januari 2008, *www.const-court.be.*

88 In 2014 werden 1 397 attesten ontvangen. Dit gaf aanleiding tot 5 doormeldingen / In 2015 werden 3 608 attesten ontvangen. Dit gaf aanleiding tot 4 doormeldingen. In 2016 (30/09) werden 1 100 attesten ontvangen. Dit gaf tot geen enkele doormelding aanleiding.

89 Parl.St. Kamer 2012-2013, DOC 53 2874/004, 30.

90 Artikel 124 van de programmawet van 27 december 2005 (EBA*bis*), als gewijzigd bij artikel 6 van de wet van 11 juli 2013 (EBA*ter*), bepaalt immers dat, zodra het regularisatieattest aan de aangever of zijn gemachtigde wordt verzonden, het Contactpunt regularisaties de CFI op de hoogte brengt van de regularisatie die werd gesloten en het een kopie bezorgt van het regularisatieattest en de bijbehorende informatie, "met uitzondering van het fraudeschema". Deze uitsluiting wordt gehandhaafd bij de wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie – EBA*quater* (*B.S.*, 29 juli 2016, artikel 7, vierde en achtste lid, alsook bijlage I van het koninklijk besluit van 9 augustus 2016 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van de artikelen 7 en 13 van de wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie, *B.S.*, 18 augustus 2016).

effet impossible d'obtenir la coopération des groupes professionnels cités.[87]

2.6. *Le rôle de la CTIF dans les régularisations fiscales*

En ce qui concerne spécifiquement les régularisations fiscales, il a été indiqué que le rôle de la CTIF dans le cadre des deux premières régularisations (DLU et DLU*bis*) était très limité. La CTIF a uniquement été invitée à attester que la régularisation proposée aux établissements financiers correspondait bien à l'attestation de régularisation délivrée par l'administration fiscale.

En ce qui concerne la DLU*ter*, les représentants de la CTIF ont indiqué que celle-ci disposait de davantage de compétences pour vérifier si la régularisation fiscale (ou sociale) ne cachait pas d'autres infractions. Ils ont expliqué que cet examen supplémentaire n'a pas vraiment donné lieu initialement à l'ouverture de nombreux dossiers.[88] À cet égard, la CTIF indique aussi que le législateur avait décidé précédemment que le schéma de fraude (déposé par le contribuable avec sa demande de régularisation) ne serait pas communiqué à la CTIF. Le législateur avait expliqué à ce propos que le parquet pourrait, le cas échéant, consulter le schéma de fraude si la CTIF avait remarqué quelque chose de suspect.[89] Selon la CTIF, cette décision a cependant considérablement compliqué l'examen des dossiers de régularisation.[90] La CTIF plaide elle-même en faveur d'une modification de la loi en ce sens. Les représentants de la CTIF précisent cependant que récemment – sur la base d'une collaboration avec les autorités luxembourgeoises –, des informations supplémentaires permettant de jeter un regard nouveau sur certains dossiers ont été reçues. Ils citent l'exemple d'une société déclarée en faillite en 2008 (entraînant le licenciement de 300 personnes). Les

87 Voir également C.C., 10/2008, 23 janvier 2008, *www.const-court.be* .

88 En 2014, 1 397 attestations ont été reçues. Celles-ci ont donné lieu à 5 transmissions / En 2015, 3 608 attestations ont été reçues. Celles-ci ont donné lieu à 4 transmissions. En 2016 (30/09), 1 100 attestations ont été reçues. Celles-ci n'ont donné lieu à aucune transmission.

89 Doc. parl. Chambre 2012-2013, DOC 53 2874/004, 30.

90 En effet, d'après l'article 124 de la loi-programme du 27 décembre 2005 (DLU*bis*), tel que modifié par l'article 6 de la loi du 11 juillet 2013 (DLU*ter*), dès que l'attestation-régularisation a été transmise au déclarant ou à son mandataire, le Point de contact informe la CTIF de la régularisation qui a été conclue, et lui envoie une copie de l'attestation-régularisation ainsi que des explications qui accompagnent la déclaration-régularisation "à l'exception du schéma de fraude". Cette exclusion est maintenue par la loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale – DLU*quater* (*M.B.*, 29 juillet 2016, article 7 alinéa 4 et 8, et annexe I de l'arrêté royal du 9 août 2016 fixant les modèles des formulaires à utiliser en exécution des articles 7 et 13 de la loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale, *M.B.*, 18 août 2016).

geregulariseerd. Op basis van een samenwerking met de Luxemburgse autoriteiten maakt de CFI zich sterk dat op basis hiervan andere misdrijven (zoals misbruik van vennootschapsgoederen of misdrijven i.v.m. de staat van faillissement) kunnen worden aangetoond. Hieraan wordt wel toegevoegd dat de CFI "op basis van het retroactiviteitsbeginsel" geen dossiers zal heropenen, behalve wanneer zij een nieuwe melding met aanvullende (financiële) verrichtingen ontvangt.

Daarnaast haalt de CFI ook aan dat de regularisatieaangiften die niet betaald werden, onontvankelijk verklaard werden of waarin het Contactpunt Regularisaties zich onbevoegd verklaard heeft, tot op heden niet worden overgemaakt aan de CFI. Volgens de CFI is zulks nochtans opportuun omdat net deze aangiften waardevolle inlichtingen kunnen bieden.

Tot slot heeft de CFI ook nog volgende tabel bezorgd van de meldingen die ontvangen werden in het kader van de fiscale regularisatie:

Jaar	Meldingen FOD Financiën	Meldingen banken
2013	0	32
2014	1 397	121
2015	3 608	153
2016	1 100	154

2.7. Het onderzoek van de CFI n.a.v. de Panama Papers

Wat specifiek de *Panama Papers* betreft, deelt de CFI mee dat zij van het CAF een lijst van belastingplichtigen (natuurlijke personen en rechtspersonen) hebben gekregen en dat zij daarnaast meldingen binnen kregen van banken, notarissen en revisoren, met verwijzing naar de *Panama Papers*. De van de CFI verkregen lijst bevatte 240 namen.

De verkregen informatie werd gekruist met de gegevens van de eigen databank.

Vervolgens werd – op basis van een getrapte redenering – beslist of het dossier zou worden doorgemeld aan het parket, dan wel zou worden geklasseerd. Deze getrapte redenering werd als volgt opgebouwd:

administrateurs de celle-ci ont régularisé ultérieurement 200 000 euros à 300 000 euros. Sur la base d'une collaboration avec les autorités luxembourgeoises, la CTIF se fait fort de pouvoir prouver d'autres infractions (comme l'abus de biens sociaux ou des infractions relatives à l'état de faillite). Les représentants ajoutent cependant que la CTIF ne rouvrira pas de dossiers "sur la base du principe de rétroactivité", sauf si elle reçoit une nouvelle déclaration de soupçon concernant d'autres opérations (financières).

La CTIF indique en outre qu'à l'heure actuelle, les déclarations-régularisation qui n'ont pas été payées, qui ont été déclarées irrecevables ou pour lesquelles le Point de contact Régularisations s'est déclaré incompétent ne sont pas transmises à la CTIF. La CTIF estime que ce serait pourtant une bonne chose, étant donné que ces déclarations peuvent précisément fournir des informations précieuses.

Enfin, la CTIF a encore transmis le tableau suivant, qui reprend les déclarations qui ont été reçues dans le cadre de la régularisation fiscale:

Année	Déclarations du SPF Finances	Déclarations de banques
2013	0	32
2014	1 397	121
2015	3 608	153
2016	1 100	154

2.7. L'enquête de la CTIF à la suite des Panama Papers

En ce qui concerne spécifiquement les *Panama Papers*, la CTIF indique qu'elle a reçu du CAF une liste de contribuables (personnes physiques et personnes morales) et qu'elle a reçu par ailleurs des déclarations provenant de banques, de notaires et de réviseurs d'entreprises, dans lesquelles il était fait référence aux *Panama Papers*. La liste transmise à la CTIF contenait 240 noms.

Les informations obtenues ont été recoupées avec les données de la banque de données de la CTIF.

Ensuite, sur la base d'un raisonnement par étape, la CTIF a décidé s'il y avait lieu de transmettre le dossier au parquet ou de le classer. Ce raisonnement par étape était structuré comme suit:

— Is de betrokkene gekend in de databank van de CFI?

- Neen: dossier geklasseerd
- Ja (dit was het geval voor 98 van de 240 door de CAF geïdentificeerde personen): wat is de rol van de betrokkene?
    - Indirect: dossier geklasseerd
    - Direct: Wat is de status van het dossier?
        - Geklasseerd: dossier blijft geklasseerd
        - Niet geklasseerd: Gaat het om een witwasverrichting?
            - Neen: dossier geklasseerd
            - Ja: doormelding aan het parket

Bij dit alles wordt er wel op gewezen dat het geenszins een sinecure is om te bepalen of er daadwerkelijk sprake is van een witwasverrichting, hetgeen nochtans een cruciaal element is om daadwerkelijk tot een doormelding aan het parket over te gaan. De CFI wijst er met name op dat:

— de oorsprong van het geld vaak zeer moeilijk te achterhalen is vermits de verrichtingen soms heel ver terug gaan in de tijd;

— het niet eenvoudig is om het basismisdrijf te detecteren. In eerste instantie wordt betracht een "andere" criminaliteitsvorm te detecteren, waarbij slechts in tweede instantie wordt teruggevallen op de piste van de ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd;

— in het kader van de verrichte regularisaties het fraudeschema niet bezorgd wordt (*cf. supra*).

Daarnaast wordt er eveneens op gewezen dat er meerdere moeilijkheden bestaan om bijkomende inlichtingen te verkrijgen. De CFI wijst er met name op dat:

— op basis van de vanwege het CAF verkregen informatie uitsluitend de identiteit van de belastingplichtigen gekend is, maar niet de rekeningverrichtingen zelf. Een mailing (naar de banken) wordt als een mogelijkheid vooropgesteld, maar is – zo werd toegelicht – arbeidsintensief en zou toch weinig resultaten opleveren (gelet op de meldingsplicht van de banken). In dit verband wordt ook wel opgemerkt dat de recente toelating om het CAP te consulteren hieraan soelaas zou moeten bieden, hetgeen echter niet wegneemt dat de werking van het CAP toch nog op een aantal punten kan verbeterd worden (toegankelijkheid middels geïnformatiseerde toegang

— La personne concernée est-elle répertoriée dans la banque de données de la CTIF?

- Non: classement du dossier
- Oui (c'était le cas pour 98 des 240 personnes identifiées par le CAF): quel est le rôle de l'intéressé?
    - Rôle indirect: classement du dossier
    - Rôle direct: quel est le statut du dossier?
        - Classé: le dossier reste classé
        - Non classé: s'agit-il d'une opération de blanchiment?
            - Non: classement du dossier
            - Oui: transmission du dossier au parquet

Concernant ces différents points, il est souligné qu'il n'est pas facile de déterminer si une opération de blanchiment a réellement eu lieu. Or, il s'agit d'un élément crucial à l'égard de la transmission effective au parquet. La CTIF souligne notamment:

— que l'origine de l'argent est souvent très difficile à déterminer dès lors que les transactions sont parfois très anciennes;

— qu'il est difficile de détecter l'infraction de base. Dans un premier temps, le service essaie de détecter une "autre" forme de criminalité, puis la piste de la fraude fiscale grave, organisée ou non, n'est évoquée que dans un second temps;

— et que, dans le cadre des régularisations effectuées, le système de fraude n'est pas transmis (voir ci-dessus).

En outre, il est également noté qu'il est compliqué, pour plusieurs raisons, d'obtenir des informations complémentaires. La CTIF indique notamment que:

— sur la base des informations fournies par le CAF, ne service ne peut connaître que l'identité des contribuables, et non les opérations sur les comptes. La possibilité de prévoir un mailing (destiné aux banques) a été évoquée mais il a été indiqué que cette opération demanderait beaucoup de travail et ne produirait que peu de résultats (compte tenu de l'obligation de dénonciation des banques). À cet égard, il est également observé que l'autorisation récemment accordée permettant de consulter le Point de contact central devrait améliorer les choses dans ce domaine. Il n'empêche toutefois que le fonctionnement du Point de contact

en actualiteit teneinde te vermijden dat de verkregen informatie meerder maanden oud is).

— de CFI niet met elk land een Memorandum of Understanding (MoU) heeft op basis waarvan nadere informatie kan verkregen worden m.b.t. de buitenlandse rekening. Voorts laat de kwaliteit van de antwoorden soms te wensen over of geeft de betrokken Staat geen toestemming voor het verder gebruik van de verkregen inlichtingen. Tijdens de hoorzitting wordt Panama (waarmee sinds 2001 een MoU bestaat) expliciet als dergelijk problematisch land bestempeld. De CFI twijfelt er dan ook zeer sterk aan dat men ooit enige zinvolle informatie uit die hoek zal krijgen, en dit ofschoon m.b.t. 86 dossiers daadwerkelijk vragen aan de Panamese autoriteiten werden gesteld. Om die reden begrijpt de CFI dan ook niet waarom Panama op 19 februari 2016 door de FATF als een coöperatief land werd aangemerkt. Hieraan werd ook nog toegevoegd dat binnen de FATF België bereid was om administratieve ondersteuning te geven aan Panama met het oog op hervorming, maar geen voorstander was om Panama van de lijst te schrappen. Het was de keuze van een aantal leden van de FATF – exclusief België – om Panama van de lijst te schrappen. Hierbij werd de mening van de CFI niet gevraagd.

3. ***Federale Gerechtelijke Politie***

In het kader van het onderdeel "justitie en politie" werden op 4 oktober 2016 de heren Patrick Ludinant, directeur van de directie voor de Bestrijding van de zware en georganiseerde criminaliteit (DJSOC – federale politie) en Benoit Wolter, directeur operaties van de DJSOC – federale politie), gehoord.

De organisatie van de federale politie werd beschreven aan de hand van een organogram. De DJSOC is één van de vier centrale directies binnen de algemene directie van de gerechtelijke politie. Ze is belast met de bestrijding van de zware en georganiseerde criminaliteit, zowel op nationaal als op internationaal vlak.

De wet van 26 maart 2014 houdende optimalisatiemaatregelen voor de politiediensten heeft vier oude centrale directies samengebracht in één structuur. In het totaal werkten voorheen (vóór de optimalisatiemaatregelen) bij deze vier directies samen 486 mensen. Na de concrete toepassing van de optimalisatiemaatregelen, op 1 juli 2015, bedroeg het aantal medewerkers toegekend aan de DJSOC echter 268. Dit aantal is licht toegenomen (tot 292) ten gevolge van een beslissing van september 2015, waardoor er 16 speurders gespecialiseerd

central pourrait être amélioré sur certains points (en matière d'accessibilité grâce à un accès informatisé et d'actualisation afin d'éviter que les informations obtenues soient dépassées de plusieurs mois);

— la CTIF n'a pas signé, avec chaque pays, un protocole d'accord lui permettant d'obtenir des informations sur les comptes ouverts à l'étranger. En outre, la qualité des réponses laisse parfois à désirer ou l'État concerné n'autorise pas l'utilisation ultérieure des informations obtenues. Au cours de l'audition, le Panama (avec qui un protocole d'accord a été signé dès 2001) a été explicitement présenté comme l'un de ces États problématiques. Dès lors, la CTIF doute très sérieusement que l'on puisse jamais obtenir des informations utiles à partir de cette source bien que, pour 86 dossiers, des questions aient effectivement été posées aux autorités panaméennes. Par conséquent, la CTIF ne comprend pas pourquoi le Panama a été présenté comme un pays coopératif par le GAFI le 19 février 2016. Il a par ailleurs été ajouté, à ce propos, que la Belgique était disposée à fournir un soutien administratif au Panama, au sein du GAFI, en vue de certaines réformes mais qu'elle n'était pas favorable à ce que le Panama soit rayé de la liste. Ce sont certains membres du GAFI – dont la Belgique ne faisait pas partie – qui ont décidé de radier le Panama de la liste. L'avis de la CTIF n'a pas été sollicité à ce sujet.

3. ***Police judiciaire fédérale***

Dans le cadre du volet "justice et police", MM. Patrick Ludinant (directeur de la direction de la Lutte contre la criminalité grave et organisée (DJSOC), Police Fédérale) et Benoit Wolter (directeur des opérations DJSOC, Police Fédérale) ont été auditionnés le 4 octobre 2016.

L'organisation de la police fédérale a été décrite à l'aide d'un organigramme. La DJSOC est une des quatre directions centrales de la direction générale de la police judiciaire. Elle est en charge de la lutte contre la criminalité grave et organisée, nationale et internationale.

La loi du 26 mars 2014 portant des mesures d'optimalisation des services de police a regroupé quatre anciennes directions centrales en une seule. L'addition du personnel anciennement affecté à ces quatre directions – avant optimalisation – aboutissait à un nombre global de 486 membres. Et pourtant, au 1er juillet 2015, après mise en œuvre concrète de l'optimalisation, 268 collaborateurs étaient affectés à la DJSOC. Ce nombre s'est quelque peu accru en conséquence d'une décision datant de septembre 2015: 16 enquêteurs

in financiële aangelegenheden en 8 speurders belast met de bestrijding van cybercriminaliteit zijn bijgekomen. Van het personeel van de vier voormalige centrale directies die gefusioneerd zijn tot de DJSOC zijn er dus bij het optimaliseringsproces 194 mensen overgestapt naar andere diensten van de federale politie. Dit komt neer op een personeelsverlies van 40 %.

De DJSOC is onderverdeeld in "diensten", waarvan sommige louter operationeel, andere louter strategisch, en nog andere zowel operationeel als strategisch zijn. Een van de diensten is de CDGEFID (Centrale Dienst voor de bestrijding van georganiseerde economische en financiële delinquentie).

Vóór de "optimalisatie" waren er bij de CDGEFID 54 speurders en 16 fiscalisten. Sinds de optimalisatie blijven er slechts 16 speurders en 16 fiscalisten over.

Hierbij moet echter worden gepreciseerd dat in werkelijkheid slechts 11 van de 16 speurders binnen de CDGEFID actief zijn, aangezien 5 van hen gebruik hebben gemaakt van "mobiliteitsmaatregelen". Zij werken nu voor de Europese Commissie, voor de locale politie, voor terrorismebestrijding enzovoort, zodat ze in de praktijk geen financiële dossiers meer onderzoeken. De demotiverende onzekerheid omtrent het toekomstige beleid inzake de CDGEFID heeft bij sommigen een rol gespeeld bij de beslissing om in het kader van mobiliteitsmaatregelen de dienst te verlaten.

De fiscalisten van de CDGEFID zijn gespecialiseerd in welbepaalde deelgebieden van het fiscaal recht, waardoor het interessant is hen in het kader van onderzoeken te groeperen. De bijdrage van deze fiscalisten is waardevol want zonder hen zou men een beroep moeten doen op externe deskundigen, wat tot belangenvermenging zou kunnen leiden. De fiscalisten van de CDGEFID hebben de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie. De FOD Financiën vraagt de federale politie een fors bedrag (1 miljoen euro per jaar) voor de detachering van deze fiscalisten. Dit is nieuw, en de vrees bestaat dat de federale politie in de toekomst niet in staat zal zijn deze kosten langdurig te dragen.

Voorts zijn er nog twee politiemensen die de ondersteunende cellen coördineren, en vier verbindingsofficieren (twee bij de CFI en twee bij het COIV). De verbindingsofficieren bij de CFI vormen een zeer waardevol kanaal voor de overdracht van informatie van de politie aan de CFI, wat de doeltreffendheid van deze cel verhoogt. De taak van de twee coördinerende gerechtelijke politiemedewerkers bestaat in het coördineren van de

financiers et 8 enquêteurs en charge de la lutte contre la criminalité informatique se sont ajoutés, le nombre global de collaborateurs passant ainsi à 292. Le processus d'optimalisation a donc concrètement signifié une perte de 194 membres du personnel (qui étaient auparavant attachés à l'une des quatre directions centrales fusionnée en la DJSOC et qui, désormais, se trouvent dans d'autres services de la police fédérale – c'est une perte qui se chiffre à 40 %).

La DJSOC se subdivise en "sections": certaines sont purement opérationnelles, d'autres uniquement stratégiques, d'autres encore, enfin, ont un caractère mixte (opérationnel et stratégique). L'une des sections est l'OCDEFO, à savoir l'Office central de la lutte contre la délinquance économique et financière.

Avant "optimisation", il y avait, au sein de l'OCDEFO, 54 enquêteurs et 16 fiscalistes. Après optimisation, il n'y a plus que 16 enquêteurs et 16 fiscalistes.

Néanmoins, il est précisé que ce ne sont pas réellement 16 mais 11 enquêteurs qui sont en activité au sein de l'OCDEFO; 5 d'entre eux ont en effet profité des possibilités de "mobilité" (Commission européenne, police locale, terrorisme, …), de manière telle qu'ils n'effectuent plus concrètement d'enquêtes financières (les incertitudes politiques caractérisant l'avenir de l'OCDEFO ont joué un rôle dans le fait pour certains de profiter des facultés de mobilité et de quitter ce service – effet de démotivation).

Les fiscalistes de l'OCDEFO sont spécialisés dans des domaines précis du droit fiscal, d'où l'intérêt de les regrouper dans le cadre des enquêtes. Ces fiscalistes sont précieux, dès lors que, sinon, le recours à des "experts extérieurs" risque d'engendrer des conflits d'intérêts. Ces fiscalistes de l'OCDEFO ont la qualité d'officier de police judiciaire. Pour ces fiscalistes, la police fédérale se voit réclamer un montant important – un million par an – par le SPF Finances en tant que coût du détachement. Ceci est une nouveauté qui fait émerger des craintes quant à la capacité future de la police fédérale d'assumer ce coût sur le long terme.

À cela, il convient d'ajouter 2 policiers coordinateurs des cellules de soutien, ainsi que 4 officiers de liaison, deux à la CTIF (qui établissement une liaison très précieuse entre la police et la Cellule et une courroie de transmission d'informations en provenance de la police au profit de la Cellule, ce qui renforce l'efficacité de cette dernière) et deux à l'OCSC. Les 2 policiers coordinateurs judiciaires ont pour mission de coordonner

ondersteunde cellen (btw-fraude en georganiseerde sociale fraude).

De gemiddelde leeftijd van de financiële speurders bij de CDGEFID is tamelijk hoog.

Een brief van de procureurs-generaal bepaalt dat de CDGEFID slechts in bepaalde domeinen autonoom onderzoek mag voeren. Deze domeinen zijn fraude met financiële instrumenten, fraude ten nadele van de financiële belangen van de Europese Unie, grootschalige btw-carrouselfraude ten nadele van de financiële belangen van de Staat, alsook uiterst zeldzame complexe dossiers met een internationale dimensie, waarvoor specifieke expertise nodig is. Bovendien behandelt de CDGEFID tijdelijk dossiers zoals carrouselfraude; de centrale dienst neemt in deze gevallen de eerste maatregelen, bezorgt het dossier vervolgens aan de speurders in de arrondissementen en ondersteunt hen. Op verzoek levert de CDGEFID ook gewone steun in bijzondere materies waarvan het onderzoek door de arrondissementen dient te gebeuren, zoals fiscale zaken of sociale fraude.

Los van de technische van de ondersteuning van de speurders in de arrondissementen voert de CDGEFID de eerste onderzoeken zolang de verdachten niet zijn gelokaliseerd. Zodra de verdachten zijn gelokaliseerd, geeft de CDGEFID het dossier in handen van de speurders op arrondissementsniveau.

Door de hervorming zijn de politiediensten in de arrondissementen bevoegd geworden voor fiscale en sociale fraude en witwaspraktijken, die dus niet meer centraal door de CDGEFID worden onderzocht. Met de strijd tegen witwaspraktijken houdt de CDGEFID zich niet langer bezig, noch autonoom noch ondersteunend.

Dossiers inzake zware of georganiseerde sociale fraude behoren niet langer tot de kerntaken van de CDGEFID. In verband met de fiscale fraude heeft de aandacht van de CDGEFID, zoals uit de verklaringen van de gehoorde personen blijkt, zich opnieuw toegespitst op de fraudedossiers met een complexe en internationale dimensie. De CDGEFID heeft de fiscale-fraudedossiers die meerdere arrondissementen bestrijken, niet langer in de hand. De arrondissementele politiediensten zijn exclusief bevoegd voor het onderzoek en moeten hun advies zelf onderling op elkaar afstemmen, wat uiteindelijk gebeurt via de magistraten die het onderzoek leiden. Toch is het niet denkbeeldig dat een directeur van gerechtelijke politie een beroep doet op de CDGEFID en die laatste vraagt het onderzoek (tijdelijk) te coördineren.

les cellules de soutien (fraude TVA et fraude sociale organisée).

En termes d'effectifs, il apparaît que la moyenne d'âge des enquêteurs financiers est assez élevée.

Une lettre des procureurs généraux limite les matières dans lesquelles l'OCDEFO peut investiguer de manière autonome. Il s'agit des fraudes au moyen des instruments financiers, des fraudes aux intérêts financiers de l'Union européenne, des fraudes à la TVA de type carrousel de grande envergure et portant gravement atteinte aux intérêts financiers de l'État et des dossiers complexes à dimension internationale particulièrement peu fréquents et nécessitant une expertise spécifique. En outre, l'OCDEFO traite de manière temporaire des dossiers tels que les carrousels TVA en prenant les premières mesures et en passant ensuite la main aux enquêteurs d'arrondissement tout en leur offrant un appui. Enfin, l'OCDEFO offre un simple appui, sur demande, dans des matières particulières telles que les matières fiscales, ou encore, la fraude sociale (qui sont réservées à l'enquête dans les arrondissements).

Indépendamment du maintien d'un appui technique offert aux enquêteurs d'arrondissement, l'OCDEFO mène les premières enquêtes tant que les suspects ne sont pas localisés. Dès que les suspects peuvent être localisés, l'OCDEFO perd la main au profit des enquêteurs d'arrondissement.

L'OCDEFO ne "traite" donc plus, de manière centralisée, les fraudes fiscales, les fraudes sociales et le blanchiment (compétence des polices d'arrondissement, effet de la réforme). En ce qui concerne le blanchiment, l'OCDEFO ne s'en occupe plus, ni de manière autonome ni en appui.

Les dossiers de fraude sociale grave ou organisée ne sont plus l'apanage de l'OCDEFO. En ce qui concerne la fraude fiscale, les prérogatives de l'OCDEFO se sont, selon les dires des personnes auditionnées, reconcentrées sur les dossiers de fraudes à dimension internationale et complexe. L'OCDEFO a perdu la main sur les dossiers de fraudes fiscales qui chapeautent plusieurs arrondissements. Les polices d'arrondissement ont l'exclusivité de l'enquête et elles doivent elles-mêmes se coordonner entre elles, et ce au final par l'intermédiaire des magistrats qui dirigent l'enquête. Il n'est néanmoins pas inconcevable qu'un directeur de police judiciaire fasse appel à l'OCDEFO en lui demandant de coordonner (temporairement) l'enquête.

Veel steunaanvragen van de arrondissementele politiediensten aan de CDGEFID hebben te maken met sociale fraude, gelet op de knowhow die deze dienst ter zake heeft opgebouwd (en tevens gelet op het gebrek aan ervaring bij de genoemde politiediensten).

De doeltreffendheid van de DJSOC in het algemeen en van de CDGEFID in het bijzonder wordt beoordeeld aan de hand van criteria die worden opgesteld door de commissaris-generaal (onderzoeksmanagement; beheerscontrole; deelname aan de "MOTEM's" *(*gemengde onderzoeksteams*)*; aantal gevoerde autonome onderzoeken; uitgevoerde inbeslagnames in het raam van autonome onderzoeken; aantal gepresteerde uren in verband met autonome onderzoeken; aantal geïdentificeerde verdachten of daders). De uitgerolde initiatieven stoelen op samenwerking en complementariteit, en niet op concurrentie, tussen de DJSOC en de verschillende gedecentraliseerde gerechtelijke directies, waarvan er in totaal veertien zijn.

In verband met de MOTEM's werd het ontwerp van het destijds in uitzicht gestelde koninklijk besluit niet aangenomen. De politieke overheid heeft het begrip "MOTEM" als volgt omschreven: "De creatie van een MOTEM in elk ressort is slechts een model om invulling te geven aan een concept van multidisciplinaire samenwerking. Door behoud van een centrale onderzoekscapaciteit kunnen de gedetacheerde fiscale ambtenaren en hun expertise beheerd worden op centraal niveau maar werken in ondersteuning van de FGP's" – dus de federale gerechtelijke politie – "wat nu ook het geval is. Bovendien wordt via deze manier van werken de expertise niet versnipperd maar gebundeld".

Bij de vraag of een arrondissement zou kunnen beslissen geen prioriteit meer te verlenen aan de onderzoeken inzake financiële en fiscale aangelegenheden is voorzichtigheid geboden. Het Nationaal Veiligheidsplan beperkt de bewegingsvrijheid van de arrondissementen immers. Vooral de knowhow en de leeftijdspiramide blijven pijnpunten.

Voor de dossiers is het moeilijk "externe" deskundigen te vinden die én de vereiste competentie hebben én zich niet in een situatie van een belangenconflict bevinden.

Meermaals tijdens de hoorzitting wordt eraan herinnerd dat de parketten de onderzoeken leiden.

In 2015 heeft de CDGEFID 35 nieuwe onderzoeken gevoerd; in 2016 waren dat er 28, waaronder die in verband met de *Panama Papers*. In 2015 worden 5 aanhoudingen geregistreerd; in 2016 loopt dat aantal op tot 10. In 2015 is voor iets meer dan 20 miljoen euro

Beaucoup de demandes d'appui adressées par les polices d'arrondissement à l'OCDEFO ont trait à la fraude sociale, en raison de l'expertise engrangée par ce dernier dans le passé (et de l'absence d'expertise en la matière dans le chef des premières).

L'efficacité de la DJSOC en général, et de l'OCDEFO en particulier, est évaluée à l'aide de critères établis par la Commissaire générale (management de la recherche; contrôle de gestion; participation aux "MOTEM", c'est-à-dire les "teams d'enquête mixtes"*;* nombre d'enquêtes autonomes menées; saisies effectuées dans le cadre d'enquêtes autonomes; nombre d'heures prestées dans le cadre des enquêtes autonomes; nombre de suspects ou auteurs identifiés). Les initiatives mises en place impliquent un mode de coopération et de complémentarité, et non de concurrence, entre la DJSOC et les différentes directions judiciaires déconcentrées qui sont au nombre de 14.

En ce qui concerne les MOTEM, le projet d'arrêté royal prévu à l'époque n'a pas été adopté. Les autorités politiques ont décrit le concept de "MOTEM" comme suit: "La création d'un MOTEM dans chaque ressort n'est qu'un modèle de concrétisation d'un concept de collaboration multidisciplinaire. Grâce au maintien d'une capacité d'enquête centrale, les fonctionnaires fiscaux détachés (et leur expertise) peuvent être gérés au niveau central mais travaillent en appui des PJF," – c'est-à-dire de la police judiciaire fédérale –"ce qui est également le cas actuellement. En outre, cette méthode de travail n'éparpille pas mais rassemble l'expertise".[traduction]

Quant à la question de savoir si un arrondissement pourrait décider de ne plus accorder de priorité aux enquêtes en matière financière et fiscale, il convient d'être prudent. En effet, le Plan national de sécurité limite la marge de manœuvre des arrondissements. Le problème demeure certes celui de l'expertise et de la pyramide des âges.

Dans les dossiers, il est difficile de trouver des experts "extérieurs" qui ont la compétence requise mais qui ne se trouvent pas dans une situation de conflit d'intérêts.

Il est fait état, à plusieurs reprises de l'audition, en guise de rappel, du fait que les parquets dirigent les enquêtes.

En 2015, l'OCDEFO a mené 35 nouvelles enquêtes; en 2016, 28, dont celles relatives aux *Panama Papers*. En 2015, l'on comptabilise cinq arrestations; en 2016, le chiffre s'élève à dix arrestations. En 2015, un peu plus de 20 millions d'euros ont été saisis; en 2016, les

in beslag genomen, in 2016 voor ruim 240 miljoen euro. De in beslag genomen bedragen belanden pas definitief in de Schatkist nadat een definitief vonnis is gewezen. Intussen worden zij in bewaring gegeven bij het Centraal Orgaan voor de inbeslagname en de verbeurdverklaring. Op de dag van de hoorzitting zijn al 993 uren gepresteerd in verband met de *Panama Papers*-dossiers. Er werden 332 entiteiten geïdentificeerd – alle te kwalificeren als van Belgische oorsprong; eveneens 55 tussenpersonen (*facilitators* met betrekking tot het invoeren van het systeem; entiteit die aan de oprichting van de offshore ten grondslag ligt (natuurlijke persoon, sociale structuur, fiduciaire vennootschap, advocatenkantoor enzovoort)), van wie er op de dag van de hoorzitting slechts een tiental geïdentificeerd waren. Die *Panama Papers*-dossiers worden behandeld door de arrondissementsspeurders, onder leiding van de magistraten en met de steun van de CDGEFID. Op het federaal parket stemmen de magistraten hun acties op elkaar af.

De doeltreffendheid van het politiewerk hangt af van het vermogen van Justitie om in de follow-up te voorzien. Volgens de gehoorde personen is er inzake financiële aangelegenheden echter een acuut gebrek aan gespecialiseerde magistraten, zowel op de zetel als bij het gerechtelijk onderzoek of het opsporingsonderzoek. Het gebeurt dus dat de keten uiteindelijk doorbroken wordt.

Bovendien kunnen de verzoeken om “bijkomende onderzoekshandelingen” in het raam van de wet-Franchimont de voltooiing van de onderzoeken sterk afremmen, waardoor de redelijke termijn dreigt te worden overschreden.

Een negatief punt wordt onder de aandacht gebracht: het gebrek aan doeltreffende gegevensbanken inzake economische en financiële aangelegenheden (onder andere *Dolsis*).

Voorts dient te worden gewezen op de complexiteit en de logheid van de procedures inzake overheidsopdrachten, met het oog op het tot stand brengen van databanken op die gebieden. Uit een organisatorisch oogpunt zou moeten worden voorzien in het functioneel “delen” van de databanken tussen overheidsdiensten (waaronder de databanken van de FOD Financiën).

De bij de FOD Financiën gedetacheerde fiscalisten verliezen als gevolg van die detachering hun toegang tot de databanken van de FOD Financiën, om te voorkomen dat zonder controle door een magistraat opzoekingen worden gedaan naar genoemde personen.

Als aanbeveling, en met verwijzing naar de hoorzitting met de ambtenaren van de CFI, dringen de leidinggevenden van DJSOC erop aan dat aangiften bij de

montants saisis s’élèvent à plus de 240 millions d’euros. Les montants saisis n’aboutissent définitivement dans les caisses de l’État qu’au terme d’un jugement définitif. Entre-temps, ils sont déposés à l’Organe Central pour la Saisie et la Confiscation. Au jour de l’audition, l’on compte déjà 993 heures prestées en relation avec les dossiers *Panama Papers*. 332 entités, que l’on peut répertorier comme d’origine belge, ont été identifiées; l’on retrouve 55 intermédiaires (“facilitateurs” de la mise en place du système; entité à l’origine de la création de l’offshore (personne physique, structure sociale, fiduciaire, bureau d’avocats, etc.)), dont seulement une dizaine étaient identifiés le jour de l’audition. Ces dossiers *Panama Papers* sont traités par les enquêteurs d’arrondissement, sous la direction des magistrats, et avec l’appui offert de l’OCDEFO. Les magistrats se coordonnent au sein du Parquet fédéral.

L’efficacité du travail policier dépend de la capacité de la Justice à assurer le suivi. Or, il manque singulièrement, selon les personnes auditionnées, de magistrats spécialisés, tant au siège qu’à l’instruction ou à l’information, dans les matières financières. Il arrive donc que la chaîne soit rompue en fin de compte.

En outre, les demandes de “devoirs complémentaires”, dans le cadre de la loi Franchimont, sont de nature à retarder sensiblement l’aboutissement des enquêtes, avec le risque du dépassement du délai raisonnable.

Un point négatif est pointé: l’absence de banques de données efficaces en matière économique et financière (*Dolsis* notamment).

De même, il convient de souligner la complexité et la lourdeur des procédures de marchés publics qui permettent d’acquérir des banques de données dans ces matières. En termes organisationnels, il conviendrait de prévoir un “partage” fonctionnel des banques de données entre services publics (dont les banques de données du SPF Finances).

Les fiscalistes détachés du SPF Finances perdent, en conséquence de ce détachement, l’accès aux banques de données du SPF Finances, de manière à éviter des recherches sur des personnes dénommées qui échapperaient au contrôle d’un magistrat.

En guise de recommandation, et tout en renvoyant à l’audition des responsables de la CTIF, les responsables de la DJSOC insistent sur la nécessité que les

CFI beter zouden worden gecontextualiseerd, om de behandeling en follow-up ervan door de CFI doeltreffer te doen verlopen.

Zo ook suggereren de leidinggevenden van DJSOC, nog altijd als algemene aanbeveling:

— een omkering van de bewijslast inzake fiscale fraude;

— rechtsbescherming voor de “klokkenluiders”;

— het kopen van informatie toestaan (dat mag in sommige landen, bijvoorbeeld Oostenrijk);

— de aanschaf van applicaties waarmee de analyse van *big data* mogelijk wordt.

4. ***Parketmagistraten***

4.1. *Hoorzitting met de heer Gerard (parket Brussel)*

Op woensdag 28 september 2016 vond een hoorzitting plaats met de heer Paul Gerard, substituut bij het parket van Brussel.

De heer Gérard lichtte toe dat in navolging van de onthullingen door de onderzoeksjournalisten bij de CDGEFID een “moeder-dossier” werd geopend. Het openen van dergelijk dossier strekt er inzonderheid toe de problematiek in kaart te brengen (met identificatie van betrokken belastingplichtigen en tussenpersonen), onderzoek te verrichten naar de (al dan niet legitieme) oorsprong van het bewijsmateriaal en naar de authenticiteit van de gegevens.

De heer Gérard verwees voorts naar een begin september 2016 gehouden Eurojust-bijeenkomst. Het doel van deze bijeenkomst bestond erin een gezamenlijke positie te bepalen en de samenwerking tussen de diverse lidstaten te verbeteren. In dit verband werd er ook op gewezen dat Duitsland en Denemarken de gegevens hebben aangekocht. Er kon niet verduidelijkt worden bij wie deze gegevens werden aangekocht (de journalisten of de bron).

Tijdens de navolgende uiteenzetting besprak de heer Gérard de Powerpointpresentatie die tijdens de Eurojust-bijeenkomst werd becommentarieerd. Deze presentatie gaat nader in op het Duitse onderzoek naar de activiteiten van het filiaal van Commerzbank in Luxemburg. Nadere informatie werd mede verkregen dankzij een bijstandsverzoek gericht aan Luxemburg. Dit onderzoek heeft toegelaten de fraudeschema’s bloot te leggen en de rol van de tussenpersonen in kaart te brengen.

dénonciations à la CTIF soient davantage contextualisées, de manière à renforcer l’efficacité de traitement et le suivi par la CTIF.

De même, toujours en guise de recommandations générales, les responsables de la DJSOC suggèrent:

— Un renversement de la charge de la preuve en matière de fraude fiscale;

— Une protection juridique des “lanceurs d’alertes”;

— De permettre l’achat d’informations (comme tel est le cas dans certains pays comme l’Autriche);

— D’aquérir des applications permettant de faire de l’analyse *big data.*

4. ***Magistrats du parquet***

4.1. *Audition de M. Gérard (parquet de Bruxelles)*

Une audition de M. Paul Gérard, substitut au parquet de Bruxelles, a eu lieu le mercredi 28 septembre 2016.

M. Gérard a expliqué qu’un “dossier-mère” a été ouvert à l’OCDEFO à la suite des révélations faites par les journalistes d’investigation. L’ouverture d’un tel dossier vise notamment à définir la problématique (en identifiant les contribuables et les intermédiaires concernés), à enquêter sur l’origine (légitime ou non) des éléments de preuve et sur l’authenticité des données.

M. Gérard a en outre renvoyé à une réunion Eurojust qui a eu lieu début septembre 2016. Le but de cette réunion était de définir une position commune et d’améliorer la coopération entre les divers États membres. Dans ce cadre, il a également été souligné que l’Allemagne et le Danemark ont acheté les données. Il n’a pas pu être précisé auprès de qui ces données ont été achetées (les journalistes ou la source).

Dans la suite de son exposé, M. Gerard a évoqué la présentation Powerpoint qui a été commentée pendant la réunion Eurojust. Cette présentation analyse l’enquête allemande sur les activités de la filiale de la Commerzbank au Luxembourg. Des informations plus précises ont également été obtenues grâce à une demande d’assistance adressée au Luxembourg. Cette enquête a permis de mettre en évidence les schémas de fraude et d’identifier le rôle de l’intermédiaire.

De heer Gérard wijst erop dat de “fraudestructuren” de noodzakelijke tussenkomst impliceren van (inzonderheid Luxemburgse of Zwitserse) bancaire instellingen mede omwille van de inwerkingtreding van de Spaarrichtlijn. Zonder deze tussenkomst lijkt het inderdaad niet mogelijk om via offshorestructuren een vermogen te verbergen. Dit wordt volgens de heer Gérard ook bevestigd door het feit dat de kosten voor de oprichting en het beheer van de offshorestructuren niet rechtstreeks aan de uiteindelijke gerechtigde worden gefactureerd maar wel via de bankkosten in rekening worden gebracht.

De heer Gérard heeft tevens een aantal aanbevelingen geformuleerd.

Zo heeft hij er op gewezen dat offshorestructuren worden gebruikt om deel te nemen aan het rechtsverkeer, terwijl de identiteit van de natuurlijke personen die erachter schuil gaan, niet kan geïdentificeerd worden. Teneinde te vermijden dat dergelijke structuren op het Belgisch territorium misbruikt worden, stelt de heer Gérard dan ook voor om het *a priori* onmogelijk te maken dat dergelijke structuren aan het rechtsverkeer deelnemen. De heer Gérard koppelt dit aan het adagium *Fraus Omnia Corrumpit*.

Volgens de heer Gérard volstaat het dan ook om in de wet op te nemen dat het verboden is overeenkomsten te sluiten met entiteiten waarvan de maatschappelijke zetel gevestigd is in een belastingparadijs. De heer Gérard verwijst in dit verband ook naar de volgens hem gelijkaardige rechtsinstrumenten op Europees niveau.[91] Daarnaast wijst de heer Gérard erop dat er maatregelen vereist zijn om de constructie te dwingen de identiteit kenbaar te maken, bv. in het kader van een strafrechtelijke vervolging.

4.2. *Hoorzitting met de heren Lammens en Ruysschaert (parket Gent)*

Op dinsdag 10 januari 2017 vond een hoorzitting plaats met de heren Kristof Lammens en Olivier Ruysschaert, beiden substituut bij het parket van Gent.

M. Gérard souligne que les “structures de fraude” impliquent l’intervention nécessaire d’établissements bancaires (en particulier luxembourgeois et suisses) en raison notamment de l’entrée en vigueur de la directive sur l’épargne. Sans cette intervention, il paraît en effet impossible de dissimuler un patrimoine par le biais de structures offshores. Selon M. Gérard, cette donnée est également confirmée par le fait que les coûts de création et de gestion des structures offshores ne sont pas facturés directement au bénéficiaire effectif mais sont imputés par le biais de frais bancaires.

M. Gérard a également formulé un certain nombre de recommandations.

C’est ainsi qu’il a souligné que les structures offshores sont utilisées pour avoir la capacité juridique, alors que l’identité des personnes physiques qu’elles recouvrent ne peut pas être déterminée. Afin d’éviter le recours abusif à de telles structures sur le territoire belge, M. Gérard propose dès lors d’empêcher *a priori* que ces structures aient la capacité juridique. M. Gérard lie cette recommandation à l’adage *Fraus Omnia Corrumpit*.

Selon M. Gérard, il suffit dès lors d’inscrire dans la loi qu’il est interdit de conclure des conventions avec des entités dont le siège social est établi dans un paradis fiscal. M. Gérard renvoie à cet égard également aux instruments juridiques selon lui similaires au niveau européen.[91] En outre, M. Gérard fait observer que des mesures sont nécessaires pour contraindre la construction à dévoiler l’identité, par exemple dans le cadre de poursuites pénales.

4.2. *Audition de MM. Lammens et Ruysschaert (parquet de Gand)*

Le mardi 10 janvier 2017, il a été procédé à l’audition de MM. Kristof Lammens et Olivier Ruysschaert, tous deux substituts auprès du parquet de Gand.

[91] Verordening (EG) nr. 2111/2005 van het Europees Parlement en de Raad van 14 december 2005 betreffende de vaststelling van een communautaire lijst van luchtvaartmaatschappijen waaraan een exploitatieverbod binnen de Gemeenschap is opgelegd en het informeren van luchtreizigers over de identiteit van de exploiterende luchtvaartmaatschappij, en tot intrekking van artikel 9 van Richtlijn 2004/36/EG; Richtlijn 2009/16/EG van het Europees Parlement en de Raad van 23 april 2009 betreffende havenstaatcontrole.

[91] Règlement (CE) n° 2111/2005 du Parlement européen et du Conseil, du 14 décembre 2005, concernant l’établissement d’une liste communautaire des transporteurs aériens qui font l’objet d’une interdiction d’exploitation dans la Communauté et l’information des passagers du transport aérien sur l’identité du transporteur aérien effectif / Directive 2009/16/CE relative au contrôle de l’État du port.

• Personeelskader van het fiscaal parket van Gent

De sprekers hebben toegelicht dat het huidige personeelskader bestaat uit vier fiscale substituten. Binnen zeer korte termijn zal hier een vijfde substituut aan toegevoegd worden. Daarnaast is er ook een contigent van drie gedetacheerde fiscale ambtenaren. De sprekers achten het belangrijk dat het openbaar ministerie inspraak heeft in de selectie van deze ambtenaren (hetgeen effectief het geval is), vermits er op het terrein zeer intensief met hen wordt samengewerkt. De sprekers zijn tevens opgetogen over het feit dat er een uitbreiding van het aantal gedetacheerde ambtenaren werd aangekondigd, gelet op de absolute meerwaarde die deze ambtenaren – in hun samenwerking met de politiediensten en het parket – kunnen bieden. Er wordt tevens benadrukt dat er geen rekruteringsproblemen worden ondervonden en dat het kader momenteel volzet is.

• Werking van de fiscale substituten bij het parket van Gent

Vervolgens zijn de sprekers nader ingegaan op de werking van de fiscale substituten bij het parket van Gent. Zij leggen uit dat zij bevoegd zijn voor de provincies Oost-Vlaanderen en (voor wat fiscale misdrijven en daarmee samenhangende misdrijven betreft) West-Vlaanderen. De fiscale substituten zelf houden zich nagenoeg uitsluitend bezig met de bestrijding van de fiscale fraude.

Wat de *verruimde minnelijke schikking* betreft, wordt tijdens de hoorzitting bevestigd dat in het ressort Gent zeer frequent een beroep wordt gedaan op deze rechtsfiguur. Hierbij wordt benadrukt dat er een vaste beleidslijn wordt gevolgd, die tot stand is gekomen in samenspraak met het parket-generaal. Deze beleidslijn omvat drie krachtlijnen. Ten eerste wordt vooropgesteld dat de volledige fiscale fraude (met inbegrip van de verjaarde fraude) rechtgezet moet worden bij de fiscus. Ten tweede zal het bedrag – dat in het kader van de schikking moet worden betaald – gelijk zijn aan 60 % of 65 % van de te betalen belasting (afhankelijk van de vraag of de betrokken belastingplichtige respectievelijk een natuurlijke persoon, dan wel een rechtspersoon is). Ter verklaring van deze percentages wordt verwezen naar de belastingverhoging van 50 % die in geval van fraude in de regel door de administratie moet worden opgelegd, verhoogd met (minimaal 10 % of 15) op grond van de gemeenschappelijke omzendbrief nr. 6/2012 van de minister van Justitie en het College van Procureur-Generaal bij de Hoven van Beroep. Ten derde moet iedere minnelijke schikking voorafgaand uitdrukkelijk goedgekeurd worden door het parket-generaal. Hiertoe wordt een uitvoerig schriftelijk verslag aan het parket-generaal voorgelegd.

• Cadre du personnel du parquet fiscal de Gand

Les orateurs ont précisé que le cadre actuel du personnel se compose de quatre substituts fiscaux. À très court terme, un cinquième substitut viendra s'y ajouter. En outre, il y a également un contingent de trois fonctionnaires fiscaux détachés. Les orateurs jugent important que le ministère public soit associé à la sélection de ces fonctionnaires (ce qui est effectivement le cas), étant donné que la collaboration avec ceux-ci est très intense sur le terrain. Les orateurs saluent également le fait qu'une extension du nombre de fonctionnaires détachés a été annoncée, compte tenu de la plus-value absolue que ces fonctionnaires peuvent apporter dans le cadre de leur coopération avec les services de police et le parquet. Ils ont également souligné qu'aucun problème de recrutement ne se posait et que le cadre est actuellement rempli.

• Fonctionnement des substituts fiscaux au sein du parquet de Gand

Les orateurs ont ensuite commenté le fonctionnement des substituts fiscaux au sein du parquet de Gand. Ils expliquent qu'ils sont compétents pour les provinces de Flandre orientale et (pour ce qui concerne les infractions fiscales et les infractions connexes) de Flandre occidentale. Les substituts fiscaux sont eux-mêmes quasi exclusivement chargés de la lutte contre la fraude fiscale.

En ce qui concerne la *transaction pénale élargie*, les orateurs confirment que le ressort de Gand a très fréquemment recours à cette figure juridique. Ils soulignent qu'ils suivent en cette matière une ligne politique bien définie, qui a été élaborée en concertation avec le parquet général. Cette politique s'articule autour de trois axes. Premièrement, il est parti du principe que la fraude fiscale complète (y compris la fraude prescrite) doit faire l'objet d'une rectification sur le plan fiscal. Deuxièmement, le montant – qui doit être payé dans le cadre de la transaction – doit être égal à 60 % ou 65 % de l'impôt dû, selon que le contribuable concerné est une personne physique ou une personne morale. Pour expliquer ces pourcentages, les orateurs renvoient à la majoration d'impôt de 50 % qui est généralement appliquée par l'administration en cas de fraude et à la majoration supplémentaire (de minimum 10 % ou 15 %) basée sur la circulaire commune n° 6/2012 du ministre de la Justice et du Collège des procureurs généraux près les cours d'appel. Troisièmement, toute transaction doit être préalablement approuvée de manière explicite par le parquet général. À cette fin, un rapport écrit circonstancié est soumis au parquet général.

De aanwezigheid van twee substituten bij de onderhandelingen, alsook de betrokkenheid van de BBI (met vetorecht), geeft overigens bijkomende garanties dat de afgesloten minnelijke schikkingen niet beschouwd kunnen worden als een vorm van “achterkamerpolitiek”.

De sprekers voeren aan dat de juridische figuur van de minnelijke schikking een aantal voordelen heeft. Met name wordt in dit verband gewezen op:

— een integrale en definitieve betaling van belastingschulden met absolute inningszekerheid;

— een capaciteitswinst (vooral op niveau rechtbanken en hoven en in mindere mate op het niveau van het Openbaar Ministerie);

— een effectieve strafsanctie;

— snellere resultaten (ook voor de verdachte);

— een vermelding in het strafregister;

— hoe omvangrijker de fraude, hoe zwaarder de sanctie, hetgeen de “perceptie” van de klassenjustitie doorbreekt;

— de mogelijkheid om, in een aantal gevallen, een hogere geldboete op te leggen dan mogelijk in een procedure voor de rechtbank, gelet op het feit dat artikel 6 van het Strafwetboek in deze niet speelt.

De sprekers pleiten dan ook voor het behoud van de figuur van de minnelijke schikking. Zij geven zelfs aan dat er – dankzij deze tool – meer dossiers effectief kunnen behandeld worden. Indien de mogelijkheid zou worden afgeschaft, ontstaat het risico dat er dossiers zouden moeten worden afgestoten, bij gebrek aan capaciteit.

Wat specifiek het arrest van het Grondwettelijk Hof van 2 juni 2016 (arrest nr. 83/2016) betreft, merken de sprekers op dat:

— de uitspraak van het Grondwettelijk Hof kaderde in een prejudiciële vraagstelling;

— het arrest niet uitsluit dat de minnelijke schikking alsnog kan worden afgesloten voor zover de rechter wel een effectieve controle uitoefent (in dit verband wordt verwezen naar twee vonnissen waarin de rechter zich die bevoegdheid heeft aangemeten).

De sprekers geven voorts een overzicht van hetgeen de door het parket Gent onderhandelde

La présence de deux substituts lors des négociations et l’implication de l’ISI (qui dispose du droit de veto) offrent en outre des garanties supplémentaires contre le risque que les transactions conclues puissent être considérées comme une forme de “politique d’alcôve”.

Les orateurs sont d’avis que la figure juridique de la transaction pénale présente plusieurs avantages, dont les principaux sont les suivants:

— un règlement intégral et définitif de dettes fiscales, dont la perception est absolument certaine;

— des gains en termes de capacité (surtout au niveau des tribunaux et, dans une moindre mesure, au niveau du ministère public);

— une sanction pénale effective;

— des résultats plus rapides (y compris pour le suspect);

— une inscription au casier judiciaire;

— plus la fraude est grande, plus la sanction est lourde, ce qui va à l’encontre de la perception d’une justice de classe;

— la possibilité, dans certains cas, d’infliger une amende plus élevée que via une procédure devant le tribunal, puisque dans une telle procédure, l’article 6 du Code pénal ne joue pas.

Les orateurs plaident dès lors pour le maintien de la figure juridique de la transaction pénale. Ils indiquent même que grâce à cet outil, davantage de dossiers peuvent être effectivement traités. Si cette possibilité était supprimée, on risquerait de devoir rejeter des dossiers, faute de capacité.

En ce qui concerne spécifiquement l’arrêt de la Cour constitutionnelle du 2 juin 2016 (arrêt n° 83/2016), les orateurs remarquent que:

— l’arrêt de la Cour constitutionnelle s’inscrivait dans le cadre d’une question préjudicielle;

— l’arrêt n’exclut pas que la transaction puisse encore être conclue pour autant que le juge exerce un contrôle effectif (ils renvoient à cet égard à deux jugements où le juge s’est attribué cette compétence).

Les orateurs donnent ensuite un aperçu de ce que les transactions pénales élargies en matière fiscale

verruimde minnelijke schikkingen in fiscale strafzaken aan de Schatkist heeft opgebracht, over de periode oktober 2011 – oktober 2015. Het betrof in totaal 95 verdachten die samen 101 238 088,18 EUR betaalden (74 609 842,90 EUR aan belastingschulden en 26 628 245,28 EUR als schikking). Voor 2016 bedraagt het bedrag (voorlopige cijfers) ongeveer 19 000 000 EUR aan betaalde belastingschulden en 5 000 000 EUR aan betaalde schikkingen.

Tijdens hun hoorzitting hebben de sprekers ook nadere toelichting gegeven bij de mogelijkheid om *huiszoekingen te vragen via de zogenaamde mini-instructie*. De omstandigheid dat geen gerechtelijk onderzoek moet worden gevorderd, leidt tot heel wat tijdsbesparing. Om die reden beoordelen de sprekers dit als een zeer goede maatregel.

De sprekers zijn tevens ingegaan op de *samenwerking tussen het parket en de politiediensten*. Zij wijzen erop dat de verminderde recherchecapaciteit van de politie (die concreet te maken heeft met de leeftijdspiramide) problematisch kan worden. Dit moet volgens de sprekers worden opgevangen. Een mogelijke piste hierbij is het kader van gedetacheerde ambtenaren uit te breiden of zelfs het Charter van de belastingplichtige te herevalueren opdat fiscale ambtenaren rechtstreeks als deskundigen zouden kunnen worden ingeschakeld. Bijkomend pleiten de sprekers er ook voor om de CDGEFID niet af te bouwen of, minstens, te voorzien in voldoende gespecialiseerde kennis op lokaal niveau. Wat dit element betreft, geven de sprekers aan dat de multidisciplinaire onderzoeksteams (MOTEM) nog niet zijn ingevoerd overeenkomstig het destijds vooropgestelde plan. Momenteel maken enkel speurders van de federale politie deel uit van dit team, dat zich overigens voornamelijk bezighoudt met gevallen van sociale fraude. Als laatste mogelijkheid wijzen de sprekers erop dat men zich ook zou kunnen herbezinnen over het Charter van de belastingplichtige.

Wat de magistraten van de zetel betreft, wordt aangegeven dat er in de provincies Oost- en West-Vlaanderen slechts één in fiscale aangelegenheden gespecialiseerde stafrechter is. De sprekers wijzen erop dat zulks een gevaarlijke situatie is. Het wegvallen van die ene rechter, zal immers onmiddellijk leiden tot capaciteitsproblemen. De sprekers pleiten in ieder geval ook voor een centralisatie (hetgeen nu al het geval is in Oost-Vlaanderen), met het oog op meer specialisatie.

• Internationale aspecten

De sprekers wijzen erop dat zij over de hangende dossiers (waaronder dossiers gerelateerd aan de diverse *leaks*), zo goed als niets kunnen zeggen. Er werd enkel

négociées par le parquet de Gand ont déjà rapporté au Trésor pour la période d'octobre 2011 à octobre 2015. Elles concernaient au total 95 suspects qui, ensemble, ont payé 101 238 088,18 euros (74 609 842,90 euros au titre de dettes fiscales et 26 628 245,28 euros au titre de transaction). Pour 2016, ce montant s'élève (provisoirement) à environ 19 000 000 d'euros au titre de dettes fiscales payées et à 5 000 000 d'euros au titre de transactions payées.

Lors de leur audition, les orateurs ont également fourni des éclaircissements au sujet de la possibilité de demander des perquisitions par le biais de la "mini-instruction". Le fait qu'il ne faut pas demander l'ouverture d'une instruction fait gagner beaucoup de temps. C'est pour cette raison que les orateurs estiment qu'il s'agit d'une très bonne mesure.

Les orateurs ont également examiné la collaboration entre le parquet et les services de police. Ils font remarquer que la capacité de recherche amoindrie de la police (qui, dans les faits, est liée à la pyramide des âges) peut poser problème. Il faut s'occuper de cette question selon les orateurs. Une piste possible serait d'élargir le cadre des fonctionnaires détachés ou même de réévaluer la Charte du contribuable afin de pouvoir faire intervenir des agents du fisc directement comme experts. Les orateurs plaident en outre également contre le démantèlement de l'OCDEFO ou, du moins, pour des connaissances spécialisées suffisantes au niveau local. En ce qui concerne ce dernier point, ils indiquent que les équipes d'enquête multidisciplinaires (MOTEM) n'ont toujours pas été mises en place conformément au plan prévu à l'époque. Actuellement, seuls des enquêteurs de la police fédérale font partie de ces équipes, lesquelles s'occupent d'ailleurs principalement de cas de fraude sociale. En dernier recours, les orateurs indiquent que l'on pourrait également repenser la Charte du contribuable.

En ce qui concerne les magistrats du siège, ils indiquent qu'il n'y a qu'un seul juge pénal spécialisé en matière fiscale dans les provinces de Flandre orientale et occidentale. Selon eux, c'est une situation dangereuse. Si cet unique juge venait à manquer à l'appel, on serait en effet immédiatement confronté à un problème de capacité. Les orateurs plaident en tout cas également pour une centralisation (ce qui est déjà le cas en Flandre orientale), en vue d'une plus grande spécialisation.

• Les aspects internationaux

Les orateurs indiquent qu'en ce qui concerne les dossiers pendants (dont font partie les dossiers liés aux différentes révélations), ils en sont pour ainsi dire réduits

aangegeven dat er een *Una via*-overleg plaatsvond met de fiscale administratie op basis waarvan beslist werd welke dossiers strafrechtelijk, dan wel administratief zouden worden afgehandeld.

Zij geven wel mee dat er reeds in 2008 een "leak" geweest is vanuit Liechtenstein (LGT Bank), die inmiddels geleid heeft tot een uitspraak. In deze zaak had een medewerker van de financiële instelling bankgegevens gekopieerd op een cd-rom, waarna deze gegevens verkocht werden aan de Duitse geheime dienst. Op basis van deze informatie werden strafvervolgingen ingesteld. Na lange procedures heeft het Duitse Bundesverfassungsgericht geoordeeld dat die gegevens in Duitsland voor strafrechtelijke doeleinden bruikbaar zijn (BVerfG 2 BvR 2101/09 – Beslissing van 9 november 2010 (AG Bochum/LG Bochum). In een arrest van 6 oktober 2016 bevestigde het EHRM dat de verkregen gegevens bruikbaar zijn[92].

Aangezien de bewuste cd-rom ook een aantal gegevens bevatte m.b.t. Belgen, werd de verkregen informatie gedeeld met de Belgische fiscale administratie (op basis van het dubbelbelastingverdrag). Deze informatie heeft in België geleid tot een strafrechtelijke veroordeling, waarbij eveneens werd vastgesteld dat de gegevens in België bruikbaar waren. Tegen het arrest van het Hof van Beroep werd wel een cassatievoorziening ingesteld.

Wat de dossiers ten gronde betreft, wordt door de sprekers ook nog benadrukt dat het openbaar ministerie de bewijslast draagt, hetgeen in wezen inhoudt dat het openbaar ministerie zal moeten kunnen aantonen dat elke legale oorsprong van het kapitaal kan worden uitgesloten. Het basismisdrijf zelf moet evenwel niet omschreven of vermeld worden. De sprekers benadrukken dat het uitsluiten van elke legale oorsprong uiteraard een feitenkwestie is, waarbij vaak een onderzoek naar de historische oorsprong van het kapitaal vereist is. De omstandigheid dat inmiddels de fiscaal niet verjaarde periode zou zijn geregulariseerd, sluit overigens niet uit dat alsnog een vervolging voor witwassen mogelijk is.

Dergelijk onderzoek vergt in de regel een nazicht van de fiscale dossiers van de betrokkenen. Dit nazicht is uiteraard sterk gebonden aan de kwaliteit van de door de fiscale administratie bewaarde dossiers.

Daarnaast worden uiteraard ook de aangiften van nalatenschappen en geregistreerde schenkingen in het onderzoek betrokken.

[92] EHRM, 6 okt. 2016, nr. 33696/11. *https://www.doctrine.fr/d/CEDH/CLINF/CLIN/2016/CEDH002-11373*.

au silence. Ils ont uniquement communiqué qu'une concertation *Una via* avait eu lieu avec l'administration fiscale et que sur la base de celle-ci, il avait été décidé quels dossiers seraient traités par la voie pénale et quels dossiers le seraient par la voie administrative.

Ils indiquent tout de même qu'une fuite a déjà eu lieu en 2008 depuis le Liechtenstein (la banque LGT), qui a entre-temps donné lieu à un jugement. Dans cette affaire, un collaborateur de l'établissement financier avait copié des données bancaires sur un cd-rom, données qui ont ensuite été vendues aux services secrets allemands. Sur la base de ces informations, des poursuites pénales ont été engagées. Au terme d'une longue procédure, le *Bundesverfassungsgericht* allemand a jugé que ces données étaient utilisables à des fins pénales en Allemagne (BVerfG 2 BvR 2101/09 – Décision du 9 novembre 2010 (AG Bochum/LG Bochum). Dans un arrêt du 6 octobre 2016, la CEDH a confirmé que les données obtenues étaient utilisables[92].

Étant donné que le cd-rom en question contenait aussi des données relatives à des ressortissants belges, les informations obtenues ont été partagées avec l'administration fiscale belge (sur la base de la convention préventive de la double imposition). Ces informations ont donné lieu à une condamnation pénale en Belgique et au constat que les données étaient également utilisables en Belgique. Un pourvoi en cassation a toutefois été introduit contre l'arrêt de la Cour d'appel.

En ce qui concerne le fond des dossiers, les orateurs ont également souligné que la charge de la preuve incombe au ministère public, ce qui, en substance, implique que celui-ci devra pouvoir démontrer que toute origine légale du capital peut être exclue. L'infraction de base elle-même ne doit cependant pas être décrite ou mentionnée. Les orateurs soulignent que l'exclusion de toute origine légale est bien sûr une question de faits, ce qui nécessite souvent une enquête sur l'origine historique du capital. Le fait que la période non prescrite fiscalement ait été régularisée dans l'intervalle n'exclut d'ailleurs pas que des poursuites pour blanchiment d'argent soient encore possibles.

Une telle enquête nécessite en général un examen des dossiers fiscaux des intéressés. Cet examen est naturellement fortement lié à la qualité des dossiers conservés par l'administration fiscale.

Les déclarations de succession et les donations enregistrées sont naturellement aussi visées par l'enquête.

[92] CEDH, 6 oct. 2016, n° 33696/11. *https://www.doctrine.fr/d/CEDH/CLINF/CLIN/2016/CEDH002-11373*.

In de regel zal ook een bankonderzoek plaatsvinden, waarbij er in ieder geval een chronologische beperking is van 10 jaar. De sprekers merken dienaangaande op dat niet alle banken de informatie digitaal aanleveren. Dit zou nochtans opportuun zijn om het onderzoekswerk gemakkelijker te maken. Daarnaast wordt tevens aangegeven dat het opportuun zou zijn indien de banken de informatie op een uniforme manier aanleveren. Dit zou toelaten bepaalde transacties (zoals bv. cashstortingen of linken met het buitenland) gemakkelijker te identificeren.

In bepaalde gevallen zal ook de bijstand gevraagd worden van een buitenlandse overheid. De sprekers benadrukken dat zij in dat kader reeds positieve ervaringen hebben met Luxemburg, Cyprus, Hong Kong en de Britse Maagdeneilanden. Met Panama hebben zij vooralsnog geen ervaring.

De sprekers geven ook aan dat het interessant zou zijn indien zij voor ernstige fiscale fraude een telefoontap zouden kunnen vragen aan de onderzoeksrechter. Tevens wijzen zij erop dat voor het raadplegen van handelsregisters en jaarrekeningen van buitenlandse vennootschappen een speciale bankkaart vereist, waarover politie en justitie helaas niet beschikken.

5. ***Onderzoeksrechters***

5.1. *Hoorzitting met de heer Van Wambeke (Antwerpen)*

Op 4 oktober 2016 vond de hoorzitting plaats met de heer Christiaan Van Wambeke, onderzoeksrechter bij de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen.

De heer Van Wambeke heeft in eerste instantie toegelicht dat er in Antwerpen elf onderzoeksrechters zijn, waarvan geen enkele exclusief gespecialiseerd is in financieel-economische zaken, laat staan fiscale strafzaken. De heer Van Wambeke verduidelijkt dat er in Antwerpen een beurtrol is, waarbij de heer Van Wambeke en de heer De Hous de Ecofindossiers als "voorkeurmaterie" behandelen. Beide onderzoeksrechters worden echter evenzeer ingeschakeld in de algemene dienstregeling van het onderzoekskabinet, hetgeen de heer Van Wambeke op zich niet problematisch vindt. De Ecofindossiers worden hen extra toebedeeld. De heer Van Wambeke erkent wel dat de advocaten wel steeds meer gespecialiseerd worden. Om die reden zou het dus toch geen slecht idee zijn dat één enkele onderzoeksrechter zich specifiek in deze materie zou verdiepen. De heer Van Wambeke vreest evenwel dat dergelijke optie een risico in zich houdt, bv. indien de gespecialiseerde onderzoeksrechter wegvalt.

En général, une enquête bancaire sera également effectuée. Celle-ci est en tout cas limitée chronologiquement à dix ans. Les orateurs font observer à ce propos que toutes les banques ne fourniront pas les informations sous une forme numérique. Cela faciliterait pourtant le travail d'enquête. Ils indiquent en outre qu'il serait opportun que les banques transmettent les informations d'une façon uniforme. Cela permettrait d'identifier plus facilement certaines transactions (par exemple les versements en liquide ou les liens avec l'étranger).

Dans certains cas, l'assistance d'une autorité étrangère sera aussi demandée. Les orateurs soulignent qu'ils ont déjà eu des expériences positives dans ce cadre avec le Luxembourg, Chypre, Hong Kong et les Îles Vierges britanniques. Ils n'ont pour l'instant pas encore d'expérience avec le Panama.

Les orateurs indiquent aussi qu'il serait intéressant de pouvoir demander une écoute téléphonique au juge d'instruction pour les fraudes fiscales graves. Ils précisent par ailleurs que la consultation des registres de commerce et des comptes annuels de sociétés étrangères nécessite une carte bancaire spéciale, dont la police et la Justice ne disposent malheureusement pas.

5. ***Juges d'instruction***

5.1. *Audition de M. Van Wambeke (Anvers)*

Le 4 octobre 2016 a eu lieu l'audition de M. Christiaan Van Wambeke, juge d'instruction au tribunal de première instance d'Anvers.

M. Van Wambeke explique tout d'abord qu'il y a à Anvers onze juges d'instruction, dont aucun n'est spécialisé exclusivement en affaires économico-financières, ni encore moins en affaires pénales fiscales. M. Van Wambeke précise qu'il y a à Anvers un tour de rôle et que MM. Van Wambeke et De Hous traitent les dossiers Ecofin comme des "dossiers de prédilection". Ils sont cependant tous les deux également mis à contribution dans le fonctionnement général du cabinet d'instruction, ce qui, aux yeux de M. Van Wambeke, ne constitue pas un problème en soi. Les dossiers Ecofin s'ajoutent au reste. M. Van Wambeke doit cependant reconnaître que les avocats sont de plus en plus spécialisés. C'est la raison pour laquelle il ne serait sans doute pas inutile qu'un seul juge d'instruction s'intéresse spécifiquement à cette matière. M. Van Wambeke craint cependant qu'une telle option comporte un risque en soi, par exemple en cas de départ du juge d'instruction spécialisé.

Van deze Ecofindossiers, is het aandeel van de dossiers i.v.m. fiscale fraude, eerder beperkt. Volgens de heer Van Wambeke kan als mogelijke reden voor het afnemend aantal "fiscale" dossiers in het kader van gerechtelijke onderzoeken, worden verwezen naar de *Una via*-regeling. Desgevallend kan het volgens de heer Van Wambeke ook zo zijn dat de fiscale administratie minder klachten neerlegt, of dat het parket meer opsporingsonderzoeken voert. De heer Van Wambeke wijst voorts ook nog naar het feit dat er mogelijks een capaciteitsprobleem is op het niveau van het parket aangezien op dit niveau een aantal magistraten zijn weggevallen.

De eigenheden die in de Ecofingerechtelijke onderzoeken opduiken zijn van diverse aard.

Ten eerste wijst de heer Van Wambeke op het internationale aspect. Ofschoon de heer Van Wambeke van mening is dat in eerste instantie zo veel als mogelijk informatie moet gezocht worden op het Belgisch territorium (bv. bij de adviseurs), wijst hij er wel op dat bevragingen of informatie uit het buitenland vaak vereist zijn (zoals rekeninghistorieken, saldi en openingsdocumenten van bankrekeningen, …). Ook het strafrechtelijk beslag is voor een groot deel een buitenlands gegeven geworden. Volgens de heer Van Wambeke is niet zozeer het juridische instrumentarium een probleem, maar wel de dagdagelijkse toepassing ervan. Hij heeft dit nader geïllustreerd op basis van zijn persoonlijke ervaringen (bijstandsverzoeken gericht aan Cyprus, Hong Kong, Singapore). De heer Van Wambeke voegt hier wel aan toe dat de interne Belgische hulp van de centrale autoriteiten, de FOD Justitie, en eventueel van consulaten ter plaatse onberispelijk is. Ook de medewerking van de klassieke Europese kernlanden (m.i.v. Luxemburg en Zwitserland) stelt geen problemen.

Ten tweede verwijst de heer Van Wambeke op de specifieke werkingscapaciteit van een onderzoeksrechter of een onderzoekskabinet in Ecofin-dossiers. De heer Van Wambeke bestempelt de relatie met de fiscus hierbij als zeer belangrijk. Spijts het Charter van de belastingplichtige, geeft de heer Van Wambeke toch te kennen dat het probleem dat in dit verband gesignaleerd werd, toch sterk moet genuanceerd worden. In die zin wijst hij erop dat hij een fiscale ambtenaar als getuige horen. Daarnaast wijst hij op het recht van de fiscus om kennis te nemen gerechtelijke onderzoeken. Voorts prijst de heer Van Wambeke de bijstand door de gedetacheerde fiscale ambtenaren bij de parketten, waarbij hij verduidelijkt dat er in de praktijk veeleer op hen een beroep wordt gedaan door een onderzoeksrechter. Om die reden betreurt hij het ook dat het aantal gedetacheerde ambtenaren in Antwerpen is teruggevallen tot één. Daarnaast verwijst de heer Van Wambeke ook naar

Parmi ces dossiers Ecofin, la part des dossiers relatifs à la fraude fiscale est plutôt limitée. M. Van Wambeke estime que la diminution du nombre de dossiers "fiscaux" dans le cadre d'instructions judiciaires pourrait s'expliquer par l'instauration de la réglementation *Una via*. Mais il est également possible que l'administration fiscale dépose moins souvent plainte ou que le parquet ouvre davantage d'informations judiciaires. M. Van Wambeke souligne par ailleurs qu'il n'est pas impossible qu'il y ait un problème de capacité au niveau du parquet eu égard à la suppression d'un certain nombre de postes de magistrat.

Les particularités qui apparaissent dans les instructions judiciaires Ecofin sont de nature diverses.

D'abord, M. Van Wambeke souligne la dimension internationale et indique qu'il est d'avis qu'il faut d'abord chercher les informations, autant que possible, sur le territoire belge (par exemple auprès des consultants) mais que des enquêtes ou des informations provenant de l'étranger sont souvent nécessaires (exemples: historiques de comptes, soldes et documents concernant l'ouverture de comptes bancaires, etc.). La saisie pénale est également devenue, dans une large mesure, une donnée étrangère. Selon M. Van Wambeke, le problème est moins l'arsenal juridique que son application au quotidien. Il a illustré son propos à partir de ses expériences personnelles (demandes d'assistance adressées à Chypre, Hong-Kong, Singapour). M. Van Wambeke ajoute toutefois que le soutien interne belge des autorités centrales, du SPF Justice, voire des consulats sur place, est irréprochable. La coopération des principaux pays européens classiques (y compris du Luxembourg et de la Suisse) ne pose aucun problème non plus.

En second lieu, M. Van Wambeke évoque la capacité d'action du juge d'instruction ou du cabinet d'instruction dans les dossiers Ecofin. M. Van Wambeke indique que les relations avec le fisc sont très importantes à cet égard. M. Van Wambeke indique qu'en dépit de la Charte du contribuable, le problème signalé dans ce domaine doit être sérieusement nuancé. À ce propos, il indique avoir entendu un agent du fisc comme témoin. Il souligne en outre que le fisc a le droit de prendre connaissance des instructions. M. Van Wambeke salue par ailleurs l'assistance fournie par les agents du fisc détachés dans les parquets et précise que, dans la pratique, c'est plutôt le juge d'instruction qui fait appel à eux. C'est pourquoi il déplore aussi que le nombre d'agents détachés à Anvers ait été ramené à un. M. Van Wambeke renvoie également à la coopération avec les services de police. Selon lui, une équipe restreinte est préférable à une grande équipe. Il renvoie, à titre

de samenwerking met de politiediensten. Volgens de heer Van Wambeke is een beperkte equipe te prefereren boven een groot team. Als voorbeeld verwijst hij naar het ophefmakende "Monstrey"-dossier waar de kern van het werk door twee tot drie politiemensen werd gedaan.

In derde instantie wijst de heer Van Wambeke ook nog op de interne capaciteit in een kabinet. Volgens de heer Van Wambeke is het vrij duidelijk dat ecofindossiers herlezen, structureren en herschikken veel meer tijd vergt dan gemeenrechtelijke dossiers. De heer Van Wambeke geeft wel aan dat in de rechtbank van Antwerpen met de voorzitter een dialoog over de werklast altijd mogelijk is.

De heer Van Wambeke formuleert tot slot nog een aantal bijkomende bedenkingen die volgens hem als leidraad kunnen dienen bij het voeren van onderzoeken in (ecofin-)dossiers.

Zo is het volgens hem en voor de goede werking van het gerechtelijk onderzoek belangrijk om van meet af aan – en in een goede verstandhouding met het parket – de doelstelling van het onderzoek af te lijnen en dit op basis van objectieve en transparante criteria. Onderzoeken moeten realistisch worden benaderd. Niet alles en iedereen kan onderzocht worden, gelet op de beperkte capaciteit. Dergelijk realisme strekt er mede toe te vermijden dat de redelijke termijn zou worden overschreden. In dit verband merkt de heer Van Wambeke wel op dat men ook moet aanvaarden dat ecofin-onderzoeken de nodige tijd in beslag nemen (hij verwijst zelf naar een termijn van drie tot vier jaar al maximum). Volgens de heer Van Wambeke oordelen de bodemrechters heel vaak zeer snel dat de redelijke termijn overschreden werd, hetgeen hij betreurt. In dit verband komt tijdens de hoorzitting ook de problematiek rond de verruimde minnelijke schikking aan bod. Volgens de heer Van Wambeke kan het een piste zijn om de vervolging te beperken tot een aantal verdachten (die ook als voorbeeld fungeren), om dan met de andere verdachten een minnelijke schikking af te sluiten.

Tot slot wijst de heer Van Wambeke er ook nog op dat de procedure van de rechtspleging voor de raadkamer problematisch blijft. Verzoeken tot bijkomende onderzoeksdaden zijn volgens hem een typisch fenomeen in ecofin-dossiers en leiden tot enorme vertragingen in de procesgang.

5.2. *Hoorzitting met de heer Claise (Brussel)*

In het kader van hoofdstuk "justitie en politie", werd de heer Michel Claise, onderzoeksrechter bij de rechtbank van eerste aanleg van Brussel, gehoord op dinsdag 20 september 2016.

d'exemple, au dossier controversé "Monstrey", dans lequel l'essentiel du travail a été effectué par deux ou trois agents de police.

Troisièmement, M. Van Wambeke évoque la capacité interne des cabinets. Selon lui, il est assez clair qu'il faut bien plus de temps pour relire, structurer et réorganiser des dossiers Ecofin que des dossiers de droit commun. M. Van Wambeke déclare toutefois qu'il est toujours possible de discuter de la charge de travail avec le président du tribunal d'Anvers.

Pour conclure, M. Van Wambeke formule plusieurs observations qui peuvent, selon lui, servir de fil conducteur dans le cadre d'enquêtes relatives à des dossiers (Ecofin).

Pour assurer le bon déroulement de l'enquête judiciaire, il importe selon lui de fixer, dès le début et en bonne intelligence avec le parquet, les objectifs des enquêtes sur la base de critères objectifs et transparents. Il faut faire preuve de réalisme durant les enquêtes. Il est impossible d'enquêter sur tout et sur tout le monde, compte tenu des capacités limitées qui sont disponibles. Cette approche réaliste vise également à éviter le dépassement du délai raisonnable. Á cet égard, M. Van Wambeke observe qu'il faut également accepter le fait que les enquêtes Ecofin prennent un certain temps (il évoque même un délai maximal de trois à quatre ans). L'orateur regrette que les juges du fond estiment bien souvent très rapidement que le délai raisonnable a été dépassé. Á cet égard, la problématique de la transaction pénale élargie a également été soulevée durant l'audition. M. Van Wambeke est d'avis que ce type de transaction peut être une piste à envisager pour limiter les poursuites à certains suspects (qui font aussi office d'exemple) et pour ensuite conclure une transaction pénale avec les autres suspects.

M. Van Wambeke conclut en indiquant que la procédure devant la chambre du conseil reste problématique. Selon lui, les demandes de devoirs d'enquête complémentaires sont un phénomène typique des dossiers Ecofin et ralentissent fortement le cours de la justice.

5.2. *Audition de M. Claise (Bruxelles)*

Dans le cadre du volet "justice et police", M. Michel Claise, juge d'instruction auprès du tribunal de première instance de Bruxelles, a été auditionné le mardi 20 septembre 2016.

De heer Claise begint zijn uiteenzetting met diverse beschouwingen over het fenomeen van de financiële criminaliteit. Dit algemeen begrip ("financiële criminaliteit") is ruimer maar relevanter – want meer alomvattend – dan het begrip "fiscale fraude".

Twee kernwoorden kleuren de uiteenzetting van de heer Claise: "opsporing" van inbreuken en "transparantie" in de systemen en de werking (voor de burgers).

België beschikt over een geschikt normatief kader voor de strijd tegen de financiële criminaliteit is. Wat volgens de spreker ontbreekt, is het politiek besef en de politieke wil om de verschillende verschijningsvormen van dit fenomeen in de kiem te smoren. De normatieve instrumenten zijn voorhanden. De personele, technische en financiële middelen zijn volgens de rechter evenwel ontoereikend en beletten de actoren (politiediensten, magistraten en deskundigen) om doeltreffend op te treden.

Zo worden de politiemensen die worden ingezet in de strijd tegen financiële criminaliteit, gaandeweg belast met andere taken of worden ze niet vervangen. De dossiers die de CFI overzendt aan het parket worden niet allemaal grondig bestudeerd, bij gebrek aan middelen. In Brussel zijn er maar twee magistraten die onderzoek doen naar financiële criminaliteit. Dat is niet genoeg. Voorts kunnen vragen worden gesteld bij de behandeltermijnen van de dossiers. Voor bepaalde financiële dossiers moet worden uitgegaan van vier à vijf jaar tussen de beschikking tot mededeling en de door de procureur des Konings gerichte vordering. Zo kan de "redelijke termijn" worden overschreden.

Inzonderheid de herstructurering van de Centrale Dienst voor de Bestrijding van de Georganiseerde Economische en Financiële Delinquentie (CDGEFID) wordt door de spreker fel bekritiseerd. Weliswaar wordt afgezien van de formele ontmanteling van de CDGEFID, zoals oorspronkelijk de bedoeling was, maar volgens de spreker werden de voornaamste opdrachten (behalve btw) de dienst ontnomen: witwaspraktijken, misbruik van voorkennis, proactieve onderzoeken. Het parketgeneraal wenste nochtans recent nog dat de CDGEFID zou deelnemen aan de onderzoeken in het kader van de *Panama Papers*, maar volgens de heer Claise valt te vrezen dat de dienst al te zeer uitgehold is en daardoor niet meer zo doeltreffend als tevoren. Het voordeel van deze dienst is dat hij een perfecte samenwerking mogelijk maakt tussen de belastingadministratie en de politie. Dankzij deze groepering is het mogelijk geen beroep te moeten doen op externe deskundigen, met het risico op belangenconflicten waar een dergelijke situatie toe leidt. De CDGEFID heeft opmerkelijke resultaten geboekt in de strijd tegen btw-carrousels.

M. Claise entame son propos par diverses considérations relatives au phénomène de la criminalité financière. Ce concept générique ("criminalité financière") est plus large mais plus pertinent – parce que plus englobant – que celui de "fraude fiscale".

Deux mots-clés colorent l'exposé de M. Claise: "détection" des infractions et "transparence" dans les systèmes et fonctionnements (pour les citoyens).

Le cadre normatif en Belgique pour la lutte contre la criminalité financière est adéquat. Ce qui fait défaut, selon l'orateur, c'est la conscience et la volonté politiques de juguler les différentes manifestations de ce phénomène. Les instruments normatifs sont là. Encore faut-il y ajouter les moyens humains, techniques et financiers qui, pour le juge auditionné, sont insuffisants et empêchent les acteurs (policiers, magistrats et experts) d'intervenir efficacement.

Ainsi, les policiers affectés à la lutte contre la criminalité financière sont progressivement affectés à d'autres tâches ou ne sont pas renouvelés. Les dossiers transmis par la CTIF au parquet ne sont pas tous examinés en profondeur par celui-ci faute de moyens. A Bruxelles, il n'y a que deux magistrats instructeurs en matière de criminalité financière. C'est insuffisant. Des questions se posent ensuite en termes de délais de traitement des dossiers. Dans certains dossiers financiers, il s'écoule un délai de quatre à cinq ans entre l'ordonnance de soit-communiqué et le réquisitoire tracé par le procureur du Roi. C'est ainsi que le "délai raisonnable" est susceptible d'être dépassé.

En particulier, la restructuration de l'Office central de lutte contre la délinquance économique et financière (OCDEFO) est critiquée de manière virulente par l'orateur. Certes, contrairement à l'intention initiale, il est aujourd'hui renoncé au démantèlement formel de l'OCDEFO. Mais celui-ci s'est vu retirer, selon l'orateur, ses principales affectations (en dehors de la TVA): blanchiment, délit d'initié, enquêtes proactives. Récemment néanmoins, le parquet général a souhaité que l'OCDEFO participe aux enquêtes *Panama Papers*, mais il est à craindre, pour M. Claise, que cet organisme ait déjà été vidé, par trop, de la substance qui faisait son efficacité. L'avantage de cet organisme, c'est la collaboration parfaite qu'il induit entre l'administration fiscale et la police. Ce regroupement permet d'éviter le recours à des experts extérieurs, avec le risque de conflit d'intérêts que pareille consultation engendre. Les résultats de l'OCDEFO en termes de lutte contre les carrousels TVA ont été remarquables.

De politiediensten die gespecialiseerd zijn in de analyse van informatica- en telecommunicatiesystemen zijn georganiseerd op twee niveaus: de *Federal Computer Crime Unit* (FCCU) op nationaal niveau binnen de directie van de bestrijding van de zware en georganiseerde criminaliteit en de *regionale Computer Crime Unit* (RCCU) binnen elk gerechtelijk arrondissement onder het gezag van de gerechtelijke directeurs.

De heer Claise hekelt het feit dat deze organen zo weinig middelen krijgen en dat de FCCU zelfs geleidelijk wordt ontmanteld (met het oog op een verkapte regionalisering).

Volgens de rechter is het systeem van de "bijkomende onderzoekshandelingen" (minstens in het stadium van de regeling van de rechtspleging) in het kader van de wet-Franchimont aan herziening toe. Er wordt misbruik gemaakt van de mogelijkheid bijkomende onderzoekshandelingen te vragen. Op die manier kan tijd worden gewonnen.

Het is van fundamenteel belang de procedure lichter te maken.

Het komt erop aan het gerecht te herfinancieren, de politiediensten te specialiseren en te versterken (onder meer de CDGEFID), de magistraten te specialiseren (teneinde de onderzoeken nieuw leven in te blazen vanuit de CFI).

De heer Claise pleit ook voor de oprichting van een staatssecretariaat voor de strijd tegen de financiële criminaliteit dat een raakvlak zou vormen tussen de FOD's Justitie, Binnenlandse Zaken, Financiën en Buitenlandse Zaken.

Op Europees niveau zou het een goede zaak zijn een Eurofinance-structuur in te stellen die, naar het voorbeeld van Europol en Eurojust – zich toespitst op de strijd tegen de financiële criminaliteit (uitwisseling wat de *modus operandi* betreft van de verschillende misdrijven die op Europees grondgebied voorkomen; mogelijkheid tot uitwisseling van middelen; wat de onderzoeken betreft, overdracht van bevoegdheden en uitoefening van gemeenschappelijke bevoegdheden op andere grondgebieden dan het oorspronkelijke). Het zou dus mogelijk zijn te werken op een ander grondgebied (dan het eigen) zonder dat op dat grondgebied noodzakelijk een misdrijf moet worden vastgesteld. Dat is de bedoeling. De klokkenluiders – *whistleblowers* – spelen een belangrijke rol in de opsporing van misdrijven. Er moet in een specifieke beschermingsregeling worden voorzien.

Dankzij de bemiddeling in strafzaken kunnen de bedragen met zekerheid worden gerecupereerd. Die

Les services de police spécialisés dans l'analyse de systèmes informatiques et de télécommunication sont organisés à deux niveaux: la *Federal Computer Crime Unit* (FCCU) au niveau national au sein de la direction centrale de la lutte contre la criminalité grave et organisée; les *Computer Crime Unit* régionaux (RCCU) au sein de chaque arrondissement judiciaire sous la direction des directeurs judiciaires.

M. Claise critique la faiblesse des moyens accordés à ces organes, et même, le démantèlement progressif (au profit d'une régionalisation larvée) de la FCCU.

Il convient, selon le juge auditionné, de réviser le régime des "devoirs complémentaires" (du moins au stade du règlement de la procédure) dans le cadre de la loi Franchimont. Cette faculté de sollicitation de devoirs complémentaires fait l'objet d'un usage abusif. Ils permettent de jouer la montre.

L'allègement de la procédure est fondamental.

Il faudrait refinancer la justice, spécialiser les forces de police et les renforcer (notamment, l'OCDEFO), spécialiser les magistrats (de manière à redynamiser les enquêtes au départ de la CTIF).

M. Claise préconise aussi la mise en place d'un secrétariat d'État à la lutte contre la criminalité financière qui serait une interface entre les ministères de la Justice, de l'Intérieur, des Finances et des Affaires étrangères.

A l'échelle européenne, il est opportun de créer une structure "Eurofinance" qui serait – à l'instar d'Europol et d'Eurojust – spécialisée dans le domaine de la lutte contre la criminalité financière (échange quant au *modus operandi* des différentes infractions existantes sur le territoire européen; possibilité d'échange de moyens; en termes d'enquêtes, transfert des compétences et utilisation de compétences communes sur les autres territoires que le ressort initial). La possibilité serait donc donnée de travailler sur un autre territoire (que le ressort propre) sans qu'il faille constater nécessairement une infraction commise sur ce territoire-là. Tel est l'objectif. Les lanceurs d'alertes – *whistleblowers* – jouent un rôle majeur en termes de détection des infractions. Il convient de prévoir un régime spécifique de protection.

La transaction pénale permet avec certitude de récupérer des montants. Elle est divisée en trois niveaux.

bemiddeling is opgedeeld in drie niveaus. Ten eerste is er de geldboete. De maximumboete kan oplopen tot ten hoogste 1,5 miljoen euro. In het kader van een hervorming van de bemiddeling in strafzaken ware het interessant te voorzien in een verhoging van de geldboeten, onafhankelijk van de desbetreffende overtredingen die de strafvervolging verantwoordden. Ten tweede is er de opbrengst van de overtreding. Dat is het tweede onderdeel van de bemiddeling in strafzaken, waarbij in geval van witwaspraktijken het bedrag hoog kan uitvallen. Ten derde is er de schadeloosstelling van de burgerlijke partij. De enige twee burgerlijke partijen die tegen een bemiddeling in strafzaken verzet kunnen doen, zijn de belastingadministratie en de sociale administratie. De heer Claise stelt de vraag of de bemiddeling in strafzaken op zich geen "schuldverklaring" zou moeten vormen. Sinds de zogenaamde *potpourri II*-wet wordt echter vastgesteld dat de beslissingen waarbij dat soort verval van de strafvordering wordt geconstateerd (na afloop van een bemiddeling in strafzaken) in het strafregister worden opgetekend.

Voorts moet de herkomst kunnen worden verantwoord van de geldmiddelen die hebben gediend om de bemiddeling in strafzaken te betalen. Die bemiddeling mag, anders gesteld, geen "witwasmachine" worden. De regeling inzake de bemiddeling in strafzaken, waarvan het beginsel dient te worden gehandhaafd, moet dus snel worden bijgestuurd *(vgl. met het voorgaande: de overwegingen van het Gentse parket)*.

(Gedeeltelijke) depenalisering van (gewone) fiscale fraude is een goed idee. Zulks zou kostbare middelen vrijmaken om de financiële criminaliteit aan te pakken. (Gewone) fiscale fraude depenaliseren, betekent ook dat rekening wordt gehouden met het huidige gebrek aan duidelijkheid en transparantie van de fiscale wetgeving. Er moet grondig worden nagedacht over de inhoud en de grenzen van het concept "fraudefacilitator"; bijgevolg moet de draagwijdte worden herzien van de concepten "mededader" en "medeplichtige" in het strafrecht.

Algemeen vindt de heer Claise dat de grote fout van de rechterlijke macht gelegen is in de ondermaatsheid die haar communicatie naar de buitenwereld kenmerkt; dat wekt bij de burgers onbegrip en wrevel.

In verband met het misbruik van de rechtspersoon meent de heer Claise dat dichterbij de bron van de constructie moet worden ingegrepen wanneer mensen vennootschappen vormen en een btw-nummer aanvragen. Is er, op louter administratief vlak, geen mogelijkheid om de persoon te controleren die de vennootschap opricht? Zou niet op zijn minst een voorafgaande controle kunnen worden verricht? Door het ontbreken van

Premièrement, l'amende. Le maximum de l'amende possible se monte à 1,5 million d'euros. Il serait intéressant de prévoir, dans le cadre d'une réforme de la transaction pénale, d'augmenter le montant des amendes, indépendamment des infractions visées qui ont justifié les poursuites pénales. Deuxièmement, le produit de l'infraction. C'est le second volet couvert par la transaction pénale, le montant pouvant être important en cas de blanchiment. Troisièmement, l'indemnisation de la partie civile. Les deux seules parties civiles qui peuvent s'opposer à une transaction pénale sont l'administration fiscale et l'administration sociale. M. Claise pose la question de savoir si la transaction pénale ne devrait pas constituer en soi une "déclaration de culpabilité". L'on note néanmoins que depuis la loi dite "potpourri II", les décisions constatant ce type d'extinction de l'action publique (au terme d'une transaction pénale) seront inscrites au casier judiciaire.

Il faut aussi pouvoir justifier l'origine des fonds qui ont servi à payer la transaction pénale. Autrement dit, celle-ci ne peut pas devenir une "machine à blanchir". Le régime de la transaction pénale, qui doit être maintenue dans son principe, doit donc être rapidement aménagé *(comp. ci-avant: les considérations du parquet de Gand*).

La dépénalisation (partielle) de la fraude fiscale (simple) est une bonne idée. Ceci dégagerait de précieuses ressources pour s'attaquer à la criminalité financière. Dépénaliser la fraude fiscale (simple), c'est aussi tenir compte de l'absence de clarté et de transparence de la législation fiscale aujourd'hui. Il convient de réfléchir de manière approfondie au contenu et aux limites du concept de "facilitateur" de fraude et revoir, en conséquence, la portée des concepts de coauteur et de complice en droit pénal.

De manière générale, M. Claise estime que le gros défaut du pouvoir judiciaire est la défaillance qui caractérise sa communication vers l'extérieur, ce qui crée de l'incompréhension et du ressentiment dans le chef des citoyens.

Pour ce qui est de l'abus de personne morale, M. Claise estime qu'il faut agir en amont au moment où les gens constituent des sociétés et demandent un numéro de TVA. N'y aurait-il pas moyen, sur le plan strictement administratif, de pratiquer un contrôle par rapport au constituant? Ne pourrait-on, à tout le moins, procéder à un contrôle préalable? Actuellement, il est aisé, en l'absence de contrôle préalable, de fonder une

een voorafgaande controle is het thans makkelijk een rechtspersoon op te richten ter ondersteuning van een operatie met als doel frauduleus belasting te ontwijken.

III. — **PRIVATE SECTOR**

A. **Financiële sector**

1. ***Toezichthouders***

Op dinsdag 14 juni 2016 en dinsdag 21 juni 2016 vonden de hoorzittingen plaats met de heren Jan Smets (Gouverneur NBB), Jean-Paul Servais (Voorzitter FSMA), Koen Algoet (dienstchef prudentieel toezicht banken, NBB), Jozef Swyngedouw (dienstchef prudentieel beleid en financiële stabiliteit, NBB) en Jean-Michel Van Cottem (directeur, FSMA). De heren Smets (NBB), Servais en Van Cottem (FSMA) hebben elk op hun beurt en algemene presentatie, met bijhorende toelichting gegeven.[93]

1.1. *Antiwitwaswetgeving*

De toezichthouders erkennen zonder meer het belang van de preventieve antiwitwaswetgeving. De heer Smets wijst er op dat in de periode 2012-2014 ongeveer één vierde van de meldingen gebeurde door de banken. 80 % van deze meldingen werden volgens de heer Smets ook effectief doorgemeld aan het parket. Hierbij werd aangegeven dat het opportuun zou zijn om de meldingsplichten uit te breiden, teneinde de effectieve melding te garanderen. Binnen die context werd de suggestie gemaakt om de meldingsplicht uit te breiden naar "personen die ondernemingen adviseren over kapitaalstructuur, bedrijfsstrategie en daarmee samenhangende aangelegenheden, en die advies en

[93] De presentatie van de heer Smets was ingedeeld als volgt:
— Deel 1: de basisprincipes en de context
— Deel 2: de antiwitwaswetgeving en de bijzondere mechanismen
— Deel 3: de compliance-functie binnen de instellingen
— Deel 4: de controle door de toezichthouder
— Deel 5: het *ad hoc* onderzoek van 2016 n.a.v. publicatie van de *Panama Papers*
— Deel 6: een aantal andere functies van de NBB die tevens van belang zijn in het kader van de strijd tegen de fiscale fraude
— Deel 7: conclusies
De presentatie van de heren Servais en Van Cottem (FSMA) was ingedeeld als volgt:
— Deel 1: de aan de FSMA toegekende bevoegdheden, en dit sinds haar oprichting op 1 april 2011
— Deel 2: de evolutie, vanuit juridisch en historisch oogpunt, van de bevoegdheden van de toezichthouders op de financiële sector op het vlak van de "bijzondere mechanismen"
— Deel 3: de informatie die, op vraag van de CBFA, met de BBI is uitgewisseld tussen december 2010 en maart 2011
— Deel 4: voorstellen met het oog op de versteviging van het huidige reglementaire kader

personne morale en tant que soutien d'une opération visant à éviter frauduleusement l'impôt.

III. — **SECTEUR PRIVÉ**

A. **Secteur financier**

1. ***Autorités de contrôle***

Le mardi 14 juin 2016 et le mardi 21 juin 2016, ont eu lieu les auditions de MM. Jan Smets (gouverneur, BNB), Jean-Paul Servais (président de la FSMA), Koen Algoet (chef de service contrôle prudentiel, BNB), Jozef Swyngedouw (chef de service politique prudentielle et stabilité financière, BNB) et Jean-Michel Van Cottem (FSMA). MM. Smets (BNB), Servais et Van Cottem (FSMA) ont, chacun à leur tour, fait une présentation générale assortie de commentaires. [93]

1.1. *Législation antiblanchiment*

Les autorités de contrôle reconnaissent pleinement l'importance de la législation préventive antiblanchiment. M. Smets souligne qu'au cours de la période 2012-2014, environ un quart des signalements ont été effectués par les banques. Selon M. Smets, 80 % de ces signalements ont aussi été effectivement transmis au parquet. À cet égard, il signale qu'il serait opportun d'élargir les obligations de signalement afin de garantir le signalement effectif. Dans ce contexte, il a été suggéré d'étendre l'obligation de signalement aux "personnes qui conseillent les entreprises en matière de structure de capital, de stratégie industrielle et questions connexes et qui fournissent des conseils et des services dans le

[93] La présentation de M. Smets était subdivisée comme suit:
— Partie 1: les principes de base et le contexte
— Partie 2: la législation antiblanchiment et les mécanismes particuliers
— Partie 3: la fonction de compliance au sein des établissements financiers
— Partie 4: le contrôle par l'autorité de contrôle
— Partie 5: l'enquête *ad hoc* de 2016 à la suite de la publication des *Panama Papers*
— Partie 6: autres fonctions de la BNB qui sont également importantes dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale
— Partie 7: conclusions
La présentation de MM. Servais et Van Cottem (FSMA) était subdivisée comme suit:
— Partie 1: les compétences accordées à la FSMA, et ce, depuis sa création le 1er avril 2011
— Partie 2: l'évolution, d'un point de vue juridique et historique, des compétences des autorités de contrôle du secteur financier dans le domaine des "mécanismes particuliers"
— Partie 3: les informations qui ont, à la demande de la CBFA, été échangées avec l'ISI entre décembre 2010 et mars 2011
— Partie 4: propositions visant à consolider le cadre réglementaire actuel

diensten verlenen op het gebied van fusie en overname van ondernemingen" [94] en naar "bedrijfsjuristen".

De heer Smets wijst ook op enkele belangrijke internationale evoluties, met name:

— de in 2012 geformuleerde aanbeveling van de Financial Action Task Force (FATF) om "ernstige fiscale fraude" als basismisdrijf aan te merken (hetgeen in België al het geval is);

— de vierde AML-Richtlijn (Richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en van de Raad van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering) op basis waarvan de fiscale fraude als basismisdrijf zal moeten worden aangemerkt.

Dit vormt uiteraard een belangrijke breuk met het verleden in die zin dat (en anders dan in België) de (ernstige) fiscale fraude niet overal als een basismisdrijf wordt aangemerkt dat – overeenkomstig de lokale wetgeving – tot een witwasmelding aanleiding moet geven. Dit verklaart overigens waarom de in België gepleegde fiscale fraude thans niet gedetecteerd wordt als "witwasmisdrijf", bv. in Luxemburg, omdat daar de fiscale fraude niet als basismisdrijf is opgenomen in de antiwitwaswetgeving. Het voorgaande neemt wel niet weg dat het begrip fiscale fraude (gedetermineerd in functie van opgelegde straffen) nog steeds in een internationale context anders zal worden ingevuld.

Voorts wordt ook de toegenomen rol van de toezichthouders benadrukt bij de totstandkoming van de antiwitwaswetgeving. In die zin wordt verduidelijkt dat de toezichthouders, gelet op de beslissing die de Belgische regering na de aanslagen van Parijs en Brussel heeft genomen om de omzetting van de vierde AML-richtlijn met zes maanden te vervroegen, samen met de andere betrokken Belgische autoriteiten nauw betrokken zijn geweest bij de werkzaamheden die in september 2015 zijn aangevat en die sinds januari 2016 sterk zijn opgevoerd,

[94] Wat deze categorie van ondernemingen betreft, kan wel worden opgemerkt dat de vierde AML richtlijn, krachtens haar artikel 2, lid 1, punt 2, onder meer van toepassing is op de ondernemingen die geen kredietinstellingen zijn en die minstens één van de werkzaamheden verrichten die zijn opgesomd in bijlage I, punten 2 tot 12, 14 en 15 van Richtlijn 2013/36/EU van het Europees Parlement en de Raad (CRD IV). Punt 9 van deze bijlage betreft de "*advisering aan ondernemingen inzake kapitaalstructuur, bedrijfsstrategie en daarmee samenhangende aangelegenheden, alsmede advisering en dienstverrichtingen op het gebied van fusie en overname van ondernemingen*" (zie ook artikel 4, eerste lid, 9) van de Belgische bankwet van 25 april 2014).

domaine de la fusion et du rachat d'entreprises" [94] ainsi qu'aux "juristes d'entreprise".

M. Smets attire l'attention sur un certain nombre d'évolutions importantes sur le plan international, à savoir:

— la recommandation, formulée en 2012 par le Groupe d'action financière (GAFI), de faire de la "fraude fiscale grave" une infraction de base (ce qui est déjà le cas en Belgique);

— la quatrième directive anti-blanchiment (directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme (LCB/FT)), sur la base de laquelle la fraude fiscale devra être qualifiée d'infraction de base.

Cette évolution représente évidemment une rupture importante avec le passé, au sens où la fraude fiscale (grave) n'est pas partout considérée (contrairement à ce qui se passe en Belgique) comme une infraction de base devant – conformément à la législation locale – donner lieu à une déclaration de soupçon de blanchiment. Ceci explique du reste pourquoi la fraude fiscale commise en Belgique n'est actuellement pas détectée comme "infraction de blanchiment" au Luxembourg, par exemple, étant donné que dans ce pays, la fraude fiscale n'est pas reprise comme infraction de base dans la législation anti-blanchiment. En dépit de toutes ces considérations, la notion de fraude fiscale (déterminée en fonction des sanctions infligées) aura toujours une portée différente dans un contexte international.

L'orateur souligne ensuite le rôle accru joué par l'autorité de contrôle dans l'élaboration de la législation anti-blanchiment. Dans ce contexte, il explique que compte tenu de la décision du gouvernement belge, prise après les attentats de Paris et de Bruxelles, d'avancer de six mois la transposition de la quatrième directive anti-blanchiment, les autorités de contrôle, en lien avec les autres instances belges concernées, ont été étroitement associées aux travaux qui ont été entamés en septembre 2015, et dont le rythme s'est sensiblement

[94] Concernant cette catégorie d'entreprises, il est toutefois permis de signaler qu'en vertu de son article 2, alinéa 1er, 2, la quatrième directive LBC s'applique notamment aux entreprises qui ne sont pas des établissements de crédit et qui exercent au moins une des activités énumérées dans l'annexe I, points 2 à 12, 14 et 15 de la Directive 2013/36/ du Parlement européen et du Conseil (DAFP IV). Le point 9 de cette directive concerne le " *Conseil aux entreprises en matière de structure de capital, de stratégie industrielle et questions connexes et conseils ainsi que services dans le domaine de la fusion et du rachat d'entreprises.* " (voir également l'article 4, alinéa 1er, 9) de la loi bancaire belge du 25 avril 2014).

in het kader van de opstelling van het voorontwerp van wet ter omzetting van de richtlijn.

Daarnaast wordt eveneens aangestipt dat er, in uitvoering van de vierde AML-richtlijn en de Verordening (EU) 2015/847 van 20 mei 2015 betreffende bij geldovermakingen te voegen informatie, in de komende periode een heel pakket Europese secundaire regelgeving op het vlak van antiwitwassen zal worden aangenomen. Het gaat hierbij zowel om "technische standaarden" (die rechtstreeks bindend zijn en de vorm aannemen van een Europese Verordening) als om "richtsnoeren" (die niet rechtstreeks bindend zijn, maar dienen geïmplementeerd te worden door de toezichthouders). Voor het opstellen van deze secundaire regelgeving, werken de toezichthouders samen via het Anti Money Laundering Committee (AMLC), hetgeen onder het Joint Committee valt, een samenwerkingsverband tussen de European Banking Authority (EBA), de European Insurance and Occupational Pensions Authority (EIOPA) en de European Securities and Markets Authority (ESMA).

Concreet wordt momenteel reeds gewerkt aan richtsnoeren op het vlak van het op risico's gebaseerde AML-toezicht en richtsnoeren op het vlak van risicofactoren waarmee de instellingen rekening dienen te houden binnen hun AML-functie. Er worden ook richtsnoeren opgesteld met het oog op de tenuitvoerlegging van de Europese verordening betreffende elektronische geldovermakingen. Later zal ook gewerkt worden aan technische standaarden op het vlak van de maatregelen die dienen te worden getroffen voor dochterondernemingen en bijkantoren van Europese financiële instellingen die gelegen zijn in derde landen met een verhoogd AML risico.

1.2. *Wetgeving "bijzondere mechanismen"*

Een tweede belangrijk luik betreft de regelgeving rond de voorkoming en melding van "bijzondere mechanismen". Dit luik werd in het algemeen toegelicht door de heer Smets en daarna *in extenso* hernomen door de heer Van Cottem.

In het algemeen werd erop gewezen dat de betreffende bepalingen ertoe strekken de instellingen te verbieden om mee te werken aan bijzondere mechanismen die tot gevolg hebben fiscale fraude door derden te bevorderen. Hiermee wordt in wezen afgeweken van het basisprincipe, met name dat de toezichthouder niet bevoegd is inzake fiscale aangelegenheden. Dit wordt sinds de oprichting van de Bankcommissie in

accéléré depuis janvier 2016, en vue de rédiger l'avant-projet de loi de transposition de cette directive.

En outre, il est également précisé qu'en exécution de la quatrième directive LBC et du Règlement (UE) 2015/847 du 20 mai 2015 sur les informations accompagnant les transferts de fonds, tout un paquet de réglementation secondaire européenne relative à l'anti-blanchiment sera adopté au cours de la prochaine période. Il s'agit en l'occurrence tant de "normes techniques" (qui sont directement contraignantes et prennent la forme d'un Règlement européen) que de "lignes directrices" (qui ne sont pas directement contraignantes, mais doivent être mises en œuvre par les autorités de contrôle). Pour rédiger cette législation secondaire, les autorités de contrôle travaillent ensemble via *l'Anti Money Laundering Committe* (AMLC), qui relève du Joint Committe, une structure de coopération entre la *European Banking Authority* (EBA), la *European Insurance and Occupational Pensions Authority* (EIOPA) et la *European Securities and Markets Authority* (*ESMA*).

Concrètement, ces autorités élaborent actuellement déjà des lignes directrices dans le domaine du contrôle LBC basé sur les risques et des lignes directrices dans le domaine des facteurs de risques dont les institutions doivent tenir compte dans le cadre de leur fonction LBC. Des lignes directrices sont également rédigées en vue de la mise en œuvre du Règlement européen relatif aux transferts électroniques de fonds. Ultérieurement, des normes techniques seront également établies concernant les mesures qui doivent être prises pour les filiales et les succursales d'établissements financiers européens établis dans des pays tiers présentant un risque LBC accru.

1.2. *Législation relative aux "mécanismes particuliers"*

Un deuxième volet important concerne la réglementation concernant la prévention et la déclaration des "mécanismes particuliers". Ce volet a été commenté de manière générale par M. Smets et a ensuite été repris *in extenso* par M. Van Cottem.

De manière générale, il a été souligné que les dispositions en question visent à interdire aux établissements de prêter leur concours à des mécanismes particuliers qui ont pour effet de favoriser la fraude fiscale dans le chef de tiers. Ces dispositions dérogent ainsi en fait au principe de base, à savoir que l'autorité de contrôle n'est pas compétente en matière fiscale. C'est ce que stipule explicitement la législation depuis la création

1935 expliciet in de wetgeving bepaald.[95] Volgens de heer Van Cottem zijn deze "nuanceringen" uniek in hun soort (bekeken vanuit het Europees en internationaal perspectief). Geen enkele andere toezichthouder op de financiële sector in om het even welke van de andere EU-lidstaten zou immers over, zelfs marginale, bevoegdheden beschikken inzake fiscale aangelegenheden.

Aangezien het gaat om een specifieke (progressieve) Belgische wetgeving, heeft deze regelgeving ook een duidelijke territoriaal beperkte dimensie in die zin dat territorialiteitsbeginsel verhindert dat de Belgische toezichthouder buitenlandse instellingen zou controleren of specifieke bevoegdheden zou gaan uitoefenen t.a.v. buitenlandse bankinstellingen. Tijdens de hoorzitting werd tevens aangegeven dat het zogenaamde "geconsolideerd toezicht" hier geen soelaas biedt, aangezien dergelijk toezicht in de eerste plaats gericht is op de financiële gegevens, de financiële consolidatie, de boekhoudkundige consolidatie van de financiële positie van de moeder ten opzichte van haar dochters.

Over deze aangelegenheden kan overigens overlegd en samengewerkt worden met de buitenlandse toezichthouders. Maar dit geconsolideerd toezicht heeft geen betrekking op de meer kwalitatieve aspecten van het toezicht, waar de territoriale beperkingen wel spelen. Voorts wijst de heer Smets er op dat, zeker wat de grote banken betreft, er meer en meer geëvolueerd wordt naar een centraal toezicht (vanuit de ECB), maar dat ook de ECB geen enkele fiscale bevoegdheid heeft in de uitoefening van haar toezicht.

Het concept "bijzondere mechanismen" wordt wel niet wettelijk gedefinieerd. Nadere verduidelijkingen dienomtrent werden opgenomen in de CBF-circulaire D1 97/9. Als bijlage bij deze circulaire is een (op dat moment) geactualiseerde lijst opgenomen van "typeverrichtingen/praktijken die als een "bijzonder mechanisme" worden beschouwd". Er wordt meegedeeld dat deze circulaire besproken werd binnen een werkgroep samengesteld uit de secretaris-generaal van het ministerie van Financiën en vertegenwoordigers van het kabinet van Financiën, van de fiscale administratie, van de Thesaurie en van de CBF. Er wordt tevens aangehaald dat de Administratie van Fiscale Zaken het document "bijzondere mechanismen" aan alle diensten van de fiscale administratie heeft toegezonden met de vraag de CBF alle informatie over bijzondere mechanismen te bezorgen waarvan zij kennis

[95] Zie ook antwoord van de minister, Verslag van de Commissie Financiën, *Parl.St.* Kamer 1974-75, nr. 549/5, blz. 17-18 / antwoord van de minister, Parlementaire voorbereiding, *Parl. St.* Senaat 1974, nr. 275/3, blz. 45-46.

de la Commission bancaire en 1935.[95] Selon M. Van Cottem, ces "nuances" sont uniques en leur genre (d'un point de vue européen et international). Aucune autre autorité de contrôle du secteur financier dans aucun des autres États membres de l'UE ne disposerait en effet de compétences, même marginales, en matière fiscale.

Étant donné qu'il s'agit d'une législation belge spécifique (et progressive), elle a aussi clairement une dimension territoriale limitée en ce sens que le principe de territorialité empêche l'autorité de contrôle belge de contrôler des organismes étrangers ou d'exercer des compétences spécifiques à l'égard d'établissements bancaires étrangers. Il ressort également de l'audition que le "contrôle consolidé" ne change rien à cet égard, vu que ce type de contrôle porte avant tout sur les données financières, sur la consolidation financière, sur la consolidation comptable de la position financière de la société mère par rapport à ses filiales.

Ces matières peuvent d'ailleurs faire l'objet d'une concertation et collaboration avec les autorités de surveillance étrangères. Mais ce contrôle consolidé ne concerne pas les aspects plus qualitatifs de la surveillance, dans lesquels les limites territoriales jouent un rôle. Ensuite, M. Smets indique que, certainement en ce qui concerne les grandes banques, l'on évolue de plus en plus vers un contrôle central (exercé par la BCE), mais également que la BCE ne dispose pas de la moindre compétence fiscale dans l'exercice de son contrôle.

Le concept de "mécanismes particuliers" n'a pas de définition légale. La circulaire-CBF D1 97/9 apporte des précisions supplémentaires à ce sujet. Une liste actualisée (à l'époque) des opérations types/pratiques à considérer comme des "mécanismes particuliers" figure en annexe à cette circulaire. Il est signalé que cette circulaire a été examinée au sein du groupe de travail composé du secrétaire général du ministère des Finances et de représentants du cabinet des finances, de l'administration fiscale, de la Trésorerie et de la CBF. Il est également souligné que l'Administration des affaires fiscales a envoyé le document "mécanismes particuliers" à tous les services de l'administration fiscale en leur demandant de transmettre toutes les informations concernant des mécanismes particuliers dont ils prendraient connaissance dans l'exercice de

[95] Voir également la réponse du ministre, Rapport de la commission des Finances, Doc. Parl. Chambre 1974-75, n° 549/5, pp. 17-18 / la réponse du ministre, Travaux préparatoires, Doc. Parl. Sénat 1974, n° 275/3, pp. 45-46.

zouden krijgen bij de uitoefening van hun opdracht.[96] Sindsdien is de CBFA evenwel nooit meer door de fiscale autoriteiten geïnformeerd over het bestaan van een bijzonder mechanisme in hoofde van de Belgische banken. Ook de NBB werd hierover nooit geïnformeerd.

Tijdens de hoorzitting bijzondere aandacht besteed aan de typeverrichting: "Bemiddeling voor een buitenlandse kredietinstelling of beleggingsonderneming waarbij belastingontduiking door inwoners wordt bevorderd". Binnen de commissie vroeg men zich af of dit geen kapstok had kunnen zijn om offshorestructuren te bestrijden. Hierop werd geantwoord dat de circulaire vooropstelt dat er sprake moet zijn van een daadwerkelijke bemiddeling door de Belgische bank, hetgeen effectief moet kunnen worden aangetoond.

De betreffende regelgeving omhelst in eerste instantie maatregelen die ertoe strekken het opzetten van bijzondere mechanismen te voorkomen (preventieve dimensie). Aldus dienen de kredietinstellingen een beleid te voeren om inbreuken op de fiscale wetgeving en bijzondere fiscale mechanismen te voorkomen en meer algemeen om te voorkomen dat de reputatie van de instelling van de sector wordt aangetast door onzuiver fiscaal handelen.[97] Het externe toezicht m.b.t. het voorkomingsbeleid vindt plaats op twee niveaus. In eerst instantie behoort het tot de eerstelijnsopdracht van erkende revisoren om na te gaan of de instellingen een passend intern beleid voeren en of zij daartoe de vereiste organisatorische maatregelen hebben genomen. Eventuele tekortkomingen moeten worden gemeld aan de toezichthouder. Tijdens de presentatie wordt vermeld dat dit toezicht eigen is aan België. Op één uitzondering na, zou geen enkel ander land in een dergelijk toezicht voorzien.

In tweede instantie zal de toezichthouder zelf n.a.v. inspecties ter plaatse ook het voorkomingsbeleid aan een onderzoek onderwerpen. Met name zal worden nagezien of de instelling passende richtlijnen en procedures heeft opgesteld ter voorkoming van bijzondere mechanismen en of de interne audit op de naleving ervan toeziet.[98]

[96] In de ppt-presentatie wordt in dit verband verwezen naar het CBF-jaarverslag, 1998-1999, blz. 31.

[97] In de ppt-presentatie wordt verwezen naar de Circulaire D1 97/10 van de CBF van 30 december 1997 aan de kredietinstellingen.

[98] In de ppt-presentatie wordt verwezen naar het jaarverslag van de CBF, 1996-1997, blz. 24 en naar het antwoord van de minister op de parlementaire vraag nr. 106 van de heer D'hooge van 14 augustus 1996, *Parl.St. Senaat*, 15 oktober 1996, blz. 1404.

leur mission[96]. Depuis lors, la CBFA n'a toutefois plus jamais été informée par les autorités fiscales de l'existence d'un mécanisme particulier dans le chef des banques belges. La BNB n'a elle non plus jamais été informée à ce sujet.

Lors de l'audition, une attention particulière a été apportée au type d'opération: "Intermédiation pour un établissement de crédit étranger ou une entreprise d'investissement étrangère, favorisant la fraude fiscale par des résidents". Au sein de la commission, on s'est posé la question de savoir si on n'aurait pas pu se servir de cette activité pour lutter contre les structures offshores. La réponse a été que la circulaire préconise qu'il doit être question d'une réelle intermédiation par la banque belge, ce qui doit pouvoir être effectivement prouvé.

La réglementation en question comporte principalement des mesures qui visent à empêcher la mise en place de mécanismes particuliers (dimension préventive). Les établissements de crédit doivent ainsi mener une politique de prévention fiscale visant à empêcher des infractions à la législation fiscale et, de façon plus générale, à empêcher que la réputation de l'établissement ou du secteur ne soit affectée par des opérations fiscales impures.[97] Le contrôle externe concernant la politique de prévention est opéré à deux niveaux. Il relève tout d'abord de la mission de première ligne des réviseurs agréés de contrôler si les établissements appliquent une politique interne adéquate et s'ils ont pris les mesures requises à cet effet sur le plan de l'organisation. Les lacunes éventuelles doivent être signalées à l'autorité de surveillance. Il a été mentionné durant la présentation que ce contrôle est propre à la Belgique. Aucun autre pays ne prévoirait un contrôle sérieux à une exception près.

Deuxièmement, l'autorité de surveillance elle-même soumettra la politique de prévention à une enquête à la suite d'inspections sur place. Il sera notamment contrôlé si l'institution a élaboré des directives et des procédures adéquates visant à prévenir des mécanismes particuliers et si l'audit interne contrôle leur respect.[98]

[96] La présentation PowerPoint renvoie à cet égard au rapport annuel de la CBF, 1998-1999, p.31.

[97] La présentation PowerPoint renvoie à la Circulaire D1 97/10 adressée le 10 décembre 1997 par la CBFA aux établissements de crédit.

[98] La présentation PowerPoint renvoie au rapport annuel de la CBF, 1996-1997, p. 24 et à la réponse du ministre à la question parlementaire n° 106 de M. D'hooge du 14 août 1996, *Doc. Parl. Sénat*, 15 octobre 1996, p. 1404.

Op “repressief” vlak moet een onderscheid worden gemaakt tussen het administratief-rechtelijk luik en in het strafrechtelijk luik.

De bepalingen van het *administratieve type* (basis in Bankwet) laten de NBB toe de mechanismen stop te zetten, met name wanneer zij er kennis van heeft dat een instelling die onder haar toezicht staat een bijzonder mechanisme heeft ingesteld dat tot doel heeft fiscale fraude door derden te bevorderen.[99] Op die manier wordt betracht de bank in termen van organisatie en *good governance* te beschermen tegen de reputatieschade en de eventuele financiële implicaties die dergelijke handelingen tot gevolg kunnen hebben (prudentieel toezicht).

Deze bevoegdheid is verbonden aan drie voorwaarden:

— het mechanisme moet een duidelijke link vertonen met fiscale fraude in hoofde van derden;

— het initiatief gaat uit van de financiële instelling zelf of toont duidelijk dat zij haar actieve medewerking verleent;

— een bewezen herhaald karakter: een geheel van gedragingen.

De bepalingen van het *strafrechtelijke type* (basis in Organieke Wet)[100] houden in dat de toezichthouder aangifte moet doen bij het gerecht[101] van bijzondere mechanismen die opgezet zijn om fiscale fraude door derden te bevorderen, wanneer zij kennis heeft dat die bijzondere mechanismen voor de instelling zelf – als dader, mededader of medeplichtige – een fiscaal misdrijf vormen dat strafrechtelijk kan worden bestraft. Er werd toegelicht dat deze aangifteplicht een *lex specialis* vormt t.a.v. artikel 29 W.Sv. en artikel 327 WIB92. Deze bepalingen zouden zijn strenger dan de voorwaarden voor de stopzetting van administratieve bijzondere mechanismen, gelet op de vereiste van een strafrechtelijke component. De aangifte zou met name veronderstellen dat cumulatief aan de volgende voorwaarden is voldaan:

99 Thans opgenomen in artikel 236, § 5 van de wet van 25 april 2014 op het statuut vanen het toezicht op de kredietinstellingen, voorheen: artikel 57, § 3 Wet 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen.

100 Zie artikel 36/4 van de wet van 22 februari 1998 tot vaststelling van het organiek statuut van de Nationale Bank van België (wet organiek statuut NBB).

101 De voorloper van de huidige meldingsplicht werd ingevoerd door de Wet van 8 augustus 1980. Initieel werd een meldingsplicht voorzien aan de minister van Financiën. Sinds 1999 werd dit vervangen door een meldingsplicht aan het gerecht, zie hierover ook de Toelichtende nota, gevoegd als bijlage bij het rapport.

Sur le plan “répressif”, il convient de faire une distinction entre le volet concernant le droit administratif et le volet pénal.

Les dispositions de type administratif (fondement dans la loi bancaire) permettent à la BNB de mettre fin aux mécanismes, notamment lorsqu’elle a connaissance du fait qu’une institution placée sous sa surveillance a mis en place un mécanisme particulier visant à favoriser la fraude fiscale par des tiers.[99] L’objectif est d’essayer de protéger les banques, sur le plan de l’organisation et de la bonne gouvernance, contre des atteintes à leur réputation et contre les implications financières éventuelles de ces opérations (contrôle prudentiel).

Cette compétence est subordonnée à trois conditions:

— le mécanisme doit présenter un lien évident avec la fraude fiscale dans le chef de tiers;

— l’initiative doit émaner de l’établissement financier lui-même, ou indiquer clairement que celui-ci y collabore activement;

— l’existence d’un caractère répétitif prouvé: un ensemble de comportements.

Les dispositions *de type pénal* (fondées sur la loi organique)[100] prévoient que l’autorité de contrôle doit déclarer auprès de la justice[101] les mécanismes particuliers mis en place pour favoriser la fraude fiscale par des tiers, lorsqu’elle a connaissance du fait que ces mécanismes particuliers constituent, pour l’institution même – en tant qu’auteur, coauteur ou complice –, une infraction fiscale passible de sanctions pénales. Il a été expliqué que cette obligation de déclaration constitue une *lex specialis* à l’égard de l’article 29 du Code d’instruction criminelle et de l’article 327 du Code des impôts sur les revenus 1992. Ces dispositions sont plus sévères que les conditions pour la cessation des mécanismes particuliers administratifs, compte tenu du critère de la composante pénale. La dénonciation supposerait en effet qu’il soit satisfait de façon cumulative aux conditions suivantes:

99 Cette disposition figure aujourd'hui à l’article 236, § 5, de la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit. Elle figurait auparavant à l’article 57, § 3, de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit.

100 Voir l'article 36/4 de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque Nationale de Belgique (loi statut organique BNB).

101 Le prédécesseur de l'obligation de déclaration actuelle a été instauré par la loi du 8 août 1980. Initialement, la loi prévoyait une obligation de déclaration au ministre des Finances. Depuis 1999, celle-ci a été remplacée par une obligation de déclaration à la justice.

— het bestaan van een bijzonder mechanisme;

— het bewijs of op zijn minst ernstige aanwijzingen van het bestaan van strafrechtelijk strafbaar gestelde inbreuken op het fiscaal recht die in het kader van de werking van een bijzonder mechanisme zijn gepleegd;

— fiscale fraude die door de cliënt is gepleegd;

— de bewezen medeplichtigheid van de instelling aan de door de cliënt gepleegde inbreuk: dader, mededader of medeplichtige.

De heer Van Cottem wijst erop dat er hier dus sprake moet zijn van een dubbele incriminatie (cliënt én instelling), hetgeen het noodzakelijk corollarium zou vormen van het beroepsgeheim, zoals geïmplementeerd in de Europese bankenrichtlijn. Men zou destijds tot dit besluit gekomen zijn op basis van talrijke besprekingen en overleg met de Europese Commissie in dit verband. Dit standpunt werd naderhand wel genuanceerd.

Tijdens de hoorzitting wordt bevestigd dat er tot op heden nog geen enkele melding is gebeurd aan het parket.

Wat de “detectie” van de bijzondere mechanismen wordt wel bijkomend opgemerkt dat dit niet tot het actieve zoekterrein behoort van de NBB (net omdat de NBB niet bevoegd is inzake belastingaangelegenheden en dus zelf niet dat soort van indices moet opsporen). Indien evenwel naar aanleiding van inspecties van prudentiële aard bijzonder mechanismen worden ontdekt, moeten ze aan het gerecht gemeld worden.

1.3. *Centraal aanspreekpunt*

Tijdens de uiteenzetting werd tevens toelichting gegeven bij de rol van de NBB bij het beheer van het Centraal aanspreekpunt (CAP).

Er werd aangegeven dat de fiscus het CAP ongeveer 15 000 keer per jaar consulteert (in toepassing van art. 319 en 322 WIB92). Daarnaast wordt het CAP een 20-tal keer per jaar geconsulteerd door Justitie (COIV en inlichtingen- en veiligheidsdiensten). De heer Smets benadrukt ook dat de NBB zijn volle medewerking zal verlenen aan de geplande uitbreiding van raadplegingsmogelijkheden.

Momenteel bevat het CAP gegevens van ongeveer 20,7 miljoen natuurlijke personen en 1,3 miljoen rechtspersonen. De reden waarom er (veel meer) natuurlijke personen zijn opgenomen in het register dan er Belgische rijksinwoners zijn, houdt verband met het

— l’existence d’un mécanisme particulier;

— la preuve ou à tout le moins des indices sérieux qu’il existe des infractions au droit fiscal passibles de sanctions pénales qui ont été commises dans le cadre du fonctionnement d’un mécanisme particulier;

— une fraude fiscale commise par le client;

— la complicité avérée de l’établissement à l’infraction commise par le client: en tant qu’auteur, coauteur ou complice.

M. Van Cottem fait observer qu’en l’occurrence, il doit y avoir une double incrimination (client et institution), corollaire indispensable du secret professionnel tel qu’il est mis en œuvre dans la directive bancaire européenne. Cette décision aurait été prise à l’époque sur la base de nombreuses discussions et d’une concertation avec la Commission européenne à ce sujet. Ce point de vue a cependant été nuancé par la suite.

Lors de l’audition, il est confirmé qu’aucun cas n’a pour l’instant été signalé au parquet.

En ce qui concerne la “détection” des mécanismes particuliers, il convient en outre de souligner que cette mission ne relève pas du domaine de recherche active de la BNB (précisément parce que la BNB n’étant pas compétente en matière fiscale, il ne lui appartient pas de détecter ce type d’indices). Si toutefois, dans le cadre d’inspections de nature prudentielle, elle découvre des mécanismes particuliers, elle est tenue de les déclarer à la justice.

1.3. *Point de contact central*

Au cours de l’exposé, des précisions ont également été données à propos du rôle joué par la BNB dans la gestion du Point de contact central (PCC).

L’administration fiscale consulte le PCC environ 15 000 fois par an (en application des articles 319 et 322 CIR 92), tandis que la Justice (l’OCSC et les services de renseignement et de sécurité) le consulte une vingtaine de fois par an. M. Smets souligne également que la BNB prêtera son entière collaboration à l’élargissement prévu des possibilités de consultation du point de contrôle.

Au stade actuel, le PCC contient les données d’environ 20,7 millions de personnes physiques et de 1,3 million de personnes morales. La raison pour laquelle il y a (beaucoup) plus de personnes physiques reprises dans le registre qu’il n’y a d’habitants en Belgique est que

feit dat bepaalde personen afzonderlijk geregistreerd werden op basis van het rijksregisternummer en op basis van andere identificatiegegevens. Uit de actuele gegevens blijkt dat de genoemde personen titularis waren van ongeveer 47 miljoen rekeningen en 13,5 miljoen contracten.

Het toegangsrecht tot het CAP werd ingevolge de programmawet van 1 juli 2016 uitgebreid. Deze nieuwe wet wordt noodzakelijk beschouwd teneinde het CAP te hervormen, rekening houdend met de nieuwe finaliteit die beoogd wordt (met name het bestrijden van de zware criminaliteit). Hiertoe zal vereist zijn dat de databanken sneller geactualiseerd worden (en niet langer op jaarlijkse basis zoals nu het geval is). Daarnaast zal ook vereist zijn dat bijkomende data in de databank worden opgenomen, zoals de datum van opening en afsluiten van de rekening, van de gevolmachtigden op de rekening en van cash-ontvangsten op de rekeningen, …

1.4. *De werking van het toezicht*

Tijdens de hoorzitting werd eveneens nadere toelichting verschaft bij de concrete werking van het toezicht, zowel op het niveau van de instellingen als op het niveau van de toezichthouder.

• De compliance-functie binnen de instellingen

Met het oog op het naleven van hun verplichtingen op het vlak van de antiwitwaswetgeving en de wetgeving rond de bijzondere mechanismen, dienen de instellingen een solide en passend “governance”-beleid te voeren. Hun interne organisatie moet er m.a.w. op gericht zijn hun verplichtingen na te leven. Dit vereist een uitbouw van de compliance-functie.

Bij het risicobeheer wordt uitgegaan van drie verdedigingslijnen.

De commerciële entiteiten vormen daarbij de eerste verdedigingslijn. Zij dragen de verantwoordelijkheid om eventuele risico’s te identificeren. Deze eerste verdedigingslijn wordt waargenomen door het management interne controles en risicobeheertechnieken.

De tweede verdedigingslijn wordt gevormd door de controle. Deze controle wordt waargenomen door een onafhankelijke compliance-dienst die erover moet waken dat de risico’s geïdentificeerd en beheerd worden overeenkomstig de overeengekomen regels en procedures. Tijdens de hoorzitting werd verduidelijkt dat het de verantwoordelijkheid is van de raad van bestuur om

certaines personnes ont été enregistrées séparément sur la base du numéro de registre national et sur la base d’autres données d’identification. Il ressort des données actuelles que les personnes dont les données figurent dans le registre sont titulaires d’environ 47 millions de comptes et de 13,5 millions de contrats.

Le droit d’accès au PCC a été élargi en application de la loi-programme du 1er juillet 2016. Cette nouvelle loi est jugée nécessaire en vue de réformer le PCC, compte tenu de la nouvelle finalité poursuivie (à savoir la lutte contre la grande criminalité). Pour ce faire, il sera impératif que les banques de données soient mises à jour plus rapidement (et non plus sur une base annuelle, comme c’est le cas actuellement). Il faudra en outre que la banque de données intègre des données supplémentaires, comme la date d’ouverture et de clôture des comptes, l’identité des mandataires d’un compte, les informations relatives aux retraits en espèces effectués sur un compte, etc.

1.4. *Le fonctionnement du contrôle*

Au cours de l’audition, des précisions ont également été apportées concernant le fonctionnement concret du contrôle, tant au niveau des établissements qu’au niveau de l’autorité de contrôle.

• fonction de compliance au sein des établissements

En vue du respect de leurs obligations dans le domaine de la législation antiblanchiment et de celle concernant les mécanismes particuliers, les établissements doivent mener une politique de gouvernance solide et adéquate. En d’autres termes, leur organisation interne doit être axée sur le respect de leurs obligations, ce qui nécessite la mise en place d’une fonction de compliance.

La gestion des risques est basée sur trois lignes de défense.

Dans ce cadre, les entités commerciales constituent la première ligne de défense. Elles sont chargées d’identifier les risques éventuels. Cette première ligne de défense est exercée par le management des contrôles internes et des techniques de gestion des risques.

Le contrôle forme la deuxième liste de défense. Ce contrôle est assuré par un service de compliance indépendant qui doit veiller à ce que les risques soient identifiés et gérés conformément aux règles et aux procédures convenues. Il a été précisé au cours de l’audition qu’il en va de la responsabilité du conseil d’administration d’organiser la compliance et que, par

de *compliance* te organiseren en dat de onafhankelijkheid in essentie impliceert dat de *compliance officer* zijn verzet kenbaar kan maken aan het management, aan de cei, cfo of cro en zelfs bij de raad van bestuur. De toezichthouder zal daarbij de organisatie van deze functie controleren en met name nagaan of de *compliance officer* alle materies afdekt die hij moet afdekken en of hij wel daadwerkelijk onafhankelijk is. De toezichthouders hebben binnen dit kader de suggestie geuit om de invulling van de compliancefunctie afhankelijk te maken van het succesvol vervullen van een examen (naar het model van de FSMA voor compliance officers die binnen een financiële instelling de naleving van de gedragsregels moeten garanderen). Concreet zou de verantwoordelijke van de compliancefunctie dan ook moeten slagen voor één allesomvattend examen dat materies betreft die betrekking hebben op de naleving van de wettelijke en/of reglementaire integriteits- en gedragsregels die van toepassing zijn op instellingen die onder het toezicht vallen van zowel de NBB/ECB als de FSMA. Deze materies worden uiteengezet in de gemeenschappelijke circulaire NBB/FSMA betreffende de compliancefunctie. Hierbij geven de toezichthouders ook aan dat de sector zelf vragende partij is van een dergelijk gemeenschappelijk examen van beide toezichthouders.

De derde verdedigingslijn is dan de audit die in het algemeen nagaat of de procedures correct worden toegepast door de twee andere lijnen.

De heer Smets verduidelijkt voorts dat het bovenstaande ook geldt in een “groepscontext”. Concreet betekent dit dus dat men er op het groepsniveau voor moet zorgen dat de organisatie zo is dat in alle lidstaten waar de bank entiteiten heeft, de nationale AML-wetgevingen efficiënt gerespecteerd kunnen worden. De heer Smets beklemtoont wel dat dit uiteraard geen afbreuk doet aan het territorialiteitsbeginsel.[102] Europese instellingen zullen wel voor niet-EU entiteiten de groepsinterne standaard moeten optrekken naar het Europees minimum.

Tot slot verwijst de heer Smets ook naar de rol van de erkende commissaris-revisor in het prudentieel toezicht (op wie een medewerkingsopdracht rust en die een signaalfunctie vervult in termen van de beoordeling van de kwaliteit van de interne organisatie, met inbegrip van het vermijden van reputatierisico’s in het licht van het respect voor de antiwitwaswetgeving, ten opzichte van feiten die een mogelijke inbreuk op de wetgeving impliceren). De heer Smets stelt dat dit systeem in weinig andere landen bestaat.

[102] *Cf. supra*.

essence, l’indépendance implique que le *compliance officer* peut signifier son opposition au management, au CEO, au CFO ou au CRO, voire même au conseil d’administration. L’autorité de surveillance contrôlera l’organisation de cette fonction et vérifiera notamment si le *compliance officer* couvre toutes les matières qu’il doit couvrir et s’il est réellement indépendant. Dans ce cadre, les *compliance officers* ont suggéré de conditionner l’exercice de leur fonction à la réussite d’un examen (sur le modèle de la FSMA en ce qui concerne les *compliance officers* qui ont pour mission de garantir le respect des règles de conduite au sein d’un établissement financier). Concrètement, le *compliance officer* devrait donc réussir un examen global portant sur des matières concernant le respect de règles, prévues ou non par la loi, relatives à l’intégrité et à la conduite qui s’appliquent aux établissements relevant du contrôle tant de la BNB/BCE que de la FSMA. Ces matières sont exposées dans la circulaire commune BNB/FSMA relative à fonction de compliance. Les autorités de contrôle déclarent également à cet égard que le secteur est lui-même demandeur d’un tel examen commun aux deux autorités de contrôles en question.

La troisième ligne de défense est formée par l’audit, qui vérifie de manière générale si les procédures sont appliquées correctement par les deux autres lignes de défense.

M. Smets précise en outre que ce qui précède s’applique également dans un “contexte de groupe”. Concrètement, cela signifie donc que la banque doit veiller, au niveau du groupe, à ce que l’organisation soit de nature à permettre le respect efficient des législations LBC nationales dans tous les États membres où la banque dispose d’entités. M. Smets souligne que cela ne porte nullement atteinte au principe de territorialité.[102] Les établissements européens devront toutefois relever les normes internes au groupe au minimum européen pour les entités non européennes.

Enfin, M. Smets renvoie également au rôle du commissaire réviseur agréé dans le cadre du contrôle prudentiel (ce commissaire ayant une mission de collaboration et exerçant une fonction de signal en ce qui concerne l’appréciation de la qualité de l’organisation interne, y compris la prévention des risques de réputation à la lumière du respect de la législation antiblanchiment, à l’égard de faits qui impliquent une infraction possible à la législation). M. Smets indique que ce système existe dans peu d’autres pays.

[102] *Cf. supra*.

• De rol van de toezichthouder

De NBB moet sinds 2011 – als toezichthouder – nagaan of de instellingen beschikken over een gedegen interne organisatie. De NBB zal daarbij alles in het werk stellen om ervoor te zorgen dat de instellingen een juiste "omgeving" creëren die hen in staat moet stellen hun verplichtingen op het vlak van de antiwitwaswetgeving en de bijzondere mechanismen te vervullen. De NBB kan daarbij echter niet optreden als "fiscaal ambtenaar", bij gebrek aan fiscale bevoegdheden. Het directe toezicht is heel sterk risicogebaseerd. Het is een toezicht dat kijkt naar financiële risico's en uiteraard ook naar governance en *compliance*. Het toezicht op het respect van AML en de eventuele medewerking aan bijzondere fiscale mechanismen is ingeschakeld in dat bredere toezicht op die organisatie en op de omgeving die deze risico's moet vermijden.

Met het oog op de controles worden jaarlijkse actieplannen opgesteld waarin de controleprioriteiten worden vastgelegd. Daarnaast worden transversale acties genomen, bijvoorbeeld n.a.v. de inwerkingtreding van een nieuwe regelgeving. Binnen dit kader wordt verwezen naar de transversale controle die werd uitgevoerd teneinde te verifiëren of de instellingen hun bestand van uiteindelijk begunstigden hadden bijgewerkt (op basis van een in 2010 door de FATF geformuleerde aanbeveling om een vermoeden van uiteindelijk begunstigde in te voeren zodra een persoon ten belope van 25 % deelneemt in een vennootschap of juridische constructie). Na een transitieperiode van 2 jaar werd de transversale controle uitgevoerd die er op zijn beurt toe geleid heeft dat de banken nog heel wat rekeningen hebben geregulariseerd. Voorts zijn er ook individuele toezichtsacties. Deze individuele acties kunnen het gevolg zijn van externe input of op basis van onze eigen risicobeoordeling. Gedurende de laatste 10 jaren hebben deze acties geleid tot gemiddeld negen inspecties per jaar over *compliance* en de antiwitwaswetgeving, meestal gericht op het onvoldoende functioneren van de *compliance*-functie. Deze inspecties op hun beurt hebben geleid tot actieplannen, die de organisatie en de interne controlesystemen en dus het respect voor de wetgeving hebben gefaciliteerd.

Sinds 2011 werden de middelen voor het toezicht aanzienlijk (met ongeveer 70 %) opgevoerd. Het budget voor het microprudentieel toezicht omhelst 107 fulltime equivalenten (van de in totaal 320 VTE). Hierbij hoort ook een cel "witwaswetgeving", bestaande uit 7 specialisten en 3 inspecteurs.

De NBB fungeert daarbij uiteraard niet in een geïsoleerde context. Veel nationale (CFI, FOD Financiën,

• Le rôle de l'autorité de surveillance

Depuis 2011, la BNB doit vérifier – en tant qu'autorité de surveillance – si les établissements disposent d'une organisation interne adéquate. Dans ce cadre, la BNB mettra tout en œuvre pour veiller à ce que les établissements créent un "environnement" approprié, lequel doit leur permettre de remplir leurs obligations sur le plan de la législation antiblanchiment et des mécanismes particuliers. À cet égard, la BNB ne peut toutefois pas intervenir en qualité d'"agent du fisc", à défaut de compétences fiscales. Le contrôle direct se fonde grandement sur le risque. Ce contrôle porte sur les risques financiers et, naturellement aussi, sur la gouvernance et la conformité (*compliance*). Le contrôle du respect de la LBC et la collaboration éventuelle à des mécanismes fiscaux particuliers s'insère dans cette surveillance plus large de l'organisation et de l'environnement qui doit éviter ces risques.

En vue des contrôles, des plans d'action annuels fixant les priorités en matière de contrôle sont établis. Des actions transversales sont en outre prises, par exemple, à la suite de l'entrée en vigueur d'une nouvelle réglementation. Dans ce cadre, l'attention est attirée sur le contrôle transversal qui a été exercé afin de vérifier si les établissements avaient rectifié leur fichier des bénéficiaires finaux (sur la base d'une recommandation formulée en 2010 par le GAFI visant à instaurer une présomption de bénéficiaire final dès qu'une personne participe à hauteur de 25 % dans une société ou dans une construction juridique). Après une période de transition de deux ans, le contrôle transversal a été effectué et il a eu pour résultat, à son tour, que les banques ont encore régularisé de nombreux comptes. À cela s'ajoutent les actions de contrôle individuelles, qui peuvent résulter d'apports externes ou de l'évaluation du risque effectuée par la BNB elle-même. Au cours des dix dernières années, ces actions ont donné lieu, en moyenne, à neuf inspections par an concernant la conformité et la législation antiblanchiment, généralement axées sur les défaillances de la fonction "conformité". Ces inspections ont, à leur tour, généré des plans d'action, qui ont facilité l'organisation et les systèmes de contrôle internes et, partant, le respect de la législation.

Depuis 2011, les moyens alloués au contrôle ont considérablement augmenté (de 70 % environ). Le budget alloué au contrôle microprudentiel comprend 107 équivalents temps plein (sur un total de 320 ETP). Il comprend également une cellule "législation blanchiment", composée de 7 spécialistes et de 3 inspecteurs.

Dans ce cadre, la BNB ne fonctionne évidemment pas dans un contexte isolé. De nombreuses institutions

parket), maar ook internationale instellingen zijn inderdaad op dit terrein actief. De heer Smets wijst inzonderheid op het belang van de FATF.

Hierop aansluitend belicht de heer Smets ook de evolutie van de toezichtsarchitectuur die geëvolueerd is van een "One Peak" (2004-2011), naar een "Twin Peaks"-model (2011-2014), tot het huidige "Mountain Chain"-model, waarbij het toezicht op de banken overgeheveld werd naar de ECB. De heer Smets bevestigt wel dat de antiwitwaswetgeving nog gedecentraliseerd is en onder de nationale toezichthouders valt.

De controletechniek zelf berust grotendeels op *off-site*-toezicht op grond van rapportering, analyses van risicoprofiel en uiteraard controleactie *off-site*, zoals vergaderingen met de leiding, vragen correspondentie, … De voornoemde cel "witwaswetgeving" doet in ieder geval ook een jaarlijkse analyse van de *compliance*-rapporten[103] en de AML-rapporten[104]. Daarnaast wordt ook gebruik gemaakt van *on site* controletechnieken, zoals inspecties, controles, interviews, inspectieverslagen, enzovoort. Bij de uitoefening van de controle, hebben de inspecteurs de bevoegdheid om ter plaatse te gaan en kennis nemen van alle documenten die zij wensen in te kijken en hiervan kopie op te vragen. Ook hebben zij toegang tot de agenda's en de notulen van de vergaderingen van de organen en dit met het oog op de "governance check". Desgevallend kan de toezichthouder zelfs de raden van bestuur bijwonen als waarnemer.

Indien wordt vastgesteld dat het toezicht niet de gewenste gevolgen heeft, worden maatregelen genomen. Dit zijn herstelmaatregelen, boetes, verplichte vervanging van de persoon die de AML-wetgeving moet doen naleven, ...

Tijdens de hoorzitting heeft een commissielid verwezen naar het in april 2015 opgestelde evaluatierapport van de FATF, waarin werd aangehaald dat de draagwijdte van de inspecties door de Belgische toezichthouder m.b.t. witwassen te beperkt was en dat de hiermee

[103] Die rapporten zijn in de eerste plaats bestemd voor de directie-instanties van de instelling, en beschrijven hoofdzakelijk het actieplan en de middelen die worden geïmplementeerd om het ten uitvoer te leggen, alsook de beleidslijnen die de instelling ontwikkelt om te zorgen voor een betere preventie inzake bijzondere regelingen en witwasregelingen.

[104] Die rapporten hebben in essentie betrekking op de processen die worden opgezet bij de opsporing van verdachte transacties, alsmede op de maatregelen die worden genomen ter verbetering van de *feedback* (waarschuwingen) enzovoort. Sommige rapporten vermelden ook het aantal CFI-aangiftes.

nationales (CTIF, SPF Finances, parquet) mais aussi internationales sont en effet actives dans ce domaine. M. Smets souligne en particulier l'importance du Groupe d'action financière (GAFI).

M. Smets commente ensuite également l'évolution de l'architecture de contrôle, qui est passée d'un modèle "*One Peak*" (2004-2011) à un modèle "*Twin peaks*" (2011-2014), et finalement à l'actuel modèle "*Mountain Chain*", où la surveillance des banques a été transférée à la BCE. M. Smets confirme toutefois que la législation antiblanchiment est encore décentralisée et relève des autorités nationales de contrôle.

La technique de contrôle elle-même repose en grande partie sur le contrôle hors site basé sur les rapports, les analyses des profils de risque et, évidemment, les actions de contrôle hors site, comme les réunions avec la direction, les demandes de correspondance, etc. La cellule "législation sur le blanchiment" déjà évoquée précédemment effectue en tout cas également une analyse annuelle des rapports relatifs à la conformité (*compliance*)[103] ainsi que des rapports LBC[104]. Il est en outre fait usage de techniques de contrôle *in situ* telles que des inspections, des contrôles, des entretiens, des rapports d'inspection, etc. Pour exercer le contrôle, les inspecteurs sont habilités à se rendre sur place, à prendre connaissance de tous les documents qu'ils souhaitent consulter et à en réclamer une copie. Ils ont de surcroît accès aux agendas et aux procès-verbaux des réunions des organes à des fins de *"governance check"*. Le cas échéant, l'autorité de contrôle peut elle-même assister aux conseils d'administration en qualité d'observateur.

Si l'on constate que le contrôle n'a pas eu les effets souhaités, des mesures sont prises. Il peut s'agir de mesures de réparation, d'amendes, du remplacement obligatoire de la personne chargée de faire respecter la législation LBC, etc.

Au cours de l'audition, un membre de la commission a évoqué le rapport d'évaluation du GAFI rédigé en 2015, aux termes duquel la portée des inspections par l'autorité de contrôle belge en matière de blanchiment de capitaux est trop limitée et le risque inhérent est

[103] Ces rapports s'adressent en premier lieu aux organes de direction de l'établissement et décrivent principalement le plan 'action et les moyens mis en œuvre pour le réaliser ainsi que les politiques développées par l'établissement pour renforcer la prévention en matière de mécanismes particuliers et de blanchiment.

[104] Ces rapports portent essentiellement sur les processus mis en place dans le cadre de la détection de transactions suspectes et les mesures prises pour améliorer la remontée des informations (alertes)… Certains rapports mentionnent également le nombre de déclarations CTIF.

verbonden risico's te laag werden ingeschat. Hij vraagt zich af of de Nationale Bank aan deze vaststellingen verder gevolg heeft gegeven en welke maatregelen desgevallend werden genomen. De heer Smets geeft aan dat de quotering voor België inzake de doeltreffendheid van de controles die door de bevoegde autoriteiten worden uitgevoerd om het respect voor de antiwitwaswetgeving en de wetgeving tegen de financiering van terrorisme na te gaan, matig was. De heer Smets wijst er wel op dat die quotering niet alleen betrekking had op de praktijken in de financiële sector, maar op het geheel van de controles ten opzichte van de antiwitwaswetgeving. De FATF gaf zelfs aan dat de controle in de niet-financiële sector zeer gelimiteerd was[105], hetgeen de totale eindscore dus enigszins heeft gekleurd. Specifiek t.a.v. de financiële sector heeft de FATF de aanbevelingen van 2012 in herinnering gebracht, in de mate deze niet waren ogenomen in het Belgisch recht. De heer Smets merkt alvast op dat de vierde AML-richtlijn in belangrijke mate tegemoet komt aan die aanbevelingen. De heer Smets geeft voorts aan dat de NBB ook haar interne organisatie heeft herzien. Er werd één gespecialiseerde entiteit opgericht die belast wordt met het nazicht op de witwaswetgeving. Het personeelsbestand werd versterkt en het aantal inspecties ter plaatse werd opgedreven.

• De klokkenluiders binnen de financiële sector

Momenteel dienen banken en verzekeringsondernemingen al te beschikken over een passend intern waarschuwingssysteem opdat medewerkers te goeder trouw legitieme bekommeringen inzake betekenisvolle inbreuken op de ondernemingswaarden of inzake onethisch of illegaal gedrag in verband met aspecten die binnen de bevoegdheid en controle van de onderneming liggen, kunnen meedelen. Zij dienen daartoe een beleid en procedures uit te werken waarbij klachten rechtstreeks of onrechtstreeks (ombudsman, compliance, interne audit) aan de leiding (bijvoorbeeld via het auditcomité) worden gerapporteerd, buiten de normale hiërarchische kanalen. Specifiek voor AML zal dit verder worden verstrekt. Het voorontwerp van antiwitwaswet voorziet namelijk in de verplichting voor de onderworpen entiteiten, waaronder de financiële instellingen, om interne procedures in te stellen via welke hun personeelsleden, agenten of distributeurs inbreuken op de verplichtingen inzake de voorkoming van het witwassen van geld waarvan zij kennis zouden hebben, op onafhankelijke en anonieme wijze kunnen melden aan het lid van de

[105] *"En général, le contrôle des professions non financières demeure encore très limité, voire inexistant. L'approche fondée sur les risques, lorsqu'elle existe, se limite à l'appréciation portée sur le rapport annuel d'anti-blanchiment qui détermine les entreprises à contrôler de manière prioritaire, tandis que les contrôles exercés sont ensuite uniformes."*.

sous-évalué. Il se demande si la Banque nationale a donné suite à ces constatations et, le cas échéant, quelles mesures ont été prises. M. Smets indique que la cotation de la Belgique sur le plan de l'efficacité des contrôles effectués par les autorités compétentes dans le but de veiller au respect de la législation anti-blanchiment et de la législation relative au financement du terrorisme était moyenne. M. Smets souligne cependant que la cotation ne portait pas uniquement sur les pratiques du secteur financier, mais sur l'ensemble des contrôles relatifs à la législation anti-blanchiment. Le GAFI a même précisé que les contrôles étaient très limités dans le secteur non financier[105], ce qui nuance donc quelque peu le score final total. Le GAFI a rappelé les recommandations de 2012, spécifiquement à l'intention du secteur financier, dans la mesure où elles ne figurent pas dans le droit belge. M. Smets fait observer que la quatrième directive LBC prend déjà largement en compte ces observations. Il indique par ailleurs que la BNB a également revu son organisation interne. Elle a créé une entité spécialisée chargée de vérifier la législation sur le blanchiment d'argent. Le personnel a été renforcé et le nombre d'inspections sur place a également augmenté.

• Lanceurs d'alerte dans le secteur financier

Les banques et les entreprises d'assurance doivent aujourd'hui déjà disposer d'un système d'alerte interne adéquat permettant aux collaborateurs de faire part, de bonne foi, de préoccupations légitimes au sujet d'infractions significatives aux valeurs de l'entreprise ou au sujet de comportements contraires à l'éthique ou illégaux concernant des aspects relevant de la compétence et du contrôle de l'entreprise. À cette fin, tout établissement doit établir une politique et des procédures qui permettent de porter des plaintes directement ou indirectement (médiateur, conformité (*compliance*), audit interne) à la connaissance de la direction (par exemple par l'intermédiaire du comité d'audit), sans passer par les canaux hiérarchiques normaux. Ce mécanisme sera spécifiquement renforcé pour la LBC. L'avant-projet de loi contre le blanchiment prévoit en effet l'obligation pour les entités assujetties, notamment pour les établissements financiers, d'instaurer des procédures internes au moyen desquelles leur personnel, leurs agents ou leurs distributeurs pourront dénoncer de façon indépendante et anonyme, au membre de la

[105] "En général, le contrôle des professions non financières demeure encore très limité, voire inexistant. L'approche fondée sur les risques, lorsqu'elle existe, se limite à l'appréciation portée sur le rapport annuel d'anti-blanchiment qui détermine les entreprises à contrôler de manière prioritaire, tandis que les contrôles exercés sont ensuite uniformes."

effectieve leiding dat verantwoordelijk is voor de AML/FT en aan de compliance officer.

Wat de melding van inbreuken aan de toezichthouders betreft, werd reeds een systeem opgezet om deze te melden aan de NBB.[106] Met name kan iedereen op de website van de NBB terecht om melding te maken van mogelijke of feitelijke overtredingen van en inbreuken op alle bepalingen waarop de NBB dient te toe zien, met inbegrip van AML. Dit mechanisme dat door de NBB werd opgezet, laat haar toe nu reeds te voldoen aan de verplichting die door het voorontwerp van antiwitwaswet wordt opgelegd aan de toezichthouders om dergelijke meldingsmechanismen ter beschikking te stellen van derden evenals van leiders, personeelsleden, agenten of distributeurs van de onderworpen entiteiten.

De organieke wet van de NBB werd aangepast om de auteur van de melding te beschermen tegen alle mogelijke negatieve persoonlijke gevolgen op grond van dergelijke melding. Het voorontwerp van wet dat zorgt voor de omzetting van de AML richtlijn voorziet eveneens in dezelfde waarborgen.

Om de doeltreffendheid te garanderen van deze mechanismen voor de melding van inbreuken, hetzij intern, hetzij aan de toezichthouders, verlangt hetzelfde voorontwerp van wet dat de onderworpen entiteiten ervoor zorgen dat hun personeelsleden deze mechanismen kennen.

Wat de FSMA betreft, is het voorzien om de organieke wet aan te passen ter gelegenheid van de omzetting van de bepalingen die noodzakelijk zijn voor de uitvoering van de Europese verordening betreffende marktmisbruik. De voorziene bepalingen stellen voor om het dispositief uit te breiden tot het geheel van de regels waarop de FSMA dient toe te zien.

Aan de hand van deze mechanismen kan er met name gemeld worden, zowel aan de bevoegde personen binnen de financiële instellingen, als aan de toezichthouders, dat er binnen de financiële instelling gedragingen plaatsgevonden zouden kunnen hebben die niet stroken met de verplichting inzake de voorkoming van bijzondere mechanismen met als doel of gevolg fiscale fraude of witwassen van geld afkomstig uit ernstige fiscale fraude te bevorderen, die niet aan het licht zijn gebracht door de gewone controlemechanismen, en kunnen er zowel intern als op initiatief van de toezichtautoriteit passende acties worden opgezet om hieraan een eind te maken.

[106] Zie *https://www.nbb.be/nl/financieel-toezicht/algemeen/een-inbreuk-melden.*

direction effective responsable de la lutte contre le blanchiment, ainsi qu'au responsable du contrôle du respect des obligations (*compliance officer*), les infractions aux obligations en matière de prévention du blanchiment de capitaux dont ils auraient eu connaissance.

Pour le signalement des infractions aux autorités de contrôle, un système a déjà été mis en place pour permettre le signalement à la BNB.[106] En effet, toute personne peut signaler, sur le site web de la Banque nationale de Belgique, tout manquement et infraction potentiel ou avéré aux dispositions dont la BNB doit assurer le respect, y compris concernant la lutte contre le blanchiment. Le mécanisme mis en place par la BNB lui permet déjà de satisfaire à l'obligation imposée aux autorités de contrôle par l'avant-projet de loi de mettre ce type de mécanismes de déclaration à la disposition des tiers, ainsi que des dirigeants, du personnel, des agents ou des distributeurs des entités assujetties.

La loi organique de la BNB a été adaptée afin de protéger l'auteur de la dénonciation contre toutes les conséquences personnelles néfastes qu'il pourrait subir par la suite. L'avant-projet de loi transposant la directive anti-blanchiment prévoit également les mêmes garanties.

Pour garantir l'efficacité de ces mécanismes de dénonciation d'infraction, soit au niveau interne, soit à l'égard des autorités de contrôle, l'avant-projet de loi en question part du principe que les entités soumises à l'obligation de déclaration veilleront à ce que leur personnel connaisse les mécanismes en question.

En ce qui concerne la FSMA, il est prévu d'adapter la loi organique à l'occasion de la transposition des dispositions nécessaires à l'exécution du règlement européen sur les abus de marché. Les dispositions projetées prévoient d'étendre le dispositif à l'ensemble des règles soumises à la surveillance de la FSMA.

Grâce à ces mécanismes, il sera possible de signaler, tant aux personnes compétentes au sein de l'établissement financier qu'aux autorités de contrôle, qu'il pourrait y avoir eu, au sein de l'établissement, des comportements non conformes à l'obligation de prévenir les mécanismes particuliers ayant pour but ou pour effet de favoriser des opérations de fraude fiscale ou de blanchiment de capitaux provenant de la fraude fiscale grave, comportements qui n'ont pas été détectés dans le cadre des mécanismes de contrôle ordinaires, et les actions qui s'imposent pourront être mises sur pied soit en interne soit à l'initiative de l'autorité de contrôle afin d'y mettre un terme.

[106] Voir: *https://www.nbb.be/fr/supervision-financiere/generalites/signaler-une-infraction .*

1.5. *Het onderzoek naar de betrokkenheid van Belgische banken bij het opzetten van offshorestructuren*

Tijdens de hoorzitting werd nader ingegaan op de informatie die, op vraag van de (toenmalige) CBFA, met de BBI is uitgewisseld tussen december 2010 en maart 2011. Het betrokken dossier werd inmiddels wel overgeheveld naar de NBB.

Er wordt gesteld dat de CBFA van de fiscale autoriteiten geen aangifte heeft ontvangen over de instelling van bijzondere mechanismen door kredietinstellingen naar Belgisch recht. Wel werd tussen december 2010 en maart 2011 informatie uitgewisseld tussen de CBFA en de BBI over de kredietinstellingen naar buitenlands recht.

De onmiddellijke aanleiding tot het uitwisselen van deze informatie was een op 14 december 2010 verschenen artikel in De Tijd waarin staat dat, in fiscale regularisatiedossiers, door banken afgeleverde attesten zitten waaruit blijkt dat Belgische belastingbetalers de "economisch rechthebbenden" zijn van bankrekeningen die in het buitenland worden gehouden door offshorestructuren.[107]

De verdere chronologie kan worden samengevat als volgt:

— Op 15 december 2010 heeft de CBFA contact opgenomen met de BBI Gent om (i) te vragen of het mogelijk is meer informatie te ontvangen over de in de pers verschenen artikelen, en (ii) de bevoegdheden van de CBFA op het vlak van de bijzondere mechanismen toe te lichten;

— Op 17 december 2010 volgt een nieuw telefonisch contact tussen de CBFA en de BBI Gent in navolging waarvan door de BBI Gent het artikel "Belastingontwijking en belastingfraude" (van de hand van K. Anthonissen en gepubliceerd in *TFR*, februari 2010, blz. 122 en 123) wordt bezorgd;

— Op 23 december 2010 bezorgt de BBI vervolgens aan de CBFA uittreksels uit drie regularisatiedossiers. De eerste twee dossiers betreffen attesten opgesteld door banken naar buitenlands recht (Zwitserland en Luxemburg) m.b.t. "het bedrag aan roerende inkomsten" en "de hoedanigheid van "enige economische

[107] In de ppt-presentatie is een afschrift opgenomen van twee artikelen getiteld: "KB Lux-bis in de maak? Bijzondere Belastinginspectie ontdekt nieuwe fraudepraktijk in bankwereld." en "Banken bieden cliënt valse identiteit. Belastinginspectie ontdekt nieuwe fraude".

1.5. *Examen de la participation des banques belges à la mise en place de structures offshores*

Au cours de l'audition, la question des informations échangées avec l'ISI, à la demande de la CBFA, entre décembre 2011 et mars 2011, a été approfondie. Entretemps, le dossier concerné a toutefois été transféré à la BNB.

Il a été indiqué que la CBFA n'avait pas reçu de déclaration des autorités fiscales concernant la mise en place de mécanismes particuliers par les établissements de crédit de droit belge. En revanche, entre décembre 2010 et mars 2011, la CBFA et l'ISI ont échangé des informations sur les établissements de crédit de droit étranger.

Cet échange d'informations a été déclenché par un article paru dans *De Tijd*, le 14 décembre 2010, selon lequel certains dossiers de régularisation fiscale contiennent des attestations délivrées par certaines banques qui indiquent que certains contribuables belges sont les "ayants droit économiques" de comptes bancaires ouverts à l'étranger par des structures *offshores*.[107]

La suite de la chronologie peut se résumer comme suit:

— Le 15 décembre 2010, la CBFA a pris contact avec l'ISI de Gand pour (i) lui demander si elle était en mesure de lui communiquer des informations supplémentaires sur les articles parus dans la presse et (ii) lui exposer les compétences de la CBFA à l'égard des mécanismes particuliers;

— Le 17 décembre 2010, il y a un nouveau contact téléphonique entre la CBFA et l'ISI de Gand à la suite duquel l'ISI de Gand transmet l'article *"Belastingontwijking en belastingfraude*" (de K. Anthonissen publié dans TFR, février 2010, p. 122 et 123);

— Le 23 décembre 2010, l'ISI fournit ensuite à la CBFA des extraits de trois dossiers de régularisation. Dans les deux premiers dossiers, il s'agit d'attestations établies par des banques de droit suisse (Suisse et Luxembourg) concernant le "montant des revenus mobiliers" et la qualité de "seul ayant droit économique"

[107] Le diaporama ppt reproduit deux articles intitulés "*KB Lux-bis in de maak? Bijzondere Belastinginspectie ontdekt nieuwe fraudepraktijk in bankwereld"* et "*Banken bieden cliënt valse identiteit. Belastinginspectie ontdekt nieuwe fraude*".

rechthebbende" van Belgische belastingbetalers".[108] In het derde dossier worden e-mails voorgelegd houdende correspondentie tussen de BBI en een advocaat;

— Op 31 januari 2011 wordt een vierde fiscaal regularisatiedossier voorgelegd met daarin bepaalde stukken zoals:

• Attesten afgeleverd door banken naar buitenlands recht;[109]

• Statuten van de offshorestructuur; en

• Bankafschriften van rekeningen in het buitenland;

— Op 21 februari 2011 heeft de CBFA een nota opgesteld waarin tot het besluit wordt gekomen dat de door de BBI Gent overgelegde documenten niet wijzen op een interventie door een Belgische bank of op het bestaan van een bijzonder mechanisme;

— De CBFA neemt op dat moment ook telefonisch contact met de diverse Belgische banken om hen vragen te stellen over de in pers verschenen artikelen. De kredietinstellingen antwoorden niet betrokken te zijn bij dergelijke praktijken;

— Op 22 februari 2011 verstuurt de CBFA een brief naar de BBI met het verzoek duidelijkheid te krijgen over

de contribuables belges[108]. Dans le troisième dossier, il s'agit de courriels échangés entre l'ISI et un avocat;

— Le 31 janvier 2011, un quatrième dossier de régularisation fiscale est soumis. il contient certains documents comme:

• des attestations délivrées par des banques de droit étranger[109];

• les statuts de la structure offshore; et

• des relevés bancaires de comptes à l'étranger;

— Le 21 février 2011, la CBFA a rédigé une note stipulant que les documents soumis par l'ISI de Gand n'apportent pas la preuve de l'intervention d'une banque belge ou de l'existence d'un mécanisme particulier;

— La CBFA téléphone alors aussi aux diverses banques belges pour leur poser des questions sur les articles parus dans la presse. Les établissements de crédit disent ne pas être impliqués dans de telles pratiques;

— Le 22 février 2011, la CBFA envoie à l'ISI une lettre lui demandant de faire la clarté sur l'éventuelle

---

108 Tijdens de presentatie wordt de tekst van deze attesten geprojecteerd. Deze luidt als volgt:
— "*Madame, Monsieur,*
Faisant suite à votre demande du … juin 2009, nous vous confirmons que sur base des informations en notre possession, les revenus, montants et capitaux des comptes ouverts sous le numéro X ainsi que du dépôt-titres portant le numéro X détenus par la société Y sont gérés et peuvent être prélevés à votre unique profit.", (get.) Bank N.V., Luxemburg.
— *"Messieurs, suite à votre demande nous avons le plaisir de vous confirmer que le compte X est bien ouvert dans nos livres. Nous vous confirmons également qu'à teneur de la documentation bancaire que vous avez signée, il apparaît que Monsieur est le seul ayant droit économique, au sens de la convention relative à l'obligation de diligence des banques, des valeurs confiées à notre banque.", (get.)* Bank Y, Zwitserland.

109 Tijdens de presentatie wordt de tekst van het attest geprojecteerd. Deze luidt als volgt:
— "*Madame, Monsieur, nous vous confirmons par la présente que la société XYZ, connue dans notre banque depuis… Nous vous confirmons que Monsieur X est l'ayant droit économique de ce compte.", (get.)* Bank Y, Luxemburg.

108 Le texte de ces attestations est projeté au cours de la présentation. Il est libellé comme suit:
— *"Madame, Monsieur,*
Faisant suite à votre demande du … juin 2009, nous vous confirmons que sur base des informations en notre possession, les revenus, montants et capitaux des comptes ouverts sous le numéro X ainsi que du dépôt-titres portant le numéro X détenus par la société Y sont gérés et peuvent être prélevés à votre unique profit. (signé) Banque S.A. Luxembourg"
— "*Messieurs, suite à votre demande nous avons le plaisir de vous confirmer que le compte X est bien ouvert dans nos livres. Nous vous confirmons également qu'à teneur de la documentation bancaire que vous avez signée, il apparaît que Monsieur est le seul ayant droit économique, au sens de la convention relative à l'obligation de diligence des banques, des valeurs confiées à notre banque. (Signé) Banque Y, Suisse.*"

109 Le texte de l'attestation est projeté au cours de la présentation. Il est libellé comme suit:
— "*Madame, Monsieur, nous vous confirmons par la présente que la société XYZ, connue dans notre banque depuis… Nous vous confirmons que Monsieur X est l'ayant droit économique de ce compte. (Signé) Banque Y, Luxembourg.*"

de eventuele betrokkenheid van Belgische banken bij offshoreconstructies;[110]

— Op 11 maart 2011 vindt vervolgens een vergadering plaats tussen de BBI en de CBFA met als voorwerp de bespreking van de door de CBFA gestelde vragen;

— Op 16 maart 2011 vermeldt de CBFA in een synthesenota de conclusies n.a.v. de voornoemde vergadering. Volgens de CBFA beschikt de BBI niet over elementen waaruit de betrokkenheid van een Belgische bank bij verdachte constructies blijkt. Dit besluit wordt gebaseerd op het feit dat in de documenten in het bezit van de BBI uitsluitend banken naar buitenlands recht worden vermeld.[111]

Verscheidene commissieleden hebben vragen gesteld bij de concrete behandeling van dit dossier en hebben – meer in het algemeen – bedenkingen geuit bij de wijze waarop eertijds onderzoeken werden gevoerd naar het bestaan van offshorestructuren.

Binnen dit kader wordt aangehaald dat de betrokken buitenlandse banken vaak tot de groep behoren waartoe ook Belgische financiële instellingen behoren. Aan de toezichthouder wordt gevraagd waarom zij geen meer diepgaand onderzoek hebben opgestart en hoe het – meer in het algemeen – komt dat nooit aan een alarmbel werd getrokken, terwijl nochtans iedereen op de hoogte bleek van het bestaan van dergelijke praktijken. De voormalige en huidige toezichthouder hebben aangegeven dat het wel degelijk gaat om grondige onderzoeken, maar binnen de perken van de bevoegdheden. Volgens hen werd alles in het werk gezet om

[110] In de ppt-presentatie worden de vragen als volgt weergegeven:
— Betreft het in de vier concrete dossiers Belgische kredietinstellingen waar de oorspronkelijke Belgische bankrelatie werd aangehouden, en zo ja welke?
— Op welke wijze en wanneer hebben de Belgische instellingen geholpen bij het "verplaatsen" van de cliënt (en de tegoeden) naar het buitenland?
— Namen de Belgische instellingen eveneens het initiatief voor het tussenschuiven van een "structuur"?
— Gebeurde dit alles op basis van specifieke vragen van de clienten of op initiatief van de Belgische instelling (zo ja, wanneer)?
— Zijn er voor dit alles schriftelijke documenten aanwezig?

[111] In de ppt-presentatie wordt volgend uittreksel uit de synthesenota geciteerd:
"*BBI-Gent gaat ervan uit dat Belgische cliënten wellicht in contact blijven met hun Belgische bank, ook over hun in het buitenland aangehouden vermogen. Concrete aanwijzingen of documenten waaruit dit zou blijken, zijn er evenwel niet.*
[…]
BBI-Gent vraagt zijn medewerkers om, bij de verdere behandeling van het derde dossier of bij eventuele toekomstige dossiers, aandacht te hebben voor aanduidingen van betrokkenheid van in België gevestigde banken. Als de dossiers hierover aanwijzingen zouden bevatten, zullen deze aan de CBFA worden overgemaakt".

implication de banques belges dans des constructions offshores;[110]

— Le 11 mars 2011 s'est déroulée une réunion entre l'ISI et la CBFA en vue de discuter des questions posées par la CBFA;

— Le 16 mars 2011, la CBFA a formulé, dans une note de synthèse, les conclusions tirées de la réunion précitée. Selon la CBFA, l'ISI ne dispose pas d'éléments révélant l'implication d'une banque belge dans des constructions suspectes. Cette conclusion se base sur le fait que, dans les documents en possession de l'ISI, il est exclusivement renvoyé à des banques de droit étranger.[111]

Plusieurs membres de la commission ont posé des questions relatives au traitement concret de ce dossier et ont, de manière plus générale, formulé des réserves concernant la manière dont, à l'époque, les enquêtes concernant l'existence de structures offshores ont été menées.

Dans ce cadre, il a été souligné que les banques étrangères concernées appartiennent souvent à un groupe dont des établissements financiers belges font également partie. Il a été demandé à l'autorité de surveillance pourquoi elle n'a pas entamé une enquête plus approfondie et, de manière générale, comment il se fait que personne n'a jamais tiré la sonnette d'alarme, alors que tout le monde était au courant de l'existence de telles pratiques. Les autorités de surveillance précédente et actuelle ont indiqué qu'il a bel et bien été question d'enquêtes approfondies, mais dans les limites de leurs compétences. Selon elles, tout a été mis en

[110] Dans la présentation PowerPoint, les questions sont posées comme suit:
— Dans les quatre dossiers concrets, s'agit-il d'établissements de crédit belges ayant conservé leur relation bancaire belge initiale, et si oui, lesquels?
— Comment et quand les établissements belges ont-ils aidé à "déplacer" le client (et les avoirs) à l'étranger?
— Les établissements belges ont-ils également pris l'initiative d'interposer une "structure"?
— Tout cela a-t-il eu lieu à la demande spécifique de clients ou à l'initiative de l'établissement belge (si oui, quand)?
— Existe-t-il des documents écrits attestant tout cela?

[111] Dans la présentation powerpoint, l'extrait suivant de la note de synthèse est cité:
"*L'ISI Gand part du principe que les clients belges restent sans doute en contact avec leur banque belge, y compris en ce qui concerne leurs avoirs à l'étranger. Il n'y a cependant pas d'indications concrètes ni de documents l'attestant.*
[…]
L'ISI Gand demande à ses collaborateurs de prêter attention, lors de la poursuite du traitement du troisième dossier ou lors du traitement d'éventuels dossiers futurs, aux indices indiquant une implication de banques établies en Belgique. Si les dossiers contiennent des indices à ce sujet, ils seront transférés à la CBFA." (traduction)

een gedegen onderzoek te voeren. Het huidig wettelijk kader laat echter niet toe verder te gaan, bv. omdat buitenlandse dochterondernemingen geen directe rapporteringsverplichtingen hebben, wegens het gebrek aan kwalitatieve consolidatie, wegens gebrek aan bewijs van betrokkenheid van Belgische banken, ….

1.6. *Het ad-hoconderzoek n.a.v. de publicatie van Panama Papers*

Tijdens de hoorzitting werd nader ingegaan op het *ad-hoc*onderzoek van 2016 n.a.v. publicatie van de *Panama Papers*. Naderhand werd bijkomende toelichting verschaft in het "Rapport à la Commision *Panama Papers* sur les résultats de l'enquête BNB", gevoegd aan het schrijven van 21 november 2016.

Met name werden op 13 en 14 april 2016 brieven verzonden naar de instellingen waarin (o.m.) informatie gevraagd werd m.b.t. de eventuele bijdrage van de instelling aan het opzetten van offshorestructuren voor hun klanten. Met name wenste de NBB van de ondervraagde instellingen te vernemen:

— welke initiatieven genomen werden tussen 1 januari 2010 en 29 april 2016 door de Auditdienst en/of door de Compliancedienst en die effectief geleid hebben tot het vaststellen van lacunes, zowel op het niveau van de instellingen zelf als op het niveau van dochtervennootschappen of inrichtingen in het buitenland;

— of de instelling zelf of de groep is tussengekomen bij het opzetten van offshorestructuren voor bepaalde van haar cliënten, hetzij via het kantoor Mossack Fonseca, hetzij via andere kantoren of kabinetten.

In voorkomend geval werd de instelling eveneens verzocht nadere precisering te verschaffen bij het aantal betrokken klanten en structuren, alsook m.b.t. de entiteiten van de groep waarin dergelijke activiteiten werden ontwikkeld.

De instellingen hebben aangevoerd dat zij geen medewerking hebben verleend of bijgedragen hebben tot het opzetten van offshorestructuren en het aantal cliënten met offshorestructuren zeer gering is en conform de preventieve antiwitwaswetgeving. Verschillende instellingen hebben tevens gewezen op specifieke gevallen (zoals bv. shippingactiviteiten) die daadwerkelijk in Panama worden ontwikkeld.

De heer Smets wijst er voorts ook op dat instellingen m.b.t. hun buitenlandse entiteiten antwoordden dat de buitenlandse entiteit onder de controle van de buitenlandse toezichthouder valt en de aldaar geldende

œuvre pour mener une enquête solide. Le cadre légal actuel ne leur permet cependant pas d'aller plus loin, par exemple en raison de l'absence d'obligation directe de rapportage dans le chef des filiales étrangères, de l'absence de consolidation qualitative, de l'absence de preuve de l'implication de banques belges, ...

1.6. *L'enquête ad hoc à la suite de la publication des Panama Papers*

Au cours de l'audition, l'enquête *ad hoc* ouverte en 2016 à la suite de la publication des *Panama Papers* a été analysée. Par la suite, des précisions supplémentaires ont été apportées dans le "Rapport à la Commission *Panama Papers* sur les résultats de l'enquête de la BNB", joint au courrier du 21 novembre 2016.

Les 13 et 14 avril 2016, des lettres ont été adressées aux établissements, leur demandant (notamment) des informations sur la contribution éventuelle des établissements à la mise en place de structures offshores pour leurs clients. La BNB a notamment demandé aux établissements interrogés:

— quelles initiatives avaient été prises entre le 1er janvier 2010 et le 29 avril 2016 par le service d'Audit et/ ou le service de *Compliance* ayant effectivement abouti à la constatation de lacunes, tant au niveau des établissements eux-mêmes qu'au niveau des filiales ou des établissements à l'étranger;

— si l'établissement lui-même ou le groupe était intervenu dans la mise en place de structures offshores pour certains de ses clients, soit par le biais du bureau Mossack Fonseca, soit par le biais d'autres bureaux ou cabinets.

Le cas échéant, l'établissement a également été invité à fournir des précisions concernant le nombre de clients et de structures concernés, ainsi que concernant les entités du groupe où de telles activités ont été développées.

Les établissements ont avancé qu'ils n'ont pas collaboré ou contribué à la mise en place de structures offshores et que le nombre de clients détenant des structures offshores est très limité et conforme au dispositif préventif antiblanchiment. Plusieurs établissements ont également pointé des cas spécifiques (activités de shipping) réellement développés au Panama.

M. Smets fait par ailleurs observer qu'en ce qui concerne leurs entités étrangères, les établissements ont répondu que l'entité étrangère relevait du contrôle de l'autorité de contrôle étrangère et qu'elle respectait la

wetgeving respecteert of dat de buitenlandse entiteit overgedragen werd waardoor de Belgische entiteit geen toegang meer heeft tot relevante informatie.

2. ***Banken***

In het kader van haar werkzaamheden heeft de bijzondere commissie de vertegenwoordigers gehoord van een aantal bankinstellingen: ING Belgium (24 mei 2016)[112], Belfius (24 mei 2016)[113], Degroof/Petercam (31 mei 2016)[114], KBC (31 mei 2016)[115], BNP Paribas Fortis (31 mei 2016)[116] en Puilaetco Dewaay (5 juli 2016)[117]. Het verslag van die hoorzittingen gaat als bijlage bij dit verslag. Ook de vertegenwoordigers van Dexia NV werden gehoord (7 juni 2016)[118]. Op grond van het bijzondere statuut van Dexia NV wordt hierna afzonderlijk op deze instelling ingegaan.

Het lag in de bedoeling van de bijzondere commissie na te gaan welke zeer specifieke rol deze categorie van financiële tussenschakels heeft gespeeld bij het uitwerken van constructies om belastingen te ontwijken in het

[112] ING Belgium.
— de heer Rik Vandenberghe, ceo ING Belgium;
— mevrouw Birgit Van Camp, *head of compliance* ING Belgium;
— de heer Philippe Wallez, *head of private banking* ING Belgium;
— de heer Edward Jago, *head of Tax*, ING Belgium.

[113] Belfius.
— de heer Marc Raisière, ceo Belfius;
— de heer Dirk Vanderschrick, *head of Retail & Commercial Banking* Belfius;
— mevrouw Nathalie Delaere, *tax director* Belfius.

[114] Degroof/Petercam.
— de heer Philippe Masset, ceo Degroof/Petercam;
— mevrouw Katia Wastchenko, *head of group Tax* Degroof/Petercam;
— de heer Gilles Firmin, *chief risk officer* Degroof/Petercam;
— de heer Jonny Van De Casteele, *director Private Banking Brussels* Degroof/Petercam.

[115] KBC.
— de heer Johan Thijs, ceo KBC;
— de heer Erwin Schoeters, *general manager Retail & Private Banking* KBC;
— de heer Dag Wyntin, *general manager* Fiscaliteit en Kostenbeheer KBC.

[116] BNP Paribas Fortis.
— de heer Maxime Jadot, ceo BNP Paribas Fortis;
— de heer Yves Verdingh, Fiscaal departement BNP Paribas Fortis;
— de heer Stéphane Vermeire, *private banking and wealth management* BNP Paribas Fortis.

[117] Puilaetco Dewaay.
— de heer Thierry Smets, afgevaardigd bestuurder, voorzitter van het directiecomité, Puilaetco Dewaay;
— mevrouw Sabine Caudron, afgevaardigd bestuurder, verantwoordelijk voor de commerciële teams, Puilaetco Dewaay;
— de heer Xavier Bocquet, *head of Wealth & Tax Structuring*, Puilaetco Dewaay.

[118] Dexia NV.
— de heer Wouter Devriendt, *chief executive officer*, Dexia NV;
— mevrouw Michèle Colin, *chief compliance officer*, Dexia NV.

législation en vigueur sur place ou que l'entité étrangère avait été cédée, si bien que l'entité belge n'avait plus accès aux informations pertinentes.

2. ***Les banques***

La commission spéciale a auditionné, dans le cadre de ses travaux, une série d'établissements bancaires: ING Belgium (24 mai 2016)[112], Belfius (24 mai 2016)[113], Degroof/Petercam (31 mai 2016)[114], KBC (31 mai 2016)[115], BNP Paribas Fortis (31 mai 2016)[116], Puilaetco Dewaay (5 juillet 2016)[117]. Le contenu de ces auditions est consultable en annexe du présent rapport. Dexia SA a également été auditionné (7 juin 2016)[118]. Compte tenu de son statut particulier, un commentaire à part lui est consacré dans les lignes qui suivent.

L'objectif de la commission spéciale était de cerner le rôle tout particulier joué par cette catégorie d'intermédiaires financiers dans le cadre de la mise en place de schémas d'évitement de l'impôt en général, et plus

[112] ING Belgium.
— M. Rik Vandenberghe, CEO ING Belgium;
— Mme Birgit Van Camp, Head of Compliance ING Belgium;
— M. Philippe Wallez, Head of Private Banking ING Belgium;
— M. Edward Jago, Head of Tax, ING Belgium.

[113] Belfius.
— M. Marc Raisière, CEO Belfius;
— M. Dirk Vanderschrick, Head of Retail & Commercial Banking Belfius;
— Mme Nathalie Delaere, Tax Director Belfius.

[114] Degroof/Petercam.
— M. Philippe Masset, CEO Degroof/Petercam;
— Mme Katia Wastchenko, Head of Group Tax Degroof/Petercam;
— M. Gilles Firmin, Chief Risk Officer Degroof/Petercam;
— M. Jonny Van De Casteele – Director Private Banking Brussels Degroof/Petercam.

[115] KBC.
— M. Johan Thijs, CEO KBC;
— M. Erwin Schoeters, general manager Retail & Private Banking KBC;
— M. Dag Wyntin, general manager Fiscalité et gestion des coûts KBC.

[116] BNP Paribas Fortis.
— M. Maxime Jadot, CEO BNP Paribas Fortis;
— M. Yves Verdingh, département fiscal BNP Paribas Fortis;
— M. Stéphane Vermeire, private banking and wealth management BNP Paribas Fortis.

[117] Puilaetco Dewaay.
— M. Thierry Smets, Administrateur-délégué, président du comité de direction, Puilaetco Dewaay;
— Mme Sabine Caudron, Administrateur-délégué, responsable des équipes commerciales, Puilaetco Dewaay;
— M. Xavier Bocquet, Head of Wealth & Tax Structuring, Puilaetco Dewaay.

[118] Dexia SA.
— M. Wouter Devriendt, Chief Executive Officer, Dexia SA;
— Mme Michèle Colin, Chief Compliance Officer, Dexia SA.

algemeen, en inzonderheid van (al dan niet frauduleuze) constructies van het soort dat in de *Panama Papers* aan het licht is gekomen.

De focus lag onder meer op de mogelijke bijdrage van die tussenschakels aan het opzetten van offshorestructuren en aan het efficiënte gebruik door klanten van de door belastingparadijzen geboden belastingfaciliteiten. In voorkomend geval kon een bank daaraan bijdragen door de klant door te verwijzen naar andere banken van dezelfde groep in een andere Staat, die actieve bijstand konden verlenen bij het opzetten van de offshorestructuren in kwestie.

Vooraf moet worden opgemerkt dat het woord "offshore" geen precieze juridische betekenis heeft; de inhoud ervan is *a priori* onbepaald en kan moeilijk worden omschreven op grond van objectieve criteria. Die inhoud hangt immers af van hoe voorafgaande problemen worden benaderd, zoals de samenstelling van een eventuele lijst van belastingparadijzen en de doelstellingen die ten grondslag liggen aan de identificatie van een dergelijke landencategorie. Hoewel transparantie het belangrijkste criterium is om een offshorejurisdictie als dusdanig te kwalificeren, lijkt het beter het begrip "niet-coöperatieve jurisdictie" te hanteren om die Staten aan te merken waarin de in de context van de *Panama Papers* bedoelde vennootschapsstructuren of andere entiteiten gevestigd zijn of waren (zie in dit verband ook de voorafgaande uiteenzetting inzake het begrip "belastingparadijzen" die is opgenomen in deel 1, I, C).

Bovendien zij er vooraf op gewezen dat, voor een goed begrip van wat volgt, moet worden verwezen naar de reeks van voormelde begrippen, die betrekking hebben op:

— het fundamentele verschil tussen ongeoorloofde fiscale fraude en geoorloofde belastingontwijking (of geoorloofde belastingvermijding);

— de onderverdeling van het begrip "geoorloofde belastingvermijding" in geoorloofde belastingvermijding die *tegenstelbaar* is aan de fiscus en in geoorloofde belastingvermijding die *niet tegenstelbaar* is aan de fiscus, omdat ze in strijd is met een algemene of een specifieke bepaling die belastingontwijking (of misbruik in de strikte zin) moet tegengaan.

Deze beide begrippen worden toegelicht in het begin van dit verslag.

particulièrement de montages (frauduleux ou non) du type de ceux révélés par les *Panama Papers*.

L'accent était mis notamment sur l'action possible de ces intermédiaires dans le cadre de la création de structures offshores et de l'utilisation efficace par des clients des facilités fiscales offertes par des "paradis fiscaux". Le cas échéant, la contribution d'une banque était susceptible de prendre la forme d'un renvoi vers d'autres banques du même groupe, dans un autre État, qui pouvaient, elles, contribuer activement à la mise en place de la structure offshore en question.

Une remarque préalable s'impose: le mot "offshore" ne revêt pas une signification juridique précise; son contenu est indéterminé *a priori* et difficilement déterminable sur la base de critères objectifs, tant il dépend de la résolution de questions préalables telles le contenu d'une éventuelle liste de paradis fiscaux et les objectifs sous-tendant l'identification d'une telle catégorie de pays. Si la transparence est le critère essentiel de qualification d'une juridiction "offshore", il paraît préférable d'utiliser alors l'expression de "juridiction non coopérative" pour qualifier ces États dans lesquels les structures sociétaires ou autres entités en cause dans le contexte des *Panama Papers* sont ou étaient établies (voir également à cet égard l'exposé préalable sur la notion de "paradis fiscal" repris dans la partie 1, I, C).

En outre, en guise d'avertissement préalable, il convient de se référer, pour bien comprendre le propos qui suit, à la batterie conceptuelle rappelée ci-avant et qui a trait:

— à la distinction fondamentale entre la fraude fiscale illicite, d'une part, et l'évasion fiscale licite (ou évitement licite de l'impôt), d'autre part;

— à la sous-distinction, pour ce qui concerne l'évitement licite de l'impôt, entre, d'une part l'évitement licite de l'impôt *opposable* au fisc et, d'autre part, l'évitement licite *inopposable* au fisc parce que contraire à une disposition générale ou spécifique anti-évasion (ou anti-abus au sens strict).

Les développements concernant ces deux concepts figurent en tête du présent rapport.

2.1. *Uiteenzetting van de vertegenwoordigers van de gehoorde bankinstellingen (met uitzondering van Dexia NV)*

Elke gehoorde bank heeft haar structuur en organisatie toegelicht. Hoewel al deze banken veel gemeen hebben, zijn er hier en daar toch opmerkelijke verschillen. Die verschillen hebben eerst én bovenal te maken met hun doel. Sommige banken hebben een universele opzet: ze richten zich zowel tot privépersonen, zelfstandigen, institutionele klanten als tot grote ondernemingen; andere banken richten zich dan weer tot een veel beperktere doelgroep. Op het vlak van distributie hanteren meerdere banken een *omnichannel approach*, terwijl andere hun distributiekanaal strikt beperkt houden. Een aantal instellingen biedt alle vormen van financiële diensten aan (eventueel met inbegrip van *bancassurance*); andere beperken zich tot *private banking* (beheer van activa voor rekening van vermogende privépersonen, zoals Puilaetco-Dewaay, een bank zonder *retail*- noch *corporate*-netwerk).

Sommige banken geven aan dat ze actief zijn in het beheer van activa voor institutionele spelers, of dat ze veel aan zakenbankieren ("corporate finance") doen. Tijdens de hoorzittingen hebben vertegenwoordigers van bankinstellingen expliciet gezegd dat zij niet aan "trading" doen.

De "private banking"-activiteiten staan centraal in de zaak van de "*Panama Papers*". Dit soort dienstverlening richt zich tot privéklanten die minstens over een bepaald bedrag beschikken, dat verschilt naargelang de bank (1 000 000 miljoen euro bij ING; 500 000 euro bij Belfius; 250 000 euro bij BNP-Paribas-Fortis enzovoort).

Meerdere banken hebben benadrukt dat zij in België een hoge vennootschapsbelasting betalen. Die belasting weegt zwaarder door naarmate de betrokken bank geen grote verliezen heeft geleden tijdens de crisis; omgekeerd kunnen de banken die veel verlies hebben geleden, die verliezen aftrekken van hun huidige winst.

Sommige bankinstellingen werden na de crisis van 2008 ondersteund door de overheid (kapitaalinjectie, garantie, enzovoort) maar andere niet.

De betrokken banken maken deel uit van een netwerk van banken in andere landen. Het belang hiervan mag niet worden onderschat. Er is echter vaak herhaald dat de informatie over de klanten en over de opgezette structuren of constructies niet vrij wordt uitgewisseld tussen banken van een zelfde groep (een holding en zijn buitenlandse filialen bijvoorbeeld). Dit is een belangrijk

2.1. *Présentation des établissements bancaires auditionnés (hors Dexia SA)*

Chacune des banques auditionnées a exposé sa structure et son organisation. De grandes similitudes de traits les caractérisent, mais aussi, çà et là, de remarquables différences. Ces dernières ont d'abord et avant tout trait à leur objet. Certaines banques ont un caractère universel: elles s'adressent alors tant aux particuliers, qu'aux indépendants, aux clients institutionnels, ainsi qu'aux grandes entreprises; d'autres s'adressent à un cercle de destinataires beaucoup plus restreint. En termes de distribution, plusieurs banques ont une *omnichannel approach;* d'autres ont strictement limité leur canal de distribution. Un certain nombre d'établissements offrent toutes sortes de services financiers (en ce compris, le cas échéant, la bancassurance), alors d'autres se cantonnent au *private banking* (gestion d'actifs pour compte de particuliers fortunés – *Puilaetco-Dewaay* par exemple, qui n'a pas de réseau *retail* ni *corporate*).

Une série de banques indiquent être actives dans la gestion d'actifs pour des institutionnels; certaines ont aussi développé une importante activité de banque d'affaires (*corporate finance*). Lors des auditions, des représentants d'établissements ont indiqué expressément ne pas avoir d'activité de *trading*.

Le *private banking* est au centre de la réflexion en ce qui concerne les *Panama Papers*. Les services en question s'adressent à une clientèle privée qui dispose d'un montant minimum (variable selon les banques: un million d'euros minimum chez ING; 500 000 euros chez Belfius; 250 000 euros chez BNP-Paribas Fortis; etc.).

Plusieurs banques ont insisté sur le fait qu'elles paient un impôt des sociétés belge substantiel. L'importance de cet impôt s'accroît lorsque l'établissement en question n'a pas réalisé des pertes substantielles à l'occasion de la crise; à l'inverse, celles qui ont engrangé beaucoup de pertes peuvent imputer celles-ci sur les bénéfices aujourd'hui réalisés.

Certaines institutions bancaires ont fait l'objet d'interventions des pouvoirs publics après la crise de 2008 (injection de capital, garantie, …), d'autres non.

Il faut aussi souligner l'importance du *network* des banques en question avec des banques situées dans d'autres pays. Il a néanmoins été souligné à de nombreuses reprises que les informations concernant les clients et les structures ou constructions mises en place ne s'échangent pas librement entre sociétés bancaires d'un même groupe (holding et ses filiales étrangères par

gegeven want de banken hebben (wisselende) vertrouwelijkheidsverplichtingen, en zelfs een geheimhoudingsplicht; dit is nog meer het geval in bepaalde landen die bijzonder gehecht zijn aan het bankgeheim, hoewel het nationaal bankgeheim onder internationale en Europese druk staat. Door deze vertrouwelijkheid die de klanten beschermt, zijn bijvoorbeeld de moederondernemingen niet op de hoogte van alle gegevens over de klanten van de filialen.

Voornamelijk na de crisis hebben de meeste banken (bijvoorbeeld KBC) in grote mate een desinvesteringsbeleid gevoerd, in het bijzonder met betrekking tot hun onderdelen in "fiscale paradijzen" of, nauwkeuriger geformuleerd, in "rechtsgebieden die niet samenwerken".

Hier en daar bestaat nog wel *legacy*. Dit zijn structuren of constructies die in het verleden in die "fiscale paradijzen" werden opgericht, maar die volgens de eenparige verklaring van de gehoorde banken, echter geleidelijk worden vereffend of afgestoten.

Sommige banken hebben tijdens de hoorzittingen nauwkeurig aangegeven welke activiteiten zij nog hebben in de klassieke "fiscale paradijzen" (Kaaimaneilanden, het eiland Man, Jersey enzovoort). Er moet worden herhaald dat de kwalificatie "fiscaal paradijs" gedeeltelijk subjectief is. Er bestaat immers geen consensus over een lijst van fiscale paradijzen, en sommige van deze rechtsgebieden hebben beloofd de *Common Reporting Standard* ("CRS") toe te passen, wat betekent dat zij voor fiscale zaken een nieuwe gemeenschappelijke norm aanvaarden inzake transparantie en uitwisseling van gegevens over financiële rekeningen.

De vereffening van de voormelde "legacy" is een proces dat afhangt van meerdere factoren, die tijdens de hoorzittingen werden vermeld: de vervaldatum van de producten (in het bijzonder de "maturity date" van afgeleide producten), de voorwaarden van de overdracht of verkoop van de betrokken vennootschappen; de toestand van de lopende contracten enzovoort. Hoe dan ook, er is aangegeven dat de beslissing te vereffenen niet noodzakelijk betekent dat de betrokken structuur illegaal was. Sommige structuren werden overigens niet opgericht om fiscale redenen, maar om andere redenen, zoals de flexibiliteit van de wetgeving inzake het vennootschapsrecht. Er is soms wel een verband met de immorele of sociaal niet-geaccepteerde aard van de bestaande structuur (en dus met de reputatie van de bankinstelling).

exemple). Ceci est un point important car les organismes bancaires sont soumis à des obligations (variables) de confidentialité, voire de secret (davantage encore dans certains pays tout particulièrement attachés au secret bancaire, sous réserve néanmoins récente, sous la pression internationale et européenne, des régimes nationaux de secret bancaire). La protection de cette confidentialité, au service des clients, empêche les maisons-mères, par exemple, d'être au courant de l'ensemble des données afférentes à la clientèle des filiales.

Après la crise principalement, la plupart des banques ont mené une importante politique de désinvestissement (ex. KBC), notamment en ce qui concerne des entités situées dans des-dits "paradis fiscaux" ou, plus précisément, des "juridictions non coopératives".

Il demeure çà et là un *legacy*, c'est-à-dire des structures ou constructions établies, dans le passé, dans des dits paradis fiscaux mais qui, selon l'affirmation unanime des banques auditionnées, est en voie de liquidation/élimination.

Certains établissements bancaires ont, lors de leur audition, détaillé précisément les activités résiduelles dans les "paradis fiscaux" classiques (Cayman Islands, Île de Man, Jersey, etc.). Une fois encore, la qualification de "paradis fiscal" de ces localisations s'appuie sur une approche partiellement subjective (en l'absence d'unanimité sur le contenu d' "une" liste de paradis fiscaux et compte tenu de ce que certaines de ces juridictions se sont engagées à pratiquer le *Common Reporting Standard* ("CRS") et ont donc adhéré à la nouvelle norme commune en matière de transparence et d'échange de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale).

Le processus de liquidation du *legacy* évoqué ci-avant dépend de plusieurs facteurs évoqués lors des auditions: arrivée à maturation des produits (dérivés, notamment – *maturity date*), conditions de cession/vente des sociétés en cause; état des contrats en cours, etc.). Quoi qu'il en soit, il a été dit que la décision de liquidation n'était pas nécessairement liée au caractère illégal de la structure en cause (certaines d'ailleurs n'ont pas été constituées à des fins fiscales, mais pour d'autres raisons telles que la souplesse de la législation en matière de droit des sociétés par exemple), mais parfois à l'immoralité/non-acceptabilité sociale de la structure en place (et donc, à la réputation de l'établissement bancaire).

De banken worden gecontroleerd door nationale regulatoren (zie, in dit verslag, het onderdeel betreffende de hoorzitting met de NBB en de FSMA). De bank Degroof Petercam heeft de aandacht getrokken op een bijzonder aspect, namelijk dat ook de ECB controle uitoefent (waarbij de prudentiële controle de factor "compliance" omvat).

2.2. *"Compliance" bij de gehoorde banken*

De banken hebben de verschillende (interne) controlestappen uitgelegd die op de klant van toepassing zijn, vanaf de aanvaarding van de klant, over de opvolging van zijn operaties, tot aan het onderbreken van de contractuele band ingeval de klant zich niet houdt aan het integriteitsbeleid van het bedrijf.

De verdedigingslijnen van de banken bij de tenuitvoerlegging van de wet- en regelgeving zijn stelselmatig beschreven:

— de *eerstelijnsverdediging* bestaat in de commercieel agenten die rechtstreeks in contact met de clientèle staan;

— de *tweedelijnsverdediging* bestaat in de *compliance.* In alle gehoorde instellingen is die functie aanwezig, conform circulaire 2012-21 van de FSMA van 4 december 2012 over de compliancefunctie. Zij heeft niet alleen betrekking op de interne controle op de inachtneming van de juridische verplichtingen, maar ook op de eerbiediging van de vereisten die een impact hebben op de reputatie van de bank of op de belangen van de klanten. De *compliance* adviseert het directiecomité en de raad van bestuur; de *compliance officers* hebben beslissingsbevoegdheid (onder meer aangaande de aanvaarding van klanten of van kapitaal) en genieten een sterke mate van onafhankelijkheid (ten opzichte van het directiecomité of van de raad van bestuur alsook van de ceo), dat alles in overeenstemming met voormelde circulaire van de FSMA (die verwijst naar artikel 20, § 3, derde lid, van de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen, een bepaling die thans in de bankwet is opgenomen). De circulaire vermeldt de verplichtingen die voortvloeien uit de waakzaamheidsplicht jegens de clientèle, meer bepaald inzake: de voorkoming van witwaspraktijken en van financiering van terrorisme; de voorkoming van financiering van de proliferatie van massavernietigingswapens; fiscaal voorkomingsbeleid, hoofdzakelijk aangaande de "bijzondere mechanismen" (circulaire D1 97/10 van de CBFA van 30 december 1997, ingevolge waarvan het de banken verboden is, rechtstreeks of onrechtstreeks, samen te werken met klanten die zich tot hen wenden om aan hun fiscale verplichtingen te ontkomen).

Les banques font l'objet d'un contrôle par les organismes régulateurs nationaux (il est ici renvoyé à la partie du rapport relative à l'audition de la BNB et de la FSMA). Une particularité a été soulignée par la banque Degroof Petercam: contrôlé aussi par la BCE (avec une dimension compliance en tant que facteur de risque prudentiel).

2.2. *La fonction de compliance au sein des établissements bancaires auditionnés*

Les banques ont détaillé les différentes phases de contrôle (interne) du client, de l'acceptation de celui-ci jusqu'au suivi de ses opérations pour en arriver à l'interruption de la relation contractuelle en cas de non-conformité du client à la politique d'intégrité de l'entreprise.

Les lignes de défense des banques dans la mise en œuvre de la législation et réglementation ont été décrites systématiquement:

— la défense de *première ligne* désigne les agents commerciaux directement en contact avec la clientèle;

— la défense de *seconde ligne* consiste en la *compliance.* Cette fonction se retrouve dans tous les établissements auditionnés, conformément à la circulaire 2012-21 de la FSMA du 4 décembre 2012 sur la fonction de compliance. Elle a trait non seulement au contrôle interne du respect des obligations juridiques, mais aussi au respect d'exigences ayant un impact sur la réputation de la banque ou encore sur l'intérêt des clients. La c*ompliance* conseille le Comité de direction et le conseil d'administration; ses responsables ont un pouvoir de décision (notamment quant à l'acceptation de clients ou de fonds) et ils bénéficient d'une substantielle indépendance (par rapport au Comité de direction ou au conseil d'administration, ou encore, au CEO) , et ce conformément à la circulaire précitée de la FSMA (qui fait référence à l'article 20, § 3, al. 3, de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit, disposition qui est aujourd'hui reprise dans la loi bancaire). La circulaire induit des obligations en matière de devoir de vigilance à l'égard de la clientèle, particulièrement en matière de: prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme; prévention du financement de la prolifération des armes de destruction massive; prévention dans le domaine fiscal, en ce qui concerne principalement les "mécanismes particuliers" (circulaire CBFA D1 97/10 du 30 décembre 1997: cette circulaire oblige les banques à s'abstenir, directement ou indirectement, de collaborer avec des clients s'adressant à eux en vue d'échapper à leurs obligations fiscales).

Inzake fiscale aangelegenheden werd benadrukt dat er bij de banken, naast de *tweede compliance-verdedigingslijn*, een *fiscale verdedigingslijn-bis* bestaat: het gecentraliseerde fiscaal departement fungeert als steunpunt en toezichtscel voor de inachtneming van de fiscale verplichtingen, ten behoeve van de agenten die in contact staan met de clientèle;

— de *derde verdedigingslijn* verwijst naar de interne audit (los van de ceo), die het toezicht binnen de eerste en de tweede lijn waarborgt (art. 35 van de bankwet).

Tijdens de hoorzittingen hebben de banken een onderscheid gemaakt tussen meerdere risiconiveaus: normaal risico, verhoogd risico (kapitaal van buitenlandse oorsprong, internationale transfers, offshorestructuren enzovoort), onaanvaardbaar risico (zoals uit misdaad verkregen kapitaal).

De melding zelf van vermoedens van witwaspraktijken aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI) (vermoedens ten gevolge van de opsporing van aanwijzingen van witwaspraktijken = vermoedens van witwaspraktijken – ook wanneer het onderliggende misdrijf ernstige fiscale fraude uitmaakt – of van financiering van terrorisme) gebeurt via de *compliancefunctie.* De onafhankelijkheid van de *compliance officer* komt tot uiting in het beleid inzake meldingen aan de CFI: hij beschikt over een totale vrijheid, waarbij hij niet verplicht is kennisgeving te doen aan de betrokken cliënt (art. 30 van de antiwitwaswet van 11 januari 1993) en zelfs niet aan de andere interne diensten van de bank, met inbegrip van het management, het directiecomité of de raad van bestuur (zie artikel 35 e.v. van de bankwet alsook FSMA-circulaire 2012-21 van 4 december 2012). De onafhankelijkheid van de compliancefunctie komt daarin onmiskenbaar tot uiting. Die onafhankelijkheid werd meermaals nadrukkelijk onder de aandacht gebracht, waarbij de melding aan de CFI zonder enige kennisgeving of voorlichting van het directiecomité van de bank het ultieme wapen is.

Of het tot een melding komt, hangt af van de soms ietwat subjectieve beoordeling van de desbetreffende aanwijzingen. Het is niet omdat een cliënt wordt geweigerd dat automatisch melding wordt gedaan aan de CFI. Evenzo leidt een melding aan de CFI niet automatisch tot het verbreken van de relatie met de betrokken klant – één bank (BNP-Paribas Fortis) heeft evenwel benadrukt dat bij een melding de relatie met de klant automatisch wordt beëindigd. Over het algemeen onderstrepen de banken dat elk geval afzonderlijk tegen het licht moet worden gehouden. Een automatische verbreking van de relatie met de klant bij aangifte van die laatste aan de CFI dreigt immers indirect mee te brengen dat die

En matière fiscale, il a été souligné qu'à côté de la défense de *seconde ligne compliance,* il existe dans les banques une défense de *seconde ligne bis fiscale:* le département fiscal centralisé sert d'appui et d'organe de contrôle du respect des obligations fiscales, au service des agents en contact avec la clientèle;

— la défense de *troisième ligne* désigne l'audit interne (indépendant du CEO), qui assure le contrôle au sein des première et seconde lignes (art. 35 de la loi bancaire).

Plusieurs niveaux de risques ont été distingués par les banques lors des auditions: risque normal, risque accru (fonds d'origine étrangère, transferts internationaux, structures offshores, …), risque inacceptable (ex. fonds en provenance d'activités criminelles).

Quant à la pratique de dénonciation des soupçons de blanchiment à la Cellule de traitement des informations financières (CTIF) (soupçons générés par la détection d'indicateurs de blanchiment d'argent = soupçons de blanchiment de capitaux – en ce compris lorsque l'infraction sous-jacente est une fraude fiscale grave – ou de financement du terrorisme), elle est le fait de la *compliance.* L'indépendance du *compliance officer* se marque dans la politique mise en place en matière de dénonciation à la CTIF: liberté totale de celui-ci, sans avertissement ni du client concerné (art. 30 de la loi anti-blanchiment du 11 janvier 1993), ni même des autres services internes de la banque, en ce compris le management, le comité de direction ou le conseil d'administration (voir les articles 35 et suivants de la loi bancaire et la Circulaire FSMA 2012/21 du 4 décembre 2012). Ceci est une marque nette de l'indépendance de la compliance. Cette indépendance a été soulignée avec insistance à de nombreuses reprises, l'arme ultime étant la dénonciation à la CTIF sans avertissement ni même information du Comité de direction des banques.

La pratique de dénonciation dépend de l'appréciation, parfois quelque peu subjective, des indices en question. Les notifications à la CTIF ne sont pas automatiques en cas de refus d'un client. De même, une dénonciation à la CTIF n'engendre pas nécessairement l'interruption de la relation avec le client concerné (une banque (BNP-Paribas Fortis) a néanmoins souligné que cette relation prenait automatiquement fin en cas de dénonciation). En général, les banques soulignent qu'il doit être question d'une analyse au cas par cas. L'interruption automatique de la relation avec le client en cas de dénonciation de celui-ci risque d'avoir l'effet implicite de rendre celui-ci conscient de l'existence

laatste zich bewust is van het bestaan van een aangifte, wat strijdig is met artikel 30 van de antiwitwaswet van 11 januari 1993; voorts belet een dergelijke automatische onderbreking de handhaving van een zekere controle over de tegoeden van de betrokken klant, aangezien die tegoeden behouden blijven bij de bank die de melding heeft gedaan.

De gehoorde banken zijn ingegaan op de vragen over de identificatie van de economische begunstigden (daadwerkelijke eindbegunstigden) van de betrokken rechtspersonen. Bij het opstellen van de criteria aan de hand waarvan die identificatie kan gebeuren, is voor een pragmatische aanpak gekozen: de personen die gemachtigd zijn de vennootschap of entiteit te vertegenwoordigen, wordt gevraagd een specifiek formulier in te vullen; stavingsstukken worden gevraagd, zoals een kopie uit het aandeelhoudersregister, een lijst van aanwezigheden op de algemene vergaderingen, de oprichtingsakte, de bekendmakingen in het *Belgisch Staatsblad* enzovoort.

Meermaals werd tijdens de hoorzittingen de aandacht gevestigd op het belang van een proactief personeelsopleidingsbeleid.

Het volgende schematisch overzicht kan worden voorgesteld met betrekking tot de controle- en waakzaamheidsmechanismen die door de banken werden ingesteld op het vlak van compliance:

— een integriteitsbeleid**,** met inbegrip van het preventiebeleid in fiscale aangelegenheden (geheel van algemene beginselen op het vlak van preventie inzake witwaspraktijken en financiering van het terrorisme, preventie in belastingzaken en bijzondere mechanismen);

— een acceptatiebeleid voor klanten en kapitalen (cartografie van de risico's, met risicotoename wanneer de fondsen van buitenlandse oorsprong zijn of in geval van offshorestructuren – vanwaar noodzakelijk complianceakkoord);

— procedures inzake internationale transfers (vereist een akkoord inzake compliance en, in voorkomend geval, van het fiscaal departement; onderscheid tussen inkomende en uitgaande transfers (het is delicater de uitgaande transfers te controleren: is het duidelijk dat de begunstigde van de naar het buitenland getransfereerde bedragen wel degelijk opgespoord/geïdentificeerd wordt? Neemt men er genoegen mee te weten welke bank de betaling heeft ontvangen? Vertrouwen ten aanzien van de landen van bestemming die gelijke verplichtingen inzake preventie van witwaspraktijken hebben als in de EU));

d'une dénonciation, contrairement au prescrit de l'article 30 de la loi anti-blanchiment du 11 janvier 1993; pareille interruption automatique empêche aussi le maintien d'un certain contrôle sur les avoirs du client concerné du fait du maintien de ceux-ci dans la banque ayant effectué la dénonciation.

Les banques auditionnées ont évoqué les questions relatives à l'identification des bénéficiaires économiques (bénéficiaires effectifs finaux) des personnes morales en compte. Les critères permettant cette identification s'inscrivent dans le cadre d'une approche pragmatique: formulaire à remplir par les personnes habilitées à représenter la société ou l'entité; sollicitation de documents corroboratifs comme une copie du registre des actionnaires, une liste de présence aux AG, l'acte de constitution, les publications au MB, etc.

L'importance d'une politique proactive de formation du personnel des banques a été soulignée à de nombreuses reprises lors des auditions.

Le récapitulatif suivant peut être proposé quant aux mécanismes de contrôle et de vigilance mis en place par les banques en termes de compliance:

— une politique d'intégrité impliquant la politique de prévention en matière fiscale (ensemble des principes généraux adoptés dans le domaine de la prévention en matière de blanchiment d'argent et de financement du terrorisme, de la prévention en matière fiscale et des mécanismes particuliers);

— une politique d'acceptation des clients et des capitaux (cartographie des risques, avec risque accru lorsque les fonds sont d'origine étrangère ou en cas de présence de structures offshores – d'où accord nécessaire de la compliance);

— des procédures en matière de transferts internationaux (accord nécessaire de la compliance et, le cas échéant, du département fiscal; distinction entre transferts entrants et transferts sortants (il est plus délicat de contrôler les transferts sortants: est-il clair que le bénéficiaire effectif des sommes transférées à l'étranger est bien recherché/identifié? Se contente-t-on de connaître la banque recevant le paiement? Confiance envers les pays de destination qui ont des obligations de prévention du blanchiment équivalentes à celles de l'UE);

— een identificatieprocedure van de cliënten (geen *nominee*).

Er is gewezen op de soliditeit van de controles, maar het is onvermijdelijk dat ze in bepaalde randsituaties feilbaar zijn, zoals door sommige banken is onderstreept.

2.3. *Het preventief fiscaal beleid binnen de gehoorde bankinstellingen*

De bankinstellingen hebben toegelicht welk beleid ze volgen op het vlak van:

— de strijd tegen de fiscale fraude (1);

— de voorkoming van misbruik van het recht de minst belaste weg te kiezen (2).

• Voorafgaande elementen:

— 1997: Verplichte aangifte van rekeningen in het buitenland;

— 2010: Verplichte aangifte van betalingen naar belastingparadijzen;

— 2010: FATCA-wetgeving ondertekend door president Obama;

— 2011: Versoepeling van de Belgische bankgeheimregeling (invoeging van twee bijkomende en substantiële uitzonderingen op het bankgeheim in de wetgeving);

— 2012: Vaststelling van het centraal aanspreekpunt (CAP): (dat door de fiscus kan worden geraadpleegd – 10 000 verzoeken tot raadpleging van de gegevens binnen het aanspreekpunt in 2015);

— 2013: Aanpassing van de wetgeving inzake voorkoming van antiwitwaspraktijken en inzake het fiscaal strafrecht: invoering van het begrip ernstige fiscale fraude (georganiseerd of niet);

— 2014: Verplichte aangifte van juridische constructies in het buitenland;

— 2015: Kaaimantaks;

— 2017: *Common Reporting Standard* (“CRS”): vanaf 2017 (met betrekking tot 2016) (55 landen) – financiële gegevens, maar ook de afsluiting van de rekeningen;

— 2018: opneming van 46 bijkomende landen in de CRS (waaronder Zwitserland en Panama);

— une procédure d’identification des clients (pas de *nominee*).

Si la solidité des contrôles a été mise en relief, leur faillibilité dans des situations marginales est inévitable, comme l’ont souligné certaines banques.

2.3. *La politique fiscale préventive au sein des établissements bancaires auditionnés*

Les établissements bancaires ont exposé leur politique de:

— Lutte contre la fraude fiscale (1);

— Prévention des abus du droit de choisir la voie la moins imposée (2).

• Éléments préalables:

— 1997: Obligation de déclaration des comptes à l’étranger;

— 2010: Obligation de déclaration des paiements vers des paradis fiscaux;

— 2010: Législation Fatca signée par le Président Obama;

— 2011: Assouplissement du régime belge du secret bancaire (deux exceptions supplémentaires et substantielles au secret bancaire insérées dans la législation);

— 2012: Établissement du Point de contact central (PCC): 2012 (qui peut être consulté par le fisc – 10000 demandes de consultation des données au sein du PCC en 2015);

— 2013: Adaptation de la législation en matière de prévention du blanchiment ainsi que du droit pénal fiscal: introduction de la notion de fraude fiscale grave (organisée ou non);

— 2014: Obligation de déclaration des constructions juridiques à l’étranger

— 2015: Taxe Caïman;

— 2017: Common Reporting Standard (“CRS”): à partir de 2017 (au sujet de 2016) (55 pays) – données financières, mais aussi le fait de la clôture des comptes;

— 2018: 46 pays en plus dans le CRS (dont la Suisse et le Panama);

— Toekomst: harmonisering van de lijsten van belastingparadijzen?

• Strijd tegen de fiscale fraude (1)

De gehoorde banken hebben gewezen op het actuele nut en belang van een eenvoudig eigen fiscaal beleid, dat bovendien transparant is én oog heeft voor de economische substantie (landen waar er een operationele activiteit is).

Ze wijzen op de belangrijke rol die ze vervullen (en de eraan verbonden kosten) in het kader van de uitvoering van het beleid inzake informatie-uitwisseling: CAP bij de NBB sinds 2014, FATCA sinds 2015, CRS vanaf 2017.

Het zogeheten integriteitsbeleid, dat onder meer wordt toegepast in het kader van de witwaspreventie (*know-your-customer; know-your-transaction;* effectieve begunstigde voor rechtspersonen)*,* omvat ook een aspect preventie in belastingzaken. Dit beleid geldt voor alle activiteiten en is alomvattend. Het krijgt gestalte via interne circulaires van de banken ten behoeve van de medewerkers. Deze circulaires gaan over hoe men de klanten moet bejegenen en behandelen, maar ook over hoe men moet omgaan met derden zoals de CFI, de Nationale Bank enzovoort. Enerzijds moet werk worden gemaakt van de voorkoming en bestrijding van witwaspraktijken en fiscale fraude; anderzijds moet worden ingezet op de bescherming van de investeerder (vertrouwelijkheidsbeleid, bijvoorbeeld).

De *tax fraud prevention policy* is mettertijd geëvolueerd, op een manier die varieert naargelang van de aard van de bankinstelling. Die evolutie houdt onder meer met de wetgevende ontwikkelingen rekening. De banken hebben de wet in verband met de “bijzondere mechanismen” ten uitvoer gelegd, en hebben dat soms gedaan door het prudentieel beleid dat in België door die strikte wetgeving op gang werd gebracht, uit te breiden tot de activiteiten die worden verricht in andere landen die uit dat oogpunt over een soepeler wetgeving beschikken. De banken waarmee een hoorzitting werd gehouden, kiezen voor de beginselen die de FSMA voorschrijft. Het is noodzakelijk dat beleid en de desbetreffende voorschriften vaak bij de tijd te brengen. In verband met de “bijzondere mechanismen”, hebben de vaakst aangehaalde gevallen betrekking op vermijding van de roerende voorheffing, bemiddeling voor een buitenlandse kredietinstelling of een buitenlandse beleggingsonderneming die fiscale fraude door de onderdanen van dat land bevordert, praktijken die de klanten de mogelijkheid bieden de belastingadministratie te misleiden, alsmede herhaald verzuim van de fiscale verplichtingen.

— Futur: harmonisation des listes des paradis fiscaux?

• Lutte contre la fraude fiscale (1)

Les banques auditionnées ont souligné l’intérêt et l’importance aujourd’hui d’une politique fiscale, au sein de l’institution, qui soit simple, transparente et soucieuse de substance économique (pays dans lesquels il y a une activité opérationnelle).

Elles indiquent le rôle important qu’elles jouent (et les coûts associés) dans le cadre de la mise en œuvre de la politique d’échange d’informations: PCC à la BNB depuis 2014, FATCA depuis 2015, CRS à partir de 2017.

Les politiques dites d’intégrité, mises en œuvre notamment dans le cadre de la prévention du blanchiment (*know-your-customer; know-your-transaction;* bénéficiaire effectif pour les personnes morales)*,* comportent aussi un aspect de prévention en matière fiscale. Ces politiques valent pour l’ensemble des activités et revêtent un caractère global. Elles se traduisent par des circulaires internes (aux banques) à destination des collaborateurs. Ces circulaires ont trait à la manière de se comporter et de traiter avec la clientèle, mais aussi avec des tiers tels que la CTIF, la banque nationale, etc. D’un côté, il s’agit de prévenir et de lutter contre le blanchiment et la fraude fiscale; d’un autre côté, est en jeu la protection de l’investisseur (politique de confidentialité, par exemple).

La *tax fraud prevention policy* a évolué au fil du temps, selon un caractère variable d’un établissement bancaire à l’autre. Cette évolution tient notamment compte des évolutions législatives. La loi sur les “mécanismes particuliers” a été mise en œuvre par les banques, parfois en étendant la politique de prudence initiée par cette législation stricte en Belgique aux activités menées dans d’autres pays à législation plus souple de ce point de vue. Les principes retenus par les banques auditionnées sont ceux prescrits par la FSMA. Une mise à jour fréquente de cette politique et de ses prescrits est nécessaire. En ce qui concerne les “mécanismes particuliers”, les cas les plus cités ont trait à des pratiques relatives à l’évitement du précompte mobilier, à l’intermédiation pour un établissement de crédit étranger ou une entreprise d’investissement étrangère favorisant la fraude fiscale par ses résidents, aux pratiques permettant aux clients d’induire l’administration fiscale en erreur, à la méconnaissance répétée des obligations fiscales.

Het beleid inzake *know-your-customer* en *know-your-transaction* is belangrijk in het kader van bedragen die uit het buitenland zijn teruggehaald (*cf.* het fiscaal beleid van de onderneming, het waakzaamheidsbeleid ten aanzien van de witwaspraktijken en het klantaanvaardingsbeleid). Dat belang komt tot uiting in het feit dat vrijwel stelselmatig een regulariseringsvereiste wordt gesteld (ook wat de fiscaal verjaarde kapitalen betreft) en het gegeven dat almaar meer informatie aan de CFI wordt doorgespeeld. Sommige banken geven uitdrukkelijk aan dat zij alleen interbancaire transfers aanvaarden en gaan op kritische wijze de herkomst na van de geldmiddelen (hetgeen in voorkomend geval bovenop de vereiste komt dat een regularisatieattest moet worden overgelegd).

Er worden variabele werkwijzen naargelang van de bank vastgesteld. Sommige banken nemen genoegen met een regularisatieattest, andere verrichten uitgebreidere verificaties (afgezien van het door de klant verstrekte attest). Zie eveneens: de analyse van de antwoorden van de banken op de vragenlijst van 20 juli 2016 die als bijlage bij dit verslag gaat.

De banken stellen dat zij ter gelegenheid van de publicatie van de *Panama Papers* intern onderzoek hebben gevoerd. Verscheidene van die banken hebben aangegeven dat een activiteit in een dergelijk land substantieel kan zijn en niet eenvoudigweg zijn ingegeven door het oogmerk op fiscaal vlak geld te besparen.

In verband met de zogenaamde belastingparadijzen geven de banken aan dat zij weigeren advies te verlenen dat ertoe strekt om met fiscale doeleinden een beroep te doen op offshorestructuren. Doorgaans wordt gesteld dat de bankmedewerkers geen offshorestructuren in belastingparadijzen opzetten, noch klanten met het oog daarop bijstaan of doorverwijzen naar derde partijen. Belfius bijvoorbeeld heeft door zijn raad van bestuur een instructienota doen goedkeuren in verband met het beheer van de fiscale risico's waarin wordt gesteld dat de Groep zich ervan moet onthouden structuren of gepersonaliseerde fiscale producten op te zetten voor particuliere klanten (een verbod dat ook is vastgelegd in het fiscaal preventiebeleid – overeenkomstig de circulaires van 1997 (97/10) van de CBFA met als titel *Fiscaal voorkomingsbeleid* – geen bemiddeling voor een buitenlandse kredietinstelling). Zo heeft bijvoorbeeld ook BNP-Paribas Fortis als gevolg van de CBFA-circulaire van 1997 een gedragscode aangenomen.

Voor het *corporate*-segment verlopen de zaken echter anders: in de mondiale economie krijgt een *multinational* vaak op een of ander ogenblik te maken met een belastingparadijs in de traditionele en enge betekenis van het woord (in de praktijk via geldstromen); in dat

La politique de *know-your-customer* et de *know-your-transaction* est importante dans le cadre de sommes rapatriées de l'étranger (politique fiscale de l'entreprise, politique de vigilance anti-blanchiment et politique d'acceptation clientèle). Cette importance se traduit par une exigence de régularisation quasi systématique (y compris des capitaux fiscalement prescrits) et des transmissions toujours plus nombreuses d'informations à la CTIF. Certaines banques indiquent expressément n'accepter que les transferts interbancaires et procèdent à un examen critique de l'origine des fonds (qui s'ajoute à l'exigence d'attestation de régularisation, le cas échéant).

Des pratiques variables sont constatées d'une banque à l'autre. Certaines se contentent d'une attestation de régularisation, d'autres procédant à de plus amples vérifications (au-delà de l'attestation remise par le client). Voir aussi: l'analyse des réponses des banques à la liste des questions du 20 juillet 2016, en annexe du présent rapport.

Les banques affirment avoir procédé à des investigations internes à l'occasion de la publication des *Panama Papers*. Plusieurs d'entre elles ont indiqué qu'une activité dans ce type de pays peut revêtir un caractère substantiel et ne pas être bonnement et simplement motivée par une préoccupation d'économie fiscale.

En ce qui concerne les dits paradis fiscaux, les banques indiquent leur refus de donner des avis en termes de recours à des fins fiscales à des structures offshores. Les collaborateurs de la banque ne mettent pas en place, est-il généralement affirmé, de structures offshores dans des paradis fiscaux ni n'assistent ou réfèrent des clients vers des tierces parties à cette fin. Par exemple, Belfius a fait approuver par son conseil d'administration une note d'instruction relative à la gestion des risques fiscaux, selon laquelle: le Groupe s'abstiendra de mettre en place des structures ou produits fiscaux personnalisés pour des clients particuliers (interdiction également prévue dans la politique de prévention fiscale – conformément aux circulaires de 1997 (97/10) de la CBFA relative à la prévention des mécanismes particuliers – pas d'intermédiation pour un établissement de crédit étranger). Par exemple aussi, BNP-Paribas Fortis a adopté un code de conduite en conséquence de la circulaire CBFA de 1997.

Il en va différemment toutefois pour le *corporate:* dans l'économie globale, il est fréquent qu'une entreprise multinationale passe, à un moment ou un autre, par un paradis fiscal au sens classique et restreint du terme (par le biais, en pratique, de flux financiers), mais

geval is het echter wenselijk na te gaan of voor dergelijke structuren een economische realiteit bestaat (zie bijlage: nota over de economische substantie). Die controle gebeurt op grond van feitelijke criteria die naargelang van de speler kunnen verschillen en die tot gediversifieerde werkwijzen of resultaten kunnen leiden. Soms heeft de aanwezigheid van een bank – en, nogmaals, alleen binnen het zogenaamde *"corporate"*-verband, in voorkomend geval – in een financieel centrum alleen te maken met het feit dat de lokale regering die aanwezigheid oplegt, en eist dat het ontplooien van een handelsactiviteit in het land via het financieel centrum verloopt.

Doorgaans stellen de banken de economische realiteit en het substantiebeginsel voorop.

BNP-Paribas bepaalt dat elke klant die geen ingezetene is maar wel in een OESO-land of in de Europese Unie is gevestigd, een *tax conformity statement* moet bezorgen (het betreft een ondertekende verklaring waarin de klant verklaart dat fiscaal alles in orde is. Dat aan die bankinstelling eigen beleid heeft alleen betrekking op niet-ingezetenen met meer dan 50 000 euro aan activa en die in een EU- of een OESO-land verblijven.).

• Voorkoming van misbruik van het recht om de minst belaste weg te kiezen (2)

De banken waarmee een hoorzitting werd gehouden, hebben heel weinig uitgeweid over hun risicobeheerbeleid inzake herkwalificatie uit het oogpunt van de antimisbruikmaatregelen. Er werden voorzichtigheidsaanwijzingen verstrekt, doch zonder de vereiste nauwkeurigheid. Wel klopt het dat dit vraagstuk niet onder de bestrijding van de fiscale fraude ressorteert, maar veeleer onder de preventie van de abusieve rechtmatige gedragingen (met, bij wijze van sanctie, alleen de niettegenstelbaarheid van de handeling(en) en de fiscale rechtzetting).

Dat neemt niet weg dat de interne schikkingen die de banken ter zake hebben genomen, niet duidelijk tot uiting komen. Aangezien hun reputatie en hun imago in deze fase echter opnieuw in opspraak kunnen komen, hebben sommige banken erop aangedrongen nu de nodige omzichtigheid aan de dag te leggen.

Het is van essentieel belang dat voor elke verrichting economische – of, meer algemeen, niet-fiscale – overwegingen worden gehanteerd. Elke opgerichte entiteit moet economische substantie hebben (personeel op de *payroll*, bestuursraden die effectief worden gehouden in het land van vestiging, bestuurders die minstens de helft van de tijd in die Staat verblijven enzovoort). Het ligt in de bedoeling een reeks van aanwijzingen uit te werken.

il convient alors de vérifier l'existence d'une réalité économique pour de telles structures (voir annexe: note sur la "substance économique"). Cette vérification s'effectue sur la base de critères de fait qui peuvent varier d'un acteur à l'autre et engendrer des pratiques ou résultats diversifiés. Parfois la présence d'une banque – et encore, uniquement dans le cadre dit "Corporate", le cas échéant – dans un centre financier est lié au fait que le gouvernement local impose cette présence et ce passage par le centre financier pour accomplir une activité commerciale dans le pays.

De manière générale, la réalité économique et le principe de substance sont mis en avant par les banques.

BNP-Paribas prévoit que tout client non-résident, mais basé dans un pays OCDE ou dans l'Union européenne, doit fournir un *tax conformity statement* (il s'agit d'une déclaration signée dans laquelle le client déclare que tout est en ordre fiscalement. Cette politique propre à cet organisme bancaire vise uniquement les non-résidents ayant plus de 50 000 euros d'actifs et qui résident dans un pays de l'UE ou de l'OCDE).

• Prévention des abus du droit de choisir la voie la moins imposée (2)

Les établissements bancaires auditionnés se sont très peu étendus sur leur politique de gestion des risques en matière de requalification sous l'angle des mesures anti-abus. Des indications de prudence ont été données mais sans la précision requise. Certes, cette question ne relève pas de la lutte contre la fraude fiscale, mais plutôt de la prévention des comportements licites abusifs (avec, en guise de sanction, uniquement l'inopposabilité de l'acte ou des actes et le redressement fiscal).

Il n'en demeure pas moins que les arrangements internes pris en la matière par les banques n'apparaissent pas nettement. Les questions de réputation et d'image de marque peuvent cependant resurgir à ce stade, raison pour laquelle certaines ont insisté sur la prudence nécessaire aujourd'hui.

La présence de considérations économiques ou plus généralement non fiscales pour chaque opération est essentielle. Toute entité constituée doit avoir de la substance économique (personnel sur le payroll, conseils d'administration réellement tenus dans le pays d'établissement, administrateurs résidents de cet État pour la moitié au moins, etc.). Il s'agit d'établir un faisceau d'indicateurs.

Algemeen moet worden opgemerkt dat de fiscale beweegreden moeilijk kan worden gecontroleerd. De vraag blijft of een offshorevennootschap een niet-fiscaal motief kán hebben (alles hangt af van het belang van de motieven): sommige vennootschappen willen het discreet houden om andere dan fiscale redenen, terwijl andere toegang willen krijgen tot meer gesofistikeerde *private equity*-producten dan die welke in België beschikbaar zijn; nog andere zijn écht van plan een substantiële activiteit in het offshoreland uit te bouwen, en zo kan men doorgaan. Meerdere banken hebben erop gewezen dat de offshorestructuren in hun *legacy* niet met fiscale doeleinden werden opgericht (flexibiliteit, snelheid, gemak, boekhoudkundige en vennootschapsrechtelijke redenen enzovoort).

Algemeen kan een bank in de praktijk moeilijk nagaan of de klant zijn fiscale verplichtingen in acht neemt. Zoals eerder aangegeven, zijn het *know-your-customer*-beleid en het *know-your-transaction*-beleid van belang in het kader van het uit het buitenland gerepatrieerde kapitaal. Dat belang leidt ertoe dat (ook fiscaal verjaard) kapitaal bijna systematisch moet worden geregulariseerd. In sommige gevallen volstaat een dergelijk attest, maar in andere gevallen volstaat het niet en moet de bank een kritisch onderzoek instellen naar de herkomst van de middelen (dat onderzoek komt dus bovenop het vereiste regularisatieattest). Dat betekent tevens dat meerdere nationale belastingstelsels – die staan voor evenveel risico's op witwassen – belang kunnen hebben bij uit het buitenland gerepatrieerde middelen.

Een laatste opmerking heeft betrekking op de nieuwe producten die de bankinstellingen op de markt brengen. Voor deze nieuwe producten is niet alleen de toestemming van de *compliance*-afdeling vereist, maar doorgaans ook die van de *tax*-afdeling (ingeval die producten fiscale gevolgen hebben).

2.4. *Dexia*

Op dinsdag 7 juni 2016 vond de hoorzitting plaats met de afgevaardigden van Dexia NV (de heer Wouter Devriendt, Chief Executive Officer en mevrouw Michèle Colin, Chief Compliance Officer). Op het moment dat *Panama Papers* in de pers verscheen, heeft Dexia meteen een intern onderzoek opgestart, met name naar het reilen en zeilen van de Luxemburgse dochtervennootschappen BIL en Experta.

Dit onderzoek gebeurde middels een nazicht van de archieven (documenten die gemaakt zijn voor directiecomités, voor raden van bestuur, maar ook de *data room* die opgezet werd in het kader van de verkoop van BIL). Tijdens de hoorzitting werd toegelicht

De manière générale, il faut noter que le motif fiscal est difficile à contrôler. La question demeure de savoir si une société offshore peut avoir un motif non fiscal (tout dépend de la pondération des motifs): certains recherchent de la discrétion pour des raisons autres que fiscales; d'autres souhaitent accéder à des produits de *private equity* plus sophistiqués que ceux disponibles en Belgique; d'autres encore ont réellement l'intention de développer une activité substantielle dans le pays offshore; etc. Plusieurs banques ont évoqué le fait que les structures offshores faisant partie de leur legacy n'ont pas été constituées à des fins fiscales (flexibilité, rapidité, aisance, raisons comptables et de droit des sociétés, …).

De manière générale, la vérification, par une banque, du respect par le client de ses obligations fiscales est difficile en pratique. Comme cela a été dit ci-avant, la politique de *know-your-customer* et de *know-your-transaction* est importante dans le cadre de sommes rapatriées de l'étranger. Cette importance se traduit par une exigence de régularisation quasi systématique (y compris des capitaux fiscalement prescrits). Parfois, pareille attestation suffit; il peut néanmoins arriver que l'attestation ne soit pas suffisante et que la banque procède à un examen critique de l'origine des fonds (qui s'ajoute donc à l'exigence d'attestation de régularisation). C'est dire aussi que plusieurs régimes fiscaux nationaux – avec autant de risques de blanchiment – peuvent être concernés par des fonds étrangers rapatriés.

Une dernière observation a trait aux nouveaux produits commercialisés par les établissements bancaires: outre le nécessaire accord du département *compliance,* ces nouveaux produits doivent, en général, obtenir l'accord du département *Tax,* lorsqu'ils ont des implications fiscales.

2.4. *Dexia*

Le mardi 7 juin 2016, la commission a procédé à l'audition des délégués de Dexia SA (M. Wouter Devriendt, Chief Executive Officer, et Mme Michèle Colin, Chief Compliance Officer). Lorsque les *Panama Papers* ont été publiés dans la presse, Dexia a immédiatement ouvert une enquête interne, notamment sur l'implication des filiales luxembourgeoises BIL et Experta.

Cette enquête a été réalisée au moyen d'une analyse des archives (documents destinés aux comités de direction, aux conseils d'administration, mais aussi *la data room* mise sur pied dans le cadre de la vente de la Banque internationale à Luxembourg). M. Devriendt

dat heel veel archieven, en dan met name over BIL en Experta, niet langer in het bezit zijn van Dexia. Dit wordt verklaard door het feit dat – n.a.v. de overdracht van BIL en Experta in 2012 – de archieven mee werden overgedragen. De heer Devriendt wijst erop dat n.a.v. de overdracht tevens vertrouwelijkheidsovereenkomsten werden getekend en dat Dexia derhalve ertoe gehouden is geen informatie te verschaffen die de belangen van de huidige aandeelhouders kan schaden. Hij stelt dat vrijgeven van dergelijke informatie Dexia blootstelt aan rechtszaken.

Heel wat commissarissen hebben nadere duiding gevraagd bij de aard en de draagwijdte van deze vertrouwelijkheidsclausule. Hieromtrent heeft de heer Devriendt toegelicht dat het de koper is geweest die de geheimhouding heeft gevraagd. De ratio is dat de koper wenst te vermijden dat Dexia informatie zou vrijgeven waardoor het handelsfonds kan worden beschadigd en in waarde kan afnemen. De heer Devriendt geeft aan dat deze clausule dus geenszins tot doel heeft om zaken verborgen te houden. Het gaat om een standaardclausule die gebruikelijk is bij alle overeenkomsten van dergelijke aard. De heer Devriendt wijst tevens op de mogelijke schadeclaims die zouden kunnen volgen indien Dexia deze clausule niet zou respecteren.

Teneinde de precieze rol van de diverse Dexia-entiteiten nader te duiden, werd tijdens de hoorzitting aangegeven dat de groep vóór 2008 sterk “gedecentraliseerd” was, en een enorme expansiedrang kende. De aangekochte entiteiten werden blijkbaar maar zeer beperkt geïntegreerd in de groep en genoten ook van een grote mate van autonomie. De heer Devriendt vindt dit tevens illustratief voor de wijze waarop men vanuit de holding (Dexia NV) de entiteiten controleerde of aanstuurde (weinig operationele betrokkenheid). Tijdens de hoorzitting heeft mevrouw Colin wel aangevuld dat zulks niet wegneemt dat er wel degelijk op groepsniveau beleidslijnen (policies) werden opgelegd, die door elke entiteit van de groep dienden te worden nageleefd.

De heer Devriendt verklaarde wel dat binnen (maar ook buiten) de groep zeer goed geweten was welke activiteiten BIL en Experta (alsook andere Luxemburgse banken) uitvoerden. De heer Devriendt verwees naar de *unique selling position* (USP) van Luxemburg, bestaande uit het bankgeheim, een fiscaal gunstig regime en de opgebouwde expertise in vermogensbeheer. Hij expliciteerde tevens dat Dexia geenszins een enkeling was in dit verhaal (wat niet wegneemt dat het volume aan offshore-entiteiten opgezet door Experta wel bijzonder omvangrijk blijkt in vergelijking met andere spelers).

a toutefois indiqué que de très nombreuses archives, notamment concernant BIL et Experta, ne sont plus détenues par Dexia. Cela est dû au fait que – à la suite de la cession de BIL et Experta en 2012 – les archives ont également été transférées. M. Devriendt a souligné que des accords de confidentialité ont également été conclus à la suite de la cession et que Dexia est dès lors tenue de ne pas fournir d’informations susceptibles de nuire aux intérêts des actionnaires actuels. Il précise que la divulgation de telles informations exposerait Dexia à des procédures pénales.

De très nombreux commissaires ont demandé des précisions sur la nature et la portée de cette clause de confidentialité. À ce sujet, M. Devriendt a précisé que c’est l’acheteur qui a demandé la confidentialité, au motif qu’il souhaitait éviter que Dexia divulgue des informations susceptibles de nuire au fonds de commerce et d’entraîner une perte de sa valeur. M. Devriendt précise que cette clause ne vise donc nullement à dissimuler certaines choses. Il s’agit d’une clause standard qui est habituelle dans tous les contrats de ce type. M. Devriendt attire également l’attention sur les risques d’actions en dommages-intérêts qui pourraient en résulter si Dexia ne respectait pas la clause précitée.

Afin de définir le rôle précis des diverses entités de Dexia, il a été indiqué durant l’audition que le groupe était fortement “décentralisé” avant 2008 et qu’il a connu une énorme soif d’expansion. Les entités acquises n’ont manifestement été intégrées que dans une mesure très limitée au sein du groupe et ont également bénéficié d’une grande marge d’autonomie. M. Devriendt y voit également une illustration de la manière dont le holding (Dexia SA) a contrôlé ou piloté ces entités (peu d’implication opérationnelle). Au cours de l’audition, Mme Colin a toutefois ajouté que des directives politiques (*policies*) ont bel et bien été imposées au niveau du groupe, directives qui devaient être respectées par chaque entité du groupe.

M. Devriendt a également déclaré que, dans le groupe (mais aussi en dehors de celui-ci), nul n’ignorait la nature des activités de BIL et d’Experta (et d’autres banques luxembourgeoises). M. Devriendt a évoqué une unique *selling position* (USP) du Luxembourg, composée du secret bancaire, d’un régime fiscal favorable et de l’expertise acquise dans le domaine de la gestion de patrimoine. Il a également expliqué que Dexia ne constituait nullement un cas isolé dans ce domaine (ce qui n’empêche que le volume d’entités offshores mises en place par Experta semble particulièrement élevé par rapport à celui d’autres acteurs).

Hoewel er dus een algemene wetenschap bestond dat er in Luxemburg (maar uiteraard ook in andere Staten) juridische constructies werden gepromoot, wordt wel verklaard dat er geen sprake was van een directe aansturing vanuit België. Er bestond in ieder geval ook geen (groepsgestuurd) verloningssysteem dat rechtstreeks gerelateerd was aan het opzetten van dergelijke structuren. Een en ander neemt dan wel niet weg dat de strategie van de bank (m.i.v. de dochtervennootschappen) wel degelijk ook voor 2009 onder de aandacht van de raad van bestuur werd gebracht.

Wat specifiek de compliance betreft, benadrukt mevrouw Colin voorts dat men in België geen zicht had of kon hebben op de identiteit van de klanten van BIL (Luxemburgs bankgeheim en privacybescherming). Voorts wijst mevrouw Colin erop dat banken geen onderzoeks-bevoegdheden hebben. Zij kunnen enkel onregelmatigheden vaststellen op basis van de informatie die de klant hen bezorgt.

Wat specifiek de vennootschappen BIL en Experta betreft, verduidelijkt de heer Devriendt dat BIL reeds in 1856 werd opgericht in Luxemburg. In 1991 verwierf het toenmalige Gemeentekrediet een deelneming van 25 % in BIL. De deelneming werd uitgebreid tot 51 %. Daarna is Dexia opgericht en werd BIL binnen Dexia Groep opgenomen. In 1999 is Dexia Holding uiteindelijk rechtstreeks aandeelhouder geworden van BIL. De activiteiten van BIL bestaan in belangrijke mate uit *retailbanking* en *private banking*.

Experta is een 100 % dochteronderneming van BIL. Experta had als hoofdactiviteit het opzetten van structuren in het kader van vermogensbeheer en successieplanning en het beheer van beleggingsvennootschappen en fondsen.[119] Zowel BIL als Experta hadden dochtervennootschappen in niet-coöperatieve gebieden. Daarnaast verkocht Experta structuren die gevestigd zijn in niet-coöperatieve gebieden. Van deze structuren werd geen gedetailleerde nadere beschrijving gegeven. Er werd wel verklaard dat de opgezette structuren niet (per definitie) aanleiding geven tot de niet-naleving van de fiscale verplichtingen door de klant.

Volgens de heer Devriendt werden deze activiteiten destijds ontwikkeld binnen het toenmalig wettelijk kader. BIL en Experta, zoals alle banken in Luxemburg, stonden en staan nog steeds onder toezicht van de Luxemburgse toezichthouder CSSF, de *Commission de Surveillance du Secteur Financier*. De heer Devriendt geeft aan dat BIL en Experta ook steeds de toepasselijke regelgeving

[119] De activiteit werd voorheen als een divisie binnen BIL ontwikkeld, maar sinds 2002 overgedragen aan de aparte entiteit Experta.

Bien qu'il soit donc de notoriété publique que des constructions juridiques ont été promues au Luxembourg (mais naturellement aussi dans d'autres États), il est expliqué qu'il n'était nullement question d'une orientation directe depuis la Belgique. En tout cas, il n'existait pas de système de rémunération (organisé) directement lié à la mise en place de ces structures. Tout cela n'empêche pas que la stratégie de la banque (par le biais de ses filiales) avait bien été portée à l'attention du conseil d'administration, y compris avant 2009.

En ce qui concerne spécifiquement la compliance, Mme Colin souligne ensuite qu'en Belgique, on ne connaissait pas ou ne pouvait pas connaître l'identité des clients de la BIL (secret bancaire luxembourgeois et protection de la vie privée). Mme Colin fait par ailleurs observer que les banques ne disposent pas de pouvoirs d'enquête. Elles peuvent uniquement constater des irrégularités sur la base des informations qui leur sont fournies par le client.

En ce qui concerne spécifiquement les sociétés BIL et Experta, M. Devriendt précise que la BIL a été fondée dès 1856 au Luxembourg. En 1991, l'ancien Crédit communal a acquis une participation de 25 % dans la BIL. La participation a été étendue à 51 %. Ensuite, Dexia a été créée et la BIL a été intégrée au sein du groupe Dexia. En 1999, le Holding Dexia est finalement devenu actionnaire direct de la BIL. La BIL exerce principalement ses activités dans le domaine de la banque de détail et de la banque privée.

Experta est une filiale de BIL à 100 %. Son activité principale était la mise en place de structures dans le cadre de la gestion de patrimoine et de la planification de successions, et la gestion de sociétés d'investissement et de fonds.[119] Tant BIL qu'Experta avaient des filiales dans des territoires non coopératifs. En outre, Experta vendait des structures établies dans des territoires non coopératifs. Aucune autre description de ces structures n'a été donnée. Il a été expliqué, en revanche, que les structures mises en place n'entraînaient pas (par définition) le non-respect des obligations fiscales par le client.

Selon M. Devriendt, ces activités ont, à l'époque, été développées dans le cadre légal en vigueur. BIL et Experta, comme toutes les banques situées au Luxembourg, se trouvaient et se trouvent toujours sous la surveillance de l'autorité de contrôle luxembourgeoise CSSF, la Commission de Surveillance du Secteur Financier. M. Devriendt indique que BIL et Experta ont

[119] L'activité avait autrefois été développée comme une division au sein de BIL mais, depuis 2002, elle avait été transférée à l'entité distincte Experta.

hebben nageleefd. Tijdens de hoorzitting heeft mevrouw Colin hieraan toegevoegd dat de juridische context voor 2008/2009 totaal verschillend is van de huidige juridische context. Volgens haar werd de witwaswetgeving (zoals territoriaal van toepassing) door de verschillende entiteiten steeds correct toegepast. Zij geeft tevens aan dat de mechanismen, zoals deze destijds werden toegepast, geen fiscale fraude of ontwijking waren. Binnen dat kader haalt ze tevens aan dat het concept "fiscale fraude" op een verschillende manier wordt ingevuld in de diverse lidstaten (bv. België, Luxemburg en Frankrijk).

Zij wijst voorts op de internationale ontwikkelingen die gericht zijn op de fiscale transparantie. Volgens haar zal deze fiscale transparantie een einde maken aan fiscale "optimalisatie"-structuren. Zij wijst tevens op het belang van de vierde AML-richtlijn.

In 2008 (bankencrisis) heeft het nieuwe management en de nieuw samengestelde raad van bestuur kennis genomen van deze activiteiten en ingezien dat dergelijke activiteiten een zeer sterk reputatierisico in zich hielden. In diezelfde beweging werd beslist om de offshore-activiteiten af te bouwen.

Er werd tevens ingezien dat het tanende bankgeheim en de verscherpte wetgeving rond witwassen, het verder voeren van dergelijke activiteiten op de helling zette.

Binnen deze context heeft de Groep Dexia in december 2009 beslist:

— af te stappen van de offshoreactiviteiten en over te stappen naar fiscaal transparante en lokale activiteiten;

— de directe aandelenbelangen in niet-coöperatieve gebieden te verkopen;

— de structuren voor rekening van klanten in niet-coöperatieve gebieden af te bouwen;[120]

— de governance, zowel bij BIL als bij Experta te versterken.

Gelet op het feit dat Dexia actief de afbouw van de structuren beoogde, is de vraag gerezen of deze afbouw (en eventuele repatriëring van de fondsen naar België) wel op een legale wijze is verlopen. In het kader van de repatriëring van vermogens naar België heeft de heer Devriendt verklaard dat – op basis van de hem beschikbare informatie – Dexia Bank België (thans

[120] Tijdens de zitting wordt wel meegedeeld dat dergelijke afbouw de instemming van de klant vereist.

en outre toujours respecté la réglementation applicable. Au cours de l'audition, Mme Colin a déclaré qu'en 2008/2009, le contexte juridique était totalement différent de la situation actuelle. D'après elle, la législation anti-blanchiment (telle qu'applicable territorialement) a toujours été correctement appliquée par les différentes entités. Elle a ajouté que les mécanismes, tels qu'ils étaient appliqués à l'époque, ne constituaient pas des faits de fraude ni d'évasion fiscale. Dans ce contexte, elle précise par ailleurs que le concept de "fraude fiscale" est différemment interprété dans les divers États membres (par exemple, en Belgique, au Luxembourg et en France).

Elle attire ensuite l'attention sur l'évolution internationale en vue de la transparence fiscale. Pour elle, la transparence fiscale mettra fin aux structures d' "optimisation" fiscale. Elle insiste par ailleurs sur l'importance de la quatrième directive anti-blanchiment.

En 2008 (crise bancaire), la nouvelle direction et le conseil d'administration nouvellement constitué ont pris connaissance de ces activités et compris qu'elles présentaient des risques élevés pour la réputation de l'institution. Dans la foulée, ils ont décidé de mettre progressivement fin à ces activités *offshore*.

Ils se sont par ailleurs rendu compte que la remise en cause du secret professionnel et le durcissement de la législation anti-blanchiment compromettaient la poursuite de ces activités.

C'est dans ce contexte qu'en 2009, le Groupe Dexia a décidé:

— de renoncer aux activités offshores et de passer à des activités locales et transparentes sur le plan fiscal;

— de vendre ses participations directes dans des territoires non coopératifs;

— de réduire progressivement les structures pour le compte de clients dans des territoires non coopératifs;[120]

— de renforcer la gouvernance, tant au sein de BIL que d'Experta.

Étant donné que Dexia visait activement le démantèlement des structures, la question a été posée de savoir si ce démantèlement (et le rapatriement éventuel des fonds en Belgique) s'est déroulé de manière légale. Dans le cadre du rapatriement des fonds en Belgique, M. Devriendt a déclaré que – sur la base des informations en sa possession – Dexia Banque Belgique

[120] Au cours de la séance, il a toutefois été précisé que cette cessation nécessitait le consentement du client.

Belfius) – volledig autonoom handelde en dat er dus geen sprake was van een “tandem” met BIL.

Wat de actuele situatie betreft, heeft de heer Devriendt erop gewezen dat Dexia – die nog steeds een balanstotaal heeft van 237 miljard EUR en 1 200 mensen tewerkstelt – een atypische bank is, in die zin dat er op vandaag binnen Dexia geen commerciële activiteiten meer worden verricht (uitgezonderd in Israël, waar de nog levensvatbare plaatselijke entiteit zich bezig houdt met de financiering van de publieke sector).

De heer Devriendt geeft voorts aan dat Dexia op vandaag nog twee entiteiten heeft in de Kaaimaneilanden. Deze entiteiten zijn via de overname van FSA (herverzekeraar) in de groep opgenomen. Mede op vraag van verschillende commissarissen heeft de heer Devriendt nadere duiding gegeven bij de bestaansreden van deze entiteiten. Hij benadrukt dat deze entiteiten de groep nooit enig fiscaal voordeel hebben opgeleverd. Zij werden opgericht omdat de regelgeving op de Kaaimaneilanden toeliet de financiering op te zetten waar zij binnen de regelgeving in Noord-Amerika veel moeilijker zou zijn geweest (gelet op de meer stringente regelgeving). De reden dat deze entiteiten nog steeds bestaan, houdt verband met het feit dat de looptijd van de uitgegeven obligatieleningen nog niet verstreken is.

B. **Grote advieskantoren**

Op dinsdag 28 juni en dinsdag 5 juli vonden de hoorzittingen plaats met de grote internationale advieskantoren (Big Four). KPMG werd tijdens de hoorzittingen vertegenwoordigd door de heren Koen Maerevoet (Head of Tax & Legal) en Ferdy Foubert (Partner). EY werd vertegenwoordigd door de heren Herwig Joosten (managing partner Tax België), Wout Coppens (partner private client services), Piet Hemschoote (partner bedrijfsrevisoren – regulatory leader) en mevrouw Laurence Van Eyken (director Risk Management – Independence). PWC werd vertegenwoordigd door de heren Patrick Boone, Managing Partner, Tax & Legal Services) en de heer Philippe Vanclooster (Partner, Head of Technical Committee, Tax & Legal Services). Deloitte werd vertegenwoordigd door de heer Piet Vandendriessche (Chief Executive Officer), de heer Geert Verstraeten (Chief Operating Officer) en de heer Marc Bafort (Partner Business Tax).

1. ***Algemene situering***

Uit de gegeven informatie blijkt dat de grote advieskantoren een aanwezigheid hebben in een 150-tal landen wereldwijd. Dit omhelst tevens een aanwezigheid in een aantal belastingparadijzen. Zij benadrukken wel

(actuellement Belfius) – a agi en toute autonomie et qu’il n’était donc pas question d’un “tandem” avec la BIL.

S’agissant de la situation actuelle, M. Devriendt a souligné que Dexia – qui présente toujours un total bilantaire de 237 milliards d’euros et emploie 1 200 personnes – est une banque atypique, dans le sens où plus aucune activité commerciale n’y est aujourd’hui effectuée (sauf en Israël, où l’entité locale encore viable est active dans le financement du secteur public).

M. Devriendt a ajouté qu’à l’heure actuelle, Dexia possède encore deux entités aux Îles Caïman, qui ont été intégrées au groupe lors de la reprise de FSA (réassureur). À la suite, notamment, des questions de plusieurs membres, M. Devriendt a clarifié les raisons d’existence de ces entités. Il précise qu’elles n’ont jamais fourni le moindre avantage fiscal au groupe. Elles ont été créées parce que la réglementation des Îles Caïman permettait de mettre en place le financement, alors que cela aurait été beaucoup plus compliqué en Amérique du Nord (compte tenu de la réglementation plus stricte). La raison pour laquelle ces entités existent toujours est liée au fait que le terme des émissions obligataires lancées n’a pas encore expiré.

B. **Les grands cabinets de conseil**

Le mardi 28 juin et le mardi 5 juillet 2016, il a été procédé à l’audition de quatre grands cabinets de conseil internationaux (Big Four). Lors de ces auditions, KPMG a été représenté par MM. Koen Maerevoet (Head of Tax & Legal) et Ferdy Foubert (Partner). EY a été représenté par MM. Herwig Joosten (managing partner Tax Belgique), Wout Coppens (partner private client services), Piet Hemschoote (partner réviseurs d’entreprises – regulatory leader) et Mme Laurence Van Eyken (director Risk Management – Independence). PWC a été représenté par MM. Patrick Boone, Managing Partner, Tax & Legal Services) et M. Philippe Vanclooster (Partner, Head of Technical Committee, Tax & Legal Services). Deloitte a été représenté par MM. Piet Vandendriessche (Chief Executive Officer), Geert Verstraeten (Chief Operating Officer) et Marc Bafort (Partner Business Tax).

1. ***Situation générale***

Il ressort des informations fournies que les grands cabinets de conseil sont présents dans quelque 150 pays de par le monde. Cela inclut également une présence dans un certain nombre de paradis fiscaux.

dat er in elk land geadviseerd wordt vanuit juridisch onafhankelijke entiteiten.

Hiertoe aangezocht door meerdere commissieleden hebben de advieskantoren nadere duiding verschaft bij het doel van de aanwezigheid in belastingparadijzen, en meer in het algemeen over de interne grensoverschrijdende samenwerking (desgevallend met het oog op het opzetten van fiscale "optimalisatie"-structuren). De advieskantoren verklaarden de aanwezigheid in belastingparadijzen op grond van het feit dat ook in die landen economische activiteiten worden ontwikkeld en dat dus ook daar een behoefte bestaat aan advies. Voorts werd er eveneens op gewezen dat de specifieke aanwezigheid in bepaalde landen of staten, vaak ook te maken heeft met niet-fiscale redenen, maar ingegeven wordt bv. door de soepelheid op vlak van vennootschapsrecht (bv. Delaware).

Zij gaven voorts aan dat er geen sprake is van een georganiseerde samenwerking. Dit sluit op zich uiteraard niet uit dat er vanuit België een beroep kan worden gedaan op de buitenlandse kantoren (desgevallend gevestigd in belastingparadijzen). In voorkomend geval is hiervoor altijd een economische reden (bv. bouwconstructies). Dossiers zouden evenwel nooit worden doorverwezen, louter omwille van de offshore activiteiten. Een en ander sluit ook niet uit dat er wel kennis wordt gedeeld. Aldus wordt er over de grenzen heen (op informele basis) informatie uitgewisseld m.b.t. wijzingen in de fiscale wetgeving. Van zogenaamde "interne lijsten over wat mogelijks onderhandelbaar is qua belastingafspraken in de diverse landen" – zoals door een commissielid werd aangegeven – zou geen sprake zijn.

2. ***De vanuit België verrichte werkzaamheden***

De advieskantoren hebben allen formeel aangegeven dat zij geen betrokken partij zijn in de P*anama Papers*. Zij bevestigen voorts in dit kader geen cliënten naar Luxemburg te hebben doorverwezen. Zij kennen evenmin andere Belgische adviseurs die hierin betrokken zijn, maar vermoeden dat gaat om "niche-spelers" (die vaak ook niet onderworpen zijn aan de preventieve antiwitwaswetgeving). De advieskantoren bevestigen wel dat zij wel degelijk klanten hebben met dochtervennootschappen in belastingparadijzen. Zij wijzen er op dat zulks niet per definitie verkeerd is, aangezien ook in belastingparadijzen reële economische activiteiten worden ontwikkeld. Hun advies strekt ertoe de klant duidelijkheid te verschaffen betreffende de Belgische fiscale gevolgen in dit verband.

Ils soulignent toutefois que les conseils sont prodigués dans chaque pays au départ d'entités juridiquement indépendantes.

À la demande de plusieurs membres de la commission, les cabinets de conseil ont fourni de plus amples précisions sur l'objectif de leur présence dans des paradis fiscaux et, d'une façon plus générale, sur la collaboration transfrontalière interne (le cas échéant en vue de la mise en place de structures "d'optimisation" fiscale). Les cabinets de conseil ont expliqué leur présence dans les paradis fiscaux par le fait que des activités économiques sont également déployées dans ces pays et qu'un besoin de conseil y existe dès lors aussi. Il a par ailleurs été souligné que leur présence spécifique dans certains pays ou États tient également souvent à des raisons d'ordre non fiscal, par exemple à la flexibilité en matière de droit des sociétés (par exemple, Delaware).

Ils ont également indiqué qu'il n'était pas question d'une collaboration organisée. En soi, cela n'exclut évidemment pas qu'au départ de la Belgique, il puisse être fait appel à des cabinets étrangers (le cas échéant, établis dans des paradis fiscaux). En l'occurrence, cela s'explique toujours par une raison d'ordre économique (par exemple, constructions). Des dossiers ne seraient toutefois jamais transmis pour de simples raisons d'activités *offshore*. Tout ceci n'exclut cependant pas l'échange de connaissances. C'est ainsi que des informations sont échangées (de manière informelle) par-delà les frontières au sujet de modifications de la législation fiscale. Il ne serait pas question de "listes internes des possibilités de négociation en termes d'accords fiscaux dans les divers pays", ainsi qu'il a été indiqué par un membre de la commission.

2. ***Activités effectuées à partir de la Belgique***

Les bureaux-conseils ont tous formellement déclaré qu'ils ne sont pas impliqués dans les *Panama Papers*. Ils confirment en outre, dans ce contexte, ne pas avoir envoyé de clients à Luxembourg. Ils ne connaissent pas non plus d'autres conseillers belges qui y sont impliqués, mais soupçonnent qu'il s'agit d' "acteurs de niche" (à qui la législation préventive contre le blanchiment ne s'applique généralement pas). Les bureaux-conseils confirment toutefois qu'ils comptent bel et bien des clients possédant des filiales dans des paradis fiscaux. Ils soulignent que cette pratique n'est pas mauvaise par définition car des activités économiques réelles sont également développées dans les paradis fiscaux. Leur avis vise à fournir au client une clarté quant aux conséquences fiscales au niveau belge à cet égard.

De advieskantoren hebben toelichting gegeven bij hun in België verrichte werkzaamheden, die niet beperkt zijn tot het fiscale domein.

Een commissielid stelde in dit verband vragen bij de samenhang tussen de auditwerkzaamheden en het geven van fiscaal advies. In dit verband werd verwezen naar de EU-auditthervorming, die recent in werking is getreden en waardoor de band tussen audit en andere diensten in grote mate wordt doorgeknipt. Zij wezen erop dat zulks in het verlengde ligt van een reeds bestaande praktijk.

De advieskantoren hebben allen aangegeven dat zij zich in eerste instantie richten op de (grote) bedrijven. Het is vaak slechts bij wijze van corollarium aan deze hoofdpraktijk dat ook advies wordt gegeven aan particulieren (bv. de persoonlijke fiscale situatie van de vaak internationale werknemers, aspecten van successieplanning m.b.t. de overdracht van aandelen van familiale vennootschappen, ….). Enkel EY heeft aangegeven zich wel specifiek te richten op de dienstverlening aan vermogende particulieren (familiale ondernemers). Zij geven aan niet betrokken te zijn geweest bij het opzetten van structuren die werden ontworpen om welstellende partijen te verbergen en vervolgens geen melding te maken van activa of inkomens. Zij hebben wel een toename vastgesteld van partijen die worden benaderd om hun buitenlandse structuren te ontwarren en samen te werken met de fiscus. Zij doen dit echter alleen als de partijen bereid zijn om op transparante wijze samen te werken met de fiscus. Zij stellen voorts bij hun cliënten en potentiële cliënten vast dat deze klanten elke vorm van imagoschade wensen te vermijden en rechtszekerheid verlangen.

De advieskantoren geven voorts aan dat zij zich in het kader van hun rol als fiscaal adviseur strikt houden aan de vigerende nationale en internationale wetgeving. In de mate de wet of de interpretatie ervan niet duidelijk is, wordt geadviseerd een voorafgaand akkoord te vragen aan de fiscale autoriteiten. Bepaalde advieskantoren hebben in dit verband overigens zeer expliciet het werk van de Dienst Voorafgaande Beslissingen aangeprezen. De advieskantoren gaven voorts aan dat zij – bij het geven van adviezen – uitgaan van het principe dat de fiscus alles weet en dat hun adviezen dan ook moeten gegeven worden met “open vizier”. De advieskantoren geven zelf aan dat zij bij het opzetten van fiscale planning, zich steeds baseren op substantie en bedrijfsmatige overwegingen.

Er werd aangegeven dat ook actief gebruik wordt gemaakt van de in de wet geboden voorziene mogelijkheden om buitenlandse investeerders aan te trekken of binnenlandse investeringen aan te moedigen. Een

Les bureaux-conseils ont exposé leurs activités en Belgique. Ces activités ne se limitent pas au domaine fiscal.

À cet égard, un membre de la commission a posé des questions concernant le lien entre les activités d’audit et les conseils fiscaux. À ce propos, il a été renvoyé à la réforme de l’audit de l’Union européenne, récemment entrée en vigueur et qui coupe en grande partie le lien existant entre l’audit et les autres services. Ils ont souligné que cela s’inscrit dans le prolongement d’une pratique existante.

Les bureaux-conseils ont tous indiqué qu’ils s’adressent d’abord aux (grandes) entreprises. Les avis donnés aux particuliers sont souvent un corollaire de cette pratique principale (par exemple à propos de la situation fiscale personnelle des travailleurs souvent internationaux, de certains aspects de la planification successorale en ce qui concerne la cession d’actions de sociétés familiales, etc.) Seul EY a indiqué qu’il s’orientait spécifiquement vers le service aux particuliers fortunés (entrepreneurs familiaux). Les bureaux-conseils affirment ne pas avoir été impliqués dans la mise sur pied de structures créées pour dissimuler des parties aisées et ensuite omettre de déclarer certains actifs ou revenus. Ils ont cependant constaté une augmentation des parties approchées pour détricoter leurs structures à l’étranger et collaborer avec le fisc. Ils ne le font cependant que si les parties sont prêtes à collaborer avec le fisc de manière transparente. Ils constatent ensuite que leurs clients et clients potentiels souhaitent éviter toute forme de détérioration de leur image et recherchent la sécurité juridique.

Les bureaux-conseils indiquent par ailleurs que, dans le cadre de leur rôle de conseiller fiscal, ils s’en tiennent strictement à la législation nationale et internationale en vigueur. Dans la mesure où la loi ou son interprétation n’est pas claire, ils conseillent de demander un accord préalable aux autorités fiscales. Certains bureaux-conseils ont du reste très explicitement loué le travail du Service des décisions anticipées à cet égard. Les cabinets de conseil ont indiqué en outre qu’ils partent du principe – lorsqu’ils donnent des conseils – que le fisc est au courant de tout et que leurs conseils doivent dès lors être donnés ouvertement. Les cabinets de conseil précisent eux-mêmes que pour l’établissement de la planification fiscale, ils se basent toujours sur des considérations substantielles et commerciales.

Il a été souligné qu’il est aussi activement fait usage des possibilités prévues par la loi d’attirer des investisseurs étrangers ou d’encourager les investissements intérieurs. Un membre de la commission a demandé

commissielid heeft de vraag gesteld of er bij het verlenen van de adviezen in dit verband werd ingegaan op het aspect “staatssteun”. Wat dit laatste betreft, werd eveneens de vraag gesteld of de advieskantoren een specifieke “disclaimer” hebben voorzien om zich in te dekken tegen de mogelijke kwalificatie als staatssteun. De advieskantoren geven aan dat zij het niet eens zijn met de aanpak van de Europese Commissie, wat niet wegneemt dat ze wel advies werd gegeven rond de “staatssteun”. De disclaimer in dit verband valt onder de gewone opdrachtbrief.

Door verschillende commissieleden werd de vraag gesteld in welke mate de Belgische advieskantoren zich inlaten met de Luxemburgse fiscaliteit. De advieskantoren hebben aangegeven dat zij zelf geen rechtstreekse contacten hebben met de Luxemburgse belastingautoriteiten en dat zij evenmin kennis hebben van het feit door de Luxemburgse belastingautoriteiten geen kopie zou worden afgeleverd van de ruling aan de cliënt, maar wel aan de raadgever.

3. ***Klantenacceptatiebeleid***

De advieskantoren hebben in het algemeen hun klanten acceptatiebeleid toegelicht of op vraag van verschillende commissarissen dit beleid nader verduidelijkt (m.i.v. het “commerciële risico” voor het advieskantoor zelf). Zij wezen erop dat zij onderworpen zijn aan de witwaswetgeving maar ook aan de deontologische regels van het IAB[121] en het IBR[122] en – wat de verbonden advocatenkantoren betreft – aan de deontologie van de advocaten[123]. Zij dienen daarnaast de door het netwerk opgelegde procedures te volgen. Zij werpen hierbij ook unaniem op dat de strenge regulering waaraan zij onderworpen zijn, in schril contrast staat met de vaststelling dat in wezen iedereen fiscaal advies mag geven. Volgens de grote advieskantoren is het net dit parallel circuit aan fiscale adviesverleners die bedenkelijke standpunten innemen.[124] Zij zijn dan ook voorstander van een nadere regulering van de activiteit, hetgeen o.m. zou kunnen inhouden dat de meldingsplicht wordt uitgebreid tot elke beroepsgroep (ook de niet erkende) die fiscaal advies geeft.

De advieskantoren hebben intern stringente procedures opgezet op basis waarvan beslist wordt of al dan niet met een bepaalde klant wordt samengewerkt en

[121] Norm van 4 februari 2011 – Omzendbrief 2011/7 met betrekking tot de klantidentificatie en -verificatie.
[122] Richtlijnen van 10 januari en 7 februari 207.
[123] Aanbeveling 14 november 2011.
[124] Bij wijze van voorbeeld wordt door EY verwezen naar *www.bespaarbelastingen.be,* als voorbeeld van een adviescultuur die niet door de advieskantoren wordt gedeeld.

si l’aspect “aide d’État” était abordé lorsque des avis étaient émis dans ce cadre. En ce qui concerne cet aspect, la question a également été posée de savoir si les cabinets de conseil ont prévu un *disclaimer* spécifique pour se protéger contre la qualification éventuelle d’aide d’État. Les cabinets de conseil indiquent qu’ils ne peuvent marquer leur accord sur l’approche de la Commission européenne, ce qui n’empêche que des avis ont été donnés à propos de l’aide d’État. Le *disclaimer* à ce propos relève de la simple lettre de mission.

Plusieurs membres de la commission ont demandé dans quelle mesure les cabinets de conseil belges s’occupent de la fiscalité luxembourgeoise. Les cabinets de conseil ont répondu qu’ils n’ont eux-mêmes pas de contacts directs avec le fisc luxembourgeois et qu’ils n’ont pas non plus connaissance du fait que le fisc luxembourgeois n’aurait pas remis de copie du *ruling* au client, mais bien au conseiller.

3. ***Politique d’acceptation des clients***

Les cabinets de conseil ont commenté leur politique d’acceptation des clients en général ou ont précisé cette politique à la demande de plusieurs commissaires (en ce compris le “risque commercial” pour le cabinet de conseil lui-même). Ils ont souligné qu’ils sont assujettis à la législation relative au blanchiment mais aussi aux règles déontologiques de l’IEC[121] et de l’IRE[122] et à la déontologie des avocats en ce qui concerne les cabinets d’avocats qui y sont liés[123]. Ils doivent par ailleurs suivre les procédures imposées par le réseau. A cet égard, ils font également valoir de manière unanime que la réglementation stricte à laquelle ils sont soumis est en contradiction flagrante avec le fait qu’en substance, tout le monde peut proposer des conseils en matière fiscale. Selon les grands cabinets-conseils, c’est précisément ce circuit parallèle de conseils fiscaux qui adopte ces positions douteuses.[124] Les cabinets sont dès lors favorables à une meilleure réglementation de ces activités, qui pourrait consister, entre autres, à étendre l’obligation de dénonciation à toutes les catégories professionnelles (également celles qui ne sont pas agréées) qui fournissent des conseils en matière fiscale.

Les bureaux-conseils ont mis en place des procédures internes strictes sur la base desquelles il est décidé de collaborer ou non avec un client donné et si

[121] Norme du 4 février 2011 – Circulaire 2011/7 relative à l’identification et à la vérification de la clientèle.
[122] Directives des 10 janvier et 7 février 2007.
[123] Recommandation du 14 novembre 2011.
[124] EY renvoie, à titre d’exemple, au site *www.bespaarbelastingen.be,* pour illustrer une culture du conseil que les cabinets de conseil ne partagent pas.

of (vervolgens) een bepaalde opdracht al dan niet aanvaard wordt. Een aantal advieskantoren doet hiervoor een beroep op externe (betalende) databanken waaruit bijkomende informatie rond het risicoprofiel van een bepaalde klant kan worden gehaald.

Klanten worden recurrent aan dit proces onderworpen.

Commerciële risico's spelen volgens sommige advieskantoren niet, gelet op het feit dat de klant niet mag worden verwittigd van de melding. Andere advieskantoren stelden dit niet zo scherp, maar wezen erop desgevallend bereid te zijn het commerciële nadeel hiervan te aanvaarden. Bepaalde advieskantoren hebben tevens toelichting gegeven bij hun intern rapporteringsysteem dat toelaat dat alle medewerkers de volgens hen verdachte transacties kunnen rapporteren aan de compliance-diensten en dit op vertrouwelijke basis.

De advieskantoren gaven ook aan zeer veel belang te hechten aan de interne controle en toezicht op de naleving van de procedures en gaven tevens aan dat zij voortdurend intern opleidingen verstrekken. Sommige advieskantoren hebben ook aangegeven dat zij reeds door het IAB gecontroleerd worden op de naleving van de voorschriften en dat er geen fundamentele opmerkingen waren.

C. **Diamantsector**

Op 8 november 2016 vond de hoorzitting plaats met de heer Ari Epstein, ceo van het Antwerp World Diamond Center (AWDC), mevrouw Trisevgeni Stavropoulos, Head of Legal & Compliance, AWDC, mevrouw Karla Basselier, Head of Public Affairs, AWDC.

Tijdens de hoorzitting wordt nader toegelicht dat AWDC een private stichting is die in 2007 is opgericht na de opsplitsing van de voormalige Hoge Raad voor Diamant in twee onderdelen, te weten in een commercieel bedrijf, HRD Antwerp, en AWDC als niet-commerciele organisatie die de integrale sector vertegenwoordigt.

Het doel van de stichting bestaat er in de diamanthandel en -nijverheid te bevorderen, te promoten, te vertegenwoordigen en te ondersteunen. Vanuit die invalshoek neemt AWDC ook het voortouw, o.m. op het vlak van compliance en de toepassing van de antiwitwaswetgeving. Er wordt toegelicht dat AWDC ook (naast de dienst Vergunningen van de Federale Overheidsdienst Economie en de Algemene Administratie der Douane en Accijnzen van de Federale Overheidsdienst Financiën)

(ensuite) une mission donnée est acceptée ou non. Un certain nombre de bureaux-conseils font appel pour ce faire à des banques de données externes (payantes) où ils peuvent trouver des informations supplémentaires concernant le profil de risque d'un client donné.

Les clients sont soumis à ce processus de façon récurrente.

Les risques commerciaux n'interviennent pas d'après certains bureaux-conseils, vu que le client ne peut pas être averti de la notification. D'autres bureaux-conseils n'étaient pas si catégoriques mais ont signalé être disposés à en accepter le préjudice commercial le cas échéant. Certains bureaux-conseils ont également donné des précisions sur leur système de rapportage interne qui autorise chaque collaborateur à signaler les transactions qu'ils estiment suspectes aux services de *compliance*, et ce, de manière confidentielle.

Les bureaux-conseils ont également déclaré attacher énormément d'importance au contrôle et à la surveillance internes du respect des procédures et ils ont également affirmé qu'ils dispensent continuellement des formations internes. Certains bureaux-conseils ont également déclaré qu'ils sont déjà contrôlés par l'IEC en ce qui concerne le respect des prescriptions et que ces contrôles n'ont donné lieu à aucune remarque fondamentale.

C. **Le secteur du diamant**

Le 8 novembre 2016, il a été procédé à l'audition de M. Ari Epstein, CEO de *l'Antwerp World Diamond Center (AWDC)*, de Mme Trisevgeni Stavropoulos, *Head of Legal & Compliance, AWDC,* et de Mme Karla Basselier*, Head of Public Affairs, AWDC.*

Au cours de cette audition, il est précisé que l'*AWDC* est une fondation privée créée en 2007 après la scission de l'ancien Conseil supérieur du Diamant en deux parties, à savoir une entreprise commerciale, *HRD Antwerp*, et l'*AWDC* en tant qu'organisation non commerciale représentant l'intégralité du secteur.

L'objectif de la fondation consiste à favoriser, promouvoir, représenter et soutenir l'industrie et le commerce du diamant. Dans cette optique, l'*AWDC* prend également l'initiative, notamment sur le plan de la *compliance* et de l'application de la législation antiblanchiment. Il est précisé que l'*AWDC* est également (outre le service des Licences du Service public fédéral Économie et l'Administration générale des Douanes et Accises du Service public fédéral Finances) un des trois partenaires au sein

een van de drie partners is in Diamond Office, het orgaan dat alle invoer en uitvoer van diamant in België controleert.

Er wordt toegelicht dat diamantbedrijven – gelet op het internationale karakter van hun activiteiten – vaak goede redenen hebben om zicht te vestigen in territoria die "exotisch" klinken, zoals Panama. AWDC merkt op dat zulks geheel vanuit bedrijfseconomisch perspectief perfect verklaarbaar is, temeer daar Panama zich wil opwerpen als draaischijf voor de diamanthandel in Latijns-Amerika. Daarom werd in 2015 de Panama Diamond Exchange, een diamantbeurs, opgericht.

AWDC licht voorts toe dat de handel in diamant in België bijzonder strek gereguleerd wordt. De vier controlegrendels die in België van toepassing zijn, vormen de hoogste internationale maatstaf. Deze vier controlegrendels zijn met name:

— een specifieke vergunning om het beroep van diamanthandelaar te mogen uitoefenen en bijhorende mogelijkheid om de vergunning in te trekken ingeval van strafrechtelijke veroordeling (KB 30 april 2004 houdende maatregelen betreffende het toezicht op de diamantsector);

— de naleving van de KYC-verplichtingen met het oog op het aangaan van handelsrelaties en dit in toepassing van de Belgische antiwitwaswetgeving;

— een informatieverstekking aan de financiële instelling (die zelf ook onderworpen zijn aan de antiwitwaswetgeving) vooraleer de transactie kan plaatsvinden;

— een controle door het Diamond Office bij in- en uitvoer van de goederen. Volgens AWDC vormt deze controle een factor die het risico op *trade-based money laundering* significant verlaagt.

Om ervoor te zorgen dat deze vier controlegrendels wel degelijk werken, is er de handhaving door de overheid, de sensibilisering door AWDC en de zelfregulering door de sector zelf en door de diamantbeurzen. In dit verband wordt ook opgemerkt dat – na de kritische beoordeling door de FATF – het AWDC onmiddellijk de bevoegdheden van het intern meldpunt voor veiligheidsissues uitgebreid heeft naar witwas en fraude. Voorts worden hieromtrent opleidingen georganiseerd en werd een specifieke compliance- en antiwitwashelpdesk opgericht om de meldingsplichtigen bij te staan.

du *Diamond Office*, l'organe qui contrôle toutes les importations et exportations de diamants en Belgique.

Il est expliqué que les entreprises diamantaires – eu égard au caractère international de leurs activités – ont souvent de bonnes raisons de s'établir dans des territoires aux consonances "exotiques", comme le Panama. L'AWDC fait observer que cela peut parfaitement s'expliquer dans une optique purement économique, d'autant plus que Panama veut se profiler comme la plaque tournante du commerce de diamant en Amérique latine. C'est la raison pour laquelle la bourse diamantaire "Panama Diamond Exchange" y a été créée.

L'AWDC explique par ailleurs que le commerce du diamant en Belgique est soumis à une réglementation particulièrement stricte. Les quatre verrous de contrôle qui sont d'application en Belgique constituent la référence la plus exigeante au niveau international. Ces quatre verrous de contrôle sont:

— une autorisation spécifique pour pouvoir exercer la profession de commerçant en diamants, et la possibilité qui en découle de se voir retirer cette autorisation en cas de condamnation pénale (arrêté royal du 30 avril 2004 portant des mesures relatives à la surveillance du secteur du diamant);

— le respect des obligations "KYC" (*know your customer*) en matière d'établissement de relations commerciales, et ce, en application de la législation belge anti-blanchiment;

— une communication d'informations à l'organisme financier (lui-même soumis à la législation anti-blanchiment) avant que la transaction puisse avoir lieu;

— un contrôle à l'importation et à l'exportation des marchandises par le Diamond Office. Selon l'AWDC, ce contrôle est un élément qui réduit de manière significative le risque de blanchiment d'argent basé sur le commerce (*trade-based money laundering*).

Afin de veiller à ce que ces quatre verrous de contrôle fonctionnent bel et bien, les autorités veillent au respect de la législation, l'AWDC effectue un travail de sensibilisation et, enfin, le secteur lui-même assure, avec les bourses diamantaires, sa propre autorégulation. Il est également souligné à cet égard qu'après l'évaluation critique du GAFI, l'AWDC a immédiatement élargi les compétences du point de contact interne pour les problèmes de sécurité en y intégrant le blanchiment d'argent et la fraude. Des formations seront organisées à ce sujet, tandis qu'un helpdesk axé sur la *compliance* et la lutte

Het AWDC merkt op dat deze initiatieven geleid hebben tot een duidelijke stijging van het aantal meldingen.[125]

AWDC wijst ook de zeer intense en constructieve samenwerking met diverse overheidsdiensten (FOD Economie, FOD Financiën (m.i.v. de BBI), FOD Buitenlandse Zaken, CFI, FOD Justitie. AWDC wijst er eveneens op dat zij de diamantbedrijven actief ondersteunen, bv. in de toepassing van de antiwitwaswetgeving. Zo bv. wordt toegang geboden tot de Compliance Catalyst Databank van bureau van Dijk, dat gegevens over meer dan 250 miljoen personen en bedrijven bevat. Deze gegevens worden gekruist met internationale databanken, zoals sanctielijsten of lijsten van PEP's, Politically Exposed Persons.

Op het einde van de presentatie wordt er ook nog op gewezen dat de diamantsector vaak ten onrechte met wantrouwen wordt benaderd. Er wordt met name vastgesteld dat Belgische banken geen diensten willen verlenen aan bedrijven die actief zijn in de diamantsector. AWDC hekelt deze problematiek en wijst erop dat sommige banken de diamanthandelaren soms aanraden om persoonlijke bankrekeningen te gebruiken of om bankrekeningen te openen in offshoregebieden. AWDC betreurt dit ten zeerste, net omdat dergelijke zaken ingaan tegen alle inspanningen die het AWDC, samen met de overheid, heeft geleverd. Nog in dit verband wijst het AWDC erop dat diamanthandelaren dan maar hun toevlucht hebben gezocht bij de lokale filialen van Indische banken, hetgeen hij eveneens betreurt, vermits deze banken niet vergelijkbaar zijn met de Belgische banken en daarenboven (wat de hoofdzetel betreft) gelegen zijn in Mumbai, de grootste concurrent van de Antwerpse diamanthandel.

IV. — **MIDDENVELD / NGO'S**

Op 22 november 2016 heeft de commissie een hoorzitting gehouden met de heer Arnaud Zacharie, secretaris-generaal van het *Centre national de coopération au développement* (CNCD), met de heer Jan Van de Poel, *policy officer* 11.11.11., met de heer Daniel Puissant, secretaris van het *Réseau pour la Justice Fiscale (RJF)*, en met de heer Ive Rosseel, medewerker van de studiedienst van het ACV en lid van het Financieel Actie Netwerk (FAN).

[125] In 2015 waren er 34 meldingen en in 2016 (partieel) 35 meldingen, hetgeen een opmerkelijke stijging vormt t.o.v. het verleden waar jaarlijks sprake was van 1 of 2 meldingen.

contre le blanchiment a été créé afin d'assister les commerçants soumis à l'obligation de notification. L'AWDC fait observer que ces initiatives se sont traduites par une nette hausse du nombre de déclarations de soupçon.[125]

L'AWDC attire également l'attention sur la collaboration très intense et constructive avec divers services publics (le SPF Économie, le SPF Finances (y compris l'ISI), le SPF Affaires étrangères, la CTIF, le SPF Justice). L'AWDC signale également qu'il soutient activement les entreprises diamantaires dans l'application de la législation antiblanchiment, par exemple. Il donne ainsi accès à la *Compliance Catalyst Databank* du bureau van Dijk, qui contient des données concernant plus de 250 millions de personnes et d'entreprises. Ces données sont croisées avec celles des banques de données internationales, telles que les listes de PPE, c'est-à-dire des personnes politiquement exposées (*PEP, Politically Exposed Persons*).

Au terme de la présentation, l'AWDC a encore souligné que le secteur diamantaire suscite souvent à tort la méfiance. On constate notamment que les banques belges ne veulent fournir aucun service aux entreprises actives dans ce secteur. L'AWDC dénonce cette problématique et signale que certaines banques conseillent parfois aux diamantaires d'utiliser des comptes bancaires personnels ou d'ouvrir des comptes dans des territoires *offshore*. L'AWDC le déplore au plus haut point, précisément parce que ce genre de choses va à l'encontre de tous les efforts qu'il a fournis conjointement avec les autorités. Dans le prolongement de ce qui précède, l'AWDC signale que les diamantaires n'ont pas eu d'autre choix que de recourir aux filiales locales de banques indiennes, ce qu'il déplore également, vu que ces banques ne sont pas comparables aux banques belges et que leur siège principal est, de surcroît, implanté à Mumbai, qui est le plus grand concurrent d'Anvers dans le domaine du commerce de diamants.

IV. — **SOCIÉTÉ CIVILE / ONG**

Le 22 novembre 2016, la Commission a entendu MM. Arnaud Zacharie, secrétaire général du Centre national de coopération au développement (CNCD), Jan Van de Poel, responsable du département politique, 11.11.11., Daniel Puissant, secrétaire du Réseau pour la Justice Fiscale (RJF) et Ive Rosseel, collaborateur au service d'études "ACV", membre du "Financieel Actie Netwerk (FAN)".

[125] Il y a eu 34 déclarations en 2015 et 35 en 2016 (année incomplète), ce qui représente une augmentation remarquable par rapport aux années précédentes, où il y avait généralement une ou deux déclarations par an.

De heer Arnaud Zacharie (CNCD) geeft aan dat belastingvermijding al dan niet in strijd kan zijn met de wet (belastingfraude, respectievelijk belastingontwijking), maar dat de grenslijn tussen beide moeilijk te bepalen is; pogingen tot belastingoptimalisatie worden onder meer afgeschermd door de belastingparadijzen. Het is dus niet altijd eenvoudig over relevante informatie en elementen te beschikken. Er worden cijfers ter beschikking gesteld over belastingvermijding en inzonderheid over fiscale fraude, teneinde de omvang van het verschijnsel te tonen. Met betrekking tot de belastingontwijking die strookt met de wet wordt de techniek van de verrekenprijzen (die worden gemanipuleerd tussen bedrijven van eenzelfde groep) aangemerkt als een belangrijke oorzaak van de uitholling van de belastbare grondslagen van de Staten.

Het is interessant de bedragen (en de evolutie) van de ontwikkelingssteun te vergelijken met de bedragen (en de evolutie) van de ongeoorloofde kapitaalstromen die de ontwikkelingslanden verlaten (bron: *Global Financial Integrity*): voor elke euro ontwikkelingssteun die naar de ontwikkelingslanden gaat, is er een ongeoorloofde uitstroom van acht euro, waardoor de financiering van duurzame ontwikkelingsdoelen zeer sterk wordt afgeremd.

Het begrip "ongeoorloofde geldstroom" is ruim en omvat grotendeels kapitaal dat afkomstig is uit internationale belastingfraude en -ontwijking (de ontwikkelingslanden zijn niet bij machte belasting te heffen op de winst en de meerwaarden die voortvloeien uit activiteiten of het scheppen van rijkdom op hun grondgebied). Het IMF, de Wereldbank en de Verenigde Naties hebben onlangs rapporten bekendgemaakt over de uitholling van de belastbare grondslagen in de ontwikkelingslanden (en het daaruit voortvloeiende verlies aan belastingontvangsten). Die landen lopen grote bedragen mis, zelfs rekening houdend met het feit dat het gaat om ramingen en bedragen bij benadering.

Volgens de heer Zacharie (CNCD) wordt gebruik gemaakt van *drie belangrijke wijzen* om aan *internationale belastingontwijking* te doen. De eerste wijze is de eenvoudigste en bestaat erin dat een persoon een rekening opent in een derde land, doorgaans een belastingparadijs. Een tweede – meer geraffineerde – manier om aan soortgelijke internationale belastingontwijking te doen, bestaat erin een rekening in het buitenland te openen, niet als individu, maar door het verhullen van zijn identiteit, aan de hand van vennootschappen, trusts of stichtingen (*Panama Papers*, *BahamasLeaks*, *SwissLeaks*).

De derde vorm, tot slot, is de fiscale optimalisatie. Hierbij manipuleert men de verrekenprijzen en kan een transnationaal bedrijf met filialen in verschillende delen

M. Zacharie (CNCD) reconnaît que l'évitement de l'impôt peut être légal (évasion) ou non (fraude), mais la frontière entre la légalité et l'illégalité est difficile à tracer, sachant que les manœuvres d'optimisation fiscale s'opèrent notamment dans le cadre de l'opacité des paradis fiscaux. Il n'est donc pas toujours simple de disposer des informations et éléments pertinents. Des chiffres relatifs à l'évitement de l'impôt et, plus spécifiquement à la fraude fiscale, sont donnés, de manière à montrer l'ampleur du phénomène. En ce qui concerne l'évasion fiscale légale, la technique des prix de transfert, manipulés entre firmes d'un même groupe, est suggéré comme étant une source importante d'érosion des bases fiscales des États.

Il est intéressant de comparer les montants (et l'évolution) de l'aide au développement avec les montants (et l'évolution) des flux illicites sortant des pays en développement (données provenant du *Global Financial Integrity*): pour chaque euro d'aide au développement envoyé dans les pays en développement, huit euros ressortent sous la forme de flux illicites, ce qui a pour conséquence un véritable frein au financement des objectifs de développement durable.

La notion de "flux illicite" est large et comprend, pour une bonne part, les sommes découlant de la fraude et de l'évasion fiscales internationales (impossibilité pour les pays en développement de taxer les bénéfices et plus-values découlant d'activités ou de création de richesse sur leur territoire). Des rapports récents sur l'érosion des bases d'imposition dans les pays en développement (et la perte de recettes fiscales en conséquence) ont été publiés notamment par le FMI, la Banque mondiale et les Nations unies. Les chiffres là repris sont élevés, même s'il s'agit d'évaluations et d'ordres de grandeur.

Selon M. Zacharie (CNCD), il y a *trois principaux canaux d'évasion fiscale internationale*. Le premier est le plus simple. C'est celui qui consiste, en tant qu'individu, à ouvrir un compte dans un pays tiers, généralement un paradis fiscal. Un deuxième canal d'évasion fiscale internationale du même type, plus sophistiqué, consiste à ouvrir un compte à l'étranger, non pas en tant qu'individu, mais en masquant son identité via des sociétés, des trusts ou des fondations (*Panama Papers*, *BahamasLeaks*, *SwissLeaks*).

Enfin, le troisième canal est celui de l'optimisation fiscale, de la manipulation des prix de transfert, qui consiste, pour une firme transnationale qui dispose de

van de wereld winsten versluizen van rechtsgebieden met de hoogste belastingen naar rechtsgebieden met de laagste belastingen. Dankzij die kunstgreep kan men winst aangeven in fiscale paradijzen, waar de activiteiten eigenlijk niet hebben plaatsgegrepen.

Wat zijn de oplossingen voor elk van deze vormen van internationale belastingontwijking?

Voor de eerste vorm, namelijk de fiscale fraude door een individu dat zonder aangifte een rekening opent in het buitenland, is de oplossing welbekend: voer een multilateraal systeem in voor de automatische uitwisseling van fiscale gegevens.

De tweede vorm, te weten internationale belastingontwijking, kan men tegengaan door de automatische gegevensuitwisseling te vervolledigen met transparantie (via een openbaar register) over de begunstigen van al die bedrijven, trusts en stichtingen. Om dit soort trucs definitief uit te roeien is een multilateraal wereldwijd openbaar register nodig.

De derde vorm, namelijk de manipulatie van de verrekenprijzen binnen transnationale bedrijven, behoort te worden aangepakt in twee stappen. Allereerst moet de transparantie verhogen door *"country by country reporting"*, waarbij de activiteiten van transnationale bedrijven en hun filialen (omzet, aantal werknemers, reële activiteiten die worden geregistreerd, lonen, enzovoort) land per land worden gepubliceerd. Eens deze transparantie betreffende de activiteiten van de transnationale bedrijven is verzekerd, is het de bedoeling de winst van een multinationale groep eenvormig en eerlijk te verdelen op basis van de transparante meldingen per land, zodat men de belastingen kan doen betalen in de landen waar de activiteiten daadwerkelijk hebben plaatsgegrepen (*"unitary taxation"*). Met deze eenvormige fiscaliteit verdwijnt de mogelijkheid om tussen filialen en filialen van filialen te veel of te weinig te factureren, of kunstmatig winsten naar fiscale paradijzen te versluizen teneinde de genoemde belastingen niet te betalen.

De jongste tijd werd relatieve grote politieke vooruitgang geboekt in de richting van deze drie oplossingen:

— de Europese Richtlijn van 2014.

— de "FATCA"-wet in de Verenigde Staten. De toegepaste systemen, zijn echter niet perfect. Met bijvoorbeeld de FATCA verplichten de Verenigde Staten de rest van de wereld automatisch gegevens door te geven over Amerikaanse ingezetenen die elders een rekening openen. Wanneer dit niet gebeurt, lopen de banken en soortgelijke instellingen het risico dat hun

filiales à travers le monde, à déplacer des profits des juridictions les plus taxées vers les juridictions les moins taxées; cela permet de déclarer artificiellement des profits dans des paradis fiscaux où les activités n'ont en fait pas eu lieu.

Quelles sont les solutions pour chacun de ces canaux d'évasion fiscale internationale?

Premièrement, en ce qui concerne la fraude fiscale d'un individu qui va ouvrir un compte à l'étranger sans le déclarer, la solution est bien connue: instaurer un système multilatéral d'échange automatique d'informations fiscales.

Pour contrer le second canal dit d'évasion internationale, il faut ajouter à la solution de l'échange automatique d'informations, la transparence sur les bénéficiaires de toutes ces sociétés, trusts et fondations, avec un registre public. Pour qu'on éradique définitivement de telles manœuvres, il faut qu'il y ait un registre public mondial, à l'échelle multilatérale.

Troisièmement, vis-à-vis de la manipulation des prix de transfert des firmes transnationales, deux étapes doivent être franchies. Tout d'abord, l'étape de la transparence: le *country-by-country reporting*, c'est-à-dire la publication pays par pays des activités menées par les firmes transnationales et leurs filiales (les chiffres d'affaires, le nombre de salariés, les activités réelles qui sont enregistrées, les salaires, etc.). Une fois qu'on a garanti cette transparence sur les activités des firmes transnationales, l'objectif est de calculer le bénéfice du groupe multinational de manière unitaire et de répartir équitablement, en fonction des rapportages pays par pays qui ont été communiqués de manière transparente, en vue de faire payer des impôts dans les pays où les activités ont effectivement eu lieu ("*unitary taxation*"). Avec cette fiscalité unitaire, il n'y a plus de possibilité de sur- ou sous-facturer entre filiales et sous-filiales ou de faire transiter artificiellement des profits dans des paradis fiscaux pour ne pas payer ces impôts.

Au niveau politique, pour ces trois solutions, des avancées relativement importantes ont été enregistrées dernièrement:

— Directive européenne de 2014;

— Loi Fatca aux États-Unis. Il existe néanmoins des failles dans les dispositifs mis en place. Ainsi par exemple, en ce qui concerne le Fatca US (les États-Unis ont imposé au reste du monde, de communiquer automatiquement les informations sur les résidents américains qui ouvriraient un compte dans leur pays, à défaut de quoi les banques et autres s'exposent

filialen in de VS zeer hoge boetes moeten betalen. Uitwisselingsakkoorden met de betrokken landen ("*intergovernmental agreements*" – IGA) kunnen de toepassing van de Amerikaanse "FATCA"-wet vervangen, maar het probleem is dat de meeste van deze IGA's geen absolute reciprociteit inhouden.

— akkoorden tussen de Europese Unie en "Europese" fiscale paradijzen (Monaco, Liechtenstein, Zwitserland, Andorra, San Marino, enzovoort).

— automatische uitwisseling van OESO-gegevens (dit is geen echt multilateraal systeem, maar een "matchingsysteem", waarbij vraag en aanbod met elkaar in contact worden gebracht).

— inzake de openbare registers van begunstigden van rechtspersonen heeft men aanvankelijk zelfregulering en het "*know your customer*"-principe toegepast. De achtereenvolgende *leaks* hebben echter de zwakheden van deze aanpak aangetoond, zodat nu moet worden gewerkt aan volledige en dwingende transparantie via de opname van de daadwerkelijke begunstigden in een openbaar register. Dit is het doel van één van de onderdelen van de vierde antiwitwasrichtlijn, die werd aangenomen in 2015. Een vijfde herziening werd in juli 2016 aangevat door de Europese Commissie en is momenteel lopend. Men werkt nu aan een echt openbaar register, dat niet louter kan worden geraadpleegd door wie een rechtmatig belang kan aantonen. De hervorming zou ook van toepassing zijn alle trust. Door een onvolmaaktheid bestonden er onder de voorgaande systemen uitzonderingen voor sommige trusts. Er moet worden opgemerkt dat de doeltreffendheid van dergelijke registers van uiteindelijke en daadwerkelijke begunstigden afhangt van de gegevens die men daadwerkelijk kent. Bij effecten aan de toonder, bijvoorbeeld, kan het betrokken bedrijf de uiteindelijke aandeelhouders niet kennen. De transparantie-inspanning zal *in fine* eveneens ondoeltreffend blijken als de tegoeden zich bevinden in Staten of onderdelen van Staten die toestaan dat de namen van de aandeelhouders en bestuurders geheim blijven.

— *country-by-country reporting*: deze is in Europa gedeeltelijk in werking getreden voor de banksector en de ontginningssector; *idem* voor de Verenigde Staten wat de ontginningssector betreft. De BEPS-aanbevelingen ter zake van de OESO stellen een *reporting* per land voor, die echter niet volledig openbaar is (informatie voorbehouden aan de belastingadministratie). In april 2016 heeft de Europese Commissie voorgesteld een *reporting* per land in te voeren, die echter alleen van toepassing is op de transnationale ondernemingen met een omzet van meer dan 750 miljoen euro. Als gevolg van die drempel kunnen veel transnationale

à de très importantes amendes que devraient payer leurs filiales installées aux USA), l'application de la loi américaine dite Fatca peut être remplacée par la conclusion d'accords d'échange avec les pays en cause (les *Intergovernmental Agreements* – IGA); le problème est que la plupart de ces IGA ne prévoient pas une réciprocité absolue;

— Accords négociés par l'Union européenne avec les paradis fiscaux "européens" (Monaco, Lichtenstein, Suisse, Andorre, San Marin, etc.);

— Échange automatique d'informations OCDE (il s'agit, non pas d'un véritable système multilatéral, mais d'un système de *matching*, donc de croisement des offres et des demandes entre pays);

— Pour ce qui a trait aux registres publics des bénéficiaires de personnes morales, on a d'abord fonctionné suivant la logique de l'autorégulation et du prescrit "*Know your customer*". Toutefois, les *leaks* successives ont montré les faiblesses de cette logique, de manière telle qu'il faille désormais promouvoir une transparence totale contraignante, à savoir la publication des bénéficiaires effectifs dans un registre public. Tel est l'objet de l'un des volets de la 4e directive anti-blanchiment adoptée en 2015. Une cinquième révision est en cours. Elle a été initiée en juillet 2016 par la Commission européenne. Il s'agit alors de proposer un registre véritablement public et qui ne serait donc pas réservé uniquement à ceux qui peuvent démontrer un intérêt légitime; cette réforme s'appliquerait à tous les trusts (il existe une faille dans les dispositifs précédents qui permettait des exceptions pour certains trusts). Il convient de noter que l'efficacité de tels registres de bénéficiaires ultimes et effectifs dépend des informations dont on a effectivement connaissance (par exemple, en cas de titres au porteur, la société en question n'est pas en mesure de connaître les actionnaires ultimes). De même, si les avoirs sont stockés dans des États ou parties d'État qui permettent de tenir secrets les noms des actionnaires et administrateurs, l'opération de transparence se révèle inefficace en fin de compte;

— *Country-by-country reporting:* celui-ci est entré partiellement en vigueur en Europe en ce qui concerne le secteur bancaire et le secteur extractif; idem pour les États-Unis en ce qui concerne le secteur extractif. Des recommandations BEPS de l'OCDE proposent un *reporting* pays par pays mais qui n'est pas totalement public (l'information est réservée aux administrations fiscales). La Commission européenne, en avril 2016, a proposé d'introduire un *reporting* pays par pays qui ne concerne que les firmes transnationales dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'euros. Ce seuil permet à un grand nombre de firmes transnationales

ondernemingen aan dat mechanisme ontsnappen. Er bestaan geen detailgegevens voor afzonderlijke landen buiten de Europese Unie, behalve voor de dochterondernemingen die zouden worden vermeld op een nog op te stellen zwarte lijst van belastingparadijzen;

— aangaande de eenheidsbelasting voor transnationale ondernemingen en de verdeling van de ontvangsten over de verschillende vestigingslanden waar de activiteiten daadwerkelijk hebben plaatsgevonden, heeft de Europese Unie de invoering voorgesteld van een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting; dat voorstel wordt momenteel besproken.

Het belang en het nut van de multilaterale benadering ten opzichte van de traditionele bilaterale benadering in het internationaal fiscaal recht moeten worden onderstreept.

Aangaande de (automatische) gegevensuitwisseling schuilt het belangrijkste probleem voor de ontwikkelingslanden in de wederkerigheid; die landen hebben niet altijd de administratieve en technische capaciteiten om die gegevensuitwisseling in de praktijk te brengen; De heer Zacharie vraagt zich af of de verplichte aard van de wederkerigheid in eerste instantie niet kan worden afgezwakt zodat dit principe geleidelijk terrein kan winnen (zonder dat de ontwikkelingslanden daarom minder gegevens van de partnerlanden zouden ontvangen).

De ontwikkelingslanden stellen de oprichting van een volwaardige mondiale organisatie inzake fiscaliteit voor om het onderhandelingsraamwerk van de OESO uit te breiden tot de Verenigde Naties en de remedies voor internationale belastingfraude en -ontwijking wereldwijd ingang te doen vinden.

Tijdens de hoorzitting met de heer Jan Van de Poel kon de aandacht worden gevestigd op de mogelijk negatieve impact, wat de belastingontvangsten voor de ontwikkelingslanden betreft, van de dubbelbelastingverdragen die België (als ontwikkeld land) sluit met “ontwikkelingslanden”. Een en ander is gebaseerd op een onderzoek van 11.11.11 (onder de titel “Op zoek naar een nieuw evenwicht. De impact van Belgische belastingverdragen op ontwikkelingslanden”), waarvan de bevindingen in februari 2016 zijn bekendgemaakt. Er worden onderzoeken gepubliceerd (in Nederland, Ierland en Zwitserland, maar ook door het IMF) die uitwijzen dat dergelijke verdragen slechts een beperkt en soms zelfs contraproductief effect hebben op de efficiëntie van de ontwikkeling in de betrokken landen.

d’échapper au mécanisme. On n’a pas le détail, pays par pays, en dehors de l’Union européenne, sauf pour les filiales établies dans les pays inscrits dans une liste noire des paradis fiscaux qui reste encore à écrire;

— En ce qui concerne la taxation unitaire des firmes transnationales et la répartition des recettes entre les différents pays d’implantation où les activités ont effectivement eu lieu, l’Union européenne a proposé l’instauration d’une assiette commune consolidée à l’impôt des sociétés; la proposition est en cours de discussion.

Il est important de souligner l’importance et l’utilité de l’approche multilatérale, par rapport à l’approche bilatérale traditionnelle en droit fiscal international.

En ce qui concerne l’échange (automatique) d’informations, pour les pays en développement, le problème majeur est celui de la réciprocité: ces pays n’ont pas toujours les capacités administratives et techniques permettant de concrétiser cet échange de renseignements. M. Zacharie se demande si le caractère obligatoire de la réciprocité ne doit pas être atténué dans un premier temps, afin de permettre un progressif développement de ce point de vue (sans diminuer pour autant les informations reçues par le pays en développement de la part du pays partenaire).

Les pays en développement suggèrent la création d’une véritable organisation mondiale de la fiscalité pour élargir le cadre des négociations de l’OCDE aux Nations unies et généraliser, à l’échelle mondiale, les remèdes apportés à la question de la fraude et de l’évasion fiscales internationales.

L’audition de M. Jan Van de Poel a permis de mettre en évidence l’impact potentiellement négatif, en termes de recettes fiscales pour les pays en développement, des conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique (pays développé) avec les “pays en développement”. Le propos s’appuie sur une étude réalisée et publiée par l’organisation 11.11.11, en février 2016, intitulée “Op zoek naar een nieuw evenwicht. De impact van Belgische belastingverdragen op ontwikkelingslanden”). Des études sont publiées (aux Pays-Bas, en Irlande ou en Suisse notamment; mais aussi par le FMI), qui mettent en évidence l’intérêt limité de ce type de conventions, voire le caractère contreproductif, pour l’efficacité du développement dans les pays concernés.

De ontwikkelingslanden derven vooral belastingontvangsten op het niveau van de bronbelasting op de roerende inkomsten, zoals interesten, dividenden en royalty's. Het IMF is tot de vaststelling gekomen dat wanneer ontwikkelde landen en ontwikkelingslanden dubbelbelastingverdragen sluiten, die laatste meestal *inherently discriminatory* zijn. Het IMF raadt de ontwikkelingslanden aan om, in bepaalde omstandigheden en met de nodige reserves, blijk te geven van voorzichtigheid en bedachtzaamheid alvorens dergelijke verdragen te sluiten. Voor de bestaande verdragen kan het opportuun blijken te eisen dat er opnieuw over wordt onderhandeld, of ze zelfs op te zeggen.

Volgens de heer Van de Poel (11.11.11) worden de belastingverdragen bovendien gebruikt om strategieën inzake belastingontwijking en dubbele niet-belasting uit te werken in het raam van het zogenoemde *treaty shopping* (wat de investeringen in de ontwikkelingslanden hoegenaamd niet structureel ten goede komt aangezien zulks niet de bedoeling van de betrokken operatoren is).

De heer Van de Poel onderstreept dat het België ontbreekt aan écht "beleid" – of enige beleidslijn – aangaande het sluiten van dubbelbelastingverdragen met de ontwikkelingslanden. De onderliggende doelstelling – mocht die er al zijn – valt moeilijk te achterhalen. Er ontbreekt een impactanalyse (alsook een kosten-batenanalyse) voor de ontwikkelingslanden die partner zijn.

Niettemin zijn bepaalde traditionele doelstellingen die met dubbelbelastingverdragen gepaard gaan, lovenswaardig: de voorkoming van dubbele belastingheffing, fiscale stabiliteit en veiligheid, geschilafwikkeling, internationale samenwerking alsook een zekere "signaalfunctie" (met andere woorden het signaal dat het ontwikkelingsland bij zijn beleidslijnen acht wil slaan op de aantrekkelijkheid voor en de veiligheid van de buitenlandse investeerders[126].

Aan het sluiten van dergelijke verdragen met ontwikkelingslanden zijn echter kosten verbonden:

— al geldt het zogeheten VN-model als referentie, toch wordt vastgehouden aan de bevoegdheid van de woonstaten om de betrokken belastingplichtigen te belasten; in de betreffende verdragen primeert het

[126] Onderzoeken tonen niettemin aan dat het sluiten van dubbelbelastingverdragen een vrij beperkte impact heeft op de aantrekkelijkheid voor buitenlandse investeerders, in vergelijking met andere variabelen zoals het bestaan van een performante en niet-corrupte belastingadministratie alsook de rechtszekerheid (P. BAKER, *An Analysis of Double Taxation Agreements and their Effects on Foreign Direct Investments*, Cambridge, *University of Cambridge Press*, 2012).

Les pertes de recettes fiscales pour les pays en développement se concrétisent essentiellement par le biais des limitations de retenues à la source sur les revenus mobiliers tels que les intérêts, dividendes et royalties. Le FMI a pu considérer que la majorité des conventions de double imposition sont "*inherently discriminatory*" lorsqu'elles sont conclues entre pays développés et pays en développement. Il a recommandé à ces derniers, sous certaines conditions et avec beaucoup de nuances, de faire preuve de prudence et de réflexion avant d'accepter de conclure de tels traités. Le cas échéant, pour les traités existants, il peut s'avérer opportun de réclamer leur renégociation, voire de les dénoncer.

Au surplus, selon M. Van de Poel (11.11.11), les traités fiscaux sont utilisés en vue de la mise en place de stratégies d'évitement de l'impôt et de double non-imposition, dans le cadre de ce que l'on appelle le "treaty shopping" (ce qui ne peut assurément être de nature à consolider les investissements dans les pays en voie de développement, tel n'étant pas l'objectif des opérateurs concernés).

M. Van de Poel souligne l'absence de (ligne) "politique" à proprement parler, en Belgique, en ce qui concerne la conclusion de conventions de double imposition avec les pays en développement. L'objectif sous-jacent – s'il en est – est difficile à identifier. L'analyse d'impact (et en termes "coût-bénéfice") sur les pays en développement partenaires fait défaut.

Certes, parmi les objectifs traditionnels sous-tendant les conventions de double imposition, la prévention de la double imposition, la stabilité et la sécurité fiscales, la résolution des litiges, la coopération internationale et une certaine fonction de "signal" (c'est-à-dire le signal que le pays en développement inscrit ses politiques dans le cadre de l'attractivité et de la sécurisation des investisseurs étrangers[126]) sont des objectifs louables.

Mais les coûts associés à la conclusion de tels traités avec des pays en développement sont les suivants:

— Une prépondérance est donnée – même lorsque le Modèle dit "ONU" sert de référence – à la sauvegarde du pouvoir de taxer des États de résidence des contribuables concernés; le principe de la compétence

[126] Des études montrent néanmoins que la conclusion de conventions de double imposition joue un rôle assez faible dans l'attractivité des investisseurs étrangers, par rapport à d'autres variables telles que l'existence d'une administration fiscale performante et non corrompue, ou encore, la sécurité juridique (P. BAKER, *An Analysis of Double Taxation Agreements and their Effects on Foreign Direct Investments*, Cambridge, University of Cambridge Press, 2012).

beginsel van de bevoegdheid van de woonstaat op het beginsel van de bevoegdheid van de bronstaat. In de asymmetrische economische relaties – zoals het geval is voor een verdrag tussen een ontwikkeld land en een ontwikkelingsland – doet dit vragen rijzen;

— de bilaterale verdragen worden "verankerd" voor vele jaren en zijn voor een ontwikkelingsland moeilijker aan te passen dan interne wetgeving; voor een land is het echter perfect denkbaar om zelf in zijn interne wetgeving mechanismen op te nemen voor het voorkomen of (gedeeltelijk) wegwerken van situaties van dubbele belasting, zonder dat daarvoor per se een dubbelbelastingverdrag moet worden gesloten;

— bilaterale verdragen bieden multinationals de mogelijkheid schema's voor fiscale optimalisatie uit te werken, die leiden tot een dubbele niet-belasting. Deze door de dubbelbelastingverdragen geschapen mogelijkheid, waarbij het door die verdragen gecreeerde netwerk wordt gebruikt (gelijktijdige toepassing van verschillende verdragen – *treaty shopping*), draagt niet bij tot een consolidatie van de investeringen in de ontwikkelingslanden;

— de maximale bronbelastingen die de bronstaten mogen toepassen (gelet op de asymmetrische economische verhouding tussen ontwikkelde landen en partnerontwikkelingslanden, is de bronstaat vaak het ontwikkelingsland) zijn te gering (te lage maximumpercentages). Het argument dat deze beperking van de bronbelastingen zou worden gecompenseerd door een toename van de investeringen, blijkt in de praktijk om verschillende redenen niet te worden bewaarheid. Om te beginnen is de beperking die mag worden toegepast soms radicaal, tot zelfs 0 %, wat verder gaat dan het beoogde aantrekkingseffect; daarnaast zouden veel investeringen zelfs zonder die verdragen hebben plaatsgevonden (of hebben ze al plaatsgevonden), wegens de aard ervan (natuurlijke hulpbronnen voor de ontwikkelingslanden, bijvoorbeeld); bovendien spelen veel andere factoren een belangrijke rol in de investeringsbeslissing (politieke stabiliteit, arbeidskosten, infrastructuur, nabijheid van de markten, transportkosten enzovoort); econometrische studies hebben gewezen op het ontbreken van een rechtstreeks verband tussen de buitenlandse investeringen en het bestaan van een dubbelbelastingsverdrag dat gepaard gaat met een beperking van de bronbelastingen (zie de verwijzingen in het 11.11.11-rapport "Op zoek naar een nieuw evenwicht. De impact van Belgische belastingverdragen op

de l'État de la résidence prime, dans les conventions concernées, sur le principe de la compétence de l'État de la source. Dans des rapports économiques asymétriques – comme tel est le cas pour une convention signée entre un pays développé et un pays en développement – ceci pose question.

— Les conventions bilatérales sont "figées" pour de longues années et sont plus malaisées à adapter que la législation interne, pour un pays en développement; or, il est parfaitement concevable pour un pays d'adopter lui-même, dans sa législation interne, des dispositifs de prévention ou d'élimination (partielle, le cas échéant) des situations de double imposition, sans qu'il faille nécessairement passer, à cette fin, par la conclusion d'une convention bilatérale préventive de la double imposition.

— Les conventions bilatérales permettent la mise en place de schémas d'optimisation par les multinationales, qui aboutissent à des doubles non-impositions. Ces facultés ouvertes par les conventions de double imposition, dont le réseau est utilisé (jeu simultané de plusieurs conventions – "treaty shopping"), ne contribuent pas à la consolidation des investissements dans les pays en développement.

— Les retenues à la source maximales que les États de la source peuvent pratiquer (compte tenu du rapport économique asymétrique entre pays développés et pays en développement partenaires, l'État de la source est le plus souvent le pays en développement) sont trop faibles (taux maxima trop faibles). L'argument pris du fait que cette limitation de la retenue à la source pouvant être pratiquée serait compensée par l'accroissement des investissements ne se vérifie pas en pratique pour plusieurs raisons. D'abord, la limitation de la retenue à la source pouvant être pratiquée est parfois radicale, allant le cas échéant, jusqu'à 0 %, ce qui va au-delà de l'effet attractif recherché; ensuite, dans de nombreux cas, des investissements auraient eu lieu (et, le cas échéant, ont déjà lieu) même en l'absence de conventions, du fait de la nature de ceux-ci (ressources naturelles nécessaires pour les pays développés, par exemple); en outre, de nombreux autres facteurs jouent un rôle majeur dans la décision d'investissement (stabilité politique, coût de la main d'œuvre, infrastructures, proximité des marchés, coûts des transports, etc.); des études économétriques ont montré l'absence de corrélation directe entre les investissements étrangers et l'existence d'un traité de double imposition impliquant des limitations de retenues à la source (v. les références mentionnées dans le rapport de l'organisation 11.11.11, "Op zoek naar een nieuw evenwicht. De impact van Belgische belastingverdragen

ontwikkelingslanden", februari 2016, blz. 16)[127]; gegeven dat een verband kan worden vastgesteld tussen de twee voornoemde factoren, dan nog moet een oorzakelijk verband worden aangetoond (causaliteit tussen het bestaan van een verdrag en de toename van de investeringen), hetgeen niet duidelijk is (verdragen worden vaak gesloten met landen waarmee al investeringsstromen bestaan); ook moet worden bewezen dat de winsten hoger liggen dan de kosten.

De heer Puissant, secretaris van het *Réseau pour la Justice Fiscale* (RJF), heeft gewezen op een aantal anomalieën in het Belgisch belastingsysteem wat de strijd tegen de fiscale fraude betreft:

— aangaande de verplichte aangifte door de bedrijven van de betalingen richting belastingparadijzen (artikel 307 van het WIB 92) zou de lijst van landen zonder of met een lage belasting onvolledig zijn;

— in België bestaan geen zogenaamde CFC-regels (*Controlled Foreign Corporations*), die het mogelijk zouden maken de inkomsten te belasten van een in een belastingparadijs gevestigd bedrijf dat verbonden is aan een Belgisch bedrijf (ondanks de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie belast met het onderzoek naar de grote fiscale fraudedossiers, die de invoering van dergelijke regels voorstaat);

— volgens de heer Puissant geven de belastingdiensten van de FOD Financiën geen blijk van enige strategie in de strijd tegen internationale fiscale fraude en internationale onrechtmatige belastingontwijking, maar geven ze de voorkeur aan interventies waarbij mediatieke dossiers worden gevolgd, zoals de verschillende *leaks* (zonder geïntegreerde strategie);

— de Algemene Administratie van de Fiscaliteit zou onvoldoende gebruik maken van de mogelijkheid het bankgeheim op te heffen in geval van een indiciair tekort (het overwegen van een indiciaire taxatie vormt – naast de aanwijzingen van fiscale fraude – één van de toegangswegen voor de opheffing van de bancaire discretieplicht, zoals bedoeld bij artikel 322, § 2, van het WIB 92). Voorts moest de wet die organisatorisch heeft voorzien in een aanmerkelijke versoepeling van de regels inzake die vorm van bankgeheim, jaarlijks worden geëvalueerd, wat niet is gebeurd;

[127] De dubbelbelastingverdragen dragen zelfs bij tot het ontstaan van "virtuele" investeringen in het kader van door multinationale ondernemingen opgezette *tax planning* schema's.

op ontwikkelingslanden", février 2016, p. 16)[127]; si tant est qu'une corrélation entre les deux termes précités puisse être constatée, encore faut-il vérifier le lien causal (lien de causalité entre l'existence d'une convention et le fait que les investissements s'accroissent), qui n'apparaît pas nettement (des conventions sont souvent conclues avec des pays avec lesquels les flux d'investissement existent déjà préalablement) et la supériorité des bénéfices par rapport aux coûts.

M. Puissant, secrétaire du Réseau pour la Justice Fiscale (RJF), a pointé une série d'anomalies dans le système fiscal belge dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale. Les principales sont les suivantes:

— à propos de l'obligation de déclaration par les sociétés des paiements effectués vers des paradis fiscaux (art. 307 du CIR/92), la liste des pays à fiscalité inexistante ou peu élevée comporterait des lacunes;

— l'absence, en Belgique, de régime de Controlled Foreign Corporations (CFC), qui permettrait de taxer les revenus d'une société basée dans un paradis fiscal si cette société est liée à une société belge (et ce, en dépit des recommandations dans le sens de l'introduction d'un tel régime, émises par la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale);

— selon M. Puissant, les administrations fiscales du SPF Finances ne présentent aucune stratégie intégrée de lutte contre la fraude fiscale internationale et contre l'évasion fiscale illégitime internationale, préférant des interventions suivant les dossiers médiatiques, tels que les différents Leaks (sans stratégie intégrée);

— l'Administration générale de la Fiscalité ne se servirait pas suffisamment de la faculté de lever le secret bancaire en cas de déficit indiciaire (le fait d'envisager le recours à la taxation indiciaire constitue l'une des deux portes d'accès – avec les indices de fraude fiscale – au régime de levée du devoir de discrétion bancaire, tel que prévu par l'art. 322, § 2, du CIR/92). Au demeurant, la loi qui a organisé l'allègement considérable des règles relatives à cette forme de secret bancaire, en Belgique, devait faire l'objet d'une évaluation annuelle, ce qui n'a pas eu lieu;

[127] Au demeurant, les traités de double imposition sont même de nature à engendrer l'émergence d'investissements "virtuels" s'inscrivant dans des schémas de planification fiscale internationale initiés par des entreprises multinationales.

— de applicatie *Tax on Web* zou onnauwkeurig zijn betreffende sommige gegevens die van de belastingplichtigen worden geëist, onder meer de aangifte van buitenlandse roerende inkomsten;

– De belastingadministratie heeft ter attentie van haar diensten zopas een instructie gepubliceerd aangaande de controle van de informatie die afkomstig is van de automatische internationale gegevensuitwisseling: volgens de heer Puissant zou in niets zijn voorzien betreffende de controle van de informatie over de buitenlandse roerende inkomsten.

Bij wijze van aanbevelingen stelt de heer Puissant voor dat aan het Parlement een jaarlijks verslag zou worden toegezonden over de diverse ontwikkelingen van de administratieve activiteit aangaande de bestrijding van de internationale fiscale fraude en van de (onrechtmatige) belastingontduiking (*cf.* Nederland). Voorts stelt hij het beginsel voor van een jaarlijks omstandig verslag dat aan het Parlement zou moeten worden toegezonden over de fiscale-geschillendossiers met internationale dimensies (*cf.* Frankrijk). Bovendien is het wenselijk jaarlijks een hoorzitting op tegenspraak te organiseren met de leidinggevende personen van de fiscale administraties over het beleid inzake de selectie van en de controle op de dossiers, alsmede over het conventioneel en internationaal beleid inzake de bestrijding van de internationale fiscale fraude en van de internationale belastingontwijking (*cf.* Verenigd Koninkrijk). Ten slotte zou het de bedoeling moeten zijn bij de FOD Financiën opnieuw een college inzake fraudebestrijding op te richten dat ambtenarenvertegenwoordigers omvat, teneinde de informatie over de controles vanuit de basis, in het veld, te doen doorstromen naar de top.

Ten slotte beklemtoont *de heer Ive Rosseel* dat van de *freeport*-voorzieningen misbruik wordt gemaakt dat volgens hem in de kiem zou moeten worden gesmoord. Een *freeport* is een soort douane-entrepot. Dit wordt doorgaans gebruikt wanneer goederen een welbepaald land binnenkomen en zich in transit bevinden, teneinde tijdelijk de douaneformaliteiten te vermijden. Zo heeft de importeur bijvoorbeeld de tijd om klanten te vinden voor die goederen. Dat systeem wordt misbruikt in het buitenland – in Luxemburg bijvoorbeeld, maar vrij weinig in België –, in die zin dat sieraden, schilderijen, antiek en andere zaken aldus worden opgeslagen en permanent onder die anonieme regeling blijven ressorteren, waarbij ze geregeld van eigenaar kunnen veranderen. Die goederen worden betalingswijzen voor zeer gefortuneerde mensen.

— l'application Tax on web serait imprécise concernant certains éléments exigés des contribuables, dont la déclaration des revenus mobiliers étrangers;

— l'administration fiscale vient de publier une instruction à l'attention de ses services quant au contrôle des informations en provenance de l'échange international automatique de données: rien ne serait prévu, selon M. Puissant, concernant le contrôle des informations relatives aux revenus mobiliers étrangers.

En guise de recommandations, M. Puissant propose qu'un rapport annuel soit adressé au Parlement sur les divers développements de l'activité administrative en ce qui concerne la lutte contre la fraude fiscale internationale et contre l'évasion fiscale (abusive) (*cf* Pays-Bas). Il propose également le principe d'un rapport annuel et substantiel qui devrait être adressé au Parlement sur les dossiers de contentieux fiscal ayant des dimensions internationales (*cf* France). En outre, il conviendrait d'organiser annuellement une audition contradictoire des responsables des administrations fiscales quant à la politique de sélection et de contrôle des dossiers et quant à la politique conventionnelle et internationale en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale et contre l'évasion fiscale internationale (*cf* Royaume-Uni). Enfin, il s'agirait de réintroduire un collège de la lutte contre la fraude au sein du ministère des Finances, avec des représentants des fonctionnaires pour faire remonter l'information venant de la base, du terrain, des contrôles.

M. Ive Rosseel souligne, enfin, l'abus des dispositifs de *freeport,* qu'il conviendrait, selon lui, de conjurer. Le *freeport* est une sorte d'entrepôt douanier. Celui-ci est utilisé généralement lorsque des biens entrent dans un pays déterminé et se retrouvent en transit, de manière à éviter temporairement les formalités douanières. L'importateur a donc le temps, par exemple, de trouver des clients pour ces biens. Le système est abusé – à l'étranger, au Luxembourg par exemple, mais assez peu en Belgique – en ce sens que des bijoux, des tableaux, antiquités et autres sont ainsi hébergés et demeurent en permanence sous ce régime, anonymes, tout en pouvant régulièrement changer de propriétaire. Ces biens deviennent des modes de paiement pour des personnes très fortunées.

V. — **HOORZITTING MET HOOGLERAAR A. MASSET**

De heer Adrien Masset, bijzonder hoogleraar aan de Faculteit Rechtsgeleerdheid van de Université de Liège *en advocaat gespecialiseerd in strafrecht, strafprocesrecht en zakelijk strafrecht*, werd gehoord op dinsdag 10 januari 2017.

De heer Masset vat de met hem gehouden hoorzitting aan met eraan te herinneren hoe belangrijk het *wettigheidsbeginsel* is in strafzaken en in fiscale zaken. Met dat beginsel kan het fundamentele onderscheid worden gemaakt tussen fiscale fraude (die onrechtmatig is) en belastingontwijking (die rechtmatig is). Belastingontwijking is geen misdrijf, aangezien iedereen in België het recht heeft de mist belaste weg te kiezen, als hij binnen het wettigheidskader blijft; fiscale fraude daarentegen is nauwkeurig omschreven als een schending van de regel. Dat is een fundamenteel conceptueel verschil. Er is alleen sprake van fraude als er een bewijs van onrechtmatigheid is; zo niet gaat het om ontwijking, dus om rechtmatige vermijding.

Het vermoeden van onschuld is de kern van de discussie en moet geregeld in herinnering worden gebracht als fundamenteel beginsel van de strafprocedure in België.

Er moet een onderscheid worden gemaakt tussen de strafprocedure (overtredingen en straffen: onafhankelijke en onpartijdige rechterlijke macht) en de fiscale procedure (vestiging van de belasting: uitvoerende macht, met het recht tot gerechtelijke betwisting). In het kader van de fiscale procedure wordt een belanghebbende partij ermee belast die te volbrengen. De fiscus is een partij. De fiscus (in de hoedanigheid van deskundige) meer – met die van rechters gelijkstaande – bevoegdheden toekennen om dwang uit te oefenen, druist dus in tegen het *adagium* dat men niet tegelijkertijd rechter en partij mag zijn.

Er kan niet worden gesteld dat het in België aan wettelijke middelen ontbreekt. Vergelijken we de bevoegdheden waarover de strafrechtelijke vervolgingsinstanties in België beschikken ten opzichte van andere landen, dan mag er vanuit worden gegaan dat België allesbehalve karig bedeeld is. Wanneer de *procureur des Konings* een *vooronderzoek* voert, beschikt hij over zeer aanzienlijke bevoegdheden:

– mensen verhoren (slachtoffers, getuigen, verdachten);

– een verdachte arresteren gedurende ten hoogste 24 uur (of zelfs 48 uur in sommige gevallen);

V. — **AUDITION DU PROFESSEUR A. MASSET**

M. Adrien Masset, professeur extraordinaire à la Faculté de droit de l'Université de Liège et avocat spécialisé en droit pénal, procédure pénale et droit pénal des affaires, a été auditionné le mardi 10 janvier 2017.

M. Masset entame son audition en rappelant l'importance du *principe de légalité* dans les matières pénales et fiscales. Ce principe permet de tracer la distinction fondamentale entre la fraude fiscale (illicite) et l'évasion fiscale (licite). L'évasion fiscale n'est pas une infraction, dès lors que chacun, en Belgique, a le droit de choisir la voie la moins imposée, dès lors qu'il reste dans le cadre de la légalité; la fraude fiscale, par contre, est précisément définie comme une violation de la règle. Cette différence conceptuelle est fondamentale. Il n'y a fraude que s'il y a preuve de l'illicéité, à défaut de quoi il s'agit d'évasion, donc d'évitement licite.

La présomption d'innocence est au centre de la discussion et doit être rappelée régulièrement en tant que principe fondamental de la procédure pénale en Belgique.

Il faut distinguer la procédure pénale (infractions et peines: pouvoir judiciaire, indépendant et impartial) et la procédure fiscale (établissement de l'impôt: pouvoir exécutif avec droit de contestation judiciaire). Dans le cadre de la procédure fiscale, une partie intéressée est chargée de la mener à bien. Le fisc est une partie. Dès lors, lui accorder des pouvoirs de contrainte plus importants en qualité d'expert, équivalents à ceux des juges, va à l'encontre de l'adage selon lequel l'on ne peut être à la fois juge et partie.

On ne peut pas dire qu'en Belgique, on manque de moyens légaux. Lorsque l'on compare les pouvoirs dont disposent les organes de poursuite en matière pénale en Belgique par rapport à d'autres pays, on peut considérer que la Belgique n'est pas mal dotée du tout. Le *procureur du Roi*, lorsqu'il mène une *information préliminaire* a des pouvoirs fort importants:

— audition de personnes (victimes, témoins, suspects);

— arrestation d'un suspect pendant une durée maximale de 24h (voire 48h dans certains cas);

– inlichtingen opzoeken en materiële vaststellingen doen (bv. een plaatsbezoek verrichten, een huisbezoek verrichten met de voorafgaande toestemming van de bewoner, een bezoek brengen aan openbare plaatsen, alsmede personen fouilleren en voertuigen of gebouwen doorzoeken);

– deskundigen vorderen;

– middels een DNA-analyse een identificatie uitvoeren zo de betrokkene daarmee heeft ingestemd;

– een opsporingsbericht verspreiden;

– de gebruiker van een telecommunicatiemiddel identificeren;

— bijzondere opsporingsmethoden (observeren, infiltreren, werken met informanten);

— discrete visuele controles;

— onderscheppen van post;

— uitgestelde tussenkomst;

— verzamelen van gegevens over bankrekeningen en bankverrichtingen (het volstaat dat het parket een dossier aanlegt en het van een notitienummer voorziet opdat het alle gewenste bankinstellingen kan ondervragen door hun een mail te sturen; de banken zijn verplicht het parket alle rekeningen van de betrokken rekeninghouders, alle rekeningnummers, alle verrichtingen en alle saldi te bezorgen;

— inbeslagnames (het gaat om bewarend beslag dat alleen tijdens de procedure kan worden opgeheven; in de praktijk gebeurt het zelden dat beslag op bankrekeningen wordt opgeheven – doorgaans wordt het beslag aangehouden totdat de strafprocedure voor de bodemrechter afgerond is, wat zes jaar of zelfs langer kan duren). De inbeslagname is de aanloop naar de verbeurdverklaring ingeval de betrokkene schuldig is, om te voorkomen dat die zich insolvabel kan maken;

— identiteitscontroles;

— het nemen van foto's en vingerafdrukken;

— gebruik van geweld;

— bijhouden van databestanden (onder meer de kruising van informaticagegevens).

Bij het instellen van een gerechtelijk onderzoek wordt het vooronderzoek geleid door *de onderzoeksrechter*;

— recherche de renseignements et constatations matérielles (e.a. descente sur les lieux, visite domiciliaire du consentement préalable de l'habitant, visite de lieux publics, fouille de personnes, de véhicules, de bâtiments);

— réquisitions d'experts;

— identification par analyse ADN en cas de consentement de l'intéressé;

— diffusion d'avis de recherche;

— identification de l'utilisateur d'un moyen de télécommunication;

— méthodes particulières de recherche (observation, infiltration, indicateur);

— contrôles visuels discrets;

— interception du courrier;

— intervention différée;

— récolte de données sur les comptes bancaires et sur les transactions bancaires (il suffit d'un dossier ouvert au sein d'un parquet, un numéro de notice, pour que le parquet soit autorisé à interroger, par un réquisitoire "toutes banques" comme on l'appelle, tous les organismes bancaires qu'il souhaite, qui sont obligés de lui communiquer l'ensemble des comptes des titulaires, des numéros de compte, des opérations et des soldes);

— saisies (ces saisies sont conservatoires et elles ne peuvent être levées qu'en cours de procédure; les levées de saisie sur les comptes bancaires sont exceptionnelles dans la pratique; elles vont généralement subsister jusqu'à l'aboutissement de la procédure pénale devant le juge du fond, ce qui peut prendre six ans voire plus); cette saisie prépare la confiscation si l'intéressé est coupable, de manière à éviter l'organisation de son insolvabilité;

— contrôles d'identité;

— prise de photos et d'empreintes;

— recours à la force;

— tenue de fichiers (recoupements informatiques notamment).

En cas de mise à l'instruction, le *juge d'instruction*, qui est un juge à part entière et qui instruit à charge et

dat is een volwaardige rechter die een onderzoek *à charge* en *à décharge* instelt en die over nog meer bevoegdheden beschikt dan de procureur des Konings (inzonderheid wanneer het gerechtelijk onderzoek is gebaseerd op een vermoeden dat het om een criminele organisatie gaat die financiële winst wil boeken door misdrijven te plegen die strafbaar zijn met meer dan drie jaar gevangenisstraf (op te merken valt dat valsheid in geschriften op fiscaal gebied en ernstige fiscale fraude alleen al met vijf jaar kunnen worden bestraft)):

— uitvaardigen van een bevel tot medebrenging;

— onder ede verhoren van getuigen (die opdracht kan zelfs in het kader van een minionderzoek worden uitgevoerd);

— volledig anoniem verhoren van getuigen;

— in beschuldiging stellen van verdachten;

— uitvaardigen van een aanhoudingsbevel tegen verdachten (preventieve hechtenis);

— uitvaardigen van een huiszoekingsbevel (behalve tussen 21.00 uur en 05.00 uur, onder voorbehoud van bepaalde uitzonderingen): dit bevel kan sinds de inwerkingtreding van de wet van 5 februari 2016 ("potpourri II") zelfs in het kader van een minionderzoek worden uitgevaardigd;

— opsporen en lokaliseren van telefoongesprekken (deze opdracht kan worden uitgevoerd in het kader van een minionderzoek);

— afluisteren en opnemen van telefoongesprekken (alleen voor bepaalde vormen van criminaliteit, waaronder witwassen);

— uitvoeren van lichaamsonderzoek;

— identificatie via DNA-analyse, met gedwongen DNA-afname;

— uitvoeren van inkijkoperaties;

— uitsturen van internationale rogatoire commissies;

— zoeken in computersystemen;

— openen van poststukken.

Om in geval van fiscale fraude gebruik te maken van de ruimste bevoegdheden van de onderzoeksrechter, richt men zich bij het instellen van een gerechtelijk onderzoek op witwasmisdrijven en misdrijven inzake criminele

à décharge, mène l'instruction préparatoire et est doté de pouvoirs plus importants encore (par rapport à ceux du procureur du Roi) (spécialement lorsque la mise à l'instruction est fondée sur une suspicion d'organisation criminelle – recherche d'un profit financier au moyen d'infractions passibles de plus de trois ans (or, le faux fiscal en écritures et la fraude fiscale grave sont déjà punissables de cinq ans)):

— mandat d'amener;

— audition de témoins sous serment (ce devoir peut même être délivré dans le cadre d'une mini-instruction);

— audition de témoins sous anonymat complet;

— inculpation des suspects;

— mise du suspect sous mandat d'arrêt (détention préventive);

— mandat de perquisition (sauf entre 21h et 5h, sous réserve d'exceptions dans certains cas): ce mandat peut même être délivré dans le cadre d'une mini-instruction depuis l'entrée en vigueur de la loi du 5 février 2016 ("potpourri II");

— repérage téléphonique et localisation des communications (ce devoir peut être réalisé dans le cadre d'une mini-instruction);

— écoutes téléphoniques et enregistrements téléphoniques (pour certains types de criminalité seulement, dont le blanchiment);

— exploration corporelle;

— identification par analyse ADN avec prélèvement sous contrainte;

— écoutes directes;

— commissions rogatoires internationales;

— recherche dans les systèmes informatiques;

— ouverture du courrier.

Pour profiter des pouvoirs les plus étendus du juge d'instruction en cas de fraude fiscale, l'on vise, lors de la mise à l'instruction, l'infraction de blanchiment et l'infraction d'organisation criminelle (art. 324*bis* C.pén.),

organisatie (artikel 324*bis* van het Strafwetboek), met name misdrijven waarvoor verhoogde dwangbevoegdheden zijn toegekend (telefoontaps bijvoorbeeld).

Volgens de heer Masset beschikt de onderzoeksrechter over voldoende onderzoeks-bevoegdheden.

Aan de procureur des Konings worden aanvullende bevoegdheden toegekend na een definitieve strafrechtelijke uitspraak, met het oog op de tenuitvoerlegging ervan (om de "buit" terug te vinden). Krachtens het (sinds 2014 van kracht zijnde) strafrechtelijk uitvoeringsonderzoek mag de procureur des Konings zijn onderzoek voortzetten na de uitspraak, met name om de verbeurdverklaarde vermogensvoordelen terug te vinden.

Hoewel het onderzoek lang aansleept, valt die tijdsduur makkelijk te verantwoorden door het grote aantal gegevens die moeten worden onderzocht (onder meer de gigantische hoeveelheden computergegevens op basis waarvan men probeert het patroon te doorgronden dat aan de fraude ten grondslag ligt).

Met betrekking tot de knelpunten van het strafonderzoek brengt de heer Masset de volgende aspecten voor het voetlicht:

— verzamelen van de eerste gegevens en analyseren ervan door gespecialiseerde speurders en/of gespecialiseerde onderzoeksrechters, rekening houdend met de technische aard van de zaak: de magistraten zijn vaak onvoldoende opgeleid op economisch, financieel en fiscaal vlak; de politiemensen en de magistraten moeten worden opgeleid voor deze technische en ingewikkelde aangelegenheden en aldus hun specialisatiegraad aanscherpen;

— verzamelen van bulkgegevens / verwerking in het kader van de opsporing en het onderzoek.

Er ontstaat aldus een massa informatie die zo groot is dat ze moeilijk kan worden ontleed. Op die manier ontstaan er lange termijnen tussen het verkrijgen van de informatie en de onderzoeksactiviteiten. De factor "tijd" is vanwege de verjaring en de redelijke termijn echter uitermate belangrijk tijdens het onderzoek.

Hierbij vergeet men evenwel dat het gebruik van valse stukken in de praktijk niet verjaart. De verjaringstermijn begint immers niet te lopen zolang het doel dat het valse stuk beoogt niet volledig is bereikt en zolang de initiële handeling die ten laste wordt gelegd de beoogde uitwerking heeft. Derhalve kan men nuttig gebruik maken van de valsheid zolang de fiscale betwisting niet definitief beëindigd is. Welnu, aangezien de strafprocedure voorrang heeft op de fiscale procedure, kan de betwisting

c'est-à-dire des infractions pour lesquelles des pouvoirs de contrainte accrus sont reconnus (tels que les écoutes téléphoniques).

M. Masset considère que les pouvoirs d'investigation du juge d'instruction sont suffisants.

Des pouvoirs complémentaires sont accordés au procureur du Roi après un jugement pénal définitif, en vue d'assurer l'exécution de celui-ci (retrouver le "butin"). L'enquête pénale d'exécution, en vigueur depuis 2014, permet au procureur du Roi de poursuivre son enquête après jugement pour retrouver, notamment, les avantages patrimoniaux dont la confiscation a été prononcée.

Le travail d'enquête est long mais cette longueur se justifie aisément par la masse d'informations à analyser (notamment, les quantités colossales de données informatiques, à l'aide desquelles l'on s'efforce de comprendre la logique sous-jacente à la fraude).

Quant aux difficultés de l'enquête pénale, M. Masset met en évidence les points suivants:

— récolte des premiers éléments et analyse par des enquêteurs spécialisés et/ou des juges d'instruction spécialisés, compte tenu de la technicité de la matière: la formation des magistrats est souvent insuffisante dans les matières économiques, financières et fiscales; l'heure doit être à la formation et à l'accroissement de la spécialisation des policiers et magistrats dans ces matières techniques et complexes;

— collecte d'informations en vrac / traitement dans le cadre des informations et instructions.

Elle engendre l'obtention de masses d'informations qui deviennent difficilement traitables du fait de la quantité. Ainsi constate-t-on de longs délais entre les informations et les investigations. Or, le facteur "temps" est essentiel durant l'enquête (prescription, délai raisonnable).

Mais c'est sans compter sur l'imprescriptibilité de fait de l'infraction d'usage de faux: le délai de prescription ne commence pas à courir tant que le but poursuivi par le faux n'est pas entièrement atteint et tant que l'acte initial qui est reproché continue à avoir l'effet escompté. Ainsi, aussi longtemps que la contestation fiscale n'est pas définitivement terminée, l'on continue à tirer un effet utile du faux. Or, comme le pénal suspend le fiscal, la contestation peut n'être vidée qu'après de très

pas na vele jaren worden afgesloten, en in die periode loopt de verjaringstermijn niet.

Ook bij witwaspraktijken is het de bestendigheid die ertoe leidt dat *de facto* de verjaringstermijn niet begint te lopen.

Bij de bestrijding van de financiële criminaliteit vormt de factor "tijd" een moeilijkheid, in de praktijk niet wegens de verjaring maar veeleer ten gevolge van de (met name internationale) verplichting de "redelijke termijn" te in acht te nemen.

De heer Masset uit de volgende overwegingen betreffende de "redelijke termijn": wanneer er gedurende maanden niets gebeurt in het dossier (noch opsporing, noch onderzoek) kan dit leiden tot het verstrijken van de redelijke termijn. Die situatie komt echter weinig voor.

De problemen situeren zich vaak bij de twee volgende fasen van de procedure. Ten eerste moet de onderzoeksrechter het dossier bezorgen aan de substituut, opdat deze een buitenvervolgingstelling dan wel een verwijzing naar de bevoegde rechter kan vorderen. De tijd die dan verstrijkt tot op het moment waarop de substituut formeel een standpunt inneemt (de vordering) kan ertoe leiden dat de redelijke termijn wordt overschreden. Niet zelden blijft in die fase het dossier twee tot drie jaar op het bureau van de substituut liggen, die geen tijd heeft voor dat bepaalde dossier (dat meestal omvangrijk is) omdat hij ook vele andere dossiers moet behandelen. Hij moet heel het dossier bekijken en hij moet daarin de tenlasteleggingen jegens alle verdachten bestuderen, alsook alle feiten. Op het einde van het onderzoek heeft de substituut een omvangrijke taak. De termijn is meestal lang.

Bovendien verstrijkt er vaak (veel) tijd tussen het moment waarop de substituut zijn dossier aan de onderzoeksrechter bezorgt – omdat zijn vordering klaar is – en het moment dat vastgesteld is voor de behandeling ervan door de raadkamer (vaak zes maanden tot een jaar vanwege de andere dossiers waarvan de zittingsdag al werd vastgesteld).

Dat zijn de twee belangrijke fasen waarin de redelijke termijn wordt geschonden.

— nationale en internationale machtigingen in verband met onderzoeken in het buitenland: inachtneming van de nationale soevereiniteitsregel – pijnpunten en lange termijnen.

— internationale transparantie die maar mondjesmaat tot stand komt (4de antiwitwasrichtlijn): oprichting van

nombreuses années, pendant lesquelles la prescription ne court pas

En ce qui concerne le blanchiment, sa permanence empêche aussi le délai de prescription de courir *de facto*.

Le facteur "temps" est une contrainte pour la répression de la criminalité financière, mais non à cause de la prescription en pratique, mais plutôt en conséquence de l'obligation (internationale notamment) de respect du "délai raisonnable".

En ce qui concerne le "délai raisonnable", M. Masset tient les quelques considérations suivantes. Le dépassement du délai raisonnable peut découler du fait que le dossier est totalement resté au point mort pendant plusieurs mois (aucun acte d'enquête et d'instruction). Cette situation est néanmoins rare.

Là où le bât blesse, ce sont fréquemment lors des deux étapes suivantes de la procédure.Tout d'abord, la violation du délai raisonnable peut survenir entre le moment où le dossier est communiqué par le juge d'instruction au substitut pour que ce dernier rédige ses réquisitions de renvoi ou de non-lieu et celui où ce dernier fixe formellement sa position (ses réquisitions). Là, il n'est pas rare de voir deux ou trois ans s'écouler pendant lesquels le dossier reste sur le bureau du substitut, qui n'a pas le temps de se consacrer à ce dossier précisément (qui est souvent volumineux), en raison de la masse des autres dossiers dont il est en charge. Il doit voir tout le dossier, il doit l'étudier à charge de tous les suspects et du point de vue de tous les faits qu'il contient. Le travail de substitut est d'ampleur en fin d'instruction. Le délai est généralement étendu.

Par ailleurs, il est fréquent de voir s'écouler un (long) délai entre le moment où le substitut communique son dossier au juge d'instruction, parce qu'il a terminé son réquisitoire, et le moment où le dossier est fixé en chambre du conseil (souvent six mois, voire un an, compte tenu des autres dossiers déjà fixés).

Ce sont les deux endroits essentiels où il y a violation du délai raisonnable.

— autorisations nationales et internationales quant aux investigations à l'étranger: respect de la règle de souveraineté nationale – difficultés et longs délais;

— transparence internationale lente à mettre en place (4° directive anti-blanchiment): création d'un registre

een centraal register voor de daadwerkelijke begunstigden van vennootschappen en andere juridische entiteiten.

— het bankgeheim vormt niet langer een echte beperking, nationaal noch internationaal.

— bijstand van gerechtelijk deskundigen: moeilijk te vinden voor financiële aangelegenheden (geringe aantrekkelijkheid van die deskundigenfunctie; betrekkelijk lage en laattijdige vergoeding; gevaar voor belangenconflict) (in sommige situaties loopt het afronden van een procedure veel vertraging op omdat het deskundigenrapport op zich laat wachten).

— hoorzittingen met de verdachten in de eindfase van het onderzoek (om ze op een verstandige en doeltreffende manier te ondervragen, moet men ze uit hun tent kunnen lokken; zij moeten met andere woorden kunnen worden geconfronteerd met vaststellingen van deskundigen, met stukken die zijn onderzocht): omgekeerd scenario ten opzichte van misdrijf met betrapping op heterdaad = aanleiding tot fikse vertraging (bij op zaken toegepast strafrecht volgt de voorlopige hechtenis soms jaren nadat de feiten zijn gepleegd).

— labyrintische strafrechtelijke onderzoeksprocedure en dito eindfase van het onderzoek: in het op zaken toegepast strafrecht heeft het gerechtelijk debat veeleer betrekking op de kwaliteit van het onderzoek dan op de inhoud van het dossier, die vaak in het duister blijft.

— mislukkingen van de verruimde minnelijke schikking (vetorecht van de fiscus: ingeval de betrokken persoon de ontweken belasting niet betaalt – zoals de belastingadministratie eist – kan niet worden overgegaan tot een verruimde minnelijke schikking; de fiscus is dus een superbevoorrechte schuldeiser). De belangen van het openbaar ministerie blijven gehandhaafd aangezien het openbaar ministerie het principe van de schikking al dan niet aanvaardt en de procedure in de hand heeft. De ervaring leert dat zowel het parket als de verdediging de eerste contacten leggen met het oog op een schikking.

Bij fiscale fraude zal het parket geen schikking voorstellen als de betrokkene antecedenten heeft. Het zal die schikking niet opleggen als de fraude maatschappelijk moeilijk verdedigbaar of enigszins symbolisch is en een proces bijgevolg aangewezen is. Het is zaak de wenselijkheid af te wegen, maar mét controles, aangezien de substituut niet als enige zeggenschap heeft; schikkingsovereenkomsten worden door twee substituten ondertekend.

central des bénéficiaires effectifs de sociétés et autres entités juridiques;

— le secret bancaire ne constitue plus une véritable contrainte, tant à l'échelle nationale qu'internationale;

— assistance d'experts judiciaires: ils sont difficiles à trouver dans les matières financières (faible attractivité de cette fonction d'expert; rémunération relativement faible et tardive; risque de conflit d'intérêts) (dans certaines situations, la clôture d'une procédure est considérablement retardée par l'attente de la remise des rapports d'expertise);

— auditions des suspects en fin d'enquête (pour les interroger de manière intelligente, de manière efficace, il faut évidemment avoir des biscuits dans son escarcelle, il faut pouvoir les confronter à des constatations d'experts, à des pièces qui ont été analysées): schéma inversé par rapport à une infraction flagrante = source de retards considérables (en matière de droit pénal des affaires, les détentions préventives interviennent parfois des années après la commission des faits);

— dédales de la procédure pénale d'instruction et de fin d'instruction: en droit pénal des affaires, le débat judiciaire tend à porter davantage sur la qualité de l'enquête que sur le fond du dossier. Ce dernier est souvent occulté;

— déboires de la transaction élargie en matière pénale (droit de veto du fisc: si la personne ne règle pas les impôts éludés – ce qui est exigé par l'administration fiscale – on ne peut pas avancer dans une transaction élargie en matière pénale; le fisc est donc un créancier super-privilégié). Les intérêts du ministère public sont conservés puisque c'est lui qui accepte le principe de la transaction, il est maître de la procédure. D'expérience, l'on constate que c'est aussi bien le parquet que la défense qui suscitent les premiers contacts en vue d'une transaction.

Le parquet ne va pas, en matière de fraude fiscale, proposer une transaction si la personne a déjà des antécédents. Elle ne va pas l'imposer si la fraude paraît socialement difficilement défendable ou un peu emblématique et que cela mérite un procès. C'est une question d'opportunité mais avec des contrôles qui interviennent puisque le substitut n'est pas seul à la manœuvre; les accords transactionnels sont signés par deux substituts.

De substituut die een advocaat in zijn kantoor ontvangt om te spreken over een minnelijke schikking in strafzaken, is altijd vergezeld door een andere substituut. Anderzijds zijn die akkoorden slechts effectief als ze bekrachtigd zijn door het parket-generaal; de titularis van het dossier op het parket-generaal voor economische en financiële aangelegenheden heeft immers ook recht van spreken.

Het recente arrest van het Grondwettelijk Hof bepaalt dat een rechter toezicht moet uitoefenen over de minnelijke schikking in strafzaken, onder meer over het belang van de schikking die wordt gesloten.

Er moeten meer feitenrechters in strafzaken komen. Zo duurt het bijna twee jaar vooraleer het hof van beroep te Brussel een zaak in behandeling neemt.

Met betrekking tot de effectiviteit van de gevangenisstraffen in het kader van het op zaken toegepast strafrecht, stelt de heer Masset vast dat de straf voornamelijk in voorlopige hechtenis wordt uitgezeten; aangezien het dossier pas jaren later bij de feitenrechter terecht komt, zal deze vinden dat de straf al voldoende werd ondergaan tijdens de voorlopige hechtenis. De betrokkenen hebben meestal al een zekere leeftijd; ze hebben geen strafblad; ze hebben evidente vooruitzichten op reclassering. In de huidige gerechtelijke context zijn zij de eersten die in aanmerking komen voor gunstmaatregelen zoals opschorting van de uitspraak of uitstel, voor de termijn die de duur van de voorlopige hechtenis overschrijdt. Uit dit oogpunt vormt de voorlopige hechtenis dus het voornaamste strafaspect.

Het succes van de klokkenluiders en van de consortiums van journalisten heeft ermee te maken dat men zich steeds minder aantrekt van regels zoals het verbod op diefstal van documenten en het zakengeheim. De gegevens die deze consortiums aldus bereiken, worden grotendeels verkregen dankzij een schending van die rechtsregels.

De eventuele onregelmatigheden bij het verkrijgen van het bewijs kunnen evenwel worden geneutraliseerd via de zogeheten Antigoon-criteria. Volgens de heer Masset heeft de Antigoon-wet in strafzaken (voorafgegaan door de gelijknamige rechtspraak) voor gevolg dat het miskennen van de wet thans geen procedureel gevolg meer heeft. Statistisch gezien doorstaan omzeggens alle onregelmatige bewijzen – ongeacht de onregelmatigheid, behalve foltering, uiteraard – de toets van de Antigoon-wet. Waarom? Omdat de onregelmatigheid zelden een invloed heeft op de betrouwbaarheid van het bewijs. De betrouwbaarheid van het bewijs is dus geen voldoende criterium meer. Wat het bewijs betreft dat

Le substitut qui reçoit un avocat dans son bureau pour parler de transaction en matière pénale est toujours accompagné d'un autre substitut. D'autre part, ces accords ne sont effectifs que s'ils sont avalisés par le parquet général, où le titulaire du dossier au parquet général en matière économique et financière a également son mot à dire.

L'arrêt récent de la Cour constitutionnelle impose le contrôle d'un juge sur la transaction pénale, notamment sur l'importance de ce qui est conclu comme accord.

Il convient de renforcer les capacités des juges du fond en matière pénale. Par exemple, on fixe actuellement les affaires à pratiquement deux ans devant la cour d'appel de Bruxelles.

Quant à l'effectivité des peines d'emprisonnement en matière de droit pénal des affaires, M. Masset constate que la peine se purge principalement en détention préventive; comme le dossier vient plusieurs années plus tard devant le juge du fond, celui-ci va considérer que la peine a déjà été suffisamment supportée durant la détention préventive. Les personnes concernées, le plus souvent, ont un âge déjà avancé; elles n'ont pas de casier judiciaire; elles ont d'évidentes perspectives de réinsertion. Dans le schéma judiciaire actuel, ces personnes sont les premières à pouvoir prétendre à ces mesures de faveur que peuvent être la suspension du prononcé ou bien le sursis pour ce qui dépasse la durée de la détention préventive. C'est donc cette dernière qui revêt le caractère punitif premier de ce point de vue.

Le succès des lanceurs d'alertes et des consortiums journalistiques repose sur l'affranchissement des règles dont le vol de documents et la violation du secret des affaires. Ces informations qui remontent ainsi auprès de ces consortiums sont, pour la plupart, obtenues au bénéfice d'une violation de ces règles de droit.

Les irrégularités éventuelles en question, dans l'obtention de la preuve, peuvent néanmoins être neutralisées par le biais des critères dits "Antigone". Selon M. Masset, la loi Antigone en matière pénale (précédée de la jurisprudence du même nom) a pour conséquence que méconnaître la loi n'a plus maintenant de conséquence procédurale. D'un point de vue statistique, pour ainsi dire toutes les preuves irrégulières, quelle que soit l'irrégularité – évidemment, sauf torture – passent le cap de la loi Antigone. Pourquoi? Parce que l'irrégularité affecte rarement la fiabilité de la preuve. Donc, la fiabilité de la preuve n'est plus un critère suffisant. Pour ce qui concerne la preuve qui a été obtenue au

werd verkregen in weerwil van een nietigheidsregel, zij erop gewezen dat steeds minder regels gelden op straffe van nietigheid. Het derde criterium is dat van de billijkheid van de procedure. Dat laatste wordt echter beslist op het einde van het proces. Tijdens een onderzoek de verwerping van een onregelmatig bewijs verkrijgen, is tegenwoordig *de facto* theorie geworden.

Bijgevolg leidt de Antigoon-rechtspraak, die in de Antigoon-wet is uitgemond, volgens de heer Masset tot een complete normvervaging. Het zijn regels die, wanneer ze met voeten worden getreden, geen enkele sanctie met zich brengen.

De heer Masset pleit voor meer transparantie, dat wil zeggen een maximaal doorgedreven internationale samenwerking. Zulks onderstelt bepaalde opofferingen inzake het recht op de inachtneming van de persoonlijke levenssfeer, en dat zijn keuzes die door de wetgever dienen te worden gemaakt.

Inzake de techniek van de omkering van de bewijslast in strafzaken vinden uitwisselingen plaats. Artikel 43*quater* van het Strafwetboek voorziet al in die omkering van de bewijslast voor iemand die werd veroordeeld wegens witwaspraktijken of ernstige fiscale fraude. Indien vervolgens blijkt dat de betrokkene nog tegoeden heeft die hij of zij niet kan verantwoorden, dan kan op die tegoeden daadwerkelijk beslag worden gelegd, tenzij hij of zij bewijst hoe de vork in de steel zit. Volgens de heer Masset staat dit vanzelfsprekend diametraal tegenover het strafstelsel, dat berust op oude en gewettigde beginselen zoals het vermoeden van onschuld. De gedeelde bewijslast is al een grote vooruitgang als het erop aankomt het evenwichtspunt te verleggen. De omkering van de bewijslast echter staat gelijk met een volstrekte omwenteling. In dat geval wordt radicaal afgeweken van de traditionele beginselen. Het valt vooralsnog te bezien wat overeind zal blijven van het eerlijk proces, waarvan het vermoeden van onschuld één van de hoekstenen vormt. De rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens zou in de toekomst moeten kunnen worden uitgebouwd met het oog op een bescherming van die fundamentele waarborgen.

Moet aan sommige ambtenaren van de belastingadministratie de hoedanigheid van *officier van gerechtelijke politie* worden verleend? De heer Masset geeft aan daar niet voor gewonnen te zijn, aangezien de fiscus een partij in het geding, bij de betwisting is. Aanvaarden dat een partij in het geding die hoedanigheid bezit voor het opsporen van de overtredingen en voor de bewijsgaring, komt er ook op neer dat wordt afgeweken van de traditionele beginselen van het strafrecht en van de strafrechtsprocedure. Meer nog dan in sociale of

mépris d'une règle de nullité, il y a de moins en moins de règles prévues à peine de nullité. Le troisième critère est celui de l'équité de la procédure. Mais cette dernière se juge à la fin du procès. Obtenir l'écartement d'une preuve irrégulière durant une instruction est maintenant *de facto* un cas d'école.

Par conséquent, selon M. Masset, la jurisprudence Antigone devenue la loi Antigone aboutit à un estompement complet de la norme. Ce sont des règles protectrices des droits individuels qui, lorsqu'elles sont bafouées, n'entraînent aucune sanction.

M. Masset plaide pour une transparence accrue, c'est-à-dire une collaboration internationale poussée à son maximum. Cela suppose certains sacrifices en termes de droit au respect à la vie privée et ce sont des choix à faire par le législateur.

La technique du renversement de la charge de la preuve en matière pénale fait l'objet d'échanges. L'article 43*quater* du Code pénal prévoit déjà ce renversement de la charge de la preuve pour quelqu'un qui a été condamné en matière de blanchiment ou de fraude fiscale grave. Si par la suite, on voit que cette personne a encore des avoirs qu'elle ne peut pas justifier, on peut effectivement confisquer ces avoirs, sauf à elle à prouver ce qu'il en est. Selon M. Masset, c'est évidemment à l'opposé du système pénal, qui est fondé sur des principes anciens et légitimes tels que la présomption d'innocence. Le partage de la charge de la preuve est déjà une grande avancée en termes de déplacement du point d'équilibre. Le renversement de la charge de la preuve équivaut, lui, à une révolution complète. L'on s'écarte alors radicalement des principes traditionnels. Reste à voir ce qu'il demeurera encore du procès équitable, dont la présomption d'innocence est l'un des piliers fondamentaux. La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme devrait pouvoir se renforcer à l'avenir, en vue d'une protection de ces garanties fondamentales.

Faut-il accorder la qualité d'*officier de police judiciaire* à certains fonctionnaires de l'administration fiscale? M. Masset dit qu'il n'y est pas favorable, compte tenu de ce que le fisc est une partie au procès, à la contestation. Accepter qu'une partie au procès ait cette qualité pour la recherche des infractions et la collecte des preuves, c'est aussi s'écarter des principes traditionnels du droit pénal et de la procédure pénale. Il faut être très prudent, davantage que dans les matières sociales ou économiques (où, là, effectivement, la

economische zaken het geval is (waarbij de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie daadwerkelijk aan bepaalde ambtenaren wordt verleend op grond van het Sociaal Strafwetboek of van het Wetboek van Economisch Recht), is grote behoedzaamheid geboden. Het criterium "fiscus als partij in het geding" is een specifiek kenmerk van het fiscaal recht, dat dit laatste recht onderscheidt van de twee andere bovenvermelde disciplines.

In verband met de *CDGEFID* meent de heer Masset dat die politiemensen (onderzoekers en fiscalisten) ontzagwekkend doeltreffend zijn. Het gaat om het soort onderzoekers dat precies in die dossiers moet worden aangemoedigd. Zij zijn immers in die materies opgeleid en zijn de tijdfactor, de vergaringsfactor enzovoort gewend. Volgens de spreker gaat het duidelijk om een politie die moet worden bevoorrecht, zo men wil dat de grote fiscale fraude doeltreffend wordt bestreden.

Meer algemeen meent de heer Masset dat de hervormingen momenteel problemen doen rijzen omdat men te breedvoerig te werk gaat om een specifiek knelpunt weg te werken; uiteindelijk heeft de tekst alleen echt effect voor aangelegenheden waarvoor hij niet echt werd uitgewerkt. In dat verband verwijst de spreker naar het minionderzoek, dat in 1998 werd ingesteld tegen het advies van de commissie-Franchimont in. Dat instrument werd door het Parlement goedgekeurd, hoewel de voormelde commissie een negatief advies had uitgebracht. Het minionderzoek werd voorbehouden voor enkele zeer specifieke handelingen, en sindsdien werd het verruimd tot andere; uiteindelijk werd het toepassingsveld ervan verruimd tot de huiszoeking. Aldus heeft men een voet tussen de deur gestoken. De onderzoeksrechter blijft niettemin bevoegd voor het aanhoudingsbevel, de volledig anonieme getuigenis, het afluisteren, kennisnemen en opnemen van privécommunicatie en -telecommunicatie, de observatie met gebruik van technische hulpmiddelen (om zicht te krijgen in een woning, de aanhorigheden ervan of in een lokaal aangewend voor beroepsdoeleinden of als woonplaats van een advocaat of een arts), alsook voor inkijkoperaties in een private plaats.

De vraag rijst of de wet-Franchimont wordt aangewend met dilatoire bedoelingen. De heer Masset beklemtoont dat het belangrijk is zich niet alleen te beraden over de belangen van de partij die vervolging instelt, maar ook over die van de verdediging. Wanneer kan de betrokkene zich echt verdedigen en met andere woorden om de uitvoering van onderzoeksdaden *à décharge* te verzoeken? Tijdens het onderzoek beschikt hij niet over die mogelijkheid; er is ter zake niets bepaald. Men heeft niet het recht om bijkomende onderzoeksdaden te verzoeken. Gebeurt dat toch, en wordt dat verzoek

qualité d'officier de police judiciaire est reconnue à certains agents en vertu du Code pénal social ou du Code de droit économique). Le critère du "fisc – partie au procès" est un trait spécifique caractéristique du droit fiscal, qui distingue ce dernier des deux autres disciplines précitées.

Quant à l'*OCDEFO*, M. Masset estime que ces policiers (enquêteurs et fiscalistes) sont d'une redoutable efficacité. Il s'agit du type d'enquêteurs qu'il faut précisément encourager dans ces dossiers. En effet, ils sont formés à ces matières et ils sont habitués au facteur temps, au facteur de collecte, etc. Pour l'orateur, c'est clairement une police qui doit être privilégiée, si on veut une lutte efficace contre la grande fraude fiscale.

De manière plus générale, M. Masset estime que la difficulté des réformes actuellement, c'est que, pour répondre à une problématique particulière, on embrasse de manière beaucoup trop large; finalement, le texte n'a véritablement d'effet que sur ce pourquoi il n'a pas été véritablement créé. L'intervenant prend pour exemple la mini-instruction. Celle-ci a été adoptée en 1998 contre l'avis de la commission Franchimont. Elle a été votée au parlement contre l'avis de cette commission. Elle a été réservée à quelques actes bien spécifiques et, puis, on l'a étendue à d'autres actes et on vient enfin de l'étendre à la perquisition. C'est vraiment l'histoire du pied dans la porte. Le juge d'instruction reste néanmoins compétent pour le mandat d'arrêt, le témoignage anonyme complet, les écoutes, les prises de connaissance et enregistrements de communications et télécommunications privées, l'observation avec des moyens techniques afin d'avoir une vue dans un domicile, sa dépendance propre ou un local utilisé à des fins professionnelles ou comme résidence par un avocat ou un médecin et le contrôle visuel discret dans un lieu privé.

La loi Franchimont est-elle utilisée à des fins dilatoires? M. Masset souligne l'importance de réfléchir aux intérêts non seulement de la partie poursuivante, mais aussi de la défense. Quand l'intéressé a-t-il réellement la possibilité de se défendre, c'est-à-dire de demander l'exécution de devoirs à décharge? Durant l'information, il n'a pas cette possibilité-là. Rien n'est prévu. On n'a pas le droit de demander des devoirs complémentaires. Si on les demande, en cas de refus, aucun recours n'est prévu. Le droit en question n'est reconnu qu'au stade de l'instruction. Dans la formalisation de la requête,

afgewezen, dan kan daartegen geen beroep worden ingesteld; dat recht wordt alleen in de onderzoeksfase toegekend. Bij het formuleren van zijn verzoek moet de betrokkene verplicht aangeven waarom hij om die bijkomende onderzoeksdaad verzoekt. In bepaalde gevallen wordt weliswaar om dilatoire redenen om bijkomende onderzoeksdaden gevraagd, maar het is zeker geen gewoonte (ook al komt zulks het dossier soms niet ten goede en kan een en ander tot vertraging leiden). Men mag niet vergeten dat het in deze fase om een inquisitoriale procedure gaat. Doorgaans wordt dan ook gewacht tot het dossier is afgerond om nuttige onderzoeksdaden aan te vragen. Op dat ogenblijk moet men tevens toegang hebben tot het volledige dossier. Pas sinds kort kan de verdediging tijdens het onderzoek om een afschrift van het dossier verzoeken. Vroeger moest men daarvoor naar de griffie gaan, dicteren en notities nemen inzake dossiers die meerdere dozen in beslag namen. Dat maakte het werk van de verdediging er toen niet bepaald makkelijker op.

l'intéressé est obligé de dire pourquoi il demande ce devoir complémentaire. Il existe certes des demandes de devoirs complémentaires qui sont dilatoires, mais ce n'est pas la norme (même si, dans certains dossiers, cela peut pénaliser le dossier, cela peut imposer quelques retards). Il ne faut pas perdre de vue que la procédure est inquisitoire à ce stade. Ainsi attend-on le plus souvent la fin du dossier pour demander des devoirs utiles. Il faut avoir aussi la lecture complète du dossier à ce moment-là. C'est seulement depuis récemment que la défense peut demander à avoir la copie du dossier durant l'instruction. Auparavant, c'était l'obligation d'aller au greffe, de dicter, de prendre note pour des dossiers lourds de plusieurs cartons. Le travail de la défense n'était pas facilité à ce moment-là.

TWEEDE DEEL – AANVULLENDE NOTA'S VAN DE DESKUNDIGEN

DEUXIÈME PARTIE – NOTES COMPLÉMENTAIRES DES EXPERTS

BIJLAGE 4.

TOELICHTENDE NOTA BIJ DE MELDINGSPLICHT BIJZONDERE MECHANISMEN (*VAN DE HEREN BOURGEOIS EN DELANOTE*)

Artikel 36/4 van de wet van 22 februari 1998 tot vaststelling van het organiek statuut van de Nationale Bank van België (wet organiek statuut NBB), bepaalt:

"Bij de uitoefening van haar opdrachten bedoeld in artikel 12*bis* is de Bank niet bevoegd inzake belastingaangelegenheden. Ze doet evenwel bij het gerecht aangifte van de bijzondere mechanismen die door een instelling die onder haar prudentieel toezicht staat, zijn opgezet met als doel of gevolg fiscale fraude door derden te bevorderen, wanneer zij er kennis van heeft dat deze bijzondere mechanismen voor deze instelling zelf als dader, mededader of medeplichtige, een fiscaal misdrijf vormen, dat strafrechtelijk kan worden bestraft."

Deze meldingsplicht kent een lange voorgeschiedenis.

Fiscale meldingsplicht

De meldingsplicht werd ingevoerd ter vervanging van een voorheen bestaande meldingsplicht van fiscale mechanismen aan de minister van Financiën. Deze meldingsplicht stond voorheen ingeschreven in artikel 327, § 5, WIB92, maar werd – ingevolge de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen – opgeheven.

Artikel 327, § 5, WIB92 op zijn beurt vindt zijn oorsprong in de wet van 8 augustus 1980 (betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980) op basis waarvan het toenmalige artikel 235 WIB64 werd gewijzigd.

Op grond van deze bepaling diende de Commissie de minister van Financiën in te lichten "wanneer zij vaststelt dat een instelling waarover zij de controle uitoefent heeft bijgedragen tot het opzetten van een mechanisme dat tot doel of tot gevolg heeft inbreuken te organiseren op de fiscale wetgeving en dat een medeplichtigheid insluit, tussen de instelling en de cliënt, met het oog op belastingontduiking".

Blijkens de voorbereidende werkzaamheden bij deze bepaling, waren aan de toepassing van deze bepaling drie voorwaarden verbonden:

ANNEXE 4.

NOTE EXPLICATIVE CONCERNANT L'OBLIGATION DE DÉNONCIATION DES MÉCANISMES PARTICULIERS (*DE MM BOURGEOIS ET DELANOTE*)

L'article 36/4 de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque Nationale de Belgique s'énonce comme suit:

"Dans l'accomplissement de ses missions visées à l'article 12*bis*, la Banque ne connaît pas des questions d'ordre fiscal. Toutefois, elle dénonce aux autorités judiciaires les mécanismes particuliers ayant pour but ou pour effet de favoriser la fraude fiscale dans le chef de tiers mis en place par un établissement dont elle assure le contrôle prudentiel, lorsqu'elle a connaissance du fait que ces mécanismes particuliers constituent, dans le chef de ces établissements mêmes, en tant qu'auteur, coauteur ou complice, un délit fiscal passible de sanctions pénales".

Cette obligation de dénonciation ne date pas d'hier.

Obligation de dénonciation fiscale

Cette obligation de dénonciation a été instaurée en remplacement d'une obligation de dénonciation des mécanismes fiscaux au ministre des Finances qui existait auparavant. Cette obligation de dénonciation était auparavant inscrite à l'article 327, § 5, du CIR92 des impôts sur les revenus 1992 mais elle a été abrogée en application de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale.

L'article 327, § 5, du CIR92 des impôts sur les revenus 1992 trouve quant à lui son origine dans la loi du 8 août 1980 (relative aux propositions budgétaires 1979-1980) qui a modifié l'ancien article 235 du Code des impôts sur les revenus 1964.

Conformément à cette disposition, la Commission est tenue d'informer le ministre des Finances "lorsqu'elle constate qu'un organisme dont elle assure le contrôle a contribué à mettre en place un mécanisme ayant pour but ou pour effet d'organiser des infractions à la loi fiscale et qui implique une complicité de l'établissement et du client dans un but de fraude fiscale".

Il ressort des travaux préparatoires de cette disposition que son application était subordonnée à trois conditions:

— de Commissie moest beschikken over het bewijs van het bestaan van inbreuken op het WIB begaan door de instelling of ten minste over ernstige aanwijzingen van dergelijke door de instelling begane inbreuken;

— er moest een inbreuk zijn vanwege de cliënten;

— de instelling moest medeplichtig zijn aan de inbreuk door de cliënten.

In de loop der jaren werden diverse voorstellen ingediend tot wijziging van artikel 327 § 5 WIB92.

Aldus werd in 1996 voorgesteld door de regering om de voorwaarde van medeplichtigheid tussen de instelling en de cliënt te schrappen, naar analogie met een voorgenomen wijziging aan artikel 318 WIB92. Ingevolge het volmachtenbesluit van 20 december 1996 werd uiteindelijk enkel artikel 318 WIB92 in die zin gewijzigd. In artikel 318 WIB92 werd tevens gewijzigd in die zin dat een voorbereiding van een mechanisme volstaat voor de toepassing van deze bepaling.

Op 31 oktober 1997 werd vervolgens een wetsvoorstel (DOC 49 1263/001) ingediend dat ertoe strekte het beroepsgeheim te verspoelen van de (toenmalige) CBF en CDV. Het voorstel hield met name in:

— De CBF en de Controledienst voor de Verzekeringen(CDV) te verplichten tot aangifte bij het gerecht van elk strafbaar feit, met kopie aan het belastingbestuur wanneer het om een fiscale overtreding gaat;

— De CBF en de CDV te verplichten aan de fiscus de nieuwe financiële producten te melden waarvan zij de verenigbaarheid met de fiscale wetgeving onzeker zouden achten.

Voor dit wetsvoorstel kon behandeld worden, werd inmiddels gedebatteerd over de hervorming van de fiscale procedure. Er werden diverse amendementen ingediend. In de Commissie Financiën was er een duidelijke voorkeur om de CBF de verplichting op te leggen om de minister van Financiën te informeren telkens zij zou vaststellen dat een door haar gecontroleerde instelling een bijzonder mechanisme had opgezet dat tot doel of tot gevolg had belastingontduiking dor derden aan te moedigen.

Dit voorstel heeft het uiteindelijk echter niet gehaald omdat deze verruimde meldingsplicht in strijd zou zijn met het beroepsgeheim zoals opgenomen in de Europese bankrichtlijnen. De CBF had binnen dat kader aangevoerd dat een uitgebreide meldingsplicht zou betekenen dat bijzondere mechanismen zouden moeten

— la Commission devait disposer de la preuve de l'existence d'infractions au CIR commises par l'établissement ou à tout le moins d'indices sérieux de telles infractions commises par l'établissement;

— une infraction devait avoir été commise par les clients;

— l'établissement devait être complice de l'infraction commise par les clients.

Diverses propositions de modification de l'article 327, § 5, du CIR92 ont été déposées au fil du temps.

C'est ainsi qu'en 1996, le gouvernement a proposé de supprimer la condition de la complicité entre l'établissement et le client, par analogie avec une modification qu'il était envisagé d'apporter à l'article 318 du CIR92. Par suite de la publication de l'arrêté de pouvoirs spéciaux du 20 décembre 1996, seul l'article 318 du CIR92 a finalement été modifié en ce sens. L'article 318 du CIR92 a également été modifié de telle sorte que la préparation d'un mécanisme suffit pour appliquer la disposition.

Ensuite, une proposition de loi (DOC 49 1263/001) a été déposée le 31 octobre 1997 afin d'assouplir le secret professionnel de la CBF (de l'époque) et de l'OCA. La proposition prévoyait ainsi:

— d'obliger la CBF et l'Office de contrôle des Assurances (OCA) de dénoncer à la justice tout fait punissable, avec envoi d'une copie à l'administration fiscale dans le cas d'une infraction fiscale;

— d'obliger la CBF et l'OCA de signaler au fisc les nouveaux produits financiers dont ils doutaient qu'ils fussent conciliables avec la législation fiscale.

Avant que cette proposition de loi puisse être examinée, un débat s'est engagé, dans l'intervalle, sur la réforme de la procédure fiscale. Divers amendements ont été présentés. Au sein de la commission des Finances, l'option privilégiée était d'imposer à la CBF l'obligation d'informer le ministre des Finances à chaque fois qu'elle constate que l'établissement qu'elle est chargée de contrôler a mis sur pied un mécanisme particulier ayant pour but ou pour effet d'encourager la fraude fiscale dans le chef de tiers.

La proposition n'a toutefois pas abouti, dès lors que cette obligation de signalement élargie serait contraire au secret professionnel prévu dans les directives bancaires européennes. La CBF avait argué, à cet effet, qu'une obligation de signalement élargie impliquerait l'obligation de signaler tout mécanisme particulier,

worden aangemeld, ook indien deze niet als strafrechtelijke inbreuken zouden kunnen bestempeld worden.

Gelet op de onduidelijkheid terzake werd het advies van de Europese Commissie ingewonnen. De Europese Commissie bevestigde naderhand dat de voorgenomen verruiming van de meldingsplicht inderdaad strijdig zou zijn met de eerste bankenrichtlijn, in zover zij betrekking zou hebben op gevallen die niet onder het strafrecht vallen:

"Afin de déterminer la compatibilité avec l'article 12 de la PDB de l'obligation dans le chef de la CBF d'informer la ministre des Finances de l'existence de mécanismes particuliers, tels que le veut la proposition de modification de l'article 327, § 5, du Code des impôts sur les revenus, il convient donc d'examiner si l'établissement d'un "mécanisme particulier qui a pour but ou pour effet d'encourager la fraude fiscale dans le chef de tiers" au sens de l'article 57, § 3, de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit, est un acte qui relève du droit pénal belge. Mes services ne disposent pas des éléments leur permettant d'effectuer un tel examen."

Na deze "verhelderingen" werd uiteindelijk geopteerd om de ganse meldingsplicht te herzien en te opteren voor een "strafrechtelijke meldingsplicht".

Strafrechtelijke meldingsplicht

Tijdens de hervorming van de fiscale procedure werd in de Senaat een amendement (nr. 109 bij het wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen, DOC Senaat 1-966/8) ingediend dat ertoe strekte de fiscale meldingsplicht te vervangen door een meldingsplicht aan het gerecht (strafrechtelijke meldingsplicht).

De nieuwe strafrechtelijke meldingsplicht (van de toenmalige CBF) werd opgenomen in artikel 38*bis*, lid 2, van het KB nr. 185 van 9 juli 1935 naderhand overgenomen in artikel 46 van de wet van 2 augustus 2002 en thans tevens opgenomen in artikel 36/4 wet organiek statuut NBB. In diezelfde beweging werd ook de voormalige Controledienst voor de Verzekeringen (CDV) aan een analoge meldingsplicht aan het gerecht onderworpen (invoeging artikel 21*nonies* Verzekeringswet 9 juli 1975 op grond van artikel 4 van de Wet van 28 april 1999).

Bij wijze van verantwoording bij het amendement werd gepreciseerd dat de CBF aan het openbaar ministerie alleen inlichtingen kan doorgeven die voor strafvervolging van de onder haar ressorterende instellingen in aanmerking komen. Er werd tevens gepreciseerd dat het

même lorsque celui-ci ne peut être considéré comme constituant une infraction pénale.

Eu égard au manque de clarté en la matière, l'avis de la Commission européenne a été sollicité. Cette dernière a confirmé par la suite que l'élargissement envisagé de l'obligation de signalement serait effectivement contraire à la première directive bancaire, dans la mesure où elle s'appliquerait aux cas ne relevant pas du droit pénal:

"Afin de déterminer la compatibilité avec l'article 12 de la PDB de l'obligation dans le chef de la CBF d'informer la ministre des Finances de l'existence de mécanismes particuliers, tels que le veut la proposition de modification de l'article 327, § 5, du Code des impôts sur les revenus, il convient donc d'examiner si l'établissement d'un "mécanisme particulier qui a pour but ou pour effet d'encourager la fraude fiscale dans le chef de tiers" au sens de l'article 57, § 3, de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit, est un acte qui relève du droit pénal belge. Mes services ne disposent pas des éléments leur permettant d'effectuer un tel examen."

Ces "clarifications" apportées, il a été finalement décidé de revoir l'obligation dans son intégralité et d'opter pour une "obligation pénale de signalement".

Obligation de dénonciation pénale

Dans le cadre de la réforme de la procédure fiscale, un amendement tendant à remplacer l'obligation de signalement par une obligation de dénonciation à la justice (obligation de dénonciation pénale) a été présenté au Sénat (amendement n° 109 au projet de loi relative au contentieux en matière fiscale, DOC Sénat 1-966/8).

La nouvelle obligation de dénonciation pénale (de l'ancienne CBF) a été insérée dans l'article 38*bis*, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 185 du 9 juillet 1935, repris ultérieurement dans l'article 46 de la loi du 2 août 2002 et actuellement également repris dans l'article 36/4 de la loi fixant le statut organique de la BNB. Dans la même dynamique, l'ancien Office de contrôle des assurances (OCA) a été soumis à une obligation analogue de dénonciation à la justice (insertion de l'article 21*nonies* dans la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances par le biais de l'article 4 de la loi du 28 avril 1999).

La justification de l'amendement précisait que la CBF ne peut transmettre au ministère public que les informations qui sont pénalement pertinentes dans le chef des établissements qu'elle contrôle. Il précisait également qu'il ne suffit pas que la commission ait des indices

niet volstaat dat de Commissie ernstige aanwijzingen zou hebben van de betrokken mechanismen, maar dat enkel vastgestelde bijzondere mechanismen dienden te worden gemeld.

De minister van Financiën lichtte de draagwijdte dan weer toe als volgt:

"Zoals hij al eerder had aangegeven, bevestigt de minister dat de bedoelde bepalingen de CBF of CDV geenszins de bevoegdheid verlenen te beoordelen of een of ander bijzonder mechanisme al dan niet een strafrechtelijk strafbaar fiscaal misdrijf uitmaakt. Alleen de rechter kan bepalen dat de drie voor een strafbaar feit vereiste elementen (feit – dader – opzet) aanwezig zijn. […] De CBV is niet bevoegd inzake belastingaangelegenheden (en hoeft dus niet op te treden als belastingambtenaar die ermee is belast indiciën van fiscale fraude op te sporen). Als de CBF bij haar controleopdracht evenwel weet krijgt van een bijzonder mechanisme dat door de fiscale wetgeving wordt verboden, omdat het duidelijk tot doel of tot gevolg heeft de fiscale fraude te bevorderen, is ze verplicht dat aan het gerecht aan te geven."

Eveneens in diezelfde beweging werd in de wet van 28 april 1999 een bepaling opgenomen die meldingsplicht van het openbaar ministerie aan de minister van Financiën heeft verruimd. De bedoeling is dat op die manier de door het parket ontvangen meldingen meteen doorgemeld worden aan de fiscale administratie.

sérieux des mécanismes concernés, mais que seuls les mécanismes particuliers effectivement constatés doivent être dénoncés.

Le ministre des Finances a commenté la portée de cette obligation de dénonciation comme suit:

"Ainsi qu'il a déjà été précisé, le ministre confirme que les dispositions visées ne confèrent aucunement à la CBF ou à l'OCA le pouvoir d'apprécier si l'un ou l'autre mécanisme particulier constitue ou non une infraction fiscale pénalement punissable. Seul le juge peut déterminer que les trois éléments exigés pour un fait punissable (fait – auteur – intention) sont présents. […] La CBF ne connaît pas des questions d'ordre fiscal (et ne doit donc pas intervenir en qualité d'agent du fisc, chargé de détecter les indices de fraude fiscale). Si la CBF a connaissance, dans le cadre de sa mission de contrôle, d'un mécanisme particulier qui est interdit par la législation fiscale, parce qu'il a clairement pour but ou pour effet de favoriser la fraude fiscale, elle est tenue de le dénoncer à la justice." (traduction)

Dans cette même dynamique, il a été inséré, dans la loi du 28 avril 1999, une disposition qui élargit l'obligation de dénonciation du ministère public au ministre des Finances. L'objectif est de faire en sorte que les dénonciations reçues par le parquet soient directement transmises à l'administration fiscale.

BIJLAGE 5.

VERGOEDING VAN KLOKKENLUIDERS (*WHISTLEBLOWERS*)[1] – *VAN DE HEREN BOURGEOIS EN DELANOTE*

Wetgeving ter bescherming van klokkenluiders bestaat doorgaans in landen met een "Common Law-traditie" (bijvoorbeeld de Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk, Australië, Canada, Nieuw-Zeeland en Zuid-Afrika). De instelling van dergelijke wetgeving hangt ook nauw samen met schandalen die de publieke opinie van een land beroeren[2]. Door de "data leaks" van de jongste jaren vraagt thans overal ter wereld de publieke opinie meer transparantie.

De Amerikaanse wetten omtrent "klokkenluiden" behoren tot de oudste ter wereld (A). Zij zijn talrijk, omwille van de federale structuur van de Verenigde Staten en door de aard van het recht in dat land, dat ook op jurisprudentie berust. In bepaalde gevallen kent het Amerikaanse recht een beloning (*award*) toe aan klokkenluiders. Weliswaar bestaat ook in andere landen een dergelijke vergoeding, maar het is zonder twijfel toch in de Verenigde Staten dat dit gebruik het meest verspreid is.

Door internationale en Europese druk heeft het systeem van de klokkenluider nu ook ingang gevonden in landen met een traditie van burgerlijk recht, zoals Frankrijk (B)[3]. Het internationaal en het Europese recht hebben geleidelijk deze in de Verenigde Staten toegepaste werkwijze geïntegreerd, in het bijzonder op financieel gebied. Hierbij heeft men echter niet altijd de vandaag gebruikelijke benaming "klokkenluider" ("*whistleblower*") gebruikt (C).

Formeel bestaat "klokkenluiden" niet in het Belgische recht (D). Wanneer we deze werkwijze echter definiëren als een georganiseerd systeem voor de melding van onregelmatigheden, dan vinden wij er, onder diverse benamingen, talrijke sporen van. Hoewel in België nog vaak een taboe rust op vergoedingen voor aanbrengers van feiten, worden zulke vergoedingen in het strafprocesrecht toch gebruikt, namelijk in het kader van de bijzondere opsporingsmethoden (BOM).

1 Deze nota werd opgesteld in samenwerking met doctoraalstudente Amélie Lachapelle.

2 Zie wat dit betreft in het bijzonder N.-M. Meyer, "*L'Alerte éthique dans le monde et en France*", lezing op de "*11*èmes *"Journées Droit de la santé et du médicament*" (LEEM), van op 30 en 31 januari 2014, beschikbaar op de website van Transparency France (geraadpleegd op 16 november 2016).

3 Transparency International, *Whistleblowing in Europe: Legal Protections for Whistleblowers in the EU*, 2013.

ANNEXE 5.

LA RÉTRIBUTION DU LANCEUR D'ALERTE (*WHISTLEBLOWERS*)[1] – *DE MM. BOURGEOIS ET DELANOTE*

La présence d'une législation protectrice des lanceurs d'alerte est, en général, observée dans les pays ayant une tradition de Common Law, tels que les États-Unis, le Royaume-Uni, l'Australie, le Canada, la Nouvelle Zélande et l'Afrique du Sud. On remarque, par ailleurs, que l'adoption d'une telle législation est sensiblement liée aux scandales ayant ébranlé l'opinion publique nationale[2]. Vu les "data leaks" de ces dernières années, c'est désormais l'opinion publique internationale toute entière qui aspire à davantage de transparence.

Les lois américaines relatives au lancement d'alerte sont parmi les plus anciennes au monde (A). Elles sont abondantes en raison de la structure fédérale des États-Unis et de la nature de son droit (jurisprudentiel). Le droit américain prévoit dans certaines hypothèses une récompense (*award*) pour ses lanceurs d'alerte. Si d'autres pays prévoient aussi une telle récompense, c'est aux États-Unis que la pratique est sans conteste la plus répandue.

Le mécanisme du lancement d'alerte s'est désormais étendu aux pays de traditions civilistes, tels que la France, sous la pression internationale et européenne (B)[3]. Le droit international, de même que le droit européen, a, en effet, progressivement accueilli ce mécanisme d'origine américaine, spécialement dans le domaine financier, mais pas nécessairement sous l'expression aujourd'hui consacrée de "lancement d'alerte/*whistleblowing*" (C).

Le mécanisme du lancement d'alerte n'existe pas formellement en droit belge (D). Toutefois, dès l'instant où l'on définit ce mécanisme comme un mécanisme organisé de dénonciation, on en constate de nombreuses traces sous des appellations diverses. Bien que la rétribution des dénonciateurs soit assez taboue en Belgique, il n'en demeure pas moins qu'elle se pratique en droit de la procédure pénale, dans le cadre des méthodes particulières de recherche (MPR).

1 Note rédigée avec la collaboration d'Amélie Lachapelle, doctorante.

2 En ce sens, voir not. N.-M. Meyer, "L'alerte éthique dans le monde et en France", intervention aux 11èmes Journées Droit de la Santé et du Médicament (LEEM) les 30 et 31 janvier 2014, disponible sur le site Internet de Transparency France (consulté le 16 novembre 2016).

3 Transparency International, Whistleblowing in Europe: Legal Protections for Whistleblowers in the EU, 2013.

A. **Het Amerikaanse recht**

De meeste Amerikaanse wetten beschermen de klokkenluider niet alleen tegen represailles, maar kennen hem tevens een financiële vergoeding toe.

Zulke wetten kan men onderverdelen in twee categorieën: "*qui tam*"-wetten, en wetten die louter vergoedingen betreffen[4].

Het begrip "*qui tam*" komt van de Latijnse uitdrukking "*qui tam pro domino rege quam pro se ipso in hac parte sequitur*". Men kan dit vertalen als "hij die in deze zaak zowel voor de koning als voor zichzelf handelt"[5].

Dergelijke wetten zijn van Britse oorsprong en hebben de Verenigde Staten bereikt via de kolonisten uit de 17de eeuw. De eerste sporen ervan in Engeland stammen echter al uit de middeleeuwen. Door deze wetten kan een burger een procedure starten ten voordele van de regering; regering en burger verdelen vervolgens het geld dat op die manier gerecupereerd wordt. De "*qui tam*-wetten" bestaan niet meer in Groot-Brittannië wegens het belangenconflict dat inherent is aan dergelijke wetten. De vergoeding die de klokkenluider ontvangt, is immers vaak tegenstrijdig met het algemeen belang ter zake. Dit debat bestaat eveneens in de Verenigde Staten[6].

Qui tam-wetten regelen twee aspecten: een substantieel aspect, dat erin bestaat handelingen zoals fraude te verbieden, en een procedureel aspect, dat de burger toestaat om in rechte te handelen ten voordele van de Staat. Dit is net de bijzonderheid van de *qui tam*-wetten.

De bekendste *qui tam*-wet is de *False Claims Act*. Die tekst stamt uit de tijd van de Amerikaanse burgeroorlog (1863) en werd ingesteld om het hoofd te bieden aan fraude door overheidsleveranciers; er zouden namelijk goederen met gebreken geleverd zijn aan de legers van de Noordelijke Staten. De *False Claims Act* is nog steeds van kracht. De tekst werd meerdere keren aangepast, zodat hij tegenwoordig alle soorten fraude inzake federale overheidsuitgaven verbiedt.

4 J. Schwartz Mirailles, "*Les récompenses financières des lanceurs d'alerte portent-elles atteinte aux droit fondamentaux? Le cas du droit américain*", *Revue [française] des droits de l'homme*, 2016/10, p. 2.

5 "*Qui tam: a definition, a history*", beschikbaar op de internetsite *www.whistleblowingprotection.org* (geraadpleegd op 11 februari 2017).

6 Zie wat dit onderwerp betreft in het bijzonder J. Randy Beck, "*The False Claims Act and the English Eradication of Qui Tam Legislation*", in *North Carolina Law Review*, vol. 78, 2000, pp. 539-642.

A. **Situation en droit américain**

La plupart des lois américaines prévoient, outre une protection du lanceur d'alerte contre les représailles, une récompense financière à son avantage.

Parmi ces lois, on peut distinguer, d'une part, les lois dites "*qui tam*" et, d'autre part, les lois strictement indemnitaires[4].

Le terme "*qui tam*" vient du latin "*qui tam pro domino rege quam pro se ipso in hac parte sequitur*" que l'on peut traduire comme "celui qui poursuit l'action autant pour le compte de son roi que pour son propre compte"[5].

Ces lois d'origine britannique se sont exportées aux États-Unis via les colons au 17e siècle, mais des premières traces apparaissent en Angleterre au Moyen-Age. Elles permettent à un citoyen d'introduire un recours pour le compte du gouvernement et de partager l'argent récupéré par ce biais. Les lois *qui tam* ont depuis lors disparu en Grande-Bretagne en raison notamment du conflit d'intérêts que renferme ce type de lois. La rétribution accordée au lanceur d'alerte entre, en effet, souvent en conflit avec l'intérêt public en cause. Le débat se pose également aux États-Unis[6].

Les lois *qui tam* revêtent deux aspects: un aspect substantiel, qui prohibe certains comportements tels que la fraude par exemple, et un aspect procédural, qui permet à un citoyen d'agir en justice pour le compte de l'État. C'est là que réside la spécificité de la loi *qui tam*.

La plus connue des lois *qui tam* est le *False Claims Act*. Ce texte remonte à la guerre de Sécession (1863) et fut adopté pour faire faire face à des fraudes perpétrées par des fournisseurs du Gouvernement. Des marchandises défectueuses auraient ainsi été livrées aux armées de l'Union. Depuis lors, le *False Claims Act* est toujours en vigueur et fut plusieurs fois modifié de telle sorte qu'il proscrit aujourd'hui toute fraude liée aux déboursements du gouvernement fédéral.

4 J. Schwartz Miralles, "Les récompenses financières des lanceurs d'alerte portent-elles atteinte aux droits fondamentaux? Le cas du droit américain", Revue [française] des droits de l'homme, 2016/10, p. 2.

5 "Qui tam: a definition, a history", disponible sur le site Internet *www.whistleblowingprotection.org* (consulté le 11 février 2017).

6 Sur le sujet, voir notamment J. Randy Beck, "The False Claims Act and the English Eradication of Qui Tam Legislation", in North Carolina Law Review, vol. 78, 2000, pp. 539-642.

De procedure bestaat eruit dat een burger klacht indient bij een federale rechtbank van eerste aanleg (*United States district court*) en een kopie stuurt naar de procureur-generaal (*Attorney General*), met daarbij alle bewijselementen waarop de klacht stoelt. Om te onderzoeken of de klacht gegrond is, beschikt het ministerie van Justitie (*Department of Justice*) over een termijn van 60 dagen vanaf de ontvangst van de klacht. Op het einde van deze periode moet de procureur-generaal een beslissing nemen. Pas op dat ogenblik brengt men de verweerder op de hoogte van de klacht en wordt de klacht openbaar gemaakt. De procureur kan besluiten om op te treden, en in dat geval neemt hij de leiding bij het onderzoek en de vervolging. Hij kan er ook voor kiezen om niet op te treden, en in dat geval rest de aangever de mogelijkheid om de procedure op eigen kracht voort te zetten.

Bij een veroordeling of een minnelijke schikking met de verweerder krijgt de klokkenluider 25 à 30 % van het bedrag van de veroordeling of van de schikking, indien de procureur-generaal niet aan het proces heeft deelgenomen, en 15 à 25 %, indien hij er wel aan heeft deelgenomen. Als blijkt dat de informatie niet nieuw was of de klokkenleider de feiten heeft georganiseerd en op touw gezet, wordt de vergoeding verminderd. Als de klokkenluider strafrechtelijk veroordeeld wordt voor de door hem aangegeven feiten, krijgt hij geen enkele vergoeding.

De toegekende bedragen in het kader van de *False Claims Act* zijn doorgaans heel hoog; zo heeft het farmabedrijf GlaxoSmithKline in 2012 aanvaard om in de Verenigde Staten een boete van 3 miljard dollar te betalen als gevolg van een klacht die vier werknemers van het bedrijf hadden ingediend[7].

Wetten die louter vergoedingen betreffen, bieden de klokkenluider daarentegen niet de mogelijkheid een zaak in rechte aan te spannen. Op basis van die wetten kunnen alleen feiten worden gemeld aan een overheid die het onderzoek zelf voert en eventueel een rechtsvordering instelt. Als de klacht voor gevolg heeft dat de Staat een bepaald bedrag terugkrijgt, ontvangt de aanbrenger een premie in de vorm van een percentage van het teruggekregen bedrag. Het zij opgemerkt dat dergelijke drempels in de *qui tam*-wetten niet zijn opgenomen[8].

Sur le plan de la procédure, le citoyen dépose plainte devant un tribunal fédéral de première instance (*United States district court*) et envoie une copie au Procureur général (*Attorney General*), accompagné de tout élément de preuve sur lequel la plainte est fondée. Le ministère de la Justice (*Department of Justice*) jouit d'un délai de 60 jours après réception de la plainte pour investiguer son bien-fondé. À la fin de cette période, le Procureur général doit prendre une décision. Notons que ce n'est qu'à ce moment-là que la plainte est notifiée au défendeur et rendue publique. Soit le Procureur intervient et dirige alors l'enquête et les poursuites; soit il n'intervient pas. Reste alors au dénonciateur la possibilité de poursuivre l'action à titre personnel.

En cas de condamnation ou d'accord transactionnel avec la partie défenderesse, le lanceur d'alerte obtient entre 25 et 30 % de la condamnation ou du règlement, si le Procureur général n'a pas participé au procès, et entre 15-25 % s'il a participé. S'il s'avère que les informations n'étaient pas nouvelles ou que le lanceur d'alerte a organisé et initié les faits, la récompense est réduite. Si le lanceur d'alerte est condamné pénalement pour les faits qu'il a dénoncés, aucune récompense ne lui est allouée.

Les sommes allouées dans le cadre du *False Claims Act* sont, en général, très importantes. Par exemple, la société pharmaceutique *GlaxoSmithKline* a accepté de verser en 2012 aux États-Unis une pénalité de 3 milliards de dollars à la suite d'une plainte initiée par quatre employés de la firme[7].

Les lois strictement indemnitaires, quant à elle, ne permettent pas au lanceur d'alerte d'ester en justice. Elles ne lui permettent que de dénoncer les faits auprès d'une autorité qui mènera elle-même l'enquête et intentera un recours, le cas échéant. Si la plainte permet à l'État de recouvrer un certain montant, le dénonciateur reçoit une prime qui prend la forme d'un pourcentage du montant recouvert. Relevons que de tels seuils ne sont pas prévus dans les lois *qui tam*[8].

7 K. Thomas en M. S. Schmidt, "*Glaxo Agrees to Pay $3 Billion in Fraud Settlement*", 2 juli 2012, *New York Times*, *http://www.nytimes.com* (geraadpleegd op 11 februari 2017).

8 *False Claims Act Resource Center, IRS Whistleblowers Lawyers*, *www.falseclaimsact.com* (geraadpleegd op 11 februari 2017).

7 K. Thomas et M. S. Schmidt, "Glaxo Agrees to Pay $3 Billion in Fraud Settlement", 2 July 2012, *New York Times*, *http://www.nytimes.com* (consulté le 11 février 2017).

8 False Claims Act Ressource Center, IRS Whistleblowers Lawyers, *www.falseclaimsact.com* (consulté le 11 février 2017).

De *Dodd-Frank Act* en de *IRS Whistleblower* zijn de bekendste wetten die louter vergoedingen betreffen.

Krachtens de *Dodd-Frank Act* kan de *U.S. Securities and Exchange Commission* (SEC), het Amerikaanse overheidsorgaan dat belast is met de reglementering van en het toezicht op de financiële markten[9], premies toekennen aan klokkenluiders die inlichtingen verstrekken die de regering in staat stellen meer dan 1 miljoen dollar te innen; die premies bedragen 10 à 30 % van het geïnde bedrag. Zoals het geval is voor de *False Claims Act* gaat het doorgaans om heel hoge bedragen.

Uit een recente zaak is gebleken dat de klokkenluiders de hun aangeboden premie niet altijd aanvaarden. Zo weigerde een voormalig kaderlid van Deutsche Bank, dat de SEC op de hoogte had gebracht van onregelmatigheden in de boekhouding van de Duitse bank, in augustus 2016 een vergoeding van meer dan 8 miljoen US-dollar, uit protest tegen het feit dat geen sancties werden genomen tegen de toplui van de bank[10].

Krachtens de *IRS Whistleblower Act* kan de *IRS Whistleblower Office* een premie schenken aan personen die de dienst specifieke en geloofwaardige informatie verstrekken over gevallen van fiscale fraude, op voorwaarde dat die informatie ertoe leidt dat belastingen, geldboetes, interesten of andere geldsommen worden geïnd die door de in opspraak gebrachte belastingplichtige worden betaald[11].

De wet voorziet in twee soorten vergoedingen. Als de belastingen, geldboetes, interesten en andere geldsommen meer bedragen dan twee miljoen dollar, kent de *IRS Office* 15 à 30 % van het geïnde bedrag toe, op voorwaarde dat, wanneer de zaak betrekking heeft op een individu, het bruto jaarinkomen van die persoon meer bedraagt dan 200 000 dollar[12]. Als één van die criteria niet is vervuld, kan de klokkenluider een premie ontvangen, die echter minder hoog is en door de *IRS*

Parmi les lois strictement indemnitaires, le *Dodd-Frank Act* et le *IRS Whistleblower Act* sont les plus connus.

Le *Dodd-Frank Act* permet à la *U.S. Securities and Exchange Commission* ("SEC"), l'autorité américaine de règlementation et de contrôle des marchés financiers[9], d'octroyer des primes aux lanceurs d'alerte lorsqu'ils fournissent des informations permettant au gouvernement de recouvrer plus de 1 million de dollars, à concurrence de 10 à 30 % de la somme recouvrée. Comme pour le *False Claims Act*, les sommes en jeux sont, en général, très importantes.

Au vu d'une affaire récente, il faut noter que les lanceurs d'alerte n'acceptent pas nécessairement la prime qui leur est proposée. Ainsi, un ancien cadre de la Deutsche Bank qui avait dénoncé à la SEC des irrégularités comptables de la banque allemande a refusé, en août 2016, une récompense de plus de huit millions de dollars, en signe de protestation contre l'absence de sanctions à l'encontre des hauts dirigeants de la banque[10].

L'*IRS Whistleblower Act* permet à l'*IRS Whistleblower Office* d'accorder une prime aux personnes qui lui transmettent des informations spécifiques et crédibles sur des cas de fraude fiscale, à la condition que ces informations permettent d'aboutir à la collecte de taxes, pénalités, intérêts ou autres sommes d'argent à charge du contribuable dénoncé[11].

La loi prévoit deux types de récompenses. Si les taxes, pénalités, intérêts et autres sommes d'argent en jeu excèdent deux millions de dollars, l'IRS Office accorde entre 15 et 30 % de la somme collectée, à la condition que, lorsque l'affaire concerne un individu, le revenu brut annuel de cette personne soit supérieur à 200 000 dollars[12]. Si l'un de ces critères n'est pas satisfait, le lanceur d'alerte peut recevoir une prime, mais celle-ci est moindre et est laissée à la discrétion de l'IRS

9 In België zijn de reglementering van de financiële markten en het toezicht op de werking ervan toevertrouwd aan de Nationale Bank van België (NBB), die verantwoordelijk is voor de microprudentiële, systemische en macroprudentiële controle, en aan de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA), die toeziet op de naleving van de gedragsregels waaraan de financiële tussenpersonen onderworpen zijn en op de bescherming van de consumenten in de financiële sector.

10 "*Un lanceur d'alerte refuse une récompense de plusieurs millions de dollars*", Trends-Tendances, 19 augustus 2016, beschikbaar op de website *http://trends.levif.be* (geraadpleegd op 22 augustus 2016).

11 "*Whistleblower – Informant Award*", *www.irs.gov* (Page Last Reviewed or Updated: 12-Jan-2017).

12 Internal Revenue Code (IRC) Section 7623(b) – Whistleblower Rules.

9 Les missions de règlementation et de contrôle des marchés financiers sont dévolues, en Belgique, à la Banque Nationale Belge (BNB), responsable du contrôle microprudentiel, systémique et macroprudentiel, et à la Financial Services and Markets Authority (FSMA), responsable du respect des règles de conduite par les intermédiaires financiers et de la protection des consommateurs dans le secteur financier.

10 "Un lanceur d'alerte refuse une récompense de plusieurs millions de dollars", Trends-Tendances, 19 août 2016, disponible sur le site *http://trends.levif.be* (consulté le 22 août 2016).

11 "Whistleblower – Informant Award", *www.irs.gov* (Page Last Reviewed or Updated: 12-Jan-2017).

12 Internal Revenue Code (IRC) Section 7623(b) – Whistleblower Rules.

Office zelf wordt bepaald. Bovendien kan de aanbrenger de uitkomst van zijn klacht niet aanvechten bij de fiscale rechtbanken, terwijl dat in het eerste geval wel mogelijk is[13].

B. **Het Franse recht**

Over het klokkenluiden is in Frankrijk heel wat sectorale wetgeving uitgewerkt[14]. Die wetgeving is er gekomen in de nasleep van grote schandalen die veel persaandacht kregen, zoals de zaak-Mediator, de zaak-Jérôme Kerviel of de glycolether-zaak[15].

Frankrijk toonde zich aanvankelijk zeer terughoudend omtrent de vergoeding van klokkenluiders, omdat het vreesde dat economische stimuli zouden leiden tot lasterlijke aangiftes[16]. Het dient gezegd dat dergelijke aangiftes in Europa in een slecht daglicht staan, omdat ze vaak aanleunen bij verklikking, die doet herinneren aan tragische gebeurtenissen tijdens de Tweede Wereldoorlog.

De kogel was echter door kerk met de "*loi (ordinaire) relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique"*[17], ook "*loi-Sapin 2*" genoemd, en de "*loi organique relative à la compétence du Défenseur des droits pour l'orientation et la protection des lanceurs d'alerte"*[18], beide door de Franse Assemblée Nationale aangenomen op 8 november 2016.

De Franse Conseil constitutionnel mag dan wel, in zijn twee beslissingen van 8 december 2016[19], de beschermings- en proceduremaatregelen in verband met het klokkenluiden hebben gevalideerd, toch wees die

13 Internal Revenue Code (IRC) Section 7623(a) – Informant Claims Program.

14 *Loi n° 2013-316 du 16 avril 2013 relative à l'indépendance de l'expertise en matière de santé et d'environnement et à la protection des lanceurs d'alerte,* JORF nr. 0090 van 17 april 2013; *loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière,* JORF nr. 0284 van 7 december 2013; *loi du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique,* JORF nr. 0238 van 12 oktober 2013.

15 N.-M. Meyer, "*L'alerte éthique ou whistleblowing en France*", Rapport 2012 à Transparency International, beschikbaar op de website van Transparency France (geraadpleegd op 16 november 2016).

16 Zie *Conseil d'État, Le droit d'alerte: signaler, traiter, protéger. La Documentation française,* 2016, blz. 76.

17 Wet nr. 2016-1691 van 9 december 2016 "*relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique*", JORF nr. 0287 van 10 december 2016.

18 Organieke wet nr. 2016-1690 van 9 december 2016 "*relative à la compétence du Défenseur des droits pour l'orientation et la protection des lanceurs d'alerte*", JORF nr. 0287 van 10 december 2016.

19 *Conseil constitutionnel français*, beslissing nr. 2016-740 DC en beslissing nr. 2016-741 DC.

Office. De plus, le dénonciateur ne peut pas contester l'issue de sa plainte devant les juridictions fiscales alors que tel est le cas dans le premier cas de figure[13].

B. **Situation en droit français**

Le lancement d'alerte fait l'objet de plusieurs législations sectorielles en France[14]. Ces législations font suite à de grands scandales médiatiques, tels que l'affaire du Mediator, l'affaire Jérôme Kerviel ou encore l'affaire des éthers de glycol[15].

Craignant que la mise en place d'incitants économiques n'encourage les dénonciations calomnieuses, la France s'est d'abord montrée très frileuse à l'idée de rémunérer les lanceurs d'alerte[16]. Il est vrai que la dénonciation n'a pas bonne presse en Europe où elle est fréquemment rapprochée de la délation, laquelle fait ressurgir les tragiques événements de la seconde guerre mondiale.

Le pas a toutefois été franchi au travers de la *Loi (ordinaire) relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique*[17], dite "Sapin 2" et de la *Loi organique relative à la compétence du Défenseur des droits pour l'orientation et la protection des lanceurs d'alerte*[18], toutes deux adoptées le 8 novembre 2016 par l'Assemblée nationale.

Si le Conseil constitutionnel a validé, dans ses deux décisions du 8 décembre 2016[19], les mesures de protection et de procédure relatives au lancement d'alerte, il a précisément déclaré inconstitutionnelles celles relatives

13 Internal Revenue Code IRC Section 7623(a) – Informant Claims Program.

14 Loi n° 2013-316 du 16 avril 2013 relative à l'indépendance de l'expertise en matière de santé et d'environnement et à la protection des lanceurs d'alerte, JORF n° 0090 du 17 avril 2013; loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, JORF n° 0284 du 7 décembre 2013; loi du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique, JORF n° 0238 du 12 octobre 2013.

15 N.-M. Meyer, "L'alerte éthique ou whistleblowing en France", Rapport 2012 à Transparency International, disponible sur le site Internet de Transparency France (consulté le 16 novembre 2016).

16 Voir Conseil d'État, Le droit d'alerte: signaler, traiter, protéger, La Documentation française, 2016, p. 76.

17 Loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, JORF n°0287 du 10 décembre 2016.

18 Loi organique n° 2016-1690 du 9 décembre 2016 relative à la compétence du Défenseur des droits pour l'orientation et la protection des lanceurs d'alerte, JORF n° 0287 du 10 décembre 2016.

19 Conseil constitutionnel français, décision n° 2016-740 DC et décision n° 2016-741 DC.

Raad op de ongrondwettelijkheid van de maatregelen inzake financiële steun die de klokkenluider kan worden geboden door de *Défenseur des Droits* (enig artikel van de organieke wet en artikel 14 van de gewone wet)[20]. De reden hiervoor ligt echter niet in het financieringsprincipe, maar in de bevoegdheidsuitbreiding als gevolg daarvan ten aanzien van de *Défenseur des Droits;* het zou niet stroken met de taken inzake eerbiediging van de rechten en vrijheden van die instantie. Dat standpunt is echter betwistbaar, aangezien de uitoefening van een recht of een vrijheid noodzakelijkerwijze kosten met zich brengt voor de persoon die dat recht uitoefent, de persoon tegen wie het recht wordt uitgeoefend dan wel de Staat die er de uitvoering van waarborgt.

C. **Het Europese recht**

De melding van inlichtingen is een gebruikelijke praktijk als het gaat om de bestrijding van financiële criminaliteit. Zo voorziet artikel 32 van de Verordening Marktmisbruik[21] in de mogelijkheid van financiële stimulansen voor personen die, ongeacht hun arbeidsverhouding, melding maken van inbreuken op de verordening.

Aan de toekenning van dergelijke stimulansen zijn vier voorwaarden verbonden. De eerste drie voorwaarden hebben betrekking op de inlichtingen, die moeten zijn: i) belangrijk, ii) nieuw en iii) resulteren "in het opleggen van een administratieve sanctie of een strafrechtelijke sanctie of het nemen van een andere administratieve maatregel vanwege een inbreuk op deze verordening". De laatste voorwaarde heeft betrekking op de hoedanigheid van de informant en vereist dat die "niet reeds andere wettelijke of contractuele verplichtingen [heeft] om dergelijke informatie te melden" (*reporting obligation*). In het Belgische recht denke men aan de ambtenaren die krachtens artikel 29 van het Wetboek van strafvordering verplicht zijn "dadelijk bericht te geven" aan de procureur des Konings over de misdaden en wanbedrijven waarvan zij in de uitoefening van hun ambt kennis krijgen.

Voorts heeft het Europees Parlement in 2015 de aandacht van de Europese Commissie gevestigd op het voorbeeld van de *Dodd-Frank Act* in de Verenigde Staten, die eerder in deze nota aan bod is gekomen en

[20] Artikel 14 bepaalt de nadere regels volgens welke, overeenkomstig punt 1° van het enig artikel van de wet, de *Défenseur des droits* in sommige gevallen financiële steun of financiële hulp aan een klokkenluider kan verlenen.

[21] Verordening (EU) nr. 596/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende marktmisbruik (Verordening marktmisbruik) en houdende intrekking van Richtlijn 2003/6/EG van het Europees Parlement en de Raad en Richtlijnen 2003/124, 2003/125/EG en 2004/72/EG van de Commissie (PB L 173 van 12.6 2014, blz. 1).

au soutien financier pouvant être apporté au lanceur d'alerte par le Défenseur des droits (article unique de la loi organique et article 14 de la loi ordinaire)[20]. La raison ne réside cependant pas dans le principe du financement, mais dans l'extension de compétences que cela emporte vis-à-vis du Défenseur des droits, qui ne cadrerait pas avec les missions de respect des droits et libertés de cette figure. Cette position est toutefois discutable dès lors que l'exercice d'un droit ou d'une liberté a nécessairement un coût, que ce soit pour la personne qui l'exerce, pour celle contre qui il s'applique, ou pour l'État qui en assure la mise en œuvre.

C. **Situation en droit européen**

Le signalement d'informations est une pratique courante dans le domaine de la lutte contre la criminalité financière. En particulier, l'article 32 du règlement relatif aux abus de marché[21] autorise l'octroi d'incitations financières aux personnes, indépendamment de leur relation de travail, qui signalent des violations du règlement.

L'octroi de tels incitants est soumis à quatre conditions. Les trois premières conditions ont trait aux informations, qui doivent être i) pertinentes; ii) nouvelles et iii) amener à infliger une sanction administrative ou pénale ou à prendre une autre mesure administrative pour cause de violation du règlement. La dernière condition concerne la qualité de l'informateur et exige qu'il ne soit pas soumis à d'autres obligations légales ou contractuelles préexistantes de communiquer de telles informations (*reporting obligation*). En droit belge, on pense aux fonctionnaires publics qui, en vertu de l'article 29 du Code d'instruction criminelle, sont tenus de "donner avis sur-le-champ" au procureur du Roi des crimes et délits découverts dans l'exercice de leurs fonctions.

En 2015, le Parlement européen a, par ailleurs, attiré l'attention de la Commission européenne, sur l'exemple du *Dodd-Frank Act* des États-Unis que nous avons vu plus haut, "qui rémunère les lanceurs d'alerte lorsqu'ils

[20] L'article 14 prévoit les modalités selon lesquelles, conformément au 1° de l'article unique de la loi organique, le Défenseur des droits peut accorder, dans certains cas, une aide financière ou un secours financier à un lanceur d'alerte.

[21] Règlement (UE) n° 596/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 sur les abus de marché (règlement relatif aux abus de marché) et abrogeant la directive 2003/6/CE du Parlement européen et du Conseil et les directives 2003/124/CE, 2003/125/CE et 2004/72/CE de la Commission (JO L 173 du 12.6 2014, p. 1).

"die klokkenluiders beloont voor het leveren van originele informatie aan de autoriteiten en hen beschermt tegen rechtsvervolging en ontslag, waarbij niet uit het oog mag worden verloren dat zo'n beloning geen stimulans mag zijn om gevoelige bedrijfsinformatie openbaar te maken"[22]. Het Parlement stelt in dat kader voor "om een onafhankelijk Europees orgaan op te richten dat deze informatie verzamelt en onderzoeken voert, alsook een gemeenschappelijk pan-Europees klokkenluidersfonds, dat klokkenluiders passende financiële steun biedt, die beide worden gefinancierd met een heffing op een deel van het teruggevorderde geld of van de opgelegde boetes"[23].

D. **Het Belgische recht**

Klokkenluiders vergoeden is in België dan wel haast een taboe, maar dat neemt niet weg dat het in strafzaken in het kader van de bijzondere opsporingsmethoden (BOM) gebruikelijk is. Het koninklijk besluit van 6 januari 2011 biedt de mogelijkheid "gunsten" toe te kennen aan de informanten die aan de politie relevante informatie verstrekken. Die gunsten nemen soms de vorm aan van een geldsom, die wordt berekend op basis van wettelijke criteria en een intern bepaalde matrix. Hoewel de wet er niet uitdrukkelijk in voorziet, kunnen dergelijke voordelen in bepaalde gevallen ook worden toegekend aan informanten die niet tot het "milieu" behoren.

Zoals in het Amerikaanse recht wordt het financiële voordeel op het einde toegekend, als de inlichtingen werden nagegaan en ze een veroordeling mogelijk hebben gemaakt. Het gaat dus geenszins om inlichtingen "kopen", zoals onlangs nog in Duitsland en Denemarken is gebeurd met bepaalde gegevens uit de *Panama Papers*. Anders dan in het Amerikaanse recht is de gedachte achter de toekenning van een financieel voordeel niet zozeer de aangever te vergoeden, maar wel ervoor zorgen dat de banden met een "milieu waar men beter uit wegblijft" definitief worden doorgeknipt.

[22] Resolutie van het Europees Parlement van 25 november 2015 over fiscale rulings en andere maatregelen van vergelijkbare aard of met vergelijkbaar effect (2015/2066(INI)), (TAXE 1), blz. 42, punt 145.

[23] *Ibidem*.

fournissent aux autorités des informations dignes de foi et les protège contre les poursuites judiciaires et la perte d'emploi, étant entendu que cette rémunération ne doit pas inciter à la publication d'informations commerciales sensibles"[22]. Le Parlement propose dans ce cadre "la création d'un organisme européen indépendant chargé de recueillir ces informations et de mener des enquêtes ainsi que d'un fonds commun pan-européen pour les lanceurs d'alerte, afin de veiller à ce que les lanceurs d'alerte reçoivent une assistance financière suffisante, cet organisme et ce fonds étant financés par un prélèvement d'un prorata des fonds recouvrés ou des amendes imposées"[23].

D. **Situation en droit belge**

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

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

[22] Résolution du Parlement européen du 25 novembre 2015 sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (2015/2066(INI)) (TAXE 1), p. 42, point 145.

[23] *Ibidem*.

BIJLAGE 6.

ANTIGOON – NOTA DD 2 MAART 2017 – *VAN DE HEREN BOURGEOIS EN DELANOTE*

Geregeld rijst de vraag of de belastingadministratie zich op onwettig of onregelmatig verzamelde bewijselementen mag baseren om belasting na te vorderen en in voorkomend geval bestuurlijke sancties op te leggen.

Die vraag verwijst in de eerste plaats naar de zogeheten Antigoon-rechtsleer, die aanvankelijk met betrekking tot strafzaken tot stand is gekomen.

Rechtspraak en Antigoon-wetgeving in strafzaken

Sinds zijn Antigoon-arrest van 14 oktober 2003 (P.03 0762.N.) geeft het Hof van Cassatie aan dat een onregelmatig bewijs slechts in bepaalde omstandigheden door de strafrechter mag worden afgewezen.

Dus zelfs als bewijselementen onregelmatig zijn verkregen, mag de rechter er in principe rekening mee houden om zijn beslissing te staven (ook wanneer de onregelmatigheid werd begaan door gezagsdragers), tenzij:

— een op straffe van nietigheid opgelegde regel is geschonden (een dergelijke regel is zeldzaam in de thans vigerende strafwetgeving);

— de onregelmatigheid van het bewijs de betrouwbaarheid ervan heeft aangetast;

— het gebruik van het onregelmatig verkregen bewijs het recht op een eerlijk proces van de vervolgde persoon onherroepelijk heeft geschonden.

Het Grondwettelijk Hof heeft het niet noodzakelijk geacht de Antigoon-redenering te kwalificeren als strijdig met de grondwettelijke bepalingen die onder zijn toezicht staan (GwH, 22 december 2010, arrest 158/2010).

Aangaande het vraagstuk van het recht op een eerlijk proces heeft het Hof van Cassatie er in zijn rechtspraak eveneens op gewezen dat de rechter met allerhande (niet cumulatieve) criteria rekening mag houden om in dat opzicht een beslissing te nemen:

— de al dan niet opzettelijke aard van de begane onwettigheid bij het verkrijgen van het bewijs;

ANNEXE 6.

ANTIGONE – NOTE DU 2 MARS 2017 – *DE MM. BOURGEOIS ET DELANOTE*

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

Cette question renvoie tout d'abord à la dite doctrine "Antigone", développée initialement en matière pénale.

La jurisprudence et la loi "Antigone" en matière pénale

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

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

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

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

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

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

Concernant la question du droit au procès équitable, la Cour de cassation a également indiqué, au travers de sa jurisprudence, que le juge peut tenir compte de différents critères (non cumulatifs) pour prendre une décision à cet égard:

— le caractère intentionnel ou non de l'illégalité commise dans l'obtention de la preuve;

— het feit dat het misdrijf de begane onregelmatigheid zonder meer overtreft; in dat verband wijst het Hof van Cassatie erop dat het meer bepaald raadzaam is dat de rechter rekening houdt met de ernst van het misdrijf dat door het onregelmatig verkregen bewijs aan het licht is gebracht, alsook met het feit of de onregelmatige handeling al dan niet is begaan door de vervolgende overheid zelf;

— het feit dat het onregelmatig verkregen bewijs slechts betrekking heeft op een materieel element dat het bestaan van het misdrijf aantoont;

— het feit dat de begane onwettigheid geen impact heeft op het recht dat of op de vrijheid die door de geschonden norm wordt beschermd;

— de louter vormelijke aard van de begane onregelmatigheid.

De "proportionaliteitsanalyse" die de rechter moet maken, is belangrijk. In zijn analyse moet de rechter het openbaar belang van de vervolging van de misdrijven en van de bestraffing van de plegers afwegen tegen het persoonlijk belang dat de rechtzoekende erbij heeft dat de jegens hem verzamelde bewijsstukken regelmatig zijn verzameld.

In 2013 heeft de wetgever besloten die rechtspraak te verankeren in de inleidende titel van het Wetboek van strafvordering, meer bepaald in artikel 32.

In het raam van de hem ter beoordeling voorgelegde feitelijke omstandigheden heeft het *Europees Hof voor de Rechten van de Mens* zich niet tegen de toepassing van die Antigoon-rechtspraak verzet. Uit twee arresten – het ene van 28 juli 2009 (in de zaak *Lee Davies vs. België,* verzoekschrift nr. 18704/05), het andere, veel recenter, van 31 januari 2017 (in de zaak *Kalnénienė vs. België*, verzoekschrift nr. 40233/07, over in strafzaken verzamelde bewijzen bij een door de politie uitgevoerde huiszoeking die de draagwijdte van het door de onderzoeksrechter afgegeven bevel overschrijdt) – blijkt dat het Europees Hof in Straatsburg niet van oordeel is dat het gebruik, bij strafrechtelijke beteugeling, van onregelmatig verkregen bewijzen noodzakelijkerwijze indruist tegen de vereisten van het recht op een eerlijk proces.

Volgens het Hof waarborgt artikel 6 weliswaar het recht op een eerlijk proces, maar regelt het niet de ontvankelijkheid van de bewijzen op zich, een aangelegenheid die in hoofdzaak onder het intern recht ressorteert. Het Hof dient te onderzoeken of de procedure, met inbegrip van de manier waarop de bewijselementen zijn verzameld, *in zijn geheel* eerlijk is verlopen. Dat houdt in dat men de onwettigheid onderzoekt die met het

— la gravité de l'infraction pénale qui serait sans commune mesure avec l'irrégularité commise; dans ce cadre, la Cour de cassation indique qu'il convient notamment pour le juge de prendre en compte la gravité de l'infraction révélée par la preuve irrégulière et le fait que l'autorité qui poursuit a ou non posé elle-même l'acte irrégulier;

— le fait que la preuve irrégulière ne concerne qu'un élément matériel de l'existence de l'infraction;

— l'absence d'impact de l'illégalité commise sur le droit ou la liberté protégé par la norme violée;

— le caractère purement formel de l'irrégularité commise.

L'analyse de "proportionnalité" que doit faire le juge est importante. Le juge doit mettre en balance, dans son analyse, l'intérêt public à la poursuite des infractions et à la sanction de leurs auteurs avec l'intérêt personnel du justiciable à ce que les preuves à son encontre soient recueillies régulièrement.

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

La *Cour européenne des droits de l'homme*, dans les circonstances de fait qui lui ont été soumises pour appréciation, ne s'est pas opposée à l'application de cette jurisprudence Antigone. Deux arrêts, l'un daté du 28 juillet 2009 (en cause *Lee Davies c/ Belgique,* req. n° 18704/05), l'autre, beaucoup plus récent, daté du 31 janvier 2017 (en cause *Kalnénienė c. Belgique*, req. n° 40233/07, relatif à des preuves recueillies en matière pénale au terme d'une perquisition réalisée par la police en dehors des limites du mandat émis par le juge d'instruction), témoignent de ce que la Cour européenne de Strasbourg ne juge pas que l'utilisation, en matière de répression pénale, de preuves obtenues de manière irrégulière serait nécessairement contraire aux exigences du droit à un procès équitable.

Selon la Cour, si l'article 6 garantit le droit à un procès équitable, il ne règlemente pas pour autant l'admissibilité des preuves en tant que telles, matière qui relève au premier chef du droit interne. Elle doit examiner si la procédure, y compris la manière dont les éléments de preuve ont été recueillis, a été équitable *dans son ensemble*, ce qui implique l'examen de l'illégalité qui caractérise l'obtention des preuves et, dans le cas où

verkrijgen van de bewijzen gepaard is gegaan, alsook, ingeval een ander door het Verdrag beschermd recht is geschonden, de aard van die schending. Om uit te maken of de procedure in zijn geheel eerlijk is verlopen, dient de vraag te worden gesteld of de rechten van de verdediging in acht zijn genomen: heeft de betrokkene de mogelijkheid gehad de authenticiteit van het bewijselement ter discussie te stellen en zich tegen het gebruik ervan te verzetten? Voorts moet acht worden geslagen op de kwaliteit van het bewijselement, met inbegrip van de vraag of de omstandigheden waarin het is verzameld, de betrouwbaarheid of de juistheid ervan in het gedrang kunnen brengen. Hier dient voor elk geval afzonderlijk een afweging te worden gemaakt op basis van de feitelijke elementen[24].

Bovendien druist het toelaten van bewijzen in strijd met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (het recht op inachtneming van het privé en het gezinsleven) *op zich* niet in tegen de vereisten inzake het recht op een eerlijk proces zoals gewaarborgd bij artikel 6 van voormeld Verdrag. In de zaak *Kalnéniené vs. België* heeft het Hof weliswaar de schending van voormeld artikel 8 bevestigd, maar heeft het niet gemeend te moeten concluderen dat artikel 6, § 1 (dat het recht op een eerlijk proces bekrachtigt) dientengevolge werd geschonden.

Met betrekking tot de samenlezing van het voormelde artikel 8 met artikel 13 van het voormelde Verdrag (inzake het recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel) meende de eisende partij in de zaak *Kalnéniené vs. België* dat haar geen daadwerkelijk rechtsmiddel ter beschikking stond om het nadeel te herstellen dat zij had geleden door de schending van haar recht op de inachtneming van haar privéleven en haar woning (een schending die wel degelijk werd vastgesteld en bevestigd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens). Zelfs bij samenlezing van de voormelde artikelen kwam het Hof op grond van de hem voorlegde feitelijke elementen tot het besluit dat het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden niet werd

[24] In het arrest *Kalnéniené vs. België* merkt het Hof op dat de omstandigheden waarin de bestreden bewijselementen zijn verzameld, op geen enkele manier de betrouwbaarheid of de juistheid ervan in het gedrang brengen. De eisende partij heeft de verzamelde elementen en de vaststellingen voor drie graden van aanleg kunnen betwisten en zich tegen het gebruik ervan kunnen verzetten. De veroordeling van de eisende partij stoelt bovendien op nog andere bewijselementen dan die welke zijn verkregen tijdens de bestreden huiszoeking (paragraaf 16 hierboven). Overigens leidt niets tot het besluit dat de beoordeling door de interne rechtbanken willekeurig of kennelijk onredelijk is geweest, of dat de rechten van verdediging van de eisende partij niet genoegzaam in acht zouden zijn genomen. Het Hof is dan ook van mening dat de in de zaak van de eisende partij gevoerde procedure, in zijn geheel beschouwd, niet strijdig is geweest met de vereisten van een eerlijk proces, in zoverre er geen schending is geweest van artikel 6, § 1, van het Verdrag.

se trouve en cause la violation d'un autre droit protégé par la Convention, de la nature de cette violation. Pour déterminer si la procédure dans son ensemble a été équitable, il faut se demander si les droits de la défense ont été respectés: la personne concernée s'est-elle vu offrir la possibilité de remettre en question l'authenticité de l'élément de preuve et de s'opposer à son utilisation. Il faut également prendre en considération la qualité de l'élément de preuve, y compris le point de savoir si les circonstances dans lesquelles il a été recueilli font douter de sa fiabilité ou de son exactitude. Un raisonnement au cas par cas doit être pratiqué en fonction des éléments factuels[24].

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

Quant à la combinaison de l'article 8 précité avec l'article 13 de la Convention (droit à un recours effectif) – le requérant, dans l'affaire *Kalnéniené c. Belgique* estimait ne pas avoir disposé d'un recours effectif pour faire redresser son grief tiré de la violation – bien établie et confirmée par la Cour européenne des droits de l'homme – de son droit au respect de la vie privée et de son domicile. Même par le biais de la combinaison des dispositions précitées, la Cour conclut que les éléments de fait qui lui sont soumis ne lui permettent pas de conclure à la violation de la Convention européenne des droits de l'homme. La Cour relève que la requérante ne précise pas quel type de redressement elle estime être approprié pour la perquisition illégale

[24] Dans l'arrêt *Kalnéniené c. Belgique,* la Cour relève que les circonstances dans lesquelles les éléments de preuve litigieux ont été recueillis ne font aucunement douter de leur fiabilité ou de leur exactitude. La requérante s'est vu offrir la possibilité de contester devant trois degrés de juridiction les éléments recueillis et les constatations faites et de s'opposer à leur utilisation. De plus, sa condamnation se fonde également sur d'autres éléments de preuve que ceux obtenus lors de la perquisition litigieuse (paragraphe 16, ci-dessus). Par ailleurs, rien ne permet de conclure que l'appréciation par les tribunaux internes ait été arbitraire ou manifestement déraisonnable, ou que les droits de la défense de la requérante n'aient pas été suffisamment respectés. Ainsi, la Cour estime que la procédure conduite dans l'affaire de la requérante, considérée dans son ensemble, n'a pas méconnu les exigences d'un procès équitable, de manière telle qu'il n'y a pas eu violation de l'article 6, § 1, de la Convention.

geschonden. Het Hof merkte op dat de eisende partij niet preciseerde welk soort van herstel zij passend achtte voor de onwettige huiszoeking in haar woning; zij heeft louter verzocht de bewijselementen die bij die huiszoeking werden verkregen, uit de debatten te weren (zulks impliceert volgens het Hof dat de verwerping van de onregelmatig vergaarde bewijzen niet de enige manier is om een dergelijke schending te herstellen). Bovendien geeft het Hof aan dat de eisende partij krachtens de Belgische wetgeving de regelmatigheid van de procedure had kunnen doen nagaan. Het Hof legt aldus een nauw verband tussen zijn hier gevolgde redenering inzake het recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel, in samenlezing met het recht op inachtneming van het privéleven en van de woning, en de redenering die het heeft gevolgd inzake het recht op een eerlijk proces: uit het oogpunt van artikel 6 van het voormelde Verdrag meende het Hof dat de vereisten inzake het recht op een eerlijk proces in dit geval niet noodzakelijk impliceerden dat de bij de huiszoeking verkregen bewijselementen uit de debatten moesten worden geweerd, noch dat de tegen de eisende partij ingestelde vervolging onontvankelijk was. De eisende partij beschikte trouwens nog over een andere manier om de schending te doen herstellen: op grond van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek had zij namelijk een rechtsvordering tegen de Staat kunnen indienen tot herstel van het door de omstreden huiszoeking berokkende nadeel. Deze herstelwijze werd door het Europees Hof in dit geval voldoende geacht.

Aldus meent het Hof dat de samenlezing van het recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel als bedoeld bij artikel 13 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden en het recht op de inachtneming van het privéleven en de woning als bedoeld bij artikel 8 van voormeld Verdrag, niet in alle omstandigheden (alle gevallen moeten individueel worden geanalyseerd) een afdoende grond is om onregelmatig vergaarde bewijselementen systematisch uit de strafrechtelijke (en fiscale?) debatten te weren. De zogenaamde Belgische "Antigoon-redenering" vormt volgens het Hof van Straatsburg op zich geen schending van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden.

Ter verduidelijking van de draagwijdte van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens te Straatsburg wordt verwezen naar een uittreksel uit het gezamenlijke gelijklopende standpunt van de rechters Karakas en Turkovic: "*nous sommes d'accord pour dire que l'article 6 "ne réglemente pas l'admissibilité des preuves en tant que telle, matière qui dès lors relève au premier chef du droit interne (…). (…) nous n'allons pas jusqu'à dire qu'un procès ne peut être qualifié d'"équitable" lorsqu'a été admise*

à son domicile; elle s'est bornée à demander que les éléments de preuve obtenus au cours de la perquisition soient écartés des débats (ce qui présuppose que le rejet des preuves irrégulièrement recueillies n'est pas, dans l'esprit de la Cour, le seul mode de redressement de pareille violation). Au surplus, la Cour indique qu'en vertu de la législation belge, la requérante a pu faire contrôler la régularité de la procédure. La Cour lie étroitement son raisonnement relatif ici au droit au recours effectif combiné au droit au respect de la vie privée et du domicile avec celui qu'elle a tenu à propos du droit au procès équitable: sous l'angle de l'article 6 de la Convention, la Cour a estimé que les exigences du droit à un procès équitable ne commandaient pas, en l'espèce, l'écartement des débats des éléments de preuve obtenus lors de la perquisition ni l'irrecevabilité des poursuites entamées contre la requérante. Un autre mode de redressement – considéré comme suffisant par la Cour européenne, en l'espèce – était d'ailleurs à disposition du requérant, à savoir une action en réparation contre l'État sur pied de l'article 1382 du Code civil (pour réparer le dommage causé par la perquisition litigieuse).

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

La portée de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme de Strasbourg se clarifie en citant un passage de l'opinion concordante commune aux juges Karakas et Turkovic: "*nous sommes d'accord pour dire que l'article 6 "ne réglemente pas l'admissibilité des preuves en tant que telle, matière qui dès lors relève au premier chef du droit interne (…). (…) nous n'allons pas jusqu'à dire qu'un procès ne peut être qualifié d'"équitable" lorsqu'a été admise au cours de celui-ci une preuve obtenue en violation d'un droit*

au cours de celui-ci une preuve obtenue en violation d'un droit fondamental garanti par la Convention"[25]. Qua rechtspraak in dat verband is dit de stand van zaken. Dat is een belangrijke vaststelling, omdat het Hof van Justitie van de Europese Unie, zoals hierna wordt aangegeven, het kennelijk niet eens is met dat standpunt inzake de (equivalente) fundamentele rechten die zijn verankerd in het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie.

De jurisprudentiële omzetting van de "Antigoon-redenering" op fiscaal vlak

De vraag is gerezen hoe de Antigoon-redenering kan worden toegepast in fiscaalrechtelijke aangelegenheden. In dat verband kan een onderscheid worden gemaakt tussen twee gevallen, die tot evenzoveel vragen aanleiding geven.

— ten eerste rijst de vraag of men uit een strafrechtelijk dossier verkregen bewijselementen mag aanwenden voor fiscale doeleinden (navordering van belastingen), aangezien deze elementen onregelmatig werden verkregen ten aanzien van de vereisten inzake de strafrechtelijke procedureregels. Is de "Antigoon-wet" (artikel 32 van de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering) van die aard dat de bewijzen in kwestie tevens kunnen worden gehandhaafd om ze te gebruiken voor de navordering van belastingen? In het andere geval, waarin de "Antigoon-test" mislukt en de onregelmatig vergaarde bewijzen niet kunnen worden gebruikt voor de strafrechtelijke beteugeling, rijst de vraag of die bewijselementen wél kunnen worden aangevoerd om belastingen geldig na te vorderen, wanneer de belastingadministratie er kennis van heeft genomen nadat ze het strafdossier op regelmatige wijze heeft ingekeken.

— ten tweede rijst de vraag in hoeverre de "Antigoon-redenering" toepasbaar is op de fiscale procedure *sensu stricto*. Is het denkbaar dat (alle louter strafrechtelijke aspecten buiten beschouwing gelaten) onder bepaalde voorwaarden niet wordt overgegaan tot een annulatie van de belastingaanslag, hoewel er bepaalde fouten of onregelmatigheden zijn geweest bij het verkrijgen van bewijzen tijdens de administratieve controleprocedure? Aan welke criteria moet een belastingaanslag voldoen als hij gebaseerd is op illegaal verkregen bewijzen?

[25] Deze rechters hadden niettemin graag gezien dat de rechtspraak van het Hof van Straatsburg in de toekomst zou evolueren in de richting van de erkenning van minimumvoorschriften voor de ontvankelijkheid van de bewijzen die zijn verkregen in strijd met de bij het Verdrag gewaarborgde rechten. Volgens deze rechters zou het Hof aldus rekening moeten houden met de aard van het geschonden fundamentele recht, alsook met de aard van de eigenlijke schending.

fondamental garanti par la Convention"[25]. Tel est l'état de la jurisprudence à ce propos et cela est important car, comme cela est indiqué ci-après, la Cour de justice de l'Union européenne ne semble pas partager la position quant aux droits fondamentaux (équivalents) consacrés dans la Charte européenne des droits fondamentaux.

La transposition jurisprudentielle du raisonnement "Antigone" à la matière fiscale

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

— dans un premier temps, on se demande si l'on peut utiliser à des fins fiscales (redressement de l'impôt) des éléments de preuve puisés dans un dossier pénal, dès lors que ces éléments ont été irrégulièrement obtenus au regard des exigences posées par les règles de procédure pénale? La loi "Antigone" (art. 32 du titre préliminaire du Code d'instruction criminelle) est-elle de nature à "sauver" aussi les preuves en question, par effet de contagion, pour les besoins du redressement fiscal? A l'inverse, si le test "Antigone" n'est pas réussi, de manière telle que les preuves irrégulièrement recueillies ne sont pas utilisables aux fins de la répression pénale, ces éléments de preuve peuvent-ils être utilisés pour effectuer valablement un redressement fiscal, lorsque l'Administration fiscale en pris connaissance à la suite de la consultation régulière du dossier répressif?

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

[25] Ces juges plaident néanmoins pour une évolution future de la jurisprudence de la Cour de Strasbourg vers la reconnaissance de règles minimales de recevabilité des preuves obtenues en violation des droits garantis par la Convention. Ce faisant, la Cour devrait tenir compte, selon ces juges, de la nature du droit fondamental violé et de la nature de la violation elle-même.

Formeel gezien bevat de belastingwetgeving geen enkele bepaling over de gevolgen van het gebruik van onregelmatig verkregen bewijzen.

In zijn arrest van 22 mei 2015 (F.130077.n.), inzake BTW, heeft het Hof van Cassatie een zeer duidelijk standpunt ingenomen: het Hof heeft namelijk bevestigd dat de Antigoon-rechtspraak ook in fiscaalrechtelijke aangelegenheden geldig is. De onregelmatigheid betrof een rechtstreekse informatieaanvraag van de BBI aan een buitenlandse autoriteit (de Portugese administratie), terwijl de "bevoegde autoriteit" om zulke informatie op te vragen in het buitenland een andere (specifieke) cel is (namelijk de "Central Liaison Office"). Het Hof van beroep had in zijn arrest, dat voor het Hof van Cassatie werd betwist, aanvaard dat deze bewijselementen toch konden worden gebruikt voor het vaststellen van de verschuldigde belasting.

"De fiscale wetgeving bevat geen algemene bepaling die het gebruik verbiedt van onrechtmatig verkregen bewijs voor het vaststellen van een belastingschuld en zo, daartoe gronden aanwezig zijn, voor het opleggen van een verhoging of een boete", aldus het Hof van Cassatie. Derhalve meent het Hof dat "[h]et gebruik door de administratie van onrechtmatig verkregen bewijs dient te worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces".

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

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

La Cour de cassation a pris une position très claire en validant la jurisprudence Antigone en droit fiscal, dans un arrêt du 22 mai 2015 (F.13 0077.N.), rendu en matière de TVA. L'irrégularité en cause avait trait à une demande d'informations, adressée à une autorité étrangère (l'administration portugaise) par l'ISI, alors que c'est une autre cellule bien spécifique ("Central Liaison Office") qui est désignée comme "autorité compétente" pour solliciter de telles informations de l'étranger. L'arrêt de la Cour d'appel, attaqué devant la Cour de cassation, avait admis que ces éléments de preuve puissent néanmoins être pris en compte aux fins de la détermination de l'impôt dû.

Pour la Cour de cassation, "la législation fiscale ne contient aucune disposition générale interdisant l'utilisation d'une preuve obtenue illégalement pour déterminer la dette d'impôt et, s'il y a lieu, pour infliger un accroissement ou une amende". Dès lors, "l'utilisation par l'administration d'une preuve obtenue illégalement doit être appréciée à la lumière des principes de bonne administration et du droit à un procès équitable".

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

Om te beslissen of hij onregelmatig verkregen bewijzen moet verwerpen, moet de fiscaal rechter, naar het voorbeeld van de strafrechter, dus nagaan of één van de drie genoemde gevallen van toepassing is. Hij moet *in concreto* de belangen tegen elkaar afwegen. Deze afweging van het algemeen en het individueel belang moet zorgvuldig en op basis van de feiten ter zake gebeuren.

Minder dan een jaar na deze beslissing heeft het Hof van Cassatie zijn jurisprudentie genuanceerd: in een arrest van 19 januari 2016 (P. 15 0768.N) heeft het Hof namelijk een onderscheid aangebracht tussen de nietigheid van het bewijs en de niet-ontvankelijkheid van de vervolging. De zaak betrof een belastingsambtenaar die op basis van artikel 29 van het Wetboek van strafvordering een aangifte had gedaan bij de Procureur des Konings. Een dergelijke aangifte moet echter gebeuren door een daartoe door zijn gewestelijk directeur gemachtigd ambtenaar. Het bewijs daarvan kon hier niet worden geleverd. Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat de schending van artikel 29 van het Wetboek van strafvordering de ontvankelijkheid van de procedure in het gedrang brengt. Deze regel is immers een voorwaarde voor de ontvankelijkheid van de strafvordering. Het Hof brengt aldus een duidelijk onderscheid aan tussen de regels omtrent de toelaatbaarheid van het bewijs (waarvoor de "Antigoon-rechtspraak" op fiscaal vlak mag worden toegepast) en de regels die rechtstreeks de ontvankelijkheid van de procedure betreffen (waarvoor de "Antigoon-rechtspraak" op fiscaal vlak niet mag worden toegepast). Op 19 januari 2016 heeft het Hof dus bevestigd dat, wanneer regels van deze tweede categorie worden geschonden, de procedure onherstelbare schade oploopt. Hieruit volgt dat een belastingsaanslag nietig is wanneer hij voortvloeit uit een strafzaak waarbij de ontvankelijkheidsregels (met betrekking tot de procedure) zijn geschonden.

Tot slot heeft het Hof van Cassatie zeer recent, namelijk in een arrest van 4 november 2016 (F.15 0106.N), zijn "Antigoon-rechtspraak" op fiscaal vlak bevestigd. De zaak betrof een vraag om inlichtingen omtrent inkomstenbelasting: de inspecteur had van de belastingplichtige geëist dat die hem documenten zou toezenden en had hem bedreigd met een sanctie, hetgeen niet strookt met artikel 315 van de WIB 1992 ("zonder verplaatsing").

Uit de evolutie van de rechtspraak valt te concluderen dat, in fiscaalrechtelijke aangelegenheden, de toelaatbaarheid van onregelmatig verkregen bewijzen de regel wordt. De gevallen waarin een bewijs ontoelaatbaar is of wordt uitgesloten wegens de onregelmatige wijze waarop het is verkregen, worden dus uitzonderingen

Face à des preuves irrégulièrement recueillies, le juge fiscal doit donc, à l'instar de son homologue pénal, déterminer si l'on se trouve dans l'un des trois cas cités précédemment pour décider s'il convient de rejeter les preuves produites. Il doit procéder *in concreto* à une mise en balance des intérêts. Cette mise en balance de l'intérêt général et de l'intérêt individuel doit se faire de manière consciencieuse sur la base des faits de l'espèce.

Moins d'un an après cette décision, la Cour de cassation a nuancé sa jurisprudence dans un arrêt du 19 janvier 2016 (P.15 0768.N) en faisant une distinction entre la nullité de la preuve, d'une part, et l'irrecevabilité des poursuites, d'autre part. Dans cette affaire, il s'agissait d'une dénonciation faite par un fonctionnaire du fisc au Procureur du Roi sur pied de l'article 29 du Code d'instruction criminelle. Une telle dénonciation doit toutefois provenir d'un fonctionnaire autorisé par son directeur régional, ce qui ne pouvait être confirmé en l'espèce. La Cour de cassation a considéré que la violation de l'article 29 du Code d'instruction criminelle entachait la recevabilité de la procédure. Cette règle constitue en effet une exigence pour la recevabilité de l'action publique. Elle distingue ainsi nettement les règles relatives à l'admissibilité de la preuve (pour lesquelles l' "Antigone" fiscal jurisprudentiel peut s'appliquer) par rapport aux règles relatives directement à la recevabilité d'une procédure (pour lesquelles l'Antigone fiscal jurisprudentiel ne peut pas s'appliquer). La Cour confirme donc, le 19 janvier 2016, qu'en cas de violation de ces dernières, la procédure est définitivement viciée. Ceci implique que toute imposition fiscale qui résulterait d'une affaire pénale dont les règles de recevabilité (de la procédure) sont violées devrait être considérée comme nulle.

Enfin, très récemment, la Cour de cassation a confirmé sa jurisprudence fiscale "Antigone" dans un arrêt du 4 novembre 2016 (F.15 0106.N) (à propos d'une demande de renseignements en matière d'impôts sur les revenus par laquelle un contrôleur avait exigé du contribuable de lui faire parvenir des documents en le menaçant de sanction, contrairement aux conditions prévues – "sans déplacement" – par l'article 315 du CIR/92).

En conclusion de cette évolution jurisprudentielle générale, il apparaît que l'admissibilité en droit fiscal des preuves irrégulièrement recueillies devient la règle; les hypothèses d'inadmissibilité ou d'écartement d'une preuve pour cause d'irrégularité caractérisant sa collecte deviennent par là-même l'exception (exception

(die bovendien volgens sommige rechtscommentatoren zeldzaam of in de praktijk weinig plausibel zijn).

De rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie in verband met het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie

Een recent arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ, 17 december 2015, C-419/14, *WebMindLicenses*) lijkt volgens sommigen de hiervoor genoemde beginselen op de helling te zetten. Het gaat over de btw.

Het Hof van Justitie kreeg de vraag voorgelegd of een nationale belastingdienst, teneinde vast te stellen of er sprake is van misbruik inzake btw, gebruik mag maken van bewijzen die in een parallelle nog niet afgesloten strafprocedure (dus buiten het medeweten van de belastingplichtige om) zijn verkregen, bijvoorbeeld door telefoontaps en inbeslagname van e-mails. Volgens de Europese rechter verzet het recht van de Europese Unie zich niet tegen die mogelijkheid, op voorwaarde evenwel dat de door het Europees recht – en in het bijzonder door het Europees Handvest van de grondrechten – gewaarborgde rechten niet werden geschonden.

Op zich vormen telefoontaps en de inbeslagname van e-mails een inmenging in de uitoefening van het grondrecht dat de eerbiediging van het privéleven en het familie- en gezinsleven waarborgt. Dergelijke beperkingen mogen alleen plaatsvinden indien zij bij wet zijn vastgesteld en, met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel, indien zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan de door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang. Zij mogen dus niet verder gaan dan wat nodig is om de doelstellingen te halen, dat wil zeggen de juiste inning van de btw en de voorkoming van fraude[26]. Het gaat om beoordelingscriteria die vanouds worden gehanteerd – inclusief bij het Europees Hof voor de rechten van de mens – om te toetsen of dat soort grondrechten werd geëerbiedigd of geschonden.

Dan is er nog de vraag of, wanneer de belastingdienst bewijzen gebruikt die in een parallelle niet afgesloten strafprocedure zijn verkregen door middel van telefoontaps en de inbeslagname van e-mails, zulks in strijd is met het fundamentele recht op de eerbiediging van het privéleven en het familie- en gezinsleven. In dat verband doet het Hof de volgende uitspraken. Om te beginnen

[26] Bij gebrek aan een rechterlijke machtiging voorafgaand aan de uitvoering van de in het geding zijnde onderzoeksmaatregelen acht het Hof het nodig de waarborgen aan te scherpen en het bestaan na te gaan van de mogelijkheid om *a posteriori* te verzoeken om een rechterlijke controle op zowel de wettigheid als de noodzaak van de betrokken maatregelen.

dont certains commentateurs soulignent l'applicabilité peu fréquente ou plausible en pratique).

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

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

La Cour de justice était interrogée quant à la faculté, pour une administration fiscale nationale, d'utiliser, afin d'établir l'existence d'une pratique abusive en matière de TVA, des preuves obtenues dans le cadre d'une procédure pénale parallèle non encore clôturée, à l'insu de l'assujetti, au moyen, par exemple, d'interceptions de télécommunications et de saisies de courriers électroniques. Selon le juge européen, le droit de l'Union européenne ne s'oppose pas à cette possibilité, à condition néanmoins que les droits garantis par le droit de l'Union, en particulier la Charte européenne des droits fondamentaux, soient respectés.

En soi, les interceptions de télécommunications et les saisies de courriers électroniques constituent des ingérences dans l'exercice du droit fondamental au respect de la vie privée et familiale. De telles limitations ne peuvent avoir lieu que si elles sont prévues par la loi et si, dans le respect du principe de proportionnalité, elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union. Elles ne doivent donc pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs visant à assurer l'exacte perception de la TVA et à éviter la fraude[26]. Ces critères d'appréciation sont ceux que l'on retient traditionnellement – en ce compris au sein de la Cour européenne des droits de l'homme – pour évaluer le respect ou la violation de ce type de droits fondamentaux.

Quant à la question de savoir si l'utilisation par l'administration fiscale des preuves obtenues dans le cadre d'une procédure pénale parallèle non clôturée au moyen d'interceptions de télécommunications et de saisies de courriers électroniques, est contraire au droit fondamental au respect de la vie privée et familiale, la Cour effectue les appréciations suivantes.

[26] A défaut d'une autorisation judiciaire préalable à la mise en œuvre des mesures d'investigation en cause, la Cour estime nécessaire de resserrer les garanties et de vérifier l'existence de la possibilité de solliciter *a posteriori* un contrôle juridictionnel portant tant sur la légalité que sur la nécessité des mesures en question.

moet de wettelijke basis waarop de belastingdienst het gebruik van de betrokken bewijzen stoelt, voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn; die wettelijke basis moet immers een zekere bescherming bieden tegen een eventueel willekeurig optreden van voormelde dienst, wat mogelijk is door de reikwijdte van de inperking van de uitoefening van het in het geding zijnde grondrecht te omschrijven.

Wat vervolgens *de noodzaak van een dergelijk gebruik* betreft, vindt het Hof dat *met name moet worden beoordeeld of dat gebruik evenredig is met het nagestreefde doel*; daartoe moet worden nagegaan of alle noodzakelijke informatie niet had kunnen worden verkregen met onderzoeksmiddelen die een minder ernstige inbreuk impliceren op het in het geding zijnde grondrecht. Bij de beoordeling of een grondrecht al dan niet werd geschonden, vormt het evenredigheidsbeginsel dus een aanvulling op de beoordeling of er al dan niet een rechtsgrond voorhanden is.

Daarenboven moeten, vanuit het oogpunt van de *eerbiediging van de rechten van de verdediging*, "de adressaten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken, in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren" (beginsel van hoor en wederhoor).

In het licht van het *grondrecht op een doeltreffende voorziening in rechte* oordeelt het Hof dat de doeltreffendheid van de gewaarborgde rechterlijke toetsing vereist dat de rechterlijke instantie die de toetsing uitvoert, kan nagaan of de bewijzen waarop die beslissing is gegrond niet zijn verkregen en gebruikt op een manier die in strijd is met de het bij Unierecht gewaarborgde rechten.

Volgens het Hof van Justitie is *aan die vereiste voldaan* wanneer de rechterlijke instantie waarbij beroep is ingesteld tegen de beslissing van de belastingdienst om btw na te vorderen, gemachtigd is te controleren of *de bewijzen uit een parallelle nog niet afgesloten strafprocedure waarop deze beslissing steunt, in deze strafprocedure zijn verkregen in overeenstemming met de door het Unierecht gewaarborgde rechten*. Of op zijn minst moet die instantie zich ervan kunnen vergewissen, op basis van een toetsing die reeds door een strafgerecht werd verricht in een procedure op tegenspraak, dat deze bewijzen zijn verkregen in overeenstemming met dat recht.

Werd aan die vereiste niet voldaan en is het recht op een voorziening in rechte dus niet doeltreffend, of in geval van schending van een ander door het Unierecht gewaarborgd recht, moeten de bewijzen die

Tout d'abord, la *base légale qui permet l'utilisation des preuves en question par l'administration fiscale doit être suffisamment claire et précise, de manière telle qu'en définissant la portée de la limitation de l'exercice du droit fondamental en cause, elle offre une certaine protection contre d'éventuelles atteintes arbitraires de cette administration.*

Ensuite, quant à la *nécessité d'une telle utilisation*, la Cour juge qu*'il convient notamment d'apprécier le caractère proportionné par rapport au but poursuivi*, en recherchant si des moyens d'investigation moins attentatoires au droit fondamental en cause n'auraient pas permis d'obtenir toutes les informations nécessaires. Dans l'appréciation du respect ou non d'un droit fondamental, le principe de proportionnalité vient donc compléter l'appréciation de l'existence ou non d'une base légale.

Au surplus, du point de vue du *respect des droits de la défense*, les destinataires de décisions qui affectent de manière sensible leurs intérêts doivent être mis en mesure de faire connaître utilement leur point de vue quant aux éléments sur lesquels l'administration entend fonder sa décision (principe du contradictoire).

Au regard du *droit fondamental à un recours juridictionnel effectif*, la Cour juge que l'effectivité du contrôle juridictionnel garanti exige que la juridiction procédant au contrôle puisse vérifier si les preuves sur lesquelles cette décision est fondée n'ont pas été obtenues et utilisées en violation des droits garantis par le droit de l'Union.

Selon la Cour de justice, cette *exigence est satisfaite* si la juridiction saisie d'un recours contre la décision de l'administration fiscale procédant à un redressement de TVA est habilitée à contrôler que *les preuves provenant d'une procédure pénale parallèle non encore clôturée, sur lesquelles est fondée cette décision, ont été obtenues dans cette procédure pénale en conformité avec les droits garantis par le droit de l'Union* ou peut à tout le moins s'assurer, sur le fondement d'un contrôle déjà exercé par une juridiction pénale dans le cadre d'une procédure contradictoire, que lesdites preuves ont été obtenues en conformité avec ce droit.

Si cette *exigence n'est pas satisfaite* et, partant, le droit à un recours juridictionnel n'est pas effectif, ou en cas de violation d'un autre droit garanti par le droit de l'Union, les preuves obtenues dans le cadre de la

in de strafprocedure zijn verkregen en in de bestuurlijke fiscale procedure zijn gebruikt, buiten beschouwing worden gelaten en moet de aangevochten beslissing, die op deze bewijzen steunt, nietig worden verklaard indien zij als gevolg daarvan grondslag mist. Het Hof concludeert dan ook dat het de belastingdienst niet verboden is gebruik te maken van bewijzen die in een parallelle nog niet afgesloten strafprocedure zijn verkregen, bijvoorbeeld door telefoontaps en de inbeslagname van e-mails. Voorwaarde is wel dat, bij de verkrijging van deze bewijzen in deze strafprocedure en bij het gebruik ervan in de (fiscale) administratieve procedure, de door het Unierecht gewaarborgde rechten niet worden geschonden.

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

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

— *het gebruik door de belastingdiensten van de* door deze middelen verkregen *bewijzen* ook *door de wet toegestaan* en *noodzakelijk* was;

— overeenkomstig het *algemene beginsel van de inachtneming van de rechten van de verdediging*, de rechtsonderhorige in het kader van de administratieve procedure de kans heeft gekregen *van die bewijzen kennis te nemen* en erover *te worden gehoord*.

Zo is het Hof van Justitie van de Europese Unie van oordeel dat, als de nationale rechtsmacht vaststelt dat:

— de rechtsonderhorige niet de kans heeft gekregen *van die bewijzen kennis te nemen* en *te worden gehoord* of

— die bewijzen werden verkregen in het kader van de strafprocedure of werden gebruikt in het kader van de administratieve procedure met overtreding van artikel 7 van het Handvest (recht op eerbiediging van het privéleven en van het familie- en gezinsleven)…

… die rechtsmacht deze bewijzen terzijde moet schuiven en de beslissing moet vernietigen indien deze hierdoor ongegrond blijkt te zijn. Het zou met andere woorden niet mogelijk zijn in dit stadium tot een belangenafweging over te gaan.

Deze bewijzen moeten ook terzijde worden geschoven als deze rechtsmacht niet gemachtigd is om na te gaan of ze in het kader van de strafprocedure conform het Unierecht werden verkregen, of als ze zich er

procédure pénale et utilisées dans la procédure administrative fiscale doivent être écartées et la décision attaquée qui repose sur ces preuves doit être annulée si, de ce fait, celle-ci se trouve sans fondement. La Cour en conclut donc qu'il n'est pas interdit que l'administration fiscale puisse utiliser des preuves obtenues dans le cadre d'une procédure pénale parallèle non encore clôturée, au moyen, par exemple, d'interceptions de télécommunications et de saisies de courriers électroniques, à condition que l'obtention de ces preuves dans le cadre de ladite procédure pénale et l'utilisation de celles-ci dans le cadre de la procédure administrative (fiscale) ne violent pas les droits garantis par le droit de l'Union.

Il incombe donc à la juridiction nationale concernée de vérifier**:**

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

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

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

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

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

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

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

Ces preuves doivent, de même, être écartées si cette juridiction n'est pas habilitée à contrôler qu'elles ont été obtenues dans le cadre de la procédure pénale en conformité avec le droit de l'Union ou ne peut à tout le

minstens niet van kan vergewissen, op basis van een eerdere controle door een strafrechtbank in het kader van een procedure op tegenspraak, dat ze conform dat recht werden verkregen.

Volgens veel rechtscommentatoren leidt deze beslissing van het Hof van Justitie ertoe dat de Antigoon-redenering die wordt toegepast in fiscale aangelegenheden, in strijd is met het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

De standpunten en interpretaties in verband met de impact van dit arrest op de in België gangbare Antigoon-redenering in fiscale aangelegenheden zijn binnen de rechtsleer echter niet eensluidend, zodat er onzekerheid bestaat omtrent de toekomst van die regeling. Daar komt nog bij dat het Hof van Cassatie zijn Antigoon-rechtspraak inzake de ontvankelijkheid van onregelmatig verkregen bewijzen in fiscaalrechtelijke aangelegenheden heeft bevestigd in een arrest van 4 november 2016, dus na het voornoemde arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Hierbij kunnen heel wat vragen worden gesteld:

— moet voortaan ieder bewijselement eenvoudigweg ter zijde worden geschoven, wanneer het verkregen werd met overtreding van een grondrecht, ongeacht of die overtreding de belastingplichtige al dan niet schade heeft berokkend, en ongeacht enige afweging, zoals voorgestaan door de Antigoon-redenering?

— moet een onderscheid worden gemaakt naargelang de overtreding van een grondrecht bij het verzamelen van bewijselementen al dan niet uitgaat van de belastingdienst?

— volstaat het, om te voldoen aan de eis van het Hof van Justitie van de Europese Unie (en de Antigoon-regeling in fiscale aangelegenheden in overeenstemming te brengen met het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie), dat de doeltreffendheid wordt aangescherpt en versterkt van het tweede criterium dat het mogelijk maakt onregelmatig verkregen bewijzen te verwerpen, namelijk het criterium dat verband houdt met de beginselen van goed bestuur (verwerping van de bewijzen wanneer deze werden verkregen op een manier die zodanig in strijd is met wat mag worden verwacht van een correcte overheid, dat het gebruik ervan moet worden beschouwd als onaanvaardbaar in alle omstandigheden)? En volstaat het ook, zoals sommige rechtscommentatoren hebben benadrukt, moins s'assurer, sur le fondement d'un contrôle déjà exercé par une juridiction pénale dans le cadre d'une procédure contradictoire, qu'elles ont été obtenues en conformité avec ce droit.

Pour de nombreux commentateurs, cette décision de la Cour de justice rend le raisonnement "Antigone", appliqué en matière fiscale, incompatible avec la Charte européenne des droits fondamentaux.

Toutefois, les positions et interprétations quant à l'impact de cet arrêt sur le raisonnement fiscal "Antigone" pratiqué en Belgique ne sont pas convergentes, au sein de la doctrine, de manière telle qu'une insécurité caractérise désormais l'avenir de ce régime. D'autant plus que la Cour de cassation a réitéré sa jurisprudence "Antigone" relative à l'admissibilité des preuves irrégulières en droit fiscal par le biais d'un arrêt prononcé le 4 novembre 2016, c'est-à-dire postérieurement à l'arrêt précité de la Cour de justice de l'Union européenne.

De nombreuses questions se posent.

— tout élément de preuve doit-il désormais être écarté bonnement et simplement, dès lors qu'il a été obtenu en violation d'un droit fondamental, et ce, indépendamment de la question de savoir si cette violation cause ou non un dommage au contribuable ou de toute mise en balance telle que préconisée par le raisonnement "Antigone"?

— convient-il de faire des distinctions selon qu'une violation d'un droit fondamental, dans le cadre de la collecte d'éléments de preuve, est le fait ou non de l'administration fiscale?

— suffit-il, pour rencontrer l'exigence de la Cour de justice de l'Union européenne (et rendre le régime "Antigone" en matière fiscale compatible avec la Charte européenne des droits fondamentaux), que l'on resserre et renforce l'effectivité du second critère permet l'écartement des preuves irrégulièrement obtenues, à savoir celui lié aux principes de bonne administration (écartement des preuves lorsque celles-ci ont été obtenues d'une manière à ce point contraire à ce qui peut être attendu d'une autorité correcte que leur usage doit être considéré comme inacceptable en toutes circonstances)? Suffit-il encore, comme certains commentateurs ont pu le souligner, d'appliquer plus strictement les critères "Antigone" dégagés par la Cour de cassation, dont celui relatif au procès équitable qui se combine

de door het Hof van Cassatie naar voren geschoven Antigoon-criteria strikter na te leven, waaronder het criterium inzake een eerlijk proces, in combinatie met de doeltreffendheid van een onafhankelijke en onpartijdige gerechtelijke controle?

— hoe valt de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie te rijmen met die van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, die, behoudens een analyse geval per geval, de Antigoon-redenering lijkt te aanvaarden, minstens uit strafrechtelijk oogpunt en wat de overeenstemming ervan ten opzichte van het recht op een eerlijk proces betreft?

— moet, in een maximalistische visie zoals door sommigen wordt gesuggereerd, de impact van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak van de *WebMindLicenses* worden uitgebreid tot de ontvankelijkheid van het bewijs, niet alleen in fiscaalrechtelijke maar ook in strafrechtelijke aangelegenheden? Kan men het zich overigens veroorloven om strikter op te treden in fiscaalrechtelijke dan in strafrechtelijke aangelegenheden wat de ontvankelijkheid van de onregelmatig verkregen bewijzen betreft?

— moet, in een minimalistische visie, de impact van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak van de *WebMindLicenses* beperkt worden tot alleen btw, of tot alleen de fiscale aangelegenheden die worden gedekt door het recht van de Europese Unie (met uitsluiting dus van het belangrijkste onderdeel van de inkomstenbelasting), waarbij rekening dient te worden gehouden met het beperkte toepassingsdomein van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie?

— in welk stadium van de Antigoon-redenering speelt de evenredigheidsanalyse een rol? In het stadium van het onderzoek van de schending (of niet) van het fundamenteel recht, in het stadium van de gevolgen van een dergelijke schending voor de ontvankelijkheid van de bewijzen, of achtereenvolgens in de twee stadia?

— dient men, zoals sommigen, te stellen dat het recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel steviger wordt verankerd via het Europees Handvest van de grondrechten dan via het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens (wat extra bescherming zou rechtvaardigen van de aspecten die door het eigenlijke recht van de Europese Unie worden gedekt)?

Niettemin moet worden vastgesteld dat sommige bewijzen dan wel onregelmatig kunnen zijn verzameld (tegen de erop betrekking hebbende procedureregels in), maar dat zulks daarom nog geen ongerechtvaardigde aantasting van een internationaal verankerd

avec l'effectivité d'un contrôle judiciaire indépendant et impartial?

— comment combiner la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne avec celle de la Cour européenne des droits de l'homme, qui paraît admettre, sous réserve d'une analyse au cas par cas, le raisonnement "Antigone", du moins du point de vue du droit pénale et en ce qui concerne sa conformité par rapport au droit au procès équitable?

— dans une vision maximaliste, suggérée par certains, faut-il étendre l'impact de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne en cause *WebMindLicenses* à la question de l'admissibilité de la preuve non pas seulement en droit fiscal mais aussi en droit pénal? Incidemment, peut-on se permettre d'être plus strict en droit fiscal qu'en droit pénal pour l'admissibilité des preuves irrégulières?

— dans une vision minimaliste, faut-il limiter l'impact de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne en cause *WebMindLicenses* à la seule matière de la TVA, ou encore, aux seules matières fiscales couvertes par le droit de l'Union européenne (à l'exclusion donc de l'essentiel des impôts sur les revenus), et ce compte tenu du domaine d'application restreint de la Charte européenne des droits fondamentaux?

— à quel stade du raisonnement l'analyse de proportionnalité intervient-elle? Au stade de l'examen de la violation ou non du droit fondamental, à celui des conséquences d'une telle violation sur l'admissibilité des preuves, ou encore, aux deux stades successivement?

— doit-on considérer, comme le font certains, que le droit à un recours juridictionnel effectif est consacré de manière plus solide par la Charte européenne des droits fondamentaux quie par la Convention européenne des droits de l'homme (ce qui serait de nature à justifier un surcroît de protection pour ce qui est couvert par le droit de l'Union européenne à proprement parler)?

Encore faut-il constater que certaines preuves peuvent avoir été irrégulièrement recueillies (en contrariété par rapport aux règles de procédure y afférentes) sans pour autant qu'il s'ensuive une atteinte injustifiable à un droit fondamental internationalement consacré.

grondrecht is. De twee aangehaalde voorbeelden waarin het Hof van Cassatie gebruik heeft gemaakt van de – fiscaalrechtelijke – Antigoon-redenering, tonen aan dat een onregelmatigheid bij het verkrijgen van een bewijs niet noodzakelijk moet worden gelijkgesteld met de schending van een grondrecht. De vraag rijst dus of een onderscheid moet worden gemaakt naargelang van het soort regel dat wordt geschonden bij het verkrijgen of het gebruiken van het bewijs (al dan niet aantasting van een internationaal verankerd grondrecht).

Die vragen kunnen alleen door middel van een wet worden beantwoord.

Conclusies in de vorm van aanbevelingen

Een wet uitwerken en aannemen ter verankering van de zogeheten Antigoon-redenering (over de ontvankelijkheid van onregelmatig verzamelde bewijzen) in fiscale aangelegenheden, voor de twee volgende hypotheses:

— enerzijds, het gebruik voor fiscale doeleinden (navordering van de belasting) van de uit een strafdossier gelichte en in het raam van de strafrechtprocedure onregelmatig verkregen bewijselementen (o.a. impact van de strafrechtelijke Antigoon-wet op de vestiging van de belasting door de belastingadministratie);

— anderzijds, de toepassing van de Antigoon-redenering op de belastingprocedure *sensu stricto* (elke eigenlijke strafrechtelijke dimensie buiten beschouwing gelaten), meer bepaald de ontvankelijkheid van in het raam van de administratieve controleprocedure onregelmatig verkregen bewijzen.

Deze wet moet in sterke mate stoelen op de criteria waarop het Hof van Cassatie heeft geattendeerd in zijn arresten van 22 mei 2015 en 4 november 2016.

Het tweede criterium van de Antigoon-rechtspraak in fiscale aangelegenheden – aangaande de inachtneming van de beginselen van goed bestuur – moet worden uitgeklaard bij wet, of minstens via de voorbereidende werkzaamheden van de ter zake aan te nemen wet. De interpretatie ervan moet stroken met de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie. Mocht aldus de bij het verkrijgen van een bewijsmiddel begane onregelmatigheid ertoe leiden dat de belastingadministratie een grondrecht schendt dat internationaal is verankerd (in het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens, in het Internationaal VN-Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, in het Europees Handvest van de grondrechten), dan dient principieel te worden gesteld dat het betrokken bewijselement is verkregen *op een wijze die dermate strijdig is met wat wordt verwacht van een volgens het*

Les deux cas de figure dans le cadre desquels la Cour de cassation a énoncé le raisonnement “Antigone” tel qu’applicable en droit fiscal sont illustratifs de ce qu’une irrégularité caractérisant l’obtention d’une preuve ne s’associe pas nécessairement à la violation d’un droit fondamental. La question se pose donc de savoir s’il convient de faire une distinction quant au type de règle violée dans le cadre de l’obtention ou de l’utilisation de la preuve (atteinte ou non à un droit fondamental internationalement consacré).

Une loi est nécessaire pour apporter des réponses à toutes ces questions.

Conclusions sous la forme de recommandations

Elaborer et adopter une loi permettant de consacrer le raisonnement dit “Antigone” (sur l’admissibilité des preuves irrégulièrement recueillies) en matière fiscale pour les deux cas de figure que sont:

— d’une part, l’utilisation à des fins fiscales (redressement de l’impôt) des éléments de preuve puisés dans un dossier pénal et irrégulièrement recueillis dans le cadre de la procédure pénale (*e.a.* impact de la loi “Antigone” pénale sur l’établissement de l’impôt par l’administration fiscale);

— d’autre part, la transposition du raisonnement “Antigone” à la procédure fiscale *sensu stricto* (abstraction faite de toute dimension pénale proprement dite), à savoir l’admissibilité des preuves irrégulièrement recueillies dans le cadre de la procédure administrative de contrôle.

La loi en question s’inspirera étroitement des critères dégagés par la Cour de cassation dans ses arrêts du 22 mai 2015 et du 4 novembre 2016.

Le second critère de la jurisprudence “Antigone” fiscale – relatif au respect des principes de bonne administration – doit être précisé légalement ou, du moins, par le biais des travaux préparatoires précédant l’adoption de la loi en question. Il doit s’interpréter conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l’Union européenne. Ainsi, si l’irrégularité commise dans l’obtention d’un moyen de preuve induit la violation par l’administration fiscale d’un droit fondamental internationalement consacré (convention européenne des droits de l’homme, pacte international relatif aux droits civils et politiques, charte européenne des droits fondamentaux), il conviendra de considérer, par voie de principe, que l’élément de preuve en question a été obtenu *d’une manière tellement contraire à ce qui est attendu d’une autorité agissant selon le principe de bonne administration que cette utilisation ne peut en*

beginsel van het goed bestuur handelende overheid, dat het gebruik ervan in geen enkele omstandigheid kan worden toegestaan. Met andere woorden, de nieuwe fiscaalrechtelijke Antigoon-wet moet de gangbare jurisprudentiële regeling bevestigen en tegelijk de waarborg inhouden dat de internationale of Europese instrumenten ter bescherming van de rechten van de mens niet worden geschonden.

aucune circonstance être admise. Autrement dit, la nouvelle loi “Antigone”, propre au droit fiscal, consolidera le régime jurisprudentiel aujourd’hui en vigueur, tout en garantissant l’absence de violation des instruments internationaux ou européens de protection des droits de l’homme.

BIJLAGE 7.

ANTIGOON – AANVULLENDE NOTA DD 16 MAART 2017 – *VAN DE HEREN BOURGEOIS EN DELANOTE*

Achtergrond

De Antigoon-problematiek werd uitvoerig toegelicht in het ontwerp van rapport (deel II), p. 54 *in fine* e.v. Aanvullende toelichting werd verstrekt in een afzonderlijke bijlage 2[27].

Het uitgangspunt is dat het Hof van Cassatie beslist heeft dat in fiscaal-administratieve procedures ook een Antigoon-redenering geldt (vergelijkbaar met de Antigoon-toets zoals deze werd ontwikkeld in het strafrecht). De rechtspraak van Hof van Cassatie moet worden gelezen in samenhang met de terzake relevante rechtspraak van het EHRM en HvJ.

Dit leidt er op vandaag toe dat het onregelmatig verkregen bewijs niet (langer) automatisch moet worden geweerd en dat dit bewijs derhalve wel degelijk als basis kan dienen voor een verdere taxatie. Het is belangrijk te onderstrepen dat deze redenering geldt, ongeacht de vraag of er al dan niet sprake is van fiscale fraude. Een en ander neemt echter niet weg dat (o.m.) de ernst van de feiten voor de rechter in voorkomend geval wel een "wegingsfactor" is op basis waarvan de rechter kan beslissen om het bewijsmateriaal al dan niet te weren.

De Antigoon-problematiek leidt bij de rechtsonderhorigen (maar ook bij de fiscale administratie) tot de nodige rechtsonzekerheid. Rechtsonderhorigen hebben de "neiging" om de draagwijdte van de Antigoon-rechtpraak te minimaliseren of op een volgens de experten te radicale wijze aan te geven dat deze rechtspraak zou conflicteren met de rechtspraak van het HvJ, daar waar de fiscale administratie er veeleer een maximalistische interpretatie op nahoudt.

Kritiek op het ontwerp van aanbeveling en voorstel tot remediëring

Met het oog op het bewerkstelligen van de nodige rechtszekerheid, zijn de experten van mening dat ernstig moet overwogen om één en ander wettelijk te regelen. In aanbeveling 63 van het ontwerprapport hebben de experten een voorstel van aanbeveling in die zin gemaakt die hun inziens op een vrij evenwichtige wijze de bestaande rechtspraak wettelijk implementeert.

[27] Zie vaststellingen voorafgaand aan aanbeveling 76 in het eindverslag en de bijlage 6 van dit verslag.

ANNEXE 7.

ANTIGONE – NOTE COMPLÉMENTAIRE DU 16 MARS 2017 – *DE MM BOURGEOIS ET DELANOTE*

Contexte

La problématique "Antigone" a été expliquée en détail dans le projet de rapport (partie II), p. 54 *in fine* et suivantes. Des explications supplémentaires ont été fournies dans une annexe 2 distincte[27].

Le point de départ de cette problématique est la décision de la Cour de cassation qui a estimé qu'un raisonnement "Antigone" (comparable au test "Antigone" qui a été développé en droit pénal) s'applique également dans les procédures administratives et fiscales. La jurisprudence de la Cour de cassation doit être lue en combinaison avec la jurisprudence pertinente en la matière de la CEDH et de la CJUE.

Conformément à cette jurisprudence, les preuves qui sont obtenues irrégulièrement ne sont désormais (plus) rejetées automatiquement et peuvent dès lors effectivement servir de base à une taxation. Il importe de souligner que ce raisonnement s'applique indépendamment de la question de savoir s'il est question de fraude fiscale ou non. Le cas échéant, il n'en demeure pas moins que pour le juge, la gravité des faits est, entre autres, un "facteur de pondération" sur la base duquel il peut décider de rejeter ou non l'élément de preuve.

La problématique "Antigone" génère une sécurité juridique pour les justiciables (ainsi que pour l'administration fiscale). Les justiciables ont "tendance" à minimiser la portée de la jurisprudence "Antigone" ou à indiquer, d'une manière trop radicale selon les experts, que cette jurisprudence entrerait en conflit avec la jurisprudence de la CJUE, alors que l'administration fiscale adopte une interprétation plutôt maximaliste de cette jurisprudence.

Critiques du projet de recommandation et proposition de remédiation

En vue d'assurer la sécurité juridique nécessaire, les experts estiment qu'il convient d'envisager sérieusement de légiférer à cet égard. Dans la recommandation 63 du projet de rapport, les experts ont formulé une proposition de recommandation en ce sens. Ils estiment que cette proposition met en œuvre la jurisprudence "Antigone" d'une manière relativement équilibrée.

[27] Voir constatations préalables à la recommandation 76 dans le rapport final ainsi que l'annexe 6 du présent rapport.

Tijdens de vergaderingen van 13 en 15 maart 2017 is niettemin gebleken dat omtrent de gemaakte aanbeveling (vooralsnog) geen politieke consensus kan bereikt worden. De (niet onterecht) geuite bekommernissen hielden (o.m.) verband met het feit dat het geenszins de bedoeling kan zijn om een willekeurig overheidsoptreden in de hand te werken, net door uit te gaan van het principe dat elk onregelmatig verkregen bewijsmateriaal rechtsgeldig kan worden aangewend met het oog op een latere taxatie (onverminderd uiteraard de in de rechtspraak opgelijste uitsluitingsgronden).

Het is met name om aan de voornoemde bekommernis tegemoet te komen, dat de experten tijdens de vergadering hebben opgemerkt dat het principe ook kan worden omgedraaid en dat dus m.a.w. als (wettelijk) uitgangspunt zou kunnen verankerd worden dat elk onregelmatig bewijs in principe niet kan aangewend worden met het oog op een latere taxatie.

Dit uitgangspunt vormt op zich een duidelijke inperking van het thans door de rechtspraak ontwikkelde kader, hetgeen echter niet wegneemt dat dergelijk uitgangspunt de verdienste heeft de fiscale administratie te responsabiliseren in die zin dat van de controlerende ambtenaren mag verwacht worden dat zij zich strikt dienen te houden aan de hen door de wetgever toegekende onderzoeksbevoegdheden (waarbij zij dus ook de door de wetgever voorgeschreven formaliteiten en begrenzingen in acht moeten nemen).

Teneinde evenwel te vermijden dat elke onregelmatigheid automatisch tot een bewijsuitsluiting zou moeten leiden, lijkt het gerechtvaardigd erin te voorzien dat de nietigheid in bepaalde omstandigheden kan worden “gezuiverd”. Met het oog op het formuleren van deze omstandigheden kan nuttig verwezen naar de in de Antigoon-rechtspraak ontwikkelde criteria.

Alternatief voorstel van aanbeveling 63

Rekening houdend met het bovenstaande zou de aanbeveling als volgt kunnen herschreven worden:

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

Il est toutefois ressorti des réunions des 13 et 15 mars 2017 qu’il n’y a pas moyen (pour le moment) d’aboutir à un consensus politique concernant les recommandations formulées. Les préoccupations qui ont été exprimées (non sans raison) étaient (entre autres) liées au fait que l’objectif ne peut en aucun cas être de favoriser une intervention arbitraire des pouvoirs publics, justement en partant du principe que toutes les preuves irrégulièrement recueillies peuvent être utilisées valablement en vue d’une taxation ultérieure (sans préjudice naturellement des motifs d’exclusion repris dans la jurisprudence).

C’est précisément pour répondre aux préoccupations précitées que les experts ont relevé, au cours de la réunion, que le principe peut également être inversé. Autrement dit, on pourrait ancrer comme principe (légal) que toute preuve irrégulièrement recueillie ne peut pas être utilisée en vue d’une taxation ultérieure.

En soi, ce principe limite clairement le cadre actuellement développé par la jurisprudence, même s’il a le mérite de responsabiliser l’administration fiscale, en ce sens qu’on est en droit d’attendre des fonctionnaires contrôleurs qu’ils s’en tiennent strictement aux pouvoirs d’investigation qui leur ont été attribués par le législateur (ce qui implique donc également le respect des formalités et des limites prescrites par le législateur).

Afin d’éviter l’exclusion automatique de la preuve à la suite de toute irrégularité, il semble justifié de prévoir que la nullité peut être supprimée dans certaines circonstances. Pour formuler ces circonstances, il peut être utile de renvoyer aux critères développés dans la jurisprudence “Antigone”.

Proposition alternative de recommandation n° 63

Compte tenu de ce qui précède, la recommandation pourrait être réécrite comme suit:

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

(desgevallend andere overheidsdiensten, inzonderheid het Openbaar Ministerie), als in de hypothese waarbij de onregelmatigheid werd begaan door de fiscale administratie zelf.

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

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

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

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

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

que dans celle où l'irrégularité a été commise par l'administration fiscale même.

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

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

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

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

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

Daarom moet een beoordeling *in concreto* mogelijk worden gemaakt waarbij – bij wijze van uitzondering op het principe van de nietigheid – alsnog in rechte besloten kan worden tot de toelaatbaarheid van de verkregen bewijselementen. De nieuwe wet zal daarbij sterk ingegeven zijn door de criteria die terzake door het Hof van Cassatie zijn uitgewerkt en waarbij de rechter bv. rekening kan houden met het al dan niet zuiver formeel karakter van de onregelmatigheid, de weerslag ervan op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm worden beschermd, het al dan niet opzettelijk karakter van de door de overheid begane onrechtmatigheid en de omstandigheid dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt."

preuve. C'est pourquoi il y a lieu d'autoriser une appréciation *in concreto* en vertu de laquelle impliquant – à titre d'exception au principe de la nullité -l'admissibilité des éléments de preuve obtenus peut encore être décidée en justice. À cet égard, la nouvelle loi s'inspirera largement des critères qui ont été élaborés en la matière par la Cour de cassation et qui permettent, par exemple, au juge de tenir compte du caractère purement formel ou non de l'irrégularité, de ses répercussions sur le droit ou la liberté qui sont protégés par la norme transgressée, du caractère intentionnel ou non de l'irrégularité commise par l'autorité et du fait que la gravité de l'infraction excède amplement l'irrégularité commise."

BIJLAGE 8.

VERSLAG MET ANTWOORDEN OP DE VRAGEN VAN DE HEER ROBERT VAN DE VELDE BETREFFENDE DE STRAFRECHTELIJKE ASPECTEN VAN DE VOORLOPIGE AANBEVELINGEN VAN DE BIJZONDERE COMMISSIE "INTERNATIONALE FISCALE FRAUDE/*PANAMA PAPERS*"[28]

Professor Vanessa Franssen,

met de medewerking van Hélène Lurkin en Patrick Thevissen

Dienst strafrecht en strafprocedure, Universiteit van Luik

Opmerking vooraf

Om het verslag bevattelijker te maken, hebben we na elke vraag de desbetreffende aanbeveling of het desbetreffende uittreksel van het voorlopig verslag van de "commissie-*Panama Papers*" (van 23 maart 2017) ingevoegd, zowel in het Nederlands als in het Frans[29].

VERSLAG

Vraag nr. 1

"Aanbeveling nr. 6 voorziet in de uitbreiding van de meldingsplicht in hoofde van de toezichthouder (NBB) naar mechanisme dat wordt voorbereid. Wij zouden graag een beoordeling krijgen van deze aanbeveling in het licht van het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel en de opdracht van het Openbaar Ministerie."

Uittreksel uit het verslag van de Commissie "Panama Papers"

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

[28] Hierna: de Commissie "*Panama Papers*".

[29] De nummering van de aanbevelingen in het voorlopig verslag verschilt van deze in het eindverslag. De concordantie wordt waar nodig tussen haakjes vermeld.

ANNEXE 8.

RAPPORT FORMULANT DES RÉPONSES AUX QUESTIONS POSÉES PAR M. ROBERT VAN DE VELDE, RELATIVES AUX ASPECTS PÉNAUX DES RECOMMANDATIONS PROVISOIRES DE LA COMMISSION SPÉCIALE "FRAUDE FISCALE INTERNATIONALE/*PANAMA PAPERS*"[28]

Prof. Vanessa Franssen,

avec la collaboration d'Hélène Lurkin et de Patrick Thevissen

Service de droit pénal et de procédure pénale, Université de Liège

Observation préliminaire

Afin de rendre ce rapport plus lisible, on a inséré après chaque question la recommandation ou l'extrait en cause du rapport provisoire de la Commission "*Panama Papers*" (de la date du 23 mars 2017), tant en néerlandais qu'en français[29].

RAPPORT

Question n° 1

"La recommandation n° 6 prévoit d'étendre l'obligation de déclaration dans le chef de l'autorité de contrôle (BNB) au mécanisme en préparation. Nous souhaiterions que cette recommandation soit évaluée à la lumière du principe de légalité en matière pénale et des missions du ministère public."

Extrait du rapport de la Commission "Panama Papers"

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

[28] Ci-après: la Commission "*Panama Papers*".

[29] La numérotation des recommandations dans le rapport provisoire diffère de celle du rapport définitif. La correspondance est au besoin indiquée entre parenthèses.

Antwoord

De zesde aanbeveling strekt ertoe de verplichting in hoofde van de toezichthouder (de NBB) om fiscale fraude te melden aan het openbaar ministerie, uit te breiden tot *"de situaties waarbij de toezichthouder aanwijzingen heeft dat een mechanisme [van fiscale fraude] wordt voorbereid"*. Aldus legt het voorstel de focus niet op het bewezen bestaan van fraudemechanismen, maar op wat aan het bestaan van een dergelijk mechanisme voorafgaat, namelijk *aanwijzingen van voorbereidende handelingen*. De aanbeveling beoogt dus de melding, in een zeer vroeg stadium, van de totstandbrenging van het mechanisme van fiscale fraude. Kortom, het gaat erom gedrag dat frauduleus zou kunnen zijn, zo spoedig mogelijk op te sporen.

De aanbeveling verwijst naar artikel 318 van het WIB92. Het tweede lid van dit artikel betreft de situatie waarbij een op basis van de artikelen 315, 315*bis*, 315*ter* en 316 van het WIB92 uitgevoerd onderzoek *"concrete elementen aan het licht brengt die het bestaan of de voorbereiding van een mechanisme van belastingontduiking kunnen doen vermoeden"*[30]. In een dergelijk geval kan de door de minister van Financiën aangestelde ambtenaar ermee worden belast "*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*".

Aanbeveling nr. 6 sluit aan bij artikel 318 van het WIB92 aangaande het begrip *voorbereiding* van een mechanisme van belastingontduiking. Er is echter een onderscheid: in de aanbeveling is sprake van *aanwijzingen*, terwijl artikel 318 van het WIB92 het bestaan van *concrete elementen* vereist.

Gevraagd wordt om een dergelijk, door aanbeveling nr. 6 voorgesteld mechanisme te beoordelen in het licht van het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel en in het licht van de opdracht van het openbaar ministerie.

a. *In het licht van het legaliteitsbeginsel*

Het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel vereist dat er zonder wet geen inbreuk en geen straf bestaat (artikel 2, eerste lid, van het Strafwetboek, artikel 14 van de Grondwet, artikel 7, § 1, van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens) en dat de strafrechtelijke vervolging gebeurt volgens de bij de wet vastgestelde voorwaarden (artikel 12, tweede lid, van de Grondwet).

[30] Wij onderstrepen.

Réponse

La 6ème recommandation vise à étendre l'obligation qui pèse sur l'autorité de contrôle (la BNB) de déclarer une fraude fiscale au Ministère public "*aux situations dans lesquelles l'autorité de contrôle dispose d'indices indiquant la préparation d'un mécanisme (de fraude fiscale)*". Ce faisant, la proposition place le *focus* non pas sur l'existence avérée de mécanismes de fraude, mais sur ce qui est antérieur à l'existence d'un tel mécanisme, à savoir des *indices d'actes de préparation*. La recommandation vise donc une dénonciation à un stade très précoce du développement du mécanisme de fraude fiscale. En somme, il s'agit de débusquer le plus tôt possible des comportements qui pourraient s'avérer frauduleux.

La recommandation renvoie à l'article 318 du CIR 92. L'alinéa 2 de cet article traite de la situation où, dans le cas d'une "*enquête effectuée sur base des articles 315, 315bis, 315ter et 316*" du CIR 92, "*des éléments concrets permettant de présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale*"[30] sont découverts. En pareil cas, le fonctionnaire désigné par le ministre des Finances, peut "*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*".

On note que la 6ème recommandation rejoint l'article 318 du CIR 92 sur la notion de *préparation* d'un mécanisme de fraude fiscale. Une distinction subsiste cependant puisque la recommandation prévoit l'existence d'*indices* alors que l'article 318 du CIR 92 exige la présence d'*éléments concrets.*

La question posée demande d'examiner ce type de mécanisme proposé par la recommandation n° 6 sous l'angle du principe de légalité du droit pénal ainsi que sous l'angle des missions du ministère public.

a. *Sous l'angle du principe de légalité*

Le principe de légalité du droit pénal requiert qu'il ne soit pas d'infraction et pas de peine sans loi (art. 2, al. 1er du Code pénal, art. 14 de la Constitution, art. 7, § 1er de la Convention européenne des droits de l'homme) et que les poursuites pénales s'exercent selon les conditions établies par la loi (art. 12, al. 2 de la Constitution).

[30] Nous soulignons.

Aangezien het mogelijk is strafbare feiten aan het openbaar ministerie te melden (*cf. infra*) en de wet in regels voorziet voor het vooronderzoek (en, in voorkomend geval, het gerechtelijk onderzoek), belet het legaliteitsbeginsel niet dat vermoedens van fiscale fraude, of zelfs van voorbereiding van fiscale fraude, aan het parket worden meegedeeld, ongeacht of die vermoedens zijn gebaseerd op *aanwijzingen* of op *"concrete elementen (…) die het bestaan of de voorbereiding van een mechanisme van belastingontduiking kunnen doen vermoeden"*.[31] Toch dient men zich te schikken naar de procedures die, in voorkomend geval, deze mededeling conditioneren en regelen. Dit vraagstuk zal aan bod komen onder vraag 2 (*infra*).

Wat echter de uitgebreide *meldingsplicht* betreft, zoals bedoeld in aanbeveling nr. 6, dient men zich eerst af te vragen of daden die belastingfraude voorbereiden, ook al strafbare feiten zijn. De vraag luidt met andere woorden of aanwijzingen dat een fraudemechanisme wordt voorbereid al als poging kunnen worden aangemerkt[32]. Om echter als poging te worden aangemerkt, moet het desbetreffende gedrag een uitwendige daad zijn die een *begin van uitvoering* uitmaakt en moet de dader het *voornemen* hebben een *bepaald wanbedrijf* te plegen (artikel 51 van het Strafwetboek). Een gewone daad van voorbereiding is in principe niet voldoende, behalve als de strafwet een dergelijke voorbereidende daad als zelfstandig wanbedrijf beschouwt. Een poging tot het plegen van een wanbedrijf (zoals belastingfraude) is enkel strafbaar als de wet dit uitdrukkelijk bepaalt, terwijl een poging tot het plegen van een misdaad altijd strafbaar is (art. 52-53 van het Strafwetboek). De vroegtijdige melding van een voorbereiding van een mechanisme van belastingfraude zou dus strafrechtelijk wel eens inefficiënt kunnen blijken.

Vervolgens, zoals hierboven werd aangegeven, onderscheidt aanbeveling nr. 6 zich van artikel 318, tweede lid, van het WIB92 doordat *aanwijzingen* zouden volstaan om de meldingsplicht te activeren. De aanbeveling lijkt dus een meer dwingende meldingsplicht voor te staan, omdat de term "aanwijzingen" mogelijk verwijst naar minder concrete of tastbare elementen. Wellicht zou het aangewezen zijn te opteren voor een uniforme benaming om mogelijke twijfel te voorkomen over de precieze strekking van de meldingsplicht in hoofde van de toezichthouder. Uit het oogpunt van de wettelijkheid creëert de eis van "concrete elementen", als vermeld in artikel 318 van het WIB92, naar onze mening meer voorspelbaarheid en zekerheid voor de toezichthouder.

Dès lors qu'une dénonciation de faits argués infractionnels au ministère public est possible (*cf. infra*) et que la loi règlemente l'information préliminaire (et, le cas échéant, l'instruction judiciaire), le principe de légalité ne fait pas obstacle à la communication de soupçons de fraude fiscale, voire de préparation de fraude fiscale, au parquet, que ces soupçons soient fondés sur des *indices* ou sur "*des éléments concrets permettant de présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale*."[31] Il convient néanmoins de se conformer aux procédures qui, le cas échéant, conditionnent et régissent cette communication. Cette problématique sera abordée sous la question 2 (*infra*).

Toutefois, à l'égard d'une *obligation* de dénonciation élargie telle qu'envisagée par la recommandation n° 6, il faut tout d'abord s'interroger sur le fait si des actes de *préparation* de fraude fiscale constituent déjà des faits punissables. En d'autres mots, la question est de savoir si des éléments[32] "*indiquant la préparation d'un mécanisme*" de fraude relèveraient de la qualification de tentative. Or, pour qualifier de tentative, le comportement en question doit constituer un acte extérieur formant un *commencement d'exécution* et l'agent doit avoir la *résolution* de commettre une *infraction déterminé*e (art. 51 du Code pénal). Un simple acte de préparation n'est en principe pas suffisant, sauf si la loi pénale érige un tel acte préparatoire en infraction autonome. En outre, la tentative de délit (comme par exemple la fraude fiscale) n'est punissable que si la loi le prévoit expressément alors que la tentative de crime est toujours punissable (art. 52-53 du Code pénal). Dès lors, la dénonciation précoce d'une préparation d'un mécanisme de fraude fiscale pourrait s'avérer pénalement inopérante.

Ensuite, comme mis en évidence ci-dessus, la 6ème recommandation se distingue de l'article 318, al. 2 du CIR 92 en ce que des *indices* suffiraient pour activer l'obligation de dénonciation. Dans ce sens, la recommandation semble donc préconiser une obligation de déclaration plus contraignante, puisque le terme "*indices*" se réfère potentiellement à des éléments moins concrets ou tangibles. Il conviendrait sans doute d'opter pour une appellation uniforme afin d'éviter tout doute sur la portée précise de l'obligation de dénonciation incombant à l'autorité de contrôle. Du point de vue du principe de légalité, l'exigence d'"*éléments concrets*" telle qu'énoncée à l'article 318 du CIR 92 crée à notre estime plus de prévisibilité et de certitude pour l'autorité de contrôle.

---

31 Wij onderstrepen.

32 In de Franse tekst lijkt de formulering "*indices indiquant*" ons tautologisch.

31 Nous soulignons.

32 L'énoncé "*indices indiquant*" nous semble inutilement tautologique.

b. *Vanuit het standpunt van de opdrachten van het openbaar ministerie*

Men zou de vraag kunnen bekijken als een vraag over de hoedanigheid van het openbaar ministerie om aangiften van belastingfraude – en zelfs van handelingen ter voorbereiding van belastingfraudemechanismen – te *ontvangen* wanneer er *aanwijzingen* zijn, maar geen *concrete elementen waardoor men het bestaan of de voorbereiding van een belastingfraudemechanisme zou kunnen vermoeden*. Die analyse betreft niet zozeer de verplichte aard van de aangifte, maar veeleer de *mogelijkheid* om, in het licht van de opdracht van het parket, dergelijke informatie aan te geven.

Onder voorbehoud van wat hoger (in punt a) werd vermeld, lijkt niets te verhinderen dat men aan het openbaar ministerie een dossier zou bezorgen dat vermoedens zou bevatten van belastingfraude, of zelfs van handelingen ter voorbereiding van belastingfraudemechanismen, ongeacht of die vermoedens stoelen op *aanwijzingen* dan wel *concrete elementen* die wijzen op het bestaan of op de voorbereiding van een dergelijk mechanisme. Zoals reeds aangegeven, moet men hierbij de regels volgen die hiervoor zijn vastgelegd; die zullen worden besproken naar aanleiding van vraag nr. 2 (*infra*). In het kader van deze vraag beperken wij ons tot een analyse van de eventuele uitbreiding van de aangifteplicht in het licht van de opdracht van het openbaar ministerie.

De door de wet aan het openbaar ministerie toegekende taak bestaat in het opsporen van de misdrijven, de daders en de bewijzen ervan, alsook in het verzamelen van de elementen die dienstig zijn voor de uitoefening van de strafvordering (art. 28*bis*, § 1, Sv). Voorts verleent artikel 460, § 1, van het WIB92, aan het openbaar ministerie de bevoegdheid de strafvordering uit te oefenen voor de vervolging van strafrechtelijke fiscale inbreuken (zie ook de gelijkwaardige bepalingen in de andere fiscale wetboeken: art. 74 van het Btw-wetboek; art. 207*nonies* van het Wetboek diverse rechten en taksen; art. 207*septies* van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten; art. 133*nonies* van het Wetboek der successierechten). Zodra de belastingfraude als een strafrechtelijke inbreuk wordt aangemerkt, kan het openbaar ministerie om het even wanneer worden belast met een onderzoek ernaar.

Hieromtrent kan worden aangestipt dat de aangifte van vermoedens bij het openbaar ministerie de frequentste wijze is waarop een (fiscale of andere) zaak wordt aangebracht. Voor de vervolgende overheid gaat het om de gebruikelijke wijze waarop zij kennis neemt van gedragswijzen die mogelijk een inbreuk vormen. Men kan er eveneens aan herinneren dat, onder voorbehoud van de lasterlijke aangifte en van de regels inzake het

b. *Sous l'angle des missions du ministère public*

La question pourrait être comprise comme portant sur la qualité du ministère public à *recevoir* des dénonciations de fraude fiscale, voire d'actes de préparation de mécanismes de fraude fiscale, en présence d'*indices*, mais sans *éléments concrets permettant de présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale*. Cette analyse ne concerne pas tellement le caractère obligatoire de la dénonciation, mais plutôt la *possibilité* de dénoncer de telles informations à la lumière de la mission du parquet.

Dès lors qu'il s'agit de communiquer au ministère public un dossier où existent des soupçons de fraude fiscale, voire d'actes de préparation de mécanismes de fraude fiscale, rien ne semble faire obstacle à une telle communication (sous les réserves énoncées ci-dessus sous a.) et ce, que ces soupçons soient appuyés par des *indices* ou par des *éléments concrets* de l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale. Comme déjà indiqué, cette communication doit se faire selon les règles prévues pour ce faire; celles-ci seront commentées dans le cadre de la question n° 2 (*infra*). Dans le cadre de cette question, on se limite à une analyse de l'éventuelle extension de l'obligation de dénonciation à la lumière de la mission du ministère public.

La mission que la loi confie au ministère public consiste en la recherche des infractions, de leurs auteurs et des preuves et en le rassemblement des éléments utiles à l'exercice de l'action publique (art. 28*bis*, § 1er du C.i.cr.). Par ailleurs, l'article 460, § 1er du CIR 92 (voir également les dispositions équivalentes dans les autres codes fiscaux: art. 74 du Code de la TVA; art. 207*nonies* du Code des droits et taxes divers; art. 207*septies* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe; art. 133*nonies* du Code des droits de succession) attribue au ministère public le pouvoir d'exercer l'action publique pour la poursuite des infractions pénales fiscales. Dès lors que la fraude fiscale est érigée en infraction pénale, le ministère public est susceptible, à tout moment, d'être chargé d'une enquête à ce propos.

A cet égard on retient que la dénonciation de soupçons auprès du ministère public est le cas le plus fréquent de communication d'une affaire – qu'elle soit fiscale ou non. Il s'agit, pour l'autorité de poursuite, du mode usuel de connaissance des comportements potentiellement infractionnels. Il est également rappelé que, sous réserve de la dénonciation calomnieuse et sous réserve des règles du secret professionnel, tout

beroepsgeheim, elke vermeende inbreuk aan het openbaar ministerie *kan* worden aangegeven.

Een *andere vraag* is of die vermoedens *in fine*, met andere woorden op het einde van het onderzoek, gegrond zullen blijken. Een voorafgaande vraag is bovendien of de voorbereiding van een belastingfraudemechanisme een strafbare daad is, zo niet zou een strafonderzoek zinloos zijn.

Een door het openbaar ministerie gevoerd onderzoek zal in principe "reactief" van aard zijn, in die zin dat het een onderzoek zal zijn over niet bewezen maar toch al tastbare feiten. Die situatie komt met name voor wanneer een belastingdienst al dergelijke vermoedens heeft onderbouwd; doorgaans werd dan al een administratief dossier aangelegd, dat samen met de erin geuite vermoedens de basis vormt voor het "reactieve" onderzoek.

Bij de in vraag nr. 1 en aanbeveling nr. 6 opgeworpen hypothese is de situatie enigszins verschillend, aangezien het daar gaat om een aangifte door een controlerende overheid (de NBB), die niet dezelfde opsporingstaak heeft als de belastingdiensten. Derhalve kunnen er zich twee hypothesen voordoen: ofwel zijn de vermoedens op basis van de door de controlerende overheid gemelde elementen voldoende duidelijk om een "reactief" onderzoek op te starten, ofwel is dat niet het geval en rijst de vraag of eventueel een "proactief" onderzoek (art. 28*bis*, § 2, Sv)[33] moet worden gevoerd op basis van de informatie die de controlerende overheid desondanks aan het openbaar ministerie zou bezorgen.

Het "proactief" onderzoek is krachtens het Wetboek van strafvordering weliswaar mogelijk, maar dat betekent niet dat een onderzoek kan worden opgestart zonder enig begin van een redelijk vermoeden. Voorts is het "proactief" onderzoek alleen mogelijk in gevallen met een zekere ernst, aangezien het er enkel kan komen bij handelingen van misdadige organisaties (art. 324*bis* en volgende van het Strafwetboek), of bij feiten

[33] "*Hieronder wordt verstaan, met het doel te komen tot het vervolgen van daders van misdrijven, het opsporen, het verzamelen, registreren en verwerken van gegevens en inlichtingen op grond van een redelijk vermoeden van te plegen of reeds gepleegde maar nog niet aan het licht gebrachte strafbare feiten, en die worden of zouden worden gepleegd in het kader van een criminele organisatie, zoals gedefinieerd door de wet, of misdaden of wanbedrijven als bedoeld in artikel 90ter, § § 2, 3 en 4, uitmaken of zouden uitmaken. Het instellen van een proactieve recherche behoeft voorafgaande schriftelijke toestemming door de procureur des Konings, de arbeidsauditeur of de federale procureur, gegeven in het kader van hun respectieve bevoegdheid, onverminderd de naleving van de specifieke wettelijke bepalingen die de bijzondere opsporingsmethoden en andere methoden regelen.*"

fait argué infractionnel *peut* être dénoncé au ministère public.

Autre est évidemment la question de savoir si ces soupçons, *in fine*, c'est-à-dire en fin d'enquête, s'avèreront fondés, tout comme la question préalable de savoir si la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale constitue un acte punissable, sans quoi une enquête pénale n'aura de sens.

Une enquête menée par le ministère public sera, en principe, de nature "réactive", c'est-à-dire une enquête qui porte sur des faits qui, sans être prouvés, sont néanmoins déjà tangibles. Cette situation se rencontre notamment lorsqu'une administration fiscale a déjà "nourri" de tels soupçons; alors, en règle, un dossier administratif a déjà été constitué et c'est sur base de celui-ci (et des soupçons qu'il allègue), que l'enquête "réactive" démarre.

Cependant, dans l'hypothèse envisagée par la question n° 1 et la recommandation n° 6, la situation se présente de manière un peu différente puisqu'il s'agit d'une dénonciation émanant d'une autorité de contrôle (la BNB) qui n'a pas la même mission de recherche que l'administration fiscale. Deux hypothèses peuvent dès lors se présenter: soit les éléments dénoncés par l'autorité de contrôle atteignent un degré de soupçon suffisamment caractérisé pour fonder une enquête "réactive", soit l'information dont elle dispose ne dépasse pas ce seuil et se pose alors la question d'une éventuelle enquête "proactive" (art. 28*bis*, § 2 C.i.cr.)[33] suivant la communication que ferait néanmoins l'autorité de contrôle au ministère public.

Si l'enquête "proactive" est envisagée par le Code d'instruction criminelle, elle n'ouvre pas pour autant la possibilité d'entamer des recherches en dehors de tout début de suspicion raisonnable. Par ailleurs, l'enquête "proactive" est réservée aux cas d'une certaine gravité dès lors qu'elle ne peut s'envisager qu'en matière d'agissements d'organisations criminelles (art. 324*bis* et suivants du Code pénal) ou face à des faits susceptibles

[33] "*Celle-ci, dans le but de permettre la poursuite d'auteurs d'infractions, consiste en la recherche, la collecte, l'enregistrement et le traitement de données et d'informations sur la base d'une suspicion raisonnable que des faits punissables vont être commis ou ont été commis mais ne sont pas encore connus, et qui sont ou seraient commis dans le cadre d'une organisation criminelle, telle que définie par la loi, ou constituent ou constitueraient un crime ou un délit tel que visé à l'article 90ter, § § 2, 3 et 4. Pour entamer une enquête proactive, l'autorisation écrite et préalable du procureur du Roi, de l'auditeur du travail, ou du procureur fédéral, dans le cadre de leur compétence respective, est requise, sans préjudice du respect des dispositions légales spécifiques réglant les méthodes particulières de recherche et autres méthodes*".

die aanleiding kunnen geven tot het afluisteren van telefoongesprekken (art. 90*ter* Sv). Dat beperkt dus het toepassingsgebied van dergelijke onderzoeken. Een proactief onderzoek is dus alleen mogelijk in bepaalde gevallen van belastingfraude, voor zover er een verband bestaat met de in artikel 28*bis* van het Wetboek van strafvordering bedoelde inbreuken.

Hoe dan ook lijkt, zoals hoger vermeld, een mededeling aan het parket in principe niet uitgesloten, zelfs niet in een zeer "prematuur" stadium; het komt daarentegen het openbaar ministerie toe om op basis van de meegedeelde informatie uit te maken of een reactief dan wel een eventueel proactief onderzoek kan worden opgestart.

Niettemin kan een vroegtijdige mededeling – met andere woorden enkel op basis van aanwijzingen – problemen veroorzaken op het vlak van de doeltreffendheid van de strafonderzoeken, aangezien de parketten niet noodzakelijk beschikken over de nodige expertise om dergelijke situaties in detail af te handelen. In fiscaalstrafrechtelijke zaken blijkt vaak dat men een beroep moet doen op het inzicht en de expertise van de belastingdiensten. Zo ook moet men er hier van uitgaan dat de parketten een beroep zullen moeten doen op de toelichting die de NBB hun zou kunnen verschaffen ter onderbouwing van de aangifte.

Vraag nr. 2

"Aanbeveling nr. 8: Is het vanuit strafrechtelijk oogpunt niet te prefereren de meldingsplicht af te stemmen op de verwoording van artikel 29 Sv?"

Uittreksel uit het verslag van de commissie "Panama Papers"

"8. De meldingsplicht vereist op vandaag dat een strafrechtelijke inbreuk is aangetoond. De meldingsplicht kan worden uitgebreid tot de situatie waarin er aanwijzingen bestaan dat een strafrechtelijke inbreuk heeft plaatsgevonden."

Antwoord

Aanbeveling nr. 8 strekt ertoe de nu al op de NBB wegende meldingsplicht uit te breiden tot de situatie waarin aanwijzingen – geen bewijzen – aangeven dat een strafrechtelijk misdrijf werd gepleegd.

De daarover gestelde vraag is of het niet opportuun zou zijn die meldingsplicht af te stemmen op de bepalingen van artikel 29 Sv.

de donner lieu à des écoutes téléphoniques (art. 90*ter* C.i.cr.). Ceci limite donc le champ d'application de ce type d'enquêtes. Une enquête réactive ne sera donc possible que dans certains cas de fraude fiscale, dans la mesure où celle-ci est liée aux infractions visées à l'article 28*bis* du C.i.cr.

En tout état de cause, comme il a été dit ci-dessus, une communication au parquet ne paraît pas, en principe, exclue même à un stade très "prématuré" de soupçon; ce sera en revanche au ministère public de déterminer si, au vu de ce qui lui est communiqué, une enquête réactive peut être ouverte ou si, le cas échéant, une enquête "proactive" peut être diligentée.

Il demeure néanmoins que sur le plan de l'efficacité des enquêtes pénales, une communication "précoce" – c'est-à-dire sur base d'indices seulement – peut poser question, puisque les parquets ne disposent pas nécessairement de l'expertise requise pour traiter en détail pareilles situations. Il est donc à penser que, comme en matière pénale fiscale où il s'avère qu'un recours aux lumières et à l'expertise de l'administration fiscale est souvent nécessaire, les parquets devront recourir aux éclaircissements que la BNB pourrait leur fournir à l'appui de la dénonciation.

Question n° 2

"Recommandation n° 8: n'est-il pas préférable, sous l'angle pénal, de coordonner l'obligation de déclaration avec les dispositions de l'article l'article 29 C.i.cr.?"

Extrait du rapport de la Commission "Panama Papers"

"8. L'obligation de déclaration requiert actuellement qu'une infraction pénale soit prouvée. L'obligation de déclaration peut être étendue à la situation dans laquelle des indices indiquent qu'une infraction pénale a été commise."

Réponse

La recommandation n° 8 vise à étendre l'obligation de déclaration pesant déjà aujourd'hui sur la BNB à la situation dans laquelle des indices – et non des preuves – indiquent qu'une infraction pénale a été commise.

La question posée à ce propos est de savoir s'il ne serait pas opportun de coordonner cette obligation de déclaration avec les dispositions de l'article 29 C.i.cr.

In de eerste plaats is in de meldingsplicht voor de NBB voorzien bij artikel 36/4 van de wet van 22 februari 1998 tot vaststelling van het organiek statuut van de Nationale Bank van België: "*Bij de uitoefening van haar opdrachten bedoeld in artikel 12bis is de Bank niet bevoegd inzake belastingaangelegenheden. Ze doet evenwel bij het gerecht aangifte van de bijzondere mechanismen die door een instelling die onder haar prudentieel toezicht staat, zijn opgezet met als doel of gevolg fiscale fraude door derden te bevorderen, wanneer zij er kennis van heeft dat deze bijzondere mechanismen voor deze instelling zelf als dader, mededader of medeplichtige, een fiscaal misdrijf vormen, dat strafrechtelijk kan worden bestraft.*"[34].

Vervolgens moet worden opgemerkt dat in artikel 29 Sv. de situatie wordt beoogd waarin een gestelde overheid, een openbaar officier of ambtenaar (of nog, voor de sector van de gezinsbijslag, een meewerkende instelling in de zin van de wet van 11 april 1995 tot invoering van het handvest van de sociaal verzekerde), in de uitoefening van zijn ambt kennis krijgt van een misdaad of van een wanbedrijf. Hij/zij is dan verplicht de feiten aan te geven.

Met die situatie wordt ook het geval bedoeld waarin vermoedens rijzen dat een misdaad of een wanbedrijf is gepleegd, zonder dat het bewijs ervan al is geleverd.

Zowel artikel 36/4 van de wet van 22 februari 1998 tot vaststelling van het organiek statuut van de Nationale Bank van België als artikel 29 Sv. leggen dus een verplichting tot aangifte op wanneer de bedoelde autoriteit *op de hoogte* is *van feiten die een misdrijf vormen*, ongeacht of het een fiscaal misdrijf, een ander misdrijf of nog, een misdaad is. Beide teksten lijken dus *de facto* heel soortgelijke situaties te omvatten.

Naar onze mening, en in tegenstelling tot wat in aanbeveling nr. 8 wordt gesuggereerd, vereist geen van beide bepalingen het bewijs – in de juridische betekenis – van de feiten waarvan men kennis heeft genomen. De vraag naar het *bewijs* zal immers pas later rijzen, tijdens het onderzoek door het openbaar ministerie, dat als taak heeft om "*de bewijzen (…) op te sporen en de gegevens te verzamelen die dienstig zijn voor de uitoefening van de strafvordering*" (art. 28*bis*, § 1, Sv.), en vervolgens voor de feitenrechtbank, waar het openbaar ministerie als vervolgende partij bewijzen moet aandragen om de feitenrechter te overtuigen van de schuld van de beklaagde. In het stadium van het gerechtelijk onderzoek volstaat kennis van de feiten die een misdrijf vormen.

[34] Onze onderstreping.

Tout d'abord, la présente obligation de déclaration incombant à la BNB est prévue à l'article 36/4 de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque Nationale de Belgique: "*Dans l'accomplissement de ses missions visées à l'article 12bis, la Banque ne connaît pas des questions d'ordre fiscal. Toutefois, elle dénonce aux autorités judiciaires les mécanismes particuliers ayant pour but ou pour effet de favoriser la fraude fiscale dans le chef de tiers mis en place par un établissement dont elle assure le contrôle prudentiel, lorsqu'elle a connaissance du fait que ces mécanismes particuliers constituent, dans le chef de ces établissements mêmes, en tant qu'auteur, coauteur ou complice, un délit fiscal passible de sanctions pénales.*"[34]

Ensuite, on notera que l'article 29 C.i.cr. vise la situation où une autorité constituée, un fonctionnaire ou un officier public, (ou encore, pour ce qui concerne le secteur des prestations familiales, une institution coopérante au sens de la loi du 11 avril 1995 visant à instituer la charte de l'assuré social), dans l'exercice de ses fonctions, acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit. Il/elle a alors l'obligation de dénoncer les faits.

Cette situation vise également le cas où sont nourris des soupçons de commission d'un crime ou d'un délit, sans que la preuve en soit déjà rapportée.

Tant l'article 36/4 de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque Nationale de Belgique que l'article 29 C.i.cr. imposent donc une obligation de dénonciation lorsque l'autorité visée est *au courant de faits constituant une infraction*, que ce soit un délit fiscal ou un autre délit ou encore un crime. Les deux textes paraissent donc, *de facto,* couvrir des situations fort comparables.

A notre sens, et contrairement à ce qu'est suggéré dans la recommandation n° 8, aucune de ces deux dispositions ne requiert la *preuve* – au sens juridique – des faits dont on a pris connaissance. En effet, la question de la *preuve* se posera plus tard, pendant l'enquête menée par le ministère public, ayant la mission de "*rechercher (…) les preuves*" et de "*rassembler les éléments utiles à l'exercice de l'action publique*" (art. 28*bis*, § 1er C.i.cr.), et ensuite devant les juridictions de fond, où le ministère public en tant que partie poursuivante devra apporter des preuves pour convaincre le juge du fond de la culpabilité du prévenu. Au stade de la dénonciation, la connaissance de faits constituant une infraction suffit.

[34] Nous soulignons.

Kortom, het lijkt erop dat de meldingsplicht in artikel 36/4 van de wet van 22 februari 1998 tot vaststelling van het organiek statuut van de Nationale Bank van België in wezen al heel vergelijkbaar is met de algemene meldingsplicht in artikel 29 Sv. In die zin lijkt een afstemming op artikel 29 Sv. niet onontbeerlijk om het doel in aanbeveling nr. 8 te bereiken.

Voor zover nodig wordt nog opgemerkt dat artikel 29 Sv. niet alleen een verplichting tot aangifte bij het parket behelst voor "*[i]edere gestelde overheid, ieder openbaar officier of ambtenaar*" die in de uitoefening van zijn ambt kennis heeft van misdrijven, maar ook bijzondere regels in belastingzaken bevat. Die zijn ondergebracht in het tweede en het derde lid van dat artikel en leggen meer bepaald een voorafgaande machtiging door de adviseur-generaal op. Als de vraag wordt gesteld naar de "afstemming" van de meldingsplicht (op basis van artikel 36/4 van de wet van 22 februari 1998 tot vaststelling van het organiek statuut van de Nationale Bank van België) op artikel 29 Sv., dient dus ook het onderscheid te worden gemaakt tussen de algemene regel krachtens dit artikel (eerste lid) en de bijzondere regels in datzelfde artikel wat de belastingzaken betreft (tweede en derde lid). De algemene regel (eerste lid) veronderstelt geen aan de melding voorafgaande vormvereisten; de specifieke regels ten aanzien van de fiscale autoriteiten vereisen daarentegen voorafgaande machtigingen. Artikel 36/4 van de NBB-wet afstemmen op artikel 29 Sv. houdt dus in dat men moet beslissen om zich af te stemmen op de algemene regel (art. 29, eerste lid) dan wel op de bijzondere (fiscale) regels (art. 29, tweede en derde lid). Dat komt erop neer te "kiezen" tussen een systeem "zonder" of "met" voorafgaande machtigingen in geval van melding.

De opgeworpen vraag slaat dus *mogelijkerwijs* ook op de opportuniteit om ten aanzien van de NBB een regeling te creëren die vergelijkbaar is met wat voor de belastingadministraties is ingesteld. Het gaat om een keuze die de wetgever toekomt. Men kan zich echter vragen stellen over de opportuniteit van een dergelijk mechanisme en de nadere in te voeren regels, vooral omdat de NBB anders is gestructureerd dan de belastingadministraties (zo zou de vraag rijzen "aan wie" de rol moet worden toegewezen om te beslissen een melding al dan niet toe te staan). Voorts lijkt het erop dat de voor de belastingadministraties geplande regeling met een voorafgaande machtiging erop gericht is de meldingsbeslissingen te harmoniseren en een hiërarchische controle mogelijk te maken.

Mocht worden beslist tot het instellen van een regeling – van welke aard ook – van voorafgaande machtiging zoals voor de belastingadministratie geldt, dan moet

En somme, il semble que l'obligation de dénonciation prévue à l'article 36/4 de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque Nationale de Belgique est en substance déjà très similaire à l'obligation de dénonciation générale créée par l'article 29 C.i.cr. Dans ce sens, un alignement sur l'article 29 C.i.cr. ne semble pas indispensable pour atteindre le but envisagé par la recommandation n° 8.

Pour autant que nécessaire, on observe encore que l'article 29 C.i.cr. n'érige pas uniquement pour "*toute autorité constituée, tout fonctionnaire ou officier public*" ayant, dans l'exercice de ses fonctions, connaissance d'infractions, l'obligation de dénonciation au parquet, mais contient également des règles particulières en matière fiscale. Celles-ci sont logées à l'article 29, al. 2 et 3 C.i.cr et imposent notamment l'autorisation préalable du Conseiller général. Lorsqu'est posée la question de la "coordination" de l'obligation de dénonciation, portée par l'article 36/4 de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque Nationale de Belgique, avec l'article 29 C.i.cr., il convient donc également de distinguer entre la règle générale portée par cet article (al. 1er) et les règles particulières prévues dans cet article pour les matières fiscales (al. 2 et 3). La règle générale (al. 1er) n'implique pas de formalités préalables à la dénonciation; les règles spécifiques à l'égard des autorités fiscales requièrent en revanche des autorisations préalables. Coordonner l'article 36/4 de la Loi BNB avec l'article 29 C.i.cr. implique donc de décider de s'aligner sur la règle générale (art. 29, al. 1er) ou sur les règles (fiscales) particulières (art. 29, al 2 et 3). Ceci revient à "opter" entre un système "sans" ou "avec" des autorisations préalables en cas de dénonciation.

La question soulevée porte donc *potentiellement* aussi sur l'opportunité de créer à l'égard de la BNB un système comparable à celui instauré pour les administrations fiscales. Il s'agit d'un choix qui appartient au législateur. Néanmoins, on peut s'interroger sur l'opportunité d'un tel mécanisme et sur les modalités à instaurer, d'autant que la BNB est différemment structurée que les administrations fiscales (ainsi se poserait la question de savoir "à qui" attribuer le rôle de décider d'autoriser ou non une dénonciation). Par ailleurs, il semble que le système d'autorisation préalable prévu pour les administrations fiscales vise l'objectif d'une harmonisation des décisions de dénonciation et un contrôle hiérarchique.

Si l'option était prise de fixer un mécanisme – quel qu'il soit – d'autorisation préalable à l'instar de ce qui vaut pour l'administration fiscale, il est à relever qu'en

worden opgemerkt dat, in fiscale zaken, de instelling van vervolging door het openbaar ministerie afhankelijk is van de voorafgaande machtiging tot melding; als geen machtiging tot melding is gevraagd, kan de parketmagistraat die de melding van het fiscale misdrijf ontvangt, geen vervolging tegen de betrokkene instellen. Vervolgingen die worden aangespannen zonder machtiging tot melding bij de belastingadministratie zijn van nul en generlei waarde en zullen onontvankelijk moeten worden verklaard[35].

Vanuit strafrechtelijk oogpunt is een dergelijk "filter" niet nodig; zulks kan daarentegen nuttig blijken om een harmonisering van de beslissingen tussen de administratieve autoriteiten te waarborgen. Als niettemin een "filter" wordt ingesteld, zou dat een weerslag hebben op de strafprocedure, aangezien het een vormvereiste zou zijn waaraan voorafgaandelijk moet worden voldaan om de regelmatigheid van de procedure te waarborgen.

Vraag nr. 3

"Aanbeveling nr. 11: Graag hadden wij toelichting gekregen over hoe de internationale harmonisatie op het vlak van het strafrecht en in het bijzonder het misdrijf fiscale fraude zich ontwikkelt."

Uittreksel uit het verslag van de commissie "Panama Papers"

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

Antwoord

De vraag behelst de harmonisatie van het strafrecht op internationaal niveau, inzonderheid de eventuele harmonisatie van het misdrijf "fiscale fraude".

Eerst en vooral moet worden opgemerkt dat de harmonisatie – of beter gezegd de "*onderlinge aanpassing"* – van het strafrecht zich voornamelijk afspeelt op het niveau van de Europese Unie. Krachtens artikel 83 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese

[35] Art. 460, § 2, WIB92. Zie o.a. Cass. 6 juni 1995, AR P.94 0167.N. Zie ook M. Franchimont, A. Jacobs en A. Masset, *Manuel de procédure pénale,* Brussel, Larcier, 2012, blz. 90 en de daar vermelde referenties; D. Vandermeersch, *Eléments de droit pénal et de procédure pénale*, Brussel, die Keure, 2015, blz. 484 – 485.

matière fiscale, l'autorisation préalable de dénonciation conditionne l'ouverture de poursuites par le ministère public; si l'autorisation de dénonciation n'a pas été sollicitée, le magistrat du parquet qui reçoit la dénonciation du délit fiscal ne peut pas engager de poursuites contre l'intéressé. Les poursuites intentées sans dénonciation de l'autorité fiscale seront nulles et devront être déclarées irrecevables.[35]

Du point de vue pénal, un tel "filtre" n'est pas requis; en revanche il peut s'avérer utile pour assurer une harmonisation de décisions entre autorités administratives. Néanmoins, s'il est instauré, ce "filtre" aurait des répercussions sur la procédure pénale dès lors qu'il constituerait une formalité préalable à rencontrer afin d'assurer la régularité de procédure.

Question n° 3

"Recommandation n° 11: Nous souhaiterions obtenir des précisions sur l'évolution de l'harmonisation internationale du droit pénal, et en particulier de l'infraction de fraude fiscale."

Extrait du rapport de la Commission "Panama Papers"

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

Réponse

La question porte sur l'harmonisation du droit pénal au niveau international, et en particulier sur l'éventuelle harmonisation de l'infraction de fraude fiscale.

Tout d'abord, il convient d'observer que l'harmonisation – ou plutôt le "*rapprochement*" – du droit pénal se situe principalement au niveau de l'Union européenne. En vertu de l'article 83 du Traité sur le fonctionnement de l'UE (ci-après: TFUE), l'Union peut "*établir des*

[35] Art. 460, § 2 du CIR 92. Voy. entre autres Cass., 6 juin 1995, R.G. P.94 0167.N. Voy. aussi M. Franchimont, A. Jacobs et A. Masset, *Manuel de procédure pénale,* Bruxelles, Larcier, 4e éd., 2012, p. 90 et les références y mentionnées; D. Vandermeersch, *Eléments de droit pénal et de procédure pénale,* Bruxelles, la Charte, 5e éd., 2015, pp. 484 à 485.

Unie (hierna "VWEU" genoemd) kan de Unie "*minimumvoorschriften vaststellen betreffende de bepaling van strafbare feiten en sancties".* De bevoegdheden ter zake van de EU worden hierna nader geanalyseerd.

Op internationaal niveau zijn er overeenkomsten (bijvoorbeeld van de OESO, de VN of de Raad van Europa) die de ondertekenende Staten ertoe verplichten bepaalde gedragingen strafbaar te stellen. In die context wordt het begrip "harmonisatie" echter zelden gebruikt. De niet-inachtneming van de internationale verplichtingen leidt voorts – in tegenstelling tot de gemeenschappelijke rechtsinstrumenten van de EU (zie *infra)* – hooguit tot politieke/diplomatieke en/of economische sancties. Een Staat kan echter niet *juridisch* worden verplicht zijn interne wetgeving te wijzigen. Binnen de EU is het evenwel zo dat de Europese Commissie, wanneer een EU-lidstaat zijn verbintenissen niet nakomt, die Staat voor het Hof van Justitie van de Europese Unie kan brengen (artikel 258 van het VWEU).

Zoals eerder vermeld, kan de EU in bepaalde gevallen voorschriften aannemen om het strafrecht van de lidstaten onderling aan te passen. Dergelijke minimumvoorschriften kunnen eerst en vooral worden aangenomen *"in verband met vormen van bijzonder zware criminaliteit met een grensoverschrijdende dimensie die voortvloeit uit de aard of de gevolgen van deze strafbare feiten of uit een bijzondere noodzaak om deze op gemeenschappelijke basis te bestrijden"* (artikel 83, punt 1, van het VWEU). Die vormen van criminaliteit worden opgesomd in artikel 83, punt 1, tweede lid, van het VWEU: *"terrorisme, mensenhandel en seksuele uitbuiting van vrouwen en kinderen, illegale drugshandel, illegale wapenhandel, het witwassen van geld, corruptie, de vervalsing van betaalmiddelen, computercriminaliteit en de georganiseerde criminaliteit"*. Op te merken valt dus dat nergens uitdrukkelijk gewag wordt gemaakt van een onderlinge aanpassing van het misdrijf "fiscale fraude". Dat hoeft nauwelijks te verwonderen, aangezien het domein van de belastingen (de douane-unie buiten beschouwing gelaten, zie artikel 3, punt 1, a), van het VWEU) nog steeds onder de bevoegdheid van de EU-lidstaten ressorteert (*a contrario* de artikelen 3 en 4 van het VWEU). Niettemin kan de fiscale fraude indirect worden aangepakt via minimumvoorschriften inzake het misdrijf "witwassen van geld" (zie *infra*), en zouden bepaalde vormen van fiscale fraude kunnen worden opgenomen in de categorie "georganiseerde criminaliteit".

Voorts kan het nationaal strafrecht op EU-niveau tevens onderling worden afgestemd indien zulks *"nodig blijkt voor een doeltreffende uitvoering van beleid van de Unie op een gebied waarop harmonisatiemaatregelen*

règles minimales relatives à la définition des infractions pénales et des sanctions." Les compétences de l'UE seront analysées de plus près dans ce qui suit.

Au niveau international, il existe des conventions (par ex. de l'OCDE, de l'ONU ou du Conseil de l'Europe) qui obligent les États signataires à criminaliser certains comportements. Cependant, dans ce contexte, le terme "*harmonisation*" est rarement utilisé. En outre, à la différence des instruments législatifs de l'UE (*infra*), le non-respect des obligations internationales aboutit, tout au plus, à des sanctions politiques/diplomatiques et/ou économiques. Un État ne peut cependant pas être *juridiquement* contraint à modifier sa législation interne. Par contre, au sein de l'UE, si un État membre ne respecte pas ses obligations, la Commission européenne pourra poursuivre cet État devant la Cour de justice de l'UE (art. 258 du TFUE).

Comme indiqué ci-dessus, l'UE peut, dans certains cas, adopter des règles rapprochant le droit pénal des États membres. Premièrement, de telles règles minimales peuvent être adoptées "*dans des domaines de criminalité particulièrement grave revêtant une dimension transfrontalière résultant du caractère ou des incidences de ces infractions ou d'un besoin particulier de les combattre sur des bases communes*." (art. 83, § 1er du TFUE) Ces domaines de criminalité sont énumérés par l'alinéa 2 de l'article 83, § 1er du TFUE: "*le terrorisme, la traite des êtres humains et l'exploitation sexuelle des femmes et des enfants, le trafic illicite de drogues, le trafic illicite d'armes, le blanchiment d'argent, la corruption, la contrefaçon de moyens de paiement, la criminalité informatique et la criminalité organisée.*" On observera donc que le rapprochement de l'infraction de fraude fiscale n'est pas explicitement envisagé. Cela ne doit guère surprendre étant donné que, hormis l'union douanière (art. 3, § 1er, a) du TFUE), le domaine des impôts relève toujours de la compétence des États membres de l'UE (*a contrario* les articles 3 et 4 du TFUE). Cela étant, indirectement, la fraude fiscale peut être visée par des règles minimales relatives à l'infraction de blanchiment d'argent (*cf. infra*) et certaines formes de fraude fiscale pourraient être incluses dans la catégorie de "*la criminalité organisée*".

Deuxièmement, le rapprochement du droit pénal national au niveau de l'UE est également possible lorsque il "*s'avère indispensable pour assurer la mise en œuvre efficace d'une politique de l'Union dans un domaine*

zijn vastgesteld"[36]*.* Deze bepaling zou bijvoorbeeld kunnen worden toegepast op het vlak van btw en accijnzen, aangezien de Unie krachtens artikel 113 van het VWEU de bepalingen kan vaststellen *"die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen, voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentieverstoringen te voorkomen."* Aangezien de Unie dus bepaalde aspecten van het nationaal recht heeft geharmoniseerd (bijvoorbeeld op het vlak van de btw[37]), zou zij de lidstaten ertoe kunnen verplichten de voorschriften ter definiëring van de strafmisdrijven en de sancties op elkaar af te stemmen.

Bij de onderhandelingen over het voorstel voor een richtlijn betreffende de strafrechtelijke bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Unie schaadt[38], is evenwel gebleken dat de lidstaten nog altijd sterk aarzelen om strafrechtelijke minimumvoorschriften op fiscaal vlak aan te nemen. Na jarenlange onderhandelingen zijn de EU-lidstaten uiteindelijk weliswaar tot een akkoord gekomen over de inclusie van de btw-fraude, maar dan louter van de zwaarste vormen van die fraude[39]. De EU heeft daarentegen geen harmonisatiebevoegdheid voor de categorieën van belastingen die niet zijn vervat in artikel 113 van het VWEU (bijvoorbeeld de directe belastingen); het ziet er dan ook naar uit dat het niet mogelijk zal zijn de definities van de daaraan verbonden misdrijven op elkaar af te stemmen.

[36] Voor een grondiger analyse van het toepassingsveld van deze bepaling, zie V. Franssen, *"EU Criminal Law and Effet Utile – A Critical Examination of the Use of Criminal Law to Achieve Effective Enforcement",* in J. Banach-Guttierez en C. Harding (red.), *EU Criminal Law and Crime Policy: Values, Principles and Methods***,** Routledge, 2016, blz. 86 tot 88.

[37] Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, Publicatieblad van de Europese Unie, L 347, 11 december 2006, blz. 1.

[38] Het oorspronkelijke voorstel van de Europese Commissie dateert van 11 juli 2012, maar de EU-lidstaten zijn pas zeer recent tot een politiek akkoord over dat voorstel gekomen: Voorzitterschap van de Europese Raad, *Proposal for a Directive on the protection of the Union's financial interests by means of criminal law – Political agreement*, Doc. Nr. 5478/17, 1 februari 2017. Eén van de heikele punten was onder meer de (niet-)inclusie van de btw-fraude. Een ander knelpunt was de passende wettelijke grondslag voor de nieuwe richtlijn: artikel 83, § 2 van het VWEU, dan wel artikel 325 van het VWEU. Voor een grondiger analyse van de relevantie van die keuze, zie V. Franssen, *"EU Criminal Law and Effet Utile – A Critical Examination of the Use of Criminal Law to Achieve Effective Enforcement", op. cit.*, blz. 88 tot 91.

[39] Zie met name artikel 2, § 2 van de door de Raad op 1 februari 2017 aangenomen tekst (*supra*, nota 3). De ernst hangt onder meer af van de betrokkenheid van twee of meer EU-lidstaten en van het bedrag van de toegebrachte schade (minstens 10 miljoen euro).

ayant fait l'objet de mesures d'harmonisation".[36] Cette disposition pourrait, par exemple, être appliquée en matière de TVA et d'accises, étant donné que l'article 113 du TFUE prévoit que l'Union peut arrêter "*les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence."* Dans la mesure où l'Union a donc harmonisé certains aspects de droit national, et c'est par exemple le cas du domaine de la TVA,[37] l'Union pourrait imposer l'obligation aux États membres de rapprocher les règles relatives à la définition des infractions pénales et des sanctions.

Cependant, les négociations concernant la proposition de directive relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal[38] montrent à quel point les États membres sont toujours réticents à adopter des règles pénales minimales en matière fiscale. Après plusieurs années de négociations, les États membres se sont finalement mis d'accord sur l'inclusion de la fraude TVA, mais uniquement les types les plus sérieux de telle fraude.[39] Par contre, l'UE n'a pas de compétence d'harmonisation en ce qui concerne les catégories d'impôts qui ne sont pas mentionnées à l'article 113 du TFUE (comme, par exemple, les impôts sur revenus directs); dès lors il ne semble pas possible de rapprocher les définitions des infractions y afférentes.

[36] Pour une analyse plus approfondie du champ d'application de cette disposition voy. V. Franssen, "EU Criminal Law and Effet Utile – A Critical Examination of the Use of Criminal Law to Achieve Effective Enforcement", in J. Banach-Guttierez et C. Harding (réd.), *EU Criminal Law and Crime Policy: Values, Principles and Methods***,** Routledge, 2016, pp. 86 à 88.

[37] Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.* L 347, 11 décembre 2006, p. 1.

[38] La proposition initiale de la Commission européenne date du 11 juillet 2012 et ce n'est que très récemment que les États membres sont arrivés à un accord politique sur cette proposition: Présidence du Conseil de l'UE, *Proposal for a Directive on the protection of the Union's financial interests by means of criminal law – Political agreement*, Doc. n° 5478/17, 1er février 2017. L'un des points sensibles était notamment l'inclusion ou non de la fraude TVA. Un autre point de discussion était la base légale adéquate pour la nouvelle directive: l'article 83, § 2 du TFUE ou l'article 325 du TFUE. Pour une analyse plus poussée de la pertinence de ce choix voy. V. Franssen, "EU Criminal Law and Effet Utile – A Critical Examination of the Use of Criminal Law to Achieve Effective Enforcement", *op. cit.*, pp. 88 à 91.

[39] Voy. notamment l'article 2, § 2 du texte approuvé par le Conseil le 1er février 2017 (*supra*, note 10). La nature sérieuse dépend notamment de l'implication de deux ou plusieurs États membres et du montant du dommage causé (au moins 10 millions d'euros).

Dat verklaart waarom de omschrijving van het misdrijf "fiscale fraude" nog steeds sterk varieert van de ene lidstaat tot de andere, bijvoorbeeld wat het morele aspect betreft. Dat verschil kan worden geïllustreerd aan de hand van een vergelijking van de Belgische en de Luxemburgse wetgeving.

Zelfs wanneer het – onder voorbehoud van wat voorafgaat – niet mogelijk is de definities van het misdrijf "fiscale fraude" formeel onderling af te stemmen, speelt de EU echter, binnen de grenzen van haar bevoegdheden, een faciliterende rol bij de bestrijding van de fiscale fraude en de belastingontduiking[40]. Zoals eerder aangegeven, kan de fiscale fraude voorts *indirect* worden aangepakt aan de hand van de rechtsinstrumenten inzake de bestrijding van (de financiering van) het terrorisme en het witwassen van geld. Voorbeelden daarvan zijn de vierde antiwitwasrichtlijn ("AML")[41], alsook het voorstel tot wijziging van de Europese Commissie om de financiële transacties transparanter te maken ter bestrijding van de financiering van het terrorisme, alsook om het witwassen van geld en belastingontduiking te voorkomen[42].

Aldus zal bijvoorbeeld het toekomstige gewijzigde artikel 57 van de vierde antiwitwasrichtlijn "AML" luiden als volgt: "*Verschillen tussen de nationale rechtsstelsels inzake de definitie van fiscale misdrijven vormen geen beletsel voor de FIE's om bijstand te verlenen aan een andere FIE en beperken de uitwisseling, de verspreiding en het gebruik van informatie uit hoofde van de artikelen 53, 54 en 55 niet.*"[43]

Vraag nr. 4

"Vaststelling "Basismisdrijf 'ernstige fiscale fraude" (Voorafgaand aan aanbeveling 15 in het eindverslag). In het arrest 13/2015 oordeelde het Hof dat het begrip "ernstige fiscale fraude" tot een strafverzwaring leidt. In het arrest 41/2015 gaat de betwisting over de

Cela explique pourquoi actuellement la définition de l'infraction de la "fraude fiscale" varie toujours considérablement d'un État membre à un autre, par exemple en ce qui concerne l'élément moral. Cette différence peut être illustrée par une comparaison des législations belge et luxembourgeoise.

Cela étant, même si le rapprochement formel de la définition de l'infraction de fraude fiscale n'est pas possible – sous réserve de ce qui a été expliqué ci-dessus –, l'UE joue, dans les limites de ses compétences, un rôle facilitateur dans la lutte contre (l'évasion et) la fraude fiscale(s).[40] Par ailleurs, comme indiqué ci-dessus, la fraude fiscale peut être visée *indirectement* par des instruments législatifs concernant la lutte contre le (financement du) terrorisme et le blanchiment d'argent. Un exemple en est la quatrième directive contre le blanchiment d'argent (ou "AML")[41] et la proposition de modification de la Commission européenne aux fins d'augmenter la transparence des transactions financières pour lutter contre le financement du terrorisme et pour éviter le blanchiment d'argent ainsi que l'évasion fiscale.[42]

Ainsi, par exemple, le futur article 57 modifié de la quatrième directive "AML" disposera que: "*Les différences existant entre les droits nationaux en ce qui concerne la définition des infractions fiscales n'entravent pas la capacité des CRF d'apporter leur aide à une autre CRF et ne restreignent pas l'échange, la diffusion et l'utilisation des informations au titre des articles 53, 54 et 55.*"[43]

Question n° 4

"Constatation "Infraction de base 'fraude fiscale grave" (Préalable à la recommandation 15 dans le rapport final). Dans l'arrêt 13/2015, la Cour a estimé que la notion de "fraude fiscale grave" conduisait à un alourdissement de la peine. Dans l'arrêt 41/2015, la

40 Voor een overzicht van het actiedomein van de Unie, zie bijvoorbeeld de volgende website van de Europese Commissie: *http://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion/role-eu_en* (geraadpleegd op 2 april 2017).

41 Richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en Richtlijn 2006/70/EG van de Commissie, Publicatieblad van de Europese Unie, L 141, 5 juni 2015, blz. 73.

42 Voorstel voor een Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van Richtlijn (EU) 2015/849 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering en tot wijziging van Richtlijn 2009/101/EG, COM(2016) 450 final, 5 juli 2016.

43 Wij onderstrepen.

40 Pour un aperçu de champ d'action de l'Union voy. par exemple le site suivant de la Commission européenne: *http://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion/role-eu_fr* (consulté le 2 avril 2017).

41 Directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission, *J.O.U.E.* L 141, 5 juin 2015, p. 73.

42 Proposition de directive modifiant la directive (UE) 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et la directive 2009/101/CE, COM(2016) 450 final, 5 juillet 2016.

43 Nous soulignons.

strafbaarstelling. Het hof verwijst al te gemakkelijk naar het arrest 13/2015 om te besluiten dat daardoor het wettigheidsbeginsel in arrest 41/2015 evenmin wordt geschonden. Het gaat ons inziens nochtans om twee verschillende aspecten van het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel m.n. de hoogte van de straf die wordt opgelegd en welke gedraging is strafbaar. Het is vooral dit laatste aspect dat er toe leidt dat de kritiek op de onduidelijkheid van het begrip "ernstige fiscale fraude" niet is gaan liggen na de uitspraken van het Grondwettelijk Hof. Graag krijgen wij enige strafrechtelijke duiding over beide arresten."

Uittreksel uit het rapport van de Commissie "Panama Papers" (vaststellingen voorafgaand aan aanbeveling 15 in het eindverslag)

"Op fiscaal vlak kan worden vastgesteld dat de verplichtingen van de preventieve anti-witwaswet zich aanvankelijk richten tot de "*ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend"*. Met de Wet van 15 juli 2013 houdende dringende bepalingen inzake fraudebestrijding[44] werd de meldingsplicht versoepeld tot de "*ernstige fraude, al dan niet georganiseerd*".

Binnen deze context kan alvast worden opgemerkt dat het Grondwettelijk Hof tot twee maal toe de kans heeft gehad om zich over de (on)duidelijkheid van de wet uit te spreken.[45] In zijn twee arresten oordeelde het hof dat het begrip "ernstige fraude" op zich voldoende duidelijk is zodat de wetgever, zonder het wettigheidsbeginsel te schenden, de rechter ermee kan belasten de graad van ernst te beoordelen vanaf welke een strafbare gedraging tot strafverzwaring aanleiding geeft. Binnen diezelfde context kan ook worden verwezen naar de destijds door de wetgever gegeven toelichting tijdens de parlementaire werkzaamheden en naar de richtinggevende interpretatie zoals uitgevaardigd door de CFI.[46]

Twee essentiële kenmerken worden algemeen in aanmerking genomen: vervaardiging of gebruik van valse stukken; hoge bedragen "(proportioneel gesproken)"."

Antwoord

Deze vraag heeft betrekking op de evaluatie van het begrip *"ernstige fiscale fraude",* dat in het licht van het legaliteitsbeginsel werd opgenomen in meerdere

44 *BS* 17 juli 2013.
45 GwH, 13/2015, 5 februari 2015 en 41/2015, 26 maart 2015, *www.const-court.be* .
46 *www.ctif-cfi.be/website/index.php?.*

contestation porte sur l'incrimination. La Cour renvoie trop facilement à l'arrêt 13/2015 pour conclure que le principe de légalité n'est dès lors pas non plus violé dans l'arrêt 41/2015. Selon nous, il s'agit cependant de deux aspects différents du principe de légalité en matière pénale, à savoir le taux de la peine et le comportement punissable. C'est principalement ce dernier aspect qui fait que les critiques relatives à l'imprécision de la notion de "fraude fiscale grave" ne se sont pas tues après les arrêts de la Cour constitutionnelle. Nous souhaiterions obtenir quelques précisions d'ordre pénal sur les deux arrêts."

Extrait du rapport de la Commission "Panama Papers" (constatations préalables à la recommandation 15 dans le rapport final)

"Sur le plan fiscal, on constate que les obligations résultant de la loi anti-blanchiment préventive visaient initialement "*la fraude fiscale grave et organisée, qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui usent de procédés à dimension internationale*". En vertu de la loi du 15 juillet 2013 portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude[44], l'obligation d'informer ne s'applique plus qu'en cas de "fraude fiscale grave, organisée ou non".

Dans ce contexte, il est à noter que la Cour constitutionnelle a eu, à deux reprises, l'occasion de se prononcer sur la (l'im)précision de la loi.[45] Dans ses deux arrêts, la Cour a estimé que la notion de "fraude grave" était suffisamment claire, de sorte que, le législateur peut, sans violer le principe de légalité, charger le juge d'apprécier le degré de gravité à partir duquel un comportement punissable conduit à une aggravation de la peine. Dans le même contexte, on peut également renvoyer aux précisions fournies à l'époque par le législateur dans le cadre des travaux parlementaires et à l'interprétation indicative donnée par la CTIF.[46]

Deux critères essentiels sont généralement retenus: la fabrication ou l'utilisation de faux; les montants élevés "(proportionnellement parlant)"."

Réponse

La question porte sur l'évaluation de la notion "*fraude fiscale grave*", qui a été introduite dans plusieurs dispositions légales pénales, à la lumière du principe de

44 *Moniteur belge* du 17 juillet 2013.
45 Cour const., 13/2015, 5 février 2015 et 41/2005, 26 mars 2015, *www.const-court.be* .
46 *http://www.ctif-cfi.be/website/index.php?option=com_content&view=article&id=193&catid=35&Itemid=145&lang=fr.*

strafrechtelijke bepalingen. Dat begrip werd tegen het licht gehouden in twee arresten van het Grondwettelijk Hof, met name in arrest nr. 13/2015 betreffende de wet van 17 juni 2013[47] en in arrest nr. 41/2015 betreffende de wet van 15 juli 2013[48]. Inzonderheid rijst de vraag of het Grondwettelijk Hof niet beter een onderscheid had gemaakt tussen de hypothese waarin dat nieuwe begrip een impact heeft op de straffen die kunnen worden opgelegd (arrest nr. 13/2015), en de hypothese waarin het een invloed heeft op het toepassingsveld van het misdrijf (arrest nr. 41/2015). In arrest nr. 41/2015 verwijst het Grondwettelijk Hof immers naar zijn eerdere, in arrest nr. 13/2015 gemaakte analyse[49]. De verwoording van de vraag suggereert echter dat de kritiek op het begrip *"ernstige fiscale fraude"* zwaarwichtiger is, aangezien dat begrip het toepassingsveld van het misdrijf wijzigt.

Eerst en vooral moet worden herinnerd aan de hoekstenen van het legaliteitsbeginsel inzake strafrecht, een beginsel dat is verankerd in artikel 14 van de Grondwet[50] en in artikel 7 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft al meermaals aangegeven dat artikel 7 van het EVRM niet alleen het legaliteitsbeginsel inzake misdrijven en straffen algemeen verankert (zie het Latijnse gezegde *nullum crimen, nulla poena sine lege*), maar ook bepaalt dat het strafrecht niet mag worden toegepast met terugwerkende kracht, ten nadele van de beklaagde[51]. Het legaliteitsbeginsel vereist in wezen dat de wet de misdrijven en de daarop van toepassing zijnde straffen duidelijk definieert[52], aangezien dat beginsel beoogt effectieve bescherming te bieden tegen willekeurige vervolgingen, veroordelingen en straffen[53]. Het is derhalve de taak van de interne rechtscolleges te waarborgen dat, op het moment dat een beschuldigde de daad heeft begaan die aanleiding heeft gegeven tot

47 Wet van 17 juni 2013 houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende de duurzame ontwikkeling, *Belgisch Staatsblad,* 28 juni 2013.

48 Wet van 15 juli 2013 houdende dringende bepalingen inzake fraudebestrijding, *Belgisch Staatsblad,* 19 juli 2013.

49 Grondwettelijk Hof, arrest nr. 41/2015 van 26 maart 2015, B.15.

50 Niet te verwarren met artikel 12 van de Grondwet, dat het legaliteitsbeginsel inzake strafrechtspleging behelst.

51 Zie onder meer Europees Hof voor de Rechten van de Mens, *Kokkinakis vs. Griekenland*, 25 mei 1993, § 52; Europees Hof voor de Rechten van de Mens, *S.W. vs. Verenigd Koninkrijk*, 22 november 1995, § 34; Europees Hof voor de Rechten van de Mens, *Coëme en anderen vs. België*, 22 juni 2000, § 145; Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Dec.), *Valico S.R.L. vs. Italië*, 21 maart 2006, blz. 15 tot 16; Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Grote Kamer), *Del Rio Prada vs. Spanje*, 21 oktober 2013, § 78.

52 Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Grote Kamer), *Del Rio Prada vs. Spanje*, 21 oktober 2013, § 79. Eigen onderstreping.

53 Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Grote Kamer), *Del Rio Prada vs. Spanje*, 21 oktober 2013, § 77.

légalité. Cette notion a fait l'objet d'une évaluation dans deux arrêts de la Cour constitutionnelle, l'arrêt n° 13/2015 concernant la loi du 17 juin 2013[47] et l'arrêt n° 41/2015 portant sur la loi du 15 juillet 2017.[48] En particulier, on se demande si la Cour constitutionnelle n'aurait pas dû distinguer entre l'hypothèse où cette nouvelle notion a un impact sur les peines applicables (arrêt n° 13/2015) et celle où elle influence le champ d'application de l'infraction (arrêt n° 41/2015). Dans l'arrêt n° 41/2015 la Cour constitutionnelle se réfère en effet à l'analyse faite précédemment dans son arrêt n° 13/2015.[49] Or, les termes de la question suggèrent que les critiques énoncées à l'égard de la notion "*fraude fiscale grave*" seraient plus importantes dans la mesure où cette notion modifie le champ d'application de l'infraction.

Il convient tout d'abord de rappeler les éléments de base du principe de légalité du droit pénal, consacré par l'article 14 de la Constitution[50] et par l'article 7 de la CEDH. Comme la Cour européenne des droits de l'homme a pu l'expliquer à maintes reprises, l'article 7 de la CEDH consacre, de manière générale, le principe de légalité des délits et des peines, exprimé par l'adage latin *nullum crimen, nulla poena sine lege*, ainsi que la prohibition de l'application rétroactive du droit pénal au détriment du prévenu.[51] Le principe de légalité requiert essentiellement que la loi définisse "*clairement les infractions et les peines qui les répriment*,"[52] l'objet du principe étant d' "*assurer une protection effective contre les poursuites, les condamnations et les sanctions arbitraires.*"[53] La tâche qui incombe aux juridictions internes est dès lors "*de s'assurer que, au moment où un accusé a commis l'acte qui a donné lieu aux poursuites et à la condamnation, il existait une disposition légale rendant l'acte punissable et que la peine imposée n'a pas excédé les limites fixées par*

47 Loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable, *M.B.* 28 juin 2013.

48 Loi du 15 juillet 2013 portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude, *M.B.* 19 juillet 2013.

49 C.C., arrêt n° 41/2015 du 26 mars 2015, B.15.

50 A distinguer de l'article 12 de la Constitution, qui comprend le principe de légalité applicable en procédure pénale.

51 Voy., entre autres, Cour eur. D.H., *Kokkinakis c. Grèce*, 25 May 1993, § 52; Cour eur. D.H., *S.W. c. Royaume Uni*, 22 novembre 1995, § 34; Cour eur. D.H., *Coëme et autres c. Belgique*, 22 juin 2000, § 145; Cour eur. D.H. (Déc.), *Valico S.R.L. c. Italie*, 21 mars 2006, p. 15 à 16; Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Del Rio Prada c. Espagne*, 21 octobre 2013, § 78.

52 Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Del Rio Prada c. Espagne*, 21 octobre 2013, § 79. Nous soulignons.

53 Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Del Rio Prada c. Espagne*, 21 octobre 2013, § 77.

diens vervolging en veroordeling, er een wetsbepaling bestond welke die daad strafbaar stelt en dat de opgelegde straf de bij die bepaling vastgestelde grenzen niet heeft overschreden[54]. Deze taak is in wezen dezelfde, ongeacht of ze verband houdt met het toepassingsveld van de strafwet dan wel met de bij de strafwetgeving bepaalde straf, aangezien de vereiste van voorzienbaarheid geldt voor die beide aspecten van de strafwet.

Als gevolg daarvan wordt het begrip "ernstige fiscale fraude" op dezelfde wijze beoordeeld in de twee hypothesen die aan het Grondwettelijk Hof werden voorgelegd, met name die inzake het toepassingsveld van de strafwet en die inzake de van toepassing zijnde straf[55], ook al heeft dat begrip in de beide gevallen een andere concrete impact. In dat opzicht is het niet zo verwonderlijk dat het Grondwettelijk Hof in de beide voormelde arresten dezelfde redenering heeft gehanteerd.

Een inhoudelijke analyse van de evaluatie die het Grondwettelijk Hof maakt, leert dat het niet de eerste keer is dat het Hof besluit dat het gebruik van het begrip "ernstig" in strafrechtelijke bepalingen spoort met de Grondwet[56]. Het Hof meent immers dat dit begrip voldoet aan de bij artikel 7 van het EVRM bedoelde vereiste van voorzienbaarheid, ook al was het Hof in een eerder advies nog een andere mening toegedaan[57]. Volgens het Europees Hof voor de Rechten van de Mens is aan deze vereiste voldaan "*where the individual can know from the wording of the relevant provision (art. 7) and, if need be, with the assistance of the courts' interpretation*

cette disposition."[54] Cette tâche est essentiellement la même, qu'elle concerne le champ d'application de la loi pénale ou qu'elle porte sur la peine prévue par la loi pénale, puisque l'exigence de prévisibilité s'étend aux deux aspects de la loi pénale.

Il en découle que l'appréciation de la notion "*fraude fiscale grave*" est en effet identique pour les deux hypothèses soumises à la Cour constitutionnelle, celle concernant le champ d'application de la loi pénale et celle visant la peine applicable,[55] même si l'impact concret de la notion diffère. A cet égard, il n'est pas si surprenant que la Cour constitutionnelle ait appliqué le même raisonnement dans les deux arrêts précités.

Ensuite, en qui concerne le fond de l'évaluation faite par la Cour constitutionnelle, ce n'est pas la première fois que la Cour conclut à la constitutionnalité de l'utilisation du terme "*grave*" dans des dispositions légales pénales.[56] La Cour considère en effet que ce terme répond à l'exigence de prévisibilité de l'article 7 de la CEDH, même si dans un arrêt plus ancien la Cour était encore d'un autre avis.[57] D'après la Cour européenne des droits de l'homme, "*[c]ette condition se trouve remplie lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente (art. 7) et, au besoin, à l'aide de son interprétation par les tribunaux, quels actes et*

---

54 Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Dec.), *Valico S.R.L. vs. Italië*, 21 maart 2006, blz. 16. Eigen onderstreping.

55 Zie ook A. Lecocq, Nota onder Grondwettelijk Hof van 5 februari 2015 en 26 maart 2015, *Dr. pén.entr.* 2015/3, blz. 262.

56 Zie onder meer Grondwettelijk Hof, arrest nr. 102/2008 van 10 juli 2008, B.5 tot B.9 (begrip "ernstige en georganiseerde fraude").

57 Arbitragehof, arrest nr. 14/2005 van 19 januari 2005, B.43 tot B.45 (inzake ruimtelijke ordening). Krachtens het decreet van van het Vlaams Gewest van 4 juni 2003 waartegen bij het Arbitragehof beroep tot vernietiging werd ingesteld, was de instandhouding van een stedenbouwmisdrijf strafbaar "wanneer het een "ernstige inbreuk" vormt op de "essentiële" stedenbouwkundige voorschriften inzake de bestemming krachtens het ruimtelijk uitvoeringsplan of plan van aanleg". Volgens het Hof kan "het begrip "ernstige inbreuk" (…) op zich niet de grondslag vormen van een misdrijf (…) zonder ontoelaatbare onzekerheid te creëren", temeer daar ook de "essentiële" stedenbouwkundige voorschriften die ernstig zouden worden geschonden, onvoldoende nauwkeurig worden omschreven. Voor een analyse van deze oudere en dwingendere rechtspraak ten aanzien van de wetgever, zie V. Franssen, J. Vanheule en F. Verbruggen, "Wie heeft het gedaan en wat daarmee gedaan? Sprokkelen in rechtspraak over strafbaarheid en bestraffing", in Orde van Advocaten van de Balie van Kortrijk (red.), *Recente ontwikkelingen in het strafrecht*, Brussel, Larcier, blz. 4 tot 6.

54 Cour eur. D.H. (Déc.), *Valico S.R.L. c. Italie*, 21 mars 2006, p. 16. Nous soulignons.

55 Voy. aussi A. Lecocq, Note sous C.C. 5 février 2015 et 26 mars 2015, *Dr. pén.entr.* 2015/3, p. 262.

56 Voy. entre autres C.C., arrêt n° 102/2008 du 10 juillet 2008, B.5 à B.9 (notion de "*fraude grave et organisée*").

57 C.A., arrêt n° 14/2005 du 19 janvier 2005, B.43 à B.45 (en matière d'urbanisation). Dans le décret de la Région flamande du 4 juin 2003 faisant l'objet du recours en annulation devant la Cour d'arbitrage, la persistance d'une infraction en matière d'urbanisme était punissable "*lorsqu'elle constituait "une violation grave" des règles urbanistiques "essentielles" en matière d'affectation qui résultent du plan d'exécution spatial ou du plan d'aménagement.*" Selon la Cour, "*le renvoi à la notion "violation grave", constitu[ant] à lui seul le fondement d'une infraction, (…) cré[e] une insécurité inadmissible,*" d'autant plus que les prescriptions urbanistiques "*essentielles*" qui seraient violées gravement sont, elles aussi, définies de manière insuffisamment précise. Pour une analyse de cette jurisprudence plus ancienne et plus exigeante à l'égard du législateur voy.: V. Franssen, J. Vanheule et F. Verbruggen, "Wie heeft het gedaan en wat daarmee gedaan? Sprokkelen in rechtspraak over strafbaarheid en bestraffing", in Orde van Advocaten van de Balie van Kortrijk (réd.), *Recente ontwikkelingen in het strafrecht*, Bruxelles, Larcier, pp. 4 à 6.

of it, what acts and omissions will make him criminally liable"[58]. Voorts geeft het Hof nog aan dat *"it is a logical consequence of the principle that laws must be of general application that the wording of statutes is not always precise. One of the standard techniques of regulation by rules is to use general categorisations as opposed to exhaustive lists. The need to avoid excessive rigidity and to keep pace with changing circumstances means that many laws are inevitably couched in terms which, to a greater or lesser extent, are vague. The interpretation and application of such enactments depend on practice*"[59]. Het is dus niet verboden de feitenrechter interpretatieruimte te laten, op voorwaarde dat die niet te ruim is[60].

Bovendien is het belangrijk te beklemtonen dat de draagwijdte van de vereiste van voorzienbaarheid "*depends to a considerable degree on the content of the text in issue, the field it is designed to cover and the number and status of those to whom it is addressed*[61]*.* De voorzienbaarheid van de wet belet niet dat *"the person concerned has to take appropriate legal advice to assess, to a degree that is reasonable in the circumstances, the consequences which a given action may entail"*[62]*.* Zulks is inzonderheid het geval wanneer de wetsbepaling bedoeld is voor beroepsmensen, zoals de bij de twee voormelde arresten van het Grondwettelijk Hof bedoelde bepalingen; deze beroepsmensen zijn het immers gewoon *"having to proceed with a high degree of caution when pursuing their occupation. They can on this account be expected to take special care in assessing the risks that such activity entails"*[63]*.*

[58] Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Grote Kamer), *Cantoni vs. Frankrijk*, 11 november 1996, § 29. Eigen onderstreping. *Cf.* Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Grote Kamer), *Del Rio Prada vs. Spanje*, 21 oktober 2013, § 79.

[59] Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Grote Kamer), *Cantoni vs. Frankrijk*, 11 november 1996, § 31. Eigen onderstreping.

[60] Zie onder meer Europees Hof voor de Rechten van de Mens, *S.W. vs. Verenigd Koninkrijk*, 22 november 1995, § 36 ("*However clearly drafted a legal provision may be, in any system of law, including criminal law, there is an inevitable element of judicial interpretation. There will always be a need for elucidation of doubtful points and for adaptation to changing circumstances. Indeed, in the United Kingdom, as in the other Convention States, the progressive development of the criminal law through judicial law-making is a well entrenched and necessary part of legal tradition*".) Eigen onderstreping.

[61] Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Grote Kamer), *Cantoni vs. Frankrijk*, 11 november 1996, § 35; Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Dec.), *Valico S.R.L. vs. Italië*, 21 maart 2006, blz. 16.

[62] Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Grote Kamer), *Cantoni vs. Frankrijk*, 11 november 1996, § 35; Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Dec.), *Valico S.R.L. vs. Italië*, 21 maart 2006, blz. 16.

[63] Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Grote Kamer), *Cantoni vs. Frankrijk*, 11 november 1996, § 35; Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Dec.), *Valico S.R.L. vs. Italië*, 21 maart 2006, blz. 16.

omissions engagent sa responsabilité pénale."[58] En effet, "*en raison même du principe de généralité des lois, le libellé de celles-ci ne peut présenter une précision absolue. L'une des techniques types de réglementation consiste à recourir à des catégories générales plutôt qu'à des listes exhaustives. Aussi de nombreuses lois se servent-elles par la force des choses de formules plus ou moins floues, afin d'éviter une rigidité excessive et de pouvoir s'adapter aux changements de situation. L'interprétation et l'application de pareils textes dépendent de la pratique*."[59] Il n'est donc point interdit de laisser une marge d'interprétation au juge du fond, pour autant qu'elle ne soit pas trop grande.[60]

En outre, il est important de souligner que la portée de l'exigence de prévisibilité "*dépend dans une large mesure du contenu du texte dont il s'agit, du domaine qu'il couvre ainsi que du nombre et de la qualité de ses destinataires.*"[61] La prévisibilité de la loi ne s'oppose pas "*à ce que la personne concernée soit amenée à recourir à des conseils éclairés pour évaluer, à un degré raisonnable dans les circonstances de la cause, les conséquences pouvant résulter d'un acte déterminé.*"[62] Tel est particulièrement le cas lorsque la disposition légale s'adresse à des professionnels, comme c'est le cas des dispositions visées par les deux arrêts précités de la Cour constitutionnelle, puisque ceux-ci sont censés à être "*habitués à devoir faire preuve d'une grande prudence dans l'exercice de leur métier. Aussi peut-on attendre d'eux qu'ils mettent un soin particulier à évaluer les risques qu'il comporte.*"[63]

[58] Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Cantoni c. France*, 11 novembre 1996, § 29. Nous soulignons. *Cf.* Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Del Rio Prada c. Espagne*, 21 octobre 2013, § 79.

[59] Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Cantoni c. France*, 11 novembre 1996, § 31. Nous soulignons.

[60] Voy. entre autres Cour eur. D.H., *S.W. c. Royaume Uni*, 22 novembre 1995, § 36 ("*Aussi clair que le libellé d'une disposition légale puisse être, dans quelque système juridique que ce soit, y compris le droit pénal, il existe immanquablement un élément d'interprétation judiciaire. Il faudra toujours élucider les points douteux et s'adapter aux changements de situation. D'ailleurs, il est solidement établi dans la tradition juridique du Royaume-Uni comme des autres États parties à la Convention que la jurisprudence, en tant que source du droit, contribue nécessairement à l'évolution progressive du droit pénal.*"). Nous soulignons.

[61] Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Cantoni c. France*, 11 novembre 1996, § 35; Cour eur. D.H. (Déc.), *Valico S.R.L. c. Italie*, 21 mars 2006, p. 16.

[62] Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Cantoni c. France*, 11 novembre 1996, § 35; Cour eur. D.H. (Déc.), *Valico S.R.L. c. Italie*, 21 mars 2006, p. 16.

[63] Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Cantoni c. France*, 11 novembre 1996, § 35; Cour eur. D.H. (Déc.), *Valico S.R.L. c. Italie*, 21 mars 2006, p. 16.

De redenering die het Grondwettelijk Hof in de twee voormelde arresten van 2015 volgt, is met andere woorden ingebed in de beoordelingsruimte die het Europees Hof voor de Rechten van de Mens aan de nationale rechtscolleges laat[64]. Niettemin is de evolutie van de rechtspraak van het Europees Hof betreurenswaardig: door overmatige strengheid te willen voorkomen, lijkt het Hof een nieuw risico te creëren, met name het risico op extreme flexibiliteit[65]. Het Hof meent met name dat de wetgever de feitenrechter kan gelasten de ernst van het gedrag te beoordelen op grond van objectieve elementen en de specifieke omstandigheden van de zaak[66], om na te gaan of dat (al strafbare) gedrag moet leiden tot strafverzwaring, dan wel om het (verruimde) toepassingsveld van een meldingsplicht te bepalen, die bij niet-inachtneming wordt bestraft met een administratieve geldboete van strafrechtelijke aard.

Vraag nr. 5

"Aanbeveling nr. 28 (aanbeveling 33 in het eindverslag) wil een proportionele administratieve geldboete opleggen voor het niet-aangeven van een juridische constructie. Een administratieve geldboete van 1 250 euro wegens niet of laattijdig indienen van de belastingaangifte heeft een strafrechtelijk karakters aangezien rechters zich bevoegd achten om ze te verminderen.[67] Graag krijgen wij duiding op het vlak van het strafrecht wat betreft de beoordeling van deze feiten in het kader van het non bis in idem-beginsel en het feit dat bij samenloop in strafzaken de zwaarste straf wordt opgelegd."

Uittreksel uit het rapport van de Commissie "Panama Papers"

"28. Het bedrag van de boete bij niet-aangifte van juridische constructies moet nader worden gedifferentieerd, bv. in functie van de omvang van het vermogen

Autrement dit, le raisonnement suivi par la Cour constitutionnelle dans ses deux arrêts de 2015 s'inscrit dans la marge de discrétion laissée aux juridictions nationales par la Cour européenne des droits de l'homme,[64] même si l'on peut regretter l'évolution de la jurisprudence de cette dernière puisqu'en voulant éviter une rigidité excessive, elle semble créer un nouveau risque, celui de l'extrême flexibilité.[65] La Cour considère notamment que le législateur peut charger le juge du fond d'apprécier la gravité du comportement sur base d'éléments objectifs et des circonstances propres à l'affaire en question,[66] que ce soit pour apprécier si le comportement, déjà punissable, doit conduire à une aggravation des peines, ou bien pour déterminer le champ d'application (étendu) d'une obligation d'information, dont le manquement est puni d'une amende administrative à caractère pénal.

Question n° 5

"La recommandation n° 28 (recommandation 33 dans le rapport final) plaide en faveur d'une amende administrative proportionnelle en cas de non-déclaration d'une construction juridique. Une amende administrative de 1 250 euros infligée pour l'absence de déclaration fiscale ou la remise tardive de celle-ci revêt un caractère pénal, dès lors que les juges se sont dès lors estimés compétents pour la réduire.[67] Nous souhaiterions obtenir des précisions sur le plan du droit pénal concernant l'appréciation de ces faits dans le cadre du principe non bis in idem et du fait qu'en cas de concours en matière pénale, c'est la peine la plus lourde qui est infligée."

Extrait du rapport de la Commission "Panama Papers"

"28. Le montant de l'amende en cas de non déclaration de constructions juridiques doit être davantage différencié, par exemple en fonction du montant des

---

64 *Cf.* de beoordelingsruimte die het Hof van Justitie van de Europese Unie de nationale wetgevers laat bij de omschrijving van het begrip "ernstig misdrijf". Zie onder meer HJEU, *Digital Rights Ireland Ltd*, 8 april 2014, samengevoegde zaken C-293/12 en C-594/12, § 41 ("*garanderen dat die gegevens beschikbaar zijn voor het onderzoeken, opsporen en vervolgen van ernstige criminaliteit zoals gedefinieerd in de nationale wetgevingen").* Eigen onderstreping. *Cf.* HJEU, *Intertanko*, 3 juni 2008, C-308/06, § § 69 tot 80 (definitie van "ernstige nalatigheid").

65 *Cf.* V. Franssen, *European Sentencing Principles for Corporations*, doctoraatsthesis, Leuven, KU Leuven, 2013, blz. 388 en 398.

66 Grondwettelijk Hof, arrest nr. 13/2015 van 5 februari 2015, B.20.

67 Rb. Gent 18 april 2012, *Fiscoloog* 2012, nr. 1316, 12-13; POPPE, G., "De rechter mag een boete voor het laattijdig indienen van een aangifte herleiden", bespreking Antwerpen 3 juni 2008, *Acc. & isc.* 2008, nr. 29, 6.

64 *Cf.* la marge de discrétion laissée aux législateurs nationaux par la Cour de justice de l'Union européenne pour définir la notion d' "infraction grave". Voy., entre autres, CJUE, *Digital Rights Ireland Ltd*, 8 avril 2014, affaires jointes C-293/12 et C-594/12, § 41 ("*garantir la disponibilité de ces données à des fins de recherche, de détection et de poursuite d'infractions graves telles qu'elles sont définies par chaque État membre dans son droit interne"*). Nous soulignons. *Cf.* CJUE, *Intertanko*, 3 juin 2008, C-308/06, § § 69 à 80 (définition de "*négligence grave*").

65 *Cf.* V. Franssen, *European Sentencing Principles for Corporations*, thèse doctorale, Louvain, KU Leuven, 2013, pp. 388 et 398.

66 C.C., arrêt n° 13/2015 du 5 février 2015, B.20.

67 Tribunal de Gand 18 avril 2012, *Fiscoloog* 2012, n° 1316, 12-13; POPPE, G., "*De rechter mag een boete voor het laattijdig indienen van een aangifte herleiden*", discussion Anvers 3 juin 2008, Acc. & Fisc. 2008, n° 29, 6..

van de juridische constructie, de omvang van de niet-aangegeven inkomsten, en dergelijke meer …"

Antwoord

Vraag 5 verwijst naar aanbeveling 28, en heeft betrekking op de administratieve geldboete als juridische constructies niet worden aangegeven, een regeling die werd ingesteld bij de programmawet van 1 juli 2016. Die administratieve geldboete bedraagt thans 6 250 euro per jaar en per niet-aangegeven constructie; die boete wordt zo nodig toegevoegd aan de hogere belasting op de niet-aangegeven inkomsten uit de juridische constructie. De Commissie vindt evenwel dat het bedrag van de geldboete, naargelang van het geval, te laag of te hoog is; vandaar de aanbeveling om in de toekomst het bedrag te differentiëren. Men vindt immers dat, om doeltreffender te zijn, de administratieve geldboete proportioneel zou moeten zijn, bijvoorbeeld evenredig met het bedrag van het vermogen in de juridische constructie en aan niet-aangegeven inkomsten. Het bedrag van de geldboete zou met andere woorden meer de ernst van het niet-aangeven van een juridisch constructie moeten weerspiegelen, om aldus ontradender te zijn.

Vraag 5 omvat twee verschillende elementen. Enerzijds stelt men zich vragen over de strafrechtelijke aard van een gedifferentieerde administratieve geldboete indien juridische constructies niet worden aangegeven en de eventuele toepassing van het eruit volgende *non bis in idem*-beginsel (I); anderzijds wenst men ook uitleg over de toepassing van de regels inzake samenloop van misdrijven (II).

I. *Aard van de administratieve geldboete en het non bis in idem-beginsel*

Om op het eerste deel van de vraag een antwoord te geven, wordt in twee fasen gehandeld.

In de eerste plaats moet worden nagegaan of de administratieve geldboete waarvan men het bedrag zou willen differentiëren, van strafrechtelijke aard is in de zin van de artikelen 6 en 7 van het EVRM (punt I.A.).

Vervolgens is er de vraag van de eventuele toepassing en de gevolgen van het *non bis in idem*-beginsel, gewaarborgd bij artikel 4 van het 7*e* Protocol bij het EVRM; het toepassingsgebied van dat beginsel is immers beperkt tot de "strafrechtelijke" zaken (punt I.B.).

avoirs de la construction juridique, du montant des revenus non déclarés, etc."

Réponse

La question n° 5 se réfère à la recommandation n° 28 et porte sur l'amende administrative en cas de non déclaration de constructions juridiques, qui a été introduite par la loi-programme du 1er juillet 2016. Cette amende administrative s'élève actuellement à 6 250 EUR par an et par construction non déclarée; elle s'ajoute, le cas échéant, à l'accroissement d'impôt sur les revenus non déclarés provenant de la construction juridique. La Commission estime cependant que le montant de l'amende est, selon les cas, trop bas ou trop élevé, d'où la recommandation de différencier à l'avenir le montant de l'amende. On considère en effet que, pour être plus efficace, l'amende administrative devrait être proportionnelle, par exemple, au montant des avoirs faisant l'objet de la construction juridique et des revenus non déclarés. Autrement dit, le montant de l'amende devrait refléter plus la gravité de la non déclaration d'une construction juridique pour lui donner un effet plus dissuasif.

La question posée comprend deux volets différents. D'un côté, on s'interroge sur le caractère pénal d'une amende administrative différenciée en cas de non déclaration de constructions juridiques et l'éventuelle application du principe *non bis in idem* qui en découle (I). De l'autre, on aimerait obtenir également des explications relatives à l'application des règles en matière de concours d'infractions (II).

I. *Nature de l'amende administrative et principe non bis in idem*

Pour répondre à la première partie de la question, on procèdera en deux temps.

Premièrement, il faut évaluer si l'amende administrative dont on aimerait différencier le montant, est de nature pénale au sens des articles 6 et 7 de la CEDH (I.A.).

Ensuite, se pose la question de l'éventuelle application et des effets du principe de *ne bis in idem*, garanti par l'article 4 du 7ème Protocole additionnel à la CEDH. Le champ d'application de ce principe est en effet limité aux affaires "*pénales*" (I.B.).

I.A. Beoordeling van de aard van de administratieve geldboete

Eerst moet dus worden onderzocht of de betrokken administratieve geldboete van strafrechtelijke aard is. Er dient echter te worden benadrukt dat het begrip "strafrechtelijk" in de artikelen 6 en 7 van het EVRM een autonoom begrip is. Het doel van de autonome aanpak door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens is ervoor te zorgen dat al wie onder de bevoegdheid van het Hof ressorteert, effectief dezelfde fundamentele rechten geniet, ongeacht het stempel dat de verdragsluitende landen er in het nationale recht op drukken; anders zouden die landen gemakkelijk hun rechtsonderhorigen aan de toepassing van het Verdrag kunnen onttrekken[68].

Om te beoordelen of een beschuldiging "strafrechtelijk" is, en bijgevolg om te bepalen of de fundamentele rechten in strafzaken erop van toepassing zijn, hanteert het Europees Hof voor de Rechten van de Mens drie criteria, die het voor de eerste maal heeft uiteengezet in het arrest *Engel et al.* / *Nederland*[69]. Het Hof houdt om te beginnen rekening met de kwalificatie die in het nationaal recht wordt gebruikt; indien de nationale wetgeving een misdrijf of een straf "strafrechtelijk" acht, worden de bij het Verdrag gewaarborgde rechten in "strafzaken" ambtshalve toegepast. Wanneer daarentegen een misdrijf of een straf in het nationale recht niet als strafrechtelijk wordt beschouwd (zoals in dit geval), gaat het Hof het tweede criterium onderzoeken: de aard van het misdrijf zelf en, indien nodig, het derde criterium: de aard en de ernst van de sanctie die de betrokkene dreigt op te lopen. Het Hof wijst er geregeld op dat het tweede en het derde criterium "*alternative and not necessarily cumulative*" zijn. Als met andere woorden de beoordeling van de aard van het misdrijf op zich leidt tot een duidelijke conclusie, moet het Hof niet langer rekening houden met de derde criterium.

Als afgezien daarvan "*separate analysis of each criterion does not make it possible to reach a clear conclusion as to the existence of a criminal charge*", dan belet niets dat wordt overgestapt op een "*cumulative approach*"[70].

Sinds de zaak-Engel heeft het Hof die drie criteria in tal van arresten overgenomen, niet alleen om de

I.A. Evaluation de la nature de l'amende administrative

Dans un premier temps, il convient donc d'analyser si l'amende administrative en question est de nature pénale. Or, il convient de souligner que la notion "*pénale*" utilisée aux articles 6 et 7 de la CEDH est une notion autonome. L'objectif de l'approche autonome de la Cour européenne des droits de l'homme est d'assurer que toutes les personnes relevant de la juridiction de la Cour jouissent effectivement des mêmes droits fondamentaux, quelle que soit l'étiquette appliquée en droit national par les États contractants. Sinon ces derniers pourraient facilement soustraire les personnes soumises à leur juridiction à l'application de la Convention.[68]

Pour apprécier si une accusation est considérée comme étant de nature "*pénale*" et, par conséquent, pour déterminer si celle-ci mérite l'application des droits fondamentaux en matière pénale, la Cour européenne des droits de l'homme applique trois critères, qu'elle a exposé pour la première fois dans l'arrêt *Engel et autres c. Pays-Bas*.[69] Premièrement, la Cour prend en compte la qualification utilisée en droit interne. Si la législation interne qualifie une infraction ou une sanction de "*pénale*", les droits garantis par la Convention en "*matière pénale*" trouvent d'office à s'appliquer. Par contre, si une infraction ou une sanction n'est pas qualifiée de pénale en droit interne, comme dans le cas d'espèce, la Cour passe à l'examen du deuxième critère, consistant en la nature même de l'infraction et, le cas échéant, du troisième critère, celui de la nature et du degré de sévérité de la sanction que la personne risque de subir. La Cour insiste régulièrement sur le fait que les deuxième et troisième critères sont "*alternatifs et pas nécessairement cumulatifs*". En d'autres mots, lorsque l'évaluation de la nature de l'infraction mène à elle seule à une conclusion claire, la Cour ne doit plus prendre en considération le troisième critère.

Cela étant, lorsqu'une "*analyse séparée de chaque critère ne permet pas d'aboutir à une conclusion claire quant à l'existence d'une accusation en matière pénale*", rien n'empêche de procéder à une "*approche cumulative*". [70]

Depuis l'affaire *Engel*, la Cour a repris ces trois critères dans un grand nombre d'arrêts, non seulement

68 Zie o.a. EHRM (Grote Kamer), *Zolotukhin* / Rusland, 10 februari 2009, § 52.

69 EHRM (Plenair), *Engel e.a.* / Nederland, 8 juni 1976.

70 EHRM (Grote Kamer), *Zolotukhin* / Rusland, 10 februari 2009, § 53. Zie ook EHRM (Plenair), *Engel e.a.* / Nederland, 8 juni 1976, § 86; EHRM (Grote Kamer), *Jussila* / Finland, 23 november 2006, § 30; EHRM, *Milenkovic* / Servië, 1 maart 2016, § 33.

68 Voy. entre autres Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Zolotoukhine c. Russie*, 10 février 2009, § 52.

69 Cour eur. D.H. (Plénière), *Engel e.a. c. Pays-Bas*, 8 juin 1976.

70 CEDH (Grande Chambre), *Zolotoukhine c. Russie*, 10 février 2009, § 53. Voy. aussi CEDH (Plénière), *Engel e.a. c. Pays-Bas*, 8 juin 1976, § 86; CEDH (Grande Chambre), *Jussila c. Finlande*, 23 novembre 2006, § 30; CEDH, *Milenkovic c. Serbie*, 1er mars 2016, § 33.

toepassing van de artikelen 6 en 7 van het Verdrag te beoordelen, maar bijvoorbeeld ook om het toepassingsgebied van het *non bis in idem*-beginsel te bepalen (zie hierna, I.B). Via die rechtspraak heeft het Hof zijn kwalificatiecriteria ontwikkeld en verfijnd, en daarmee bijgedragen tot een duidelijker autonome opvatting van "strafzaak". Aangezien het Hof echter altijd een concrete analyse maakt, waarbij rekening wordt gehouden met de specifieke omstandigheden van de voorgelegde zaak, teneinde de overeenstemming van het nationale recht met het Verdrag te beoordelen, blijft het resultaat van de toepassing van de drie criteria enigszins onvoorspelbaar, zeker voor randgevallen, onder andere op belastingvlak, in tegenstelling tot de zogenaamde harde kern van het strafrecht[71].

In wat volgt beoordelen we de aard van de in vraag 5 bedoelde administratieve geldboete in het licht van die Europese rechtspraak, met dien verstande dat die beoordeling noodzakelijkerwijze een louter voorlopige beoordeling is.

Aangezien de geldboete als straf voor het niet-aangeven van juridische constructies in het nationaal recht als een administratieve geldboete wordt beschouwd, is het eerste criterium van het Hof uiteraard van weinig nut; men kan onmiddellijk overstappen naar het tweede en derde criterium.

Het tweede criterium, dat bestaat in de aard van het misdrijf, wordt door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens beschouwd als "*a factor of greater import*"[72]. Om de aard van het misdrijf vast te stellen, houdt het Hof rekening met verscheidene factoren, maar waarvan geen enkel exclusief is, ook al lijken sommige meer door te wegen dan andere. Het Hof houdt vooral rekening met de algemene aard van de regel, met het feit of de belangen die door de geschonden regel worden beschermd algemene maatschappelijke belangen zijn die bij het strafrecht worden beschermd[73], met het bestraffend en ontradend doel van de sanctie, alsook met de gelijkenis tussen de strafrechtelijke regels en de niet-strafrechtelijke regels.

Zo is bijvoorbeeld het feit dat wetsbepalingen de toepassing van verzachtende en verzwarende omstandigheden mogelijk maken, een aanwijzing voor de strafrechtelijke aard van een "administratief strafbaar feit"[74].

[71] EHRM (Grote Kamer), *Jussila* / Finland, 23 november 2006, § 43.

[72] EHRM (Plenair), *Engel e.a.* / Nederland, 8 juni 1976, § 82.

[73] EHRM, *Menarini Diagnostics* /Italië, 27 september 2011, § 30.

[74] EHRM, *Ziliberberg v. Moldavië*, 1 februari 2005, 34.

pour apprécier l'application des articles 6 et 7 de la Convention, mais par exemple aussi pour déterminer le champ d'application du principe *non bis in idem* (*infra*, I.B.). A travers cette jurisprudence, la Cour a développé et affiné ses critères qualificatifs, contribuant ainsi à une conception autonome plus claire de la "*matière pénale*". Cependant, étant donné que la Cour procède toujours à une analyse concrète, tenant compte des circonstances spécifiques du cas d'espèce qui lui est soumis, afin d'évaluer la conformité du droit interne avec la Convention, le résultat de l'application des trois critères reste un peu imprévisible, certainement pour les cas de figure plus périphériques, entre autres dans le domaine fiscal, et contrairement au soi-disant "*noyau dur du droit pénal*."[71]

Dans ce qui suit, on évaluera le caractère de l'amende administrative visée par la question à la lumière de cette jurisprudence européenne, tout en soulignant que cette évaluation n'est forcément qu'une appréciation provisoire.

Étant donné que l'amende qui punit la non déclaration de constructions juridiques est qualifiée d'administrative en droit interne, le premier critère de la cour n'est, de toute évidence, pas très utile; on peut tout de suite passer aux deuxième et troisième critères.

Le deuxième critère, consistant en la nature de l'infraction, est considéré par la Cour européenne des droits de l'homme comme "*un élément d'appréciation d'un plus grand poids.*"[72] Afin de déterminer la nature de l'infraction, la Cour prend en considération *plusieurs éléments, dont aucun n'est cependant exclusif*, même si certains semblent peser plus que d'autres. La Cour tient notamment compte du caractère général de la règle, du fait que les intérêts protégés par la règle transgressée sont des "*intérêts généraux de la société normalement protégés par le droit pénal*"[73] , du but répressif et dissuasif de la sanction, ainsi que de la ressemblance entre les règles de procédure pénale et non-pénale.

Ainsi l'existence de dispositions légales permettant l'application de circonstances atténuantes et aggravantes est, par exemple, une indication de la nature pénale d'une infraction dite administrative.[74]

[71] Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Jussila c. Finlande*, 23 novembre 2006, § 43.

[72] Cour eur. D.H. (Plénière), *Engel e.a. c. Pays-Bas*, 8 juin 1976, § 82.

[73] Cour eur. D.H., *Menarini Diagnostics c. Italie*, 27 septembre 2011, § 30.

[74] Cour eur. D.H., *Ziliberberg c. Moldavie*, 1er février 2005, § 34.

Indien die criteria worden toegepast op de administratieve geldboete als bedoeld in deze vraag 5, dan stelt men vast dat de voor de belastingplichtigen geldende verplichting om aangifte te doen van juridische constructies, daadwerkelijk van algemene aard is en dat de geldboete overduidelijk een ontradend doel heeft. Door het bedrag van de geldboete af te stemmen op het belang (of de ernst) van de niet-aangifte, strekt de sanctie er kennelijk ook toe de belastingplichtige op evenredige wijze te *straffen* voor het niet-nakomen van zijn wettelijke verplichting. Opgemerkt zij trouwens dat de toepassing van het evenredigheidsbeginsel een vereiste is die het Grondwettelijk Hof oplegt aan sancties van strafrechtelijke aard[75]. Uiteraard is de geldboete geen loutere *"pecuniary compensation for any costs that may have been incurred as a result of the taxpayer's conduct"*[76], hetgeen een tegenindicatie voor de strafrechtelijke aard zou zijn. Daarentegen vormen de met de geldboete beschermde belangen niet noodzakelijkerwijs algemene maatschappelijke belangen die normaal strafrechtelijk worden beschermd, en ze verdienen wellicht geen ongunstig of stigmatiserend vonnis dat eigen is aan het strafrecht. Niettemin beperkt het Hof, zoals de rechtspraak-*Jussila* aantoont[77], de strafrechtelijke kwalificatie geenszins uitsluitend tot de belangen en waarden die echt een ongunstig waardeoordeel en een strafrechtelijke aanpak verdienen. Uit de analyse van de rechtspraak in de loop der jaren van het Hof van Straatsburg blijkt immers dat het "strafrechtelijk" stempel in de zin van het EHRM ook de misdrijven behelst met weliswaar enige *"criminal connotation"*, maar die in het intern recht worden beschouwd als *"too trivial to be governed by criminal law and procedure"*[78]

De geleidelijke uitbreiding van de werkingssfeer van de rechten in strafzaken *"to cases not strictly belonging to the traditional categories of the criminal law"*[79] wordt echter ietwat in balans gebracht door een minder

[75] Grondwettelijk Hof, arrest nr. 140/2008 van 30 oktober 2008, B.8.1. tot B.10. Zie ook V. Franssen, *"Artikel 7 Strafwetboek"*, in M. De Busscher, J., Meese, D. Van der Kelen en J. Verbist (onder redactie van), *Wet en Duiding Strafrecht*, Brussel, Larcier, 2015, blz. 17.

[76] Zie bijvoorbeeld EHRM, *Janosevic v. Zweden*, 23 juli 2002, 68 *("Furthermore, the present tax surcharges are not intended as pecuniary compensation for any costs that may have been incurred as a result of the taxpayer's conduct. Rather, the main purpose of the relevant provisions on surcharges is to exert pressure on taxpayers to comply with their legal obligations and to punish breaches of those obligations. The penalties are thus both deterrent and punitive. The latter character is the customary distinguishing feature of a criminal penalty (…)")*.

[77] EHRM (Grote Kamer), *Jussila v. Finland*, 23 november 2006, 43.

[78] EHRM (Grote Kamer), *Zolotukhin v. Rusland*, 10 februari 2009, § 54; EHRM, *Milenkovic v. Servië*, 1 maart 2016, 34.

[79] EHRM (Grote Kamer), *Jussila v. Finland*, 23 november 2006, 43.

Si on applique ces critères à l'amende administrative visée par la question, on constate que l'obligation de déclarer les constructions juridiques s'imposant aux contribuables a effectivement un caractère général et que le but de l'amende est clairement dissuasif. En adaptant le montant de l'amende à l'importance (ou la gravité) de la non déclaration, le but de la sanction semble également de *punir* le contribuable de manière proportionnelle pour le manquement à son obligation légale. On note d'ailleurs que l'application du principe de proportionnalité est une exigence imposée par la Cour constitutionnelle à l'égard des sanctions à caractère pénal.[75] De toute évidence, l'amende n'est pas une simple "*indemnisation des frais qu'aurait pu entraîner le comportement du contribuable*,"[76] ce qui constituerait une contre-indication de la nature pénale. Par contre, les intérêts protégés par l'amende ne constituent pas nécessairement des intérêts généraux de la société qui sont normalement protégés par le droit pénal et ils ne méritent sans doute pas de jugement défavorable ou stigmatisant qui est propre au droit pénal. Néanmoins, comme la jurisprudence *Jussila* le démontre,[77] la Cour ne limite aucunement la qualification pénale aux seuls intérêts et valeurs qui méritent vraiment un jugement de valeur défavorable et une approche pénale. En effet, l'analyse de la jurisprudence de la Cour de Strasbourg au gré des années révèle que l'étiquette "*pénale*" au sens de la CEDH englobe aussi des infractions ayant une certaine "*coloration pénale*", mais qui sont jugées en droit interne *"trop mineures pour relever du droit pénal et de la procédure pénale."*[78]

L'extension progressive du champ d'application des droits en matière pénale à "*des domaines qui ne relèvent pas formellement des catégories traditionnelles du droit pénal*"[79] est toutefois contrebalancée un peu par une

[75] C.C., arrêt n° 140/2008 du 30 octobre 2008, B.8.1. à B.10. Voy. aussi V. Franssen, *"Artikel 7 Strafwetboek"*, in M. De Busscher, J., Meese, D., Van der Kelen et J. Verbist (sous la direction de), *Wet en Duiding Strafrecht*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 17.

[76] Voy, par exemple, Cour eur. D.H., *Janosevic c. Suède*, 23 juillet 2002, § 68 ("*De surcroît, les majorations d'impôt actuelles ne sont pas conçues comme une indemnisation des frais qu'aurait pu entraîner le comportement du contribuable. Le but principal des dispositions en matière de majorations consiste bien plutôt à exercer des pressions sur les contribuables pour les amener à respecter leurs obligations légales et à punir les manquements à ces obligations. Ces pénalités sont donc à la fois préventives et répressives, cette dernière caractéristique étant celle qui distingue d'habitude les sanctions pénales (…).*").

[77] Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Jussila c. Finlande*, 23 novembre 2006, § 43.

[78] Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Zolotoukhine c. Russie*, 10 février 2009, § 54; Cour eur. D.H., *Milenkovic c. Serbie*, 1er mars 2016, § 34.

[79] Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Jussila c. Finlande*, 23 novembre 2006, § 43.

strikte toepassing van bepaalde bij artikel 6 van het EVRM geboden garanties, zoals het houden van een terechtzitting[80].

Kortom, op grond van een analyse in het licht van het tweede "*Engel*-criterium", vertoont de betrokken administratieve geldboete niettemin verscheidene strafrechtelijke kenmerken.

Het derde criterium dat door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in aanmerking wordt genomen, bestaat uit twee elementen, te weten de aard en de strengheid van de strafmaat, al maakt het Hof er niet altijd een duidelijk onderscheid tussen. Concreet betekent dit dat de *aard* van de sanctie niet verwijst naar de doelstellingen van de sanctie – die bij het tweede '*Engel*-criterium' *(cf. supra)* in overweging worden genomen –, maar dat men zich toespitst op het *soort sanctie* waarin voor het desbetreffende misdrijf is voorzien. Aldus ziet het Hof, wanneer de bij wet bepaalde sanctie een gevangenisstraf is, daarin een (weerlegbaar) vermoeden van de strafrechtelijke aard van de sanctie, daar de lichamelijke integriteit van de persoon zeer belangrijk is in *"a society subscribing to the rule of law"*[81]. Wanneer de nationale wet daarentegen andere soorten sancties vastlegt, is de situatie genuanceerder en wordt ze in hoge mate geval per geval beoordeeld. In de jaren '80 hanteerde het Hof nog het uitgangspunt dat *"according to the ordinary meaning of the terms, there generally come within the ambit of the criminal law offences that make their perpetrator liable to penalties intended,* inter alia*, to be deterrent and usually consisting of fines and of measures depriving the person of his liberty"*[82]. Sindsdien is het Hof geleidelijk ook meer aandacht gaan hechten aan andere straffen, onder meer de geldboeten. In verscheidene zaken heeft de vaststelling dat op het misdrijf geen gevangenisstraf stond, het Hof niet belet te opteren voor een strafrechtelijke kwalificatie in de zin van het Verdrag[83].

Evenzo belet het feit dat de geldboete niet door een vrijheidsbeneming kan worden vervangen (bijvoorbeeld

[80] EHRM (Grote Kamer), *Jussila v. Finland*, 23 novembre 2006, 48. Zie voor een grondiger analyse V. Franssen, *La notion "pénale": mot magique ou critère trompeur? Réflexions sur les distinctions entre le droit pénal et le droit quasi pénal"*, in D. Brach-Thiel (onder redactie van), *Existe-t-il un seul* non bis in idem *aujourd'hui?*, Parijs, L'Harmattan, 2017, blz. 81 tot 85.

[81] EHRM (Voltallige Vergadering), *Engel e.a. v. Nederland*, 8 juni 1976, 82.

[82] EHRM (Voltallige Vergadering), *Öztürk v. Duitsland*, 21 februari 1984, 53.

[83] Zie bijvoorbeeld EHRM (Voltallige Vergadering), *Öztürk v. Duitsland*, 21 februari 1984, 18 en 54; EHRM, *Lauko v. Slovakije*, 2 september 1999, 58. Zie voorts EHRM *Tomasovic v. Kroatië*, 18 oktober 2011, 24. Zie voor een soortgelijke zaak EHRM *Muslija v. Bosnië-Herzegovina*, 14 januari 2014, 30.

application moins rigoureuse de certaines garanties offertes par l'article 6 de la CEDH, comme la tenue d'une audience.[80]

En somme, sur base d'une analyse à la lumière du deuxième critère *Engel*, il semble que l'amende administrative concernée présente quand même plusieurs caractéristiques pénales.

Le troisième critère retenu par la Cour européenne des droits de l'homme consiste en deux éléments, à savoir la nature et le degré de sévérité de la sanction, même si la Cour ne les distingue pas toujours de façon nette. En clair, la *nature* de la sanction ne fait pas référence aux objectifs de la sanction, qui sont pris en considération sous le deuxième critère *Engel* (*supra*), mais se focalise sur le *type de sanction* prévue pour l'infraction en question. Ainsi, lorsque la sanction prévue par la loi consiste en une peine d'emprisonnement, la Cour y voit une présomption (réfragable) de la nature pénale de la sanction, parce que la liberté physique de la personne est très importante dans une "*société attachée à la prééminence du droit"*.[81] Par contre, lorsque la loi nationale prévoit d'autres types de sanctions, la situation est plus nuancée et est fortement appréciée au cas par cas. Dans les années 80, le point de départ de la Cour était encore que, "*selon le sens ordinaire des termes relèvent en général du droit pénal les infractions dont les auteurs s'exposent à des peines destinées notamment à exercer un effet dissuasif et qui consistent d'habitude en des mesures privatives de liberté et en des amendes*."[82] Depuis, la Cour a aussi progressivement conféré plus d'importance à d'autres peines, notamment les amendes. Dans plusieurs affaires, le constat que l'infraction en question n'était pas punissable d'un emprisonnement n'a pas empêché la Cour de retenir une qualification pénale au sens de la Convention.[83]

De même, le fait que l'amende ne peut pas être remplacée par une privation de liberté (par exemple, en cas

[80] Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Jussila c. Finlande*, 23 novembre 2006, § 48. Pour une analyse plus approfondie voy. V. Franssen, "La notion "pénale": mot magique ou critère trompeur? Réflexions sur les distinctions entre le droit pénal et le droit quasi pénal", in D. Brach-Thiel (sous la direction de), *Existe-t-il un seul non bis in idem aujourd'hui?*, Paris, L'Harmattan, 2017, pp. 81 à 85.

[81] Cour eur. D.H. (Plénière), *Engel e.a. c. Pays-Bas*, 8 juin 1976, § 82.

[82] Cour eur. D.H. (Plénière), *Öztürk c. Allemagne*, 21 février 1984, § 53.

[83] Voy. par exemple Cour eur. D.H. (Plénière), *Öztürk c. Allemagne*, 21 février 1984, § § 18 et 54; Cour eur. D.H., *Lauko c. Slovaquie*, 2 septembre 1999, § 58. Voy. aussi Cour eur. D.H., *Tomasovic c. Croatie*, 18 octobre 2011, § 24. Pour une affaire similaire, voy. Cour eur. D.H., *Muslija c. Bosnie-Herzégovine*, 14 janvier 2014, § 30.

bij niet-betaling) geenszins een strafrechtelijke kwalificatie[84]. Het eventueel samengaan van een geldboete met één of meer verbodsbepalingen of zelfs een verbeurdverklaring, kan eveneens een belangrijke aanwijzing zijn voor de strafrechtelijke aard van de sanctie[85].

Vervolgens houdt het Hof, om de *strengheid van de strafmaat* van de sanctie te beoordelen, rekening met *"the penalty to which the person concerned is* a priori *liable"*[86], dat wil zeggen de sanctie die de betrokkene dreigt op te lopen. Hoe zwaarder de theoretische sanctie uitvalt, hoe meer het Hof geneigd is tot de strafrechtelijke aard van het desbetreffende misdrijf te besluiten. De daadwerkelijk aan de eiser opgelegde sanctie kan eveneens in overweging worden genomen, maar mag niet afdoen aan hetgeen aanvankelijk op het spel stond[87]. Bij de evaluatie van de strengheid van de strafmaat van de potentiële en effectieve sanctie houdt het Hof trouwens rekening met de financiële situatie van de eiser. Zo heeft het Hof een effectieve geldboete, die weliswaar met amper 3,17 euro overeenstemde maar wel 60 % van het maandinkomen van de eiser vertegenwoordigde, in aanmerking genomen als aanwijzing voor de strafrechtelijke aard van de sanctie[88]. Voorts moet – daar het Hof een en ander bundelsgewijs aanpakt – worden beklemtoond dat het gegeven dat de sanctie die de eiser opgelegd kreeg dan wel opliep niet streng was, daarom nog niet suggereert dat het geen strafrechtelijk misdrijf betrof. Uiteindelijk hangt alles af van de totaalbeoordeling van de verschillende relevante aspecten[89].

De toepassing van dit derde "*Engel*-criterium" op de geldboete die geldt bij niet-aangifte van een juridische constructie verschaft geen eenduidig antwoord op de vraag omtrent de eventueel strafrechtelijke aard van die geldboete. Kennelijk gaat enerzijds de geldboete immers niet gepaard met een verbeurdverklaring of

84 Zie bijvoorbeeld EHRM, *Janosevic v. Zweden*, 23 juli 2002, 69. In dit geval ging het om fiscale inbreuken, waarop belastingverhogingen staan. Zie ook EHRM, *Ziliberberg v. Moldavië*, 1 februari 2005, 34; EHRM, *Grande Stevens e.a. v. Italië*, 4 maart 2014, 97.

85 Zie bijvoorbeeld *Grande Stevens e.a. v. Italië*, 4 maart 2014, 97.

86 EHRM, *Grande Stevens e.a. v. Italië*, 4 maart 2014, 98. Dat arrest doet niets anders dan een vaste rechtspraak bevestigen. Zie bijvoorbeeld EHRM (Grote Kamer), *Ezeh en Connors v. Verenigd Koninkrijk*, 9 oktober 2003, 120.

87 EHRM (Grote Kamer), *Ezeh en Connors v. Verenigd Koninkrijk*, 9 oktober 2003, 120; EHRM, *Tomasovic v. Kroatië*, 18 oktober 2011, 23; EHRM, *Muslija v. Bosnië-Herzegovina*, 14 januari 2014, 29.

88 EHRM, *Ziliberberg v. Moldavië*, 1 februari 2005, 34.

89 Zie bijvoorbeeld EHRM (Voltallige Vergadering), *Öztürk v. Duitsland*, 21 februari 1984, 54 *("The relative lack of seriousness of the penalty at stake (see paragraph 18 above) cannot divest an offence of its inherently criminal character.)*"; EHRM, *Ziliberberg v. Moldavië*, 1 februari 2005, 34. Zie ook EHRM (Voltallige Vergadering), *Engel e.a. v. Nederland*, 8 juni 1976, 85; EHRM (Grote Kamer), *Jussila v. Finland*, 23 november 2006, 35 en 38.

de non-paiement) ne fait pas obstacle à une éventuelle qualification pénale.[84] L'éventuelle combinaison d'une amende avec une ou plusieurs interdictions, voire une confiscation, peut également être une indication importante de la nature pénale de la sanction.[85]

Ensuite, pour évaluer le *degré de sévérité* de la sanction, la Cour tient compte "*de la sanction dont est a priori passible la personne concernée"*,[86] c'est-à-dire la sanction qu'elle *risque* de se voir infliger. Plus la sanction théorique est grave, plus la Cour a tendance à conclure au caractère pénal de l'infraction en question. La sanction effectivement infligée au requérant peut également être prise en considération, mais ne saura pas amoindrir l'enjeu initial.[87] En évaluant le degré de sévérité de la sanction potentielle et effective, la Cour tient d'ailleurs compte de la situation financière du requérant. Par exemple, une amende effective équivalant à 3,17 euros mais représentant 60 % du revenu mensuel du requérant a été retenue comme un indice du caractère pénal de la sanction.[88] Par ailleurs, il convient de souligner que, comme la Cour procède à une approche par faisceaux, le fait que la sanction que le requérant encourait, ou dont il écopait, n'était pas sévère, ne suggère pas pour autant qu'il ne s'agissait pas d'une infraction pénale. Tout dépend finalement de l'appréciation globale des différents éléments pertinents.[89]

L'application de ce troisième critère *Engel* à l'amende administrative applicable en cas de non déclaration d'une construction juridique ne donne pas de réponse tranchée à la question concernant l'éventuel caractère pénal de cette amende. D'un côté, on constate en effet que l'amende n'est pas assortie d'une confiscation ou

84 Voy. par exemple Cour eur. D.H., *Janosevic c. Suède*, 23 juillet 2002, § 69. En l'occurrence, il s'agissait d'infractions fiscales, punissables de majorations d'impôt. Voy. aussi: Cour eur. D.H., *Ziliberberg c. Moldavie*, 1er février 2005, § 34; Cour eur. D.H., *Grande Stevens e.a. c. Italie*, 4 mars 2014, § 97.

85 Voy. par exemple Cour eur. D.H., *Grande Stevens e.a. c. Italie*, 4 mars 2014, § 97.

86 Cour eur. D.H., *Grande Stevens e.a. c. Italie*, 4 mars 2014, § 98. Cet arrêt ne fait que confirmer une jurisprudence bien établie. Voy. par exemple Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Ezeh et Connors c. Royaume-Uni*, 9 octobre 2003, § 120.

87 Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Ezeh et Connors c. Royaume-Uni*, 9 octobre 2003, § 120; Cour eur. D.H., *Tomasovic c. Croatie*, 18 octobre 2011, § 23; Cour eur. D.H., *Muslija c. Bosnie-Herzégovine*, 14 janvier 2014, § 29.

88 Cour eur. D.H., *Ziliberberg c. Moldavie*, 1er février 2005, § 34.

89 Voy. par exemple Cour eur. D.H. (Plénière), *Öztürk c. Allemagne*, 21 février 1984, § 54 ("La faiblesse relative de l'enjeu (paragraphe 18 ci-dessus) ne saurait retirer à une infraction son caractère pénal intrinsèque."); Cour eur. D.H., *Ziliberberg c. Moldavie*, 1er février 2005, § 34. Voy. aussi Cour eur. D.H. (Plénière), *Engel e.a. c. Pays-Bas*, 8 juin 1976, § 85; Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Jussila c. Finlande*, 23 novembre 2006, § § 35 et 38.

een verbod, en kan ze al evenmin worden vervangen door een subsidiaire gevangenisstraf; anderzijds valt een (krachtens de vigerende wetgeving bestaande) geldboete van 6 250 euro toch zwaar uit, zoals in het commissieverslag wordt aangegeven.

Om de geldboete doeltreffender te maken, beveelt de commissie daarenboven aan om het bedrag ervan aan te passen aan de omvang van de juridische constructie, waardoor ze lijkt voor te stellen in de toekomst de bovengrens van die boete te verhogen. Ook mag men niet uit het oog verliezen dat de geldboete wordt toegevoegd aan hogere belastingen op de niet-aangegeven inkomsten uit de juridische constructie; ook die verhogingen worden door het Europees Hof als strafrechtelijke straffen beschouwd.[90] Alles bij elkaar lijkt de belastingplichtige zich toch bloot te stellen aan een strenge straf.

Uit deze analyse kan men besluiten dat er meerdere aanwijzingen bestaan dat de in de vraag beoogde administratieve geldboete strafrechtelijk van aard is; men kan echter niet vooraf stellen of de boete ook werkelijk als een strafrechtelijke geldboete zal worden beschouwd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens of door het Grondwettelijk Hof, mocht één van beide zich ooit moeten uitspreken over die geldboete.

I.B. Het *non bis in idem*-beginsel

Als de administratieve geldboete inderdaad van strafrechtelijke aard blijkt te zijn, kan dat leiden tot de toepassing van het *non bis in idem*-beginsel". Het op staatsniveau[91] toegepaste *non bis in idem*-beginsel is terug te vinden in artikel 4 van het zevende aanvullend protocol bij het EVRM, dat luidt als volgt:

"Niemand wordt opnieuw berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure binnen de rechtsmacht van dezelfde Staat voor een strafbaar feit waarvoor hij reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet en het strafprocesrecht van die Staat."

Zoals hoger aangegeven is de toepassingssfeer van het *non bis in idem*-beginsel beperkt tot strafzaken. Een analyse van de rechtspraak van het Europees Hof

[90] Zie EHRM (Grand Chamber), *Jussila tegen Finland*, 23 november 2006, § 38; EHRM, *Janosevic tegen Zweden*, 23 juli 2002, § 68.

[91] Artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie verzekert evenwel het *non bis in idem*-beginsel op het grondgebied van de EU in alle situaties die door het EU-recht worden geregeld, ongeacht of de eerste definitieve beslissing in dezelfde dan wel in een andere lidstaat zou zijn genomen. Aangezien laatstgenoemd criterium *a priori* niet vervuld lijkt te zijn in het geval waarop aanbeveling nr. 28 betrekking heeft, beperken wij ons tot een analyse van de toepassingssfeer van artikel 4 van het zevende aanvullend protocol bij het EVRM.

d'une interdiction et qu'elle ne peut pas être remplacée par un emprisonnement subsidiaire. De l'autre, une amende de 6 250 EUR (sous l'actuelle législation) est quand même considérable, comme le suggère d'ailleurs le rapport de la Commission.

Ce qui plus est, en recommandant de moduler le montant en fonction de l'importance de la construction juridique afin de rendre l'amende plus efficace, la Commission semble également proposer de prévoir, à l'avenir, une amende maximale plus sévère. Ensuite, il ne faut pas perdre de vue que l'amende s'ajoute à des majorations d'impôt sur les revenus non déclarés provenant de la construction juridique, qui, elles aussi, sont considérées comme des sanctions pénales par la Cour européenne.[90] Somme toute, la sévérité de la peine risquée par le contribuable semble quand même considérable.

En conclusion, l'analyse précédente donne plusieurs indications du caractère pénal de l'amende administrative visée par la question, même si on ne saurait dire à l'avance si l'amende sera effectivement considérée comme étant de nature pénale par la Cour européenne des droits de l'homme, ou par la Cour constitutionnelle, si l'une ou l'autre était appelée un jour à se prononcer sur l'amende en question.

I.B. Principe *non bis in idem*

Si l'amende administrative s'avère effectivement de nature pénale, elle peut entraîner l'application du principe *non bis in idem*. Le principe *non bis in idem* national, c'est-à-dire le principe tel qu'il s'applique au niveau national,[91] est consacré par l'article 4 du 7ème Protocole additionnel à la CEDH, qui dispose que:

"*Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État.*"

Comme indiqué ci-dessus, le champ d'application du principe *non bis in idem* est limité aux affaires pénales. Une analyse de la jurisprudence de la Cour européenne

[90] Voy. Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Jussila c. Finlande*, 23 novembre 2006, § 38; Cour eur. D.H., *Janosevic c. Suède*, 23 juillet 2002, § 68.

[91] Par contre, l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE garantit le principe *ne bis in idem* sur le territoire de l'UE – peu importe si la première décision définitive a été prise dans le même État membre ou dans un autre – dans toutes les situations régies par le droit de l'UE. Etant donné que ce dernier critère ne semble, *a priori*, pas rempli dans le cas de figure concerné par la recommandation n° 28, on se limitera à une analyse du champ d'application de l'article 4 du 7ème Protocole additionnel à la CEDH.

voor de Rechten van de Mens toont duidelijk aan dat het woord "*strafrechtelijke*" in artikel 4 van het zevende protocol op dezelfde manier wordt geïnterpreteerd als de woorden "ingestelde vervolging" ("*criminal charge*") in het artikel 6 van het EVRM; het Hof past immers dezelfde kwalitatieve criteria toe om uit te maken of de bescherming krachtens het EVRM en de protocollen ervan van toepassing is op een bepaalde "strafrechtelijke" situatie.

In meerdere arresten waarbij artikel 4 van het zevende protocol aan bod komt, legt het Hof een expliciet verband met de toepassingssfeer van de artikelen 6 en 7 van het EVRM.[92] Zo beklemtoont het Hof in het arrest *Zolotoekin tegen Rusland* het volgende:

"*the legal characterisation of the procedure under national law cannot be the sole criterion of relevance for the applicability of the principle of non bis in idem under Article 4 § 1 of Protocol No. 7. Otherwise, the application of this provision would be left to the discretion of the Contracting States to a degree that might lead to results incompatible with the object and purpose of the Convention [...].The notion of "penal procedure" in the text of Article 4 of Protocol No. 7 must be interpreted in the light of the general principles concerning the corresponding words "criminal charge" and "penalty" in Articles 6 and 7 of the Convention respectively [...].*"[93]

Wanneer vaststaat dat het om de toepassingssfeer van het strafrecht gaat, kan men volgens het *non bis in idem*-beginsel *een zelfde persoon* geen tweede keer vervolgen of straffen voor *dezelfde feiten* (omschreven als "*identical facts or facts which are substantially the same*"[94]) als die persoon hiervoor al *definitief* werd berecht. In het arrest-*Zolotoekin tegen Rusland*[95] heeft het Hof van Straatsburg die toepassingsvoorwaarden duidelijk uiteengezet, en sindsdien heeft het die ook toegepast in meerdere andere arresten.[96] Er moet worden benadrukt dat dit beginsel alleen geldt als er al een vroegere definitieve beslissing over de feiten bestaat,

[92] Zie, onder andere, EHRM, *Ruotsalainen tegen Finland*, 16 juni 2009, § 42; EHRM, *Tomasovic tegen Kroatië*, 18 oktober 2011, § 19; EHRM, *Muslija tegen Bosnie-Herzegovina*, 14 januari 2014, § 25; EHRM, *Milenkovic tegen Servië*, 1 maart 2016, § 32.

[93] EHRM (Grand Chamber), *Zolotoekin tegen Rusland*, 10 februari 2009, § 52. Wij onderlijnen.

[94] EHRM (Grand Chamber), *Zolotoekin tegen Rusland*, 10 februari 2009, § 82.

[95] EHRM (Grand Chamber), *Zolotoekin tegen Rusland*, 10 februari 2009.

[96] Zie onder andere EHRM, *Grande Stevens e.a. tegen Italië*, 4 maart 2014.

des droits de l'homme montre clairement que la notion "*pénalement*" à l'article 4 du 7ème Protocole est interprétée de la même manière que la notion "*accusation en matière pénale*" à l'article 6 de la CEDH; la Cour applique en effet les mêmes critères qualitatifs pour déterminer si une situation "*pénale*" concrète mérite la protection offerte par la Convention et ses protocoles.

Dans plusieurs arrêts où l'article 4 du 7ième Protocole est mis en jeu, la Cour établit un lien explicite avec le champ d'application des articles 6 et 7 de la CEDH.[92] Ainsi, dans l'arrêt *Zolotoukhine c. Russie*, la Cour souligne que:

"*la qualification juridique de la procédure en droit interne ne saurait être le seul critère pertinent pour l'applicabilité du principe non bis in idem au regard de l'article 4 § 1 du Protocole no 7. S'il en était autrement, l'application de cette disposition se trouverait subordonnée à l'appréciation des États contractants, ce qui risquerait de conduire à des résultats incompatibles avec l'objet et le but de la Convention (…). Les termes "procédure pénale" employés dans le texte de l'article 4 du Protocole no 7 doivent être interprétés à la lumière des principes généraux applicables aux expressions "accusation en matière pénale" (criminal charge) et "peine" (penalty) figurant respectivement à l'article 6 et à l'article 7 de la Convention (…).*"[93]

Une fois délimité le champ d'application pénal, le principe *non bis in idem* dicte que l'on ne peut poursuivre ni punir une *même personne* une deuxième fois pour les *mêmes faits* (c'est-à-dire "*des faits identiques ou des faits qui sont en substance les mêmes*"[94]) si elle a déjà été jugée *définitivement*. Ces conditions d'application ont été clairement exposées par la Cour de Strasbourg dans son arrêt *Zolotoukhine c. Russie*[95] et depuis lors ont été appliquées dans plusieurs autres arrêts.[96] Il convient de souligner que la garantie du principe n'entre en jeu que si les faits ont déjà fait l'objet d'une décision antérieure définitive, c'est-à-dire une décision qui est

[92] Voy., entre autres, Cour eur. D.H., *Ruotsalainen c. Finlande*, 16 juin 2009, § 42; Cour eur. D.H., *Tomasovic c. Croatie*, 18 octobre 2011, § 19; Cour eur. D.H., *Muslija c. Bosnie-Herzégovine*, 14 janvier 2014, § 25; Cour eur. D.H., *Milenkovic c. Serbie*, 1er mars 2016, § 32.

[93] Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Zolotoukhine c. Russie*, 10 février 2009, § 52. Nous soulignons.

[94] Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Zolotoukhine c. Russie*, 10 février 2009, § 82.

[95] Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Zolotoukhine c. Russie*, 10 février 2009.

[96] Voy. entre autres, Cour eur. D.H., *Grande Stevens e.a. c/ Italie*, 4 mars 2014.

met andere woorden in geval van een beslissing met kracht van gewijsde.[97] Het beginsel is dus van toepassing op de opeenvolgende procedures.

Bij gemengde procedures is de zaak echter (veel) minder duidelijk. Voor het Europees Hof voor de Rechten van de Mens is er sprake van "gemengde procedures" wanneer "*the proceedings have not in reality been duplicated but have rather been combined in an integrated manner so as to form a coherent whole*".[98] Er was hoop dat de in het arrest *Zolotoetkin tegen Rusland* vermelde beginselen algemeen van toepassing zouden zijn, inclusief op gemengde procedures, en aldus eindelijk duidelijkheid zouden brengen inzake de toepassingssfeer van het *non bis in idem*-beginsel, maar een recent arrest van het Hof heeft die hoop aan diggelen geslagen.

Het arrest *A. en B tegen Noorwegen* bewijst dat de toepassing van het *non bis in idem*-beginsel bij gemengde procedures veel minder vanzelfsprekend is.[99] Het Hof beklemtoont immers dat:

"*States should be able legitimately to choose complementary legal responses to socially offensive conduct (such as non-compliance with road-traffic regulations or non-payment/evasion of taxes) through different procedures forming a coherent whole so as to address different aspects of the social problem involved, provided that the accumulated legal responses do not represent an excessive burden for the individual concerned.*"[100]

Dat standpunt van het Hof kan zelfs expliciet worden verklaard door de handelwijzen en de expliciete bekommeringen van meerdere Staten die verdragspartij van het zevende protocol zijn.[101] Het Hof stelt dan ook het volgende:

"Article 4 of Protocol No. 7 does not exclude the conduct of dual proceedings, even to their term, provided that certain conditions are fulfilled. In particular, for the Court to be satisfied that there is no duplication of trial or punishment (bis) as proscribed by Article 4 of Protocol No. 7, the respondent State must demonstrate convincingly that the dual proceedings in question have

97 EHRM (Grand Chamber), *Zolotoekin tegen Rusland*, 10 februari 2009, § 83.
98 EHRM (Grand Chamber), *A. en B. tegen Noorwegen*, 15 november 2016, § 111.
99 EHRM (Grand Chamber), *A. en B. tegen Noorwegen,* 15 november 2016, *JLMB* 2017/23, blz. 1069, nota van O. Michiels en G. Falque.
100 EHRM (Grand Chamber), *A. en B. tegen Noorwegen*, 15 november 2016, § 121. Wij onderlijnen.
101 EHRM (Grand Chamber), *A. en B. tegen Noorwegen*, 15 november 2016, § 119.

passée en force de chose jugée.[97] Le principe s'applique donc aux procédures successives.

Cependant, la situation est (beaucoup) moins claire pour les procédures mixtes. Par procédures mixtes la Cour européenne des droits de l'homme entend des procédures qui "*ne se répètent pas mais sont plutôt combinées et intégrées de manière à former un tout cohérent.*"[98] Alors qu'on pouvait espérer que les principes énoncés dans l'arrêt *Zolotoukhine c. Russie*, clarifiant enfin le champ d'application du principe *non bis in idem*, s'appliquaient de manière générale, y compris aux procédures mixtes, un arrêt récent de la Cour montre que tel espoir était illusoire.

En effet, l'arrêt *A. et B. c. Norvège* démontre que l'application du principe *non bis in idem* est beaucoup moins évident dans le contexte de procédures mixtes.[99] La Cour souligne en effet que:

"*les États devraient pouvoir légitimement opter pour des réponses juridiques complémentaires face à certains comportements socialement inacceptables (par exemple le non-respect du code de la route, le non-paiement des impôts ou l'évasion fiscale) au moyen de différentes procédures formant un tout cohérent de manière à traiter sous ses différents aspects le problème social en question, pourvu que ces réponses juridiques combinées ne représentent pas une charge excessive pour la personne en cause.*"[100]

Cette prise de position de la Cour s'explique, même explicitement, par les pratiques et les préoccupations exprimées par plusieurs États parties au 7ème Protocole.[101] Dès lors, la Cour considère que:

"*l'article 4 du Protocole no 7 n'exclut pas la conduite de procédures mixtes, même jusqu'à leur terme, pourvu que certaines conditions soient remplies. En particulier, pour convaincre la Cour de l'absence de répétition de procès ou de peines (bis) proscrite par l'article 4 du Protocole no 7, l'État défendeur doit établir de manière probante que les procédures mixtes en question étaient*

97 Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Zolotoukhine c. Russie*, 10 février 2009, § 83.
98 Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *A. et B. c. Norvège*, 15 novembre 2016, § 111.
99 Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *A. et B. c. Norvège*, 15 novembre 2016, *JLMB* 2017/23, p. 1069, note O. Michiels et G. Falque.
100 Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *A. et B. c. Norvège*, 15 novembre 2016, § 121. Nous soulignons.
101 Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *A. et B. c. Norvège*, 15 novembre 2016, § 119.

been "sufficiently closely connected in substance and in time". In other words, it must be shown that they have been combined in an integrated manner so as to form a coherent whole. This implies not only that the purposes pursued and the means used to achieve them should in essence be complementary and linked in time, but also that the possible consequences of organising the legal treatment of the conduct concerned in such a manner should be proportionate and foreseeable for the persons affected."[102]

Het is momenteel moeilijk alle gevolgen te voorzien die het arrest *A. en B. tegen Noorwegen* zal hebben voor het Belgische recht (hetzelfde geldt overigens voor de gevolgen ervan op de toekomstige rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie). Sommige auteurs zijn nu al de mening toegedaan dat het arrest "*pourrait chambouler le principe consacré par la loi Una via du 20 septembre 2012"*; die is immers *"très largement empreinte du principe non bis in idem tel qu'il se dégage de la jurisprudence Zolotoukhine"*.[103]

Naar onze inschatting is die analyse misschien te pessimistisch, maar het staat wel vast dat het geruststellende evenwicht dat op nationaal vlak hervonden leek te zijn na het arrest *Zolotoekin* (en in mindere mate ook op EU-niveau, na het arrest *Åklagaren tegen Åkerberg Fransson*)[104] niet langer bestaat. Het arrest *A. en B. tegen Noorwegen* brengt tal van vragen en onzekerheden mee, in het bijzonder wanneer men moet uitmaken of een administratieve procedure met een strafrechtelijk

unies par un "lien matériel et temporel suffisamment étroit". Autrement dit, il doit être démontré que celles-ci se combinaient de manière à être intégrées dans un tout cohérent. Cela signifie non seulement que les buts poursuivis et les moyens utilisés pour y parvenir doivent être en substance complémentaires et présenter un lien temporel, mais aussi que les éventuelles conséquences découlant d'une telle organisation du traitement juridique du comportement en question doivent être proportionnées et prévisibles pour le justiciable."[102]

Il est difficile en ce moment de prévoir l'ensemble des conséquences que l'arrêt *A. et B. c. Norvège* aura en droit belge. (D'ailleurs, il en va de même pour ses effets sur la future jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne.) Certains auteurs estiment déjà que l'arrêt "*pourrait chambouler le principe consacré par la loi Una via du 20 septembre 2012"* qui est "*très largement empreinte du principe non bis in idem tel qu'il se dégage de la jurisprudence Zolotoukhine.*"[103]

A notre estime, cette analyse est peut-être trop pessimiste, mais il est certain que l'équilibre rassurant qu'on semblait avoir retrouvé sur le plan national après *Zolotoukhine* (et, dans une moindre mesure, aussi du côté de l'UE après l'arrêt *Åklagaren c. Åkerberg Fransson*)[104] est rompu. L'arrêt *A. et B. c. Norvège* ouvre la porte à de nombreuses questions et incertitudes, notamment lorsqu'il faut déterminer si une procédure administrative à caractère pénal et une procédure

---

102 EHRM (Grand Chamber), *A. en B. tegen Noorwegen*, 15 november 2016, § 130. Wij onderlijnen.

103 O. Michiels en G. Falque, "Le principe *non bis in idem* et les procédures mixtes: un camouflet infligé à la jurisprudence *Zolotoukhine*", nota betreffende EHRM, *A. et B. tegen Noorwegen*, *JLMB* 2017/23, blz. 1076 tot 1077.

104 HvJ-EU (Grote Kamer), *Åklagaren tegen Åkerberg Fransson*, 26 februari 2013, C-617/10. Er moet trouwens worden opgemerkt dat het EHRM in zijn arrest *A. en B. tegen Noorwegen* expliciet verwijst naar het besluit van de advocaat-generaal bij het HvJ-EU, de heer Cruz Villalón, hoewel het HvJ-EU zelf de door de advocaat-generaal aangebrachte oplossing radicaal verworpen had: "*The Court has further taken note of the observation made by the Advocate General before the Court of Justice of the European Union in the Fransson case (see paragraph 51 above), namely that the imposition of penalties under both administrative law and criminal law in respect of the same offence is a widespread practice in the EU Member States, especially in fields such as taxation, environmental policies and public safety. The Advocate General also pointed out that the way in which penalties were accumulated varied enormously between legal systems and displayed special features which were specific to each member State; in most cases those special features were adopted with the aim of moderating the effects of the imposition of two punishments by the public authorities*." (§ 118). Voor een kritische analyse van het arrest *Åklagaren tegen Åkerberg Fransson* en het verband ervan met de EHRM-rechtspraak, zie Franssen, "La notion "pénale": mot magique ou critère trompeur? Réflexions sur les distinctions entre le droit pénal et le droit quasi pénal", *op. cit.,* blz. 89-90.

102 Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *A. et B. c. Norvège*, 15 novembre 2016, § 130. Nous soulignons.

103 O. Michiels et G. Falque, "Le principe *non bis in idem* et les procédures mixtes: un camouflet infligé à la jurisprudence *Zolotoukhine*", note sous Cour eur. D.H., *A. et B. c. Norvège*, *JLMB* 2017/23, pp. 1076 à 1077.

104 CJUE (Grande Chambre), *Åklagaren c. Åkerberg Fransson*, 26 février 2013, C-617/10. A noter par ailleurs que la Cour de Strasbourg dans son arrêt *A. et B. c. Norvège* se réfère de manière expresse à la conclusion de l'avocat général Cruz Villalón près la CJUE, alors que la CJUE avait carrément rejeté la solution apportée par l'avocat général: "*La Cour souligne également l'observation formulée par l'avocat général près la CJUE dans l'affaire Fransson (paragraphe 51 ci-dessus), selon laquelle l'imposition de sanctions sur la base tant du droit administratif que du droit pénal pour la même infraction est une pratique très répandue dans les États membres de l'Union européenne, surtout dans des domaines tels que la fiscalité, les politiques environnementales ou la sécurité publique. L'avocat général a ajouté que les modalités relatives au cumul des sanctions variaient énormément selon les ordres juridiques et revêtaient des caractéristiques spécifiques propres à chaque État membre et que, dans la plupart des cas, ces spécificités visaient à atténuer les effets d'une double réaction punitive de la part des pouvoirs publics*." (§ 118). Pour une analyse critique de l'arrêt *Åklagaren c. Åkerberg Fransson* et son rapport avec la jurisprudence de Strasbourg, voy. V. Franssen, "La notion "pénale": mot magique ou critère trompeur? Réflexions sur les distinctions entre le droit pénal et le droit quasi pénal", *op. cit.*. pp. 89 à 90.

karakter en een strafrechtelijke procedure *sensu stricto "sufficiently closely connected in substance and in time"* zijn.

In het licht van het voorgaande kan men besluiten dat het *non bis in idem*-beginsel van toepassing is op de gedifferentieerde administratieve geldboete voor het niet aangeven van juridische constructies, op voorwaarde dat die boete strafrechtelijk van aard is (*cf. supra*) en ze geen deel uitmaakt van een gemengde procedure.

II. *Samenloop van misdrijven*

Wij onderzoeken nu het tweede deel van vraag 5, namelijk de toepassing van de regels inzake samenloop van misdrijven. Hierbij moeten wij meteen aanstippen dat de situatie in verband met de samenloop van misdrijven verschilt van die in verband met de cumulatie van straffen, waarvoor het *non bis in idem*-beginsel een antwoord biedt (*cf. supra*). De theorie van de materiële of de ideale samenloop van misdrijven (waarbij, respectievelijk, meerdere handelingen meerdere misdrijven vormen en één handeling twee of meerdere misdrijven vormt) is alleen van toepassing op strafrechtelijke misdrijven *sensu stricto*, namelijk op misdrijven die de nationale wetgever als "strafrechtelijk" beschouwt.[105] Dat betekent dat de regels die van toepassing zijn op de samenloop van misdrijven niet rechtstreeks relevant zijn voor de administratieve misdrijven van strafrechtelijke aard, zoals het niet aangeven van juridische constructies.

Voor zover nodig schetsen wij echter toch zeer kort het algemene kader inzake de samenloop van misdrijven. Als de commissie het wenst, kunnen wij uiteraard een diepgaandere analyse bezorgen.

De algemene regels inzake de samenloop van misdrijven staan in de artikelen 58 en volgende van het Strafwetboek. De situaties met ideale en met materiële samenloop waarbij sprake is van een zelfde opzet, worden meer bepaald geregeld door artikel 65 van het Strafwetboek. Overeenkomstig het eerste lid van die wettelijke bepaling, wordt alleen de zwaarste straf opgelegd "[w]anneer een zelfde feit verscheidende misdrijven oplevert of wanneer verschillende misdrijven die de opeenvolgende en voortgezette uitvoering zijn van een zelfde misdadig opzet". Teneinde te bepalen welk misdrijf wordt bestraft met "de zwaarste straf", moet men de klassieke theorie van het Hof van Cassatie toepassen, ondanks het feit dat deze theorie heel wat vragen doet rijzen en hoewel de rechtspraak van het Grondwettelijk

[105] Cass., 7 juni 2007, AR nr. F.06 0056.F.

pénale au sens strict sont *"unies par un "lien matériel et temporel suffisamment étroit""*.

A la lumière de ce qui précède, on peut conclure que le principe *non bis in idem* s'appliquerait à l'amende administrative différenciée en cas de non déclaration de constructions juridiques pour autant que celle-ci soit de nature pénale (*supra*) et dans la mesure où elle ne fait pas partie d'une procédure mixte.

II. *Concours d'infractions*

En se tournant maintenant vers le deuxième volet de la question, concernant l'application des règles en matière de concours d'infractions, il convient de souligner d'emblée que la situation de concours d'infractions se distingue de la situation de cumul de sanctions, à laquelle le principe *non bis in idem* apporte une réponse (*supra*). La théorie du concours matériel (plusieurs comportements, plusieurs infractions) ou idéal d'infractions (un comportement constituant deux ou plusieurs infractions) s'applique uniquement aux infractions pénales au sens strict, c'est-à-dire les infractions auxquelles le législateur national donne l'étiquette "*pénale*".[105] Autrement dit, les règles applicables au concours d'infractions ne sont pas directement pertinentes pour les infractions administratives à caractère pénal, telle que la non déclaration de constructions juridiques.

Cependant, pour autant que nécessaire, on esquisse quand même, très brièvement, le cadre général en matière de concours d'infractions. Si la Commission le souhaite, nous pouvons évidemment fournir une analyse fouillée.

Les règles générales relatives au concours d'infractions se trouvent aux articles 58 et suivants du Code pénal. Plus particulièrement, les situations de concours idéal et de concours matériel en cas d'unité d'intention sont régies par l'article 65 du Code pénal. Conformément au premier alinéa de cette disposition légale, seule la peine la plus forte sera prononcée "*[l]orsqu'un même fait constitue plusieurs infractions ou lorsque différentes infractions soumises simultanément au même juge du fonds constituent la manifestation successive et continue de la même intention délictueuse.*" Afin de déterminer l'infraction punie de "*la peine la plus forte*", il faut appliquer la théorie classique de la Cour de cassation, malgré le fait que cette théorie soulève beaucoup de questions et que la jurisprudence de la

[105] Cass., 7 juin 2007, RG n° F.06 0056.F.

Hof verschillende keren twijfel heeft gezaaid over de rechtmatigheid van die theorie.[106]

Vraag nr. 6

"Wij zouden graag advies krijgen hoe in het strafrecht verdragsrechtelijk de gegevensdeling van rogatoire commissies is overeengekomen. Is het mogelijk dat een Belgische niet strafrechtelijke instantie rechtstreeks toegang krijgt tot de resultaten van rogatoire commissie van andere landen? Wat is internationaal de gangbare standaardprocedure?"

Uittreksel uit het rapport van de Commissie "Panama Papers" (vaststellingen voorafgaand aan aanbeveling 60 in het eindverslag)

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

Antwoord

Vraag nr. 6 peilt naar de wijze waarop in het strafrecht de gegevensdeling van rogatoire commissies is geregeld, en tevens naar de mogelijkheid voor een Belgische niet-gerechtelijke instantie, meer bepaald de BBI, om rechtstreeks toegang te krijgen tot de resultaten van een rogatoire commissie van een ander land. Tevens wordt gevraagd de ter zake gangbare procedure te beschrijven.

Uit de context van de gestelde vraag (in samenhang gelezen met het ontwerprapport, waarin wordt betreurd dat België geen toegang heeft tot "*de resultaten van de rogatoire commissies van andere landen (met name Duitsland en Luxemburg); thans zijn die resultaten niet raadpleegbaar, en dus ook niet bruikbaar*") kan worden

[106] Zie onder andere V. Franssen, J. Vanheule en F. Verbruggen, "Wie heeft het gedaan en wat daarmee gedaan? Sprokkelen in rechtspraak over strafbaarheid en bestraffing", *op. cit.*, blz. 11 tot 13.

Cour constitutionnelle ait semé, à plusieurs reprises, des doutes sur le bien-fondé de cette théorie.[106]

Question n° 6

"Nous souhaiterions obtenir un avis sur la manière dont, en droit pénal, le partage de données de commissions rogatoires a été réglé de manière conventionnelle. Une instance belge non pénale peut-elle accéder directement aux résultats de la commission rogatoire d'autres pays? Quelle est la procédure standard habituelle au niveau international?"

Extrait du rapport de la Commission "Panama Papers" (constatations préalables à la recommandation 60 dans le rapport final)

"Des initiatives bilatérales mais aussi européennes doivent être prises par les autorités belges en vue de promouvoir la mise en place d'une collaboration plus efficace et performante entre les administrations fiscales nationales des États membres de l'Union européenne. L'ISI a ainsi pu souligner qu'en l'état, il était impossible de mettre en place des groupes de travail entre l'ISI et son homologue allemand. Dans le cadre de l'utilisation des éléments d'un dossier pénal en vue de l'accomplissement des redressements fiscaux y afférents, ceci doit pouvoir notamment permettre à l'ISI belge d'accéder aux résultats des commissions rogatoires effectuées par d'autres pays (not. Allemagne et Luxembourg) qui, aujourd'hui, ne sont pas consultables et donc utilisables."

Réponse

La question n° 6 porte sur le point de savoir comment est organisé, en droit pénal, le partage de données issues de commissions rogatoires et, par ailleurs, sur l'éventualité d'une possibilité, pour une autorité non judiciaire belge, notamment l'ISI, d'accéder directement aux résultats d'une commission rogatoire effectuée par un autre État. Il est encore demandé de décrire la procédure habituelle en la matière.

Du contexte de la question soulevée (comprise en lien avec le projet de rapport qui déplore l'inaccessibilité, pour la Belgique, "*des résultats des commissions rogatoires effectuées par d'autres pays (not. Allemagne et Luxembourg) qui, aujourd'hui, ne sont pas consultables et donc utilisables*"), on déduit que celle-ci vise,

[106] Voy., entre autres, V. Franssen, J. Vanheule et F. Verbruggen, "Wie heeft het gedaan en wat daarmee gedaan? Sprokkelen in rechtspraak over strafbaarheid en bestraffing", *op. cit.*, pp. 11 à 13.

afgeleid dat het tweede deel van de vraag betrekking heeft op de situatie waarbij een rogatoire commissie – of breder een verzoek tot wederzijdse rechtshulp – wordt ingesteld tussen twee EU-lidstaten (X en Y) maar waarbij België *niet* betrokken is.

Aldus opgevat, past deze vraag binnen het ruimere kader van de rechtshulp tussen Staten. Aan dit algemene onderwerp zijn meerdere facetten verbonden, die eerst dienen te worden geschetst alvorens dieper kan worden ingegaan op de eigenlijke vraag; het antwoord zal aldus terdege in zijn context zijn geplaatst.

Onze opmerkingen zullen dus hoofdzakelijk toegespitst zijn op de context van de wederzijdse "rechtshulp". De gestelde vraag werpt tevens (minstens indirect) de vraag op van het "parallelle" vraagstuk van de wederzijdse "administratieve" hulp en zelfs van de "multidisciplinaire" samenwerking; ook daarover zullen dus enkele opmerkingen worden geformuleerd.

Ons antwoord zal dus zijn opgebouwd volgens de *summa divisio* tussen wederzijdse rechtshulp (I), wederzijdse administratieve hulp of bijstand (II) en multidisciplinaire samenwerking (III).

I. *Wederzijdse rechtshulp*

Het verzamelen van informatie als onderdeel van een strafrechtelijk onderzoek is onderworpen aan de regels aangaande de "wederzijdse rechtshulp in strafzaken". In die context is er sprake van "rogatoire commissies".

Er zij aan herinnerd dat een "rogatoire commissie" inhoudt dat een gerechtelijke instantie van een Staat (verzoekende autoriteit) een verzoekschrift aan een bevoegde gerechtelijke instantie van een andere Staat (aangezochte autoriteit) richt opdat laatstgenoemde op haar grondgebied, voor rekening van eerstgenoemde, een gerechtelijke-politie-, vooronderzoeks- of onderzoekshandeling in een welbepaalde strafzaak stelt of doet stellen om de bewijzen te verzamelen die nodig zijn om de strafvordering voort te zetten.[107]

De rogatoire commissie is dus "gerechtelijk" van aard; dit begrip dient te worden onderscheiden van andere soorten van informatievergaring in het buitenland, meer bepaald via de internationale wederzijdse administratieve hulp (zie *infra* II).

Het werkgebied van de "rogatoire commissies" is zeer ruim en bestrijkt een grote verscheidenheid aan handelingen, waarvoor in voorkomend geval specifieke regels gelden, die in het beperkte bestek van deze

[107] M. Franchimont, A. Jacobs en A. Masset, *Manuel de procédure pénale*, *op. cit.*, blz. 1513.

en sa deuxième partie, la situation où une commission rogatoire – ou plus largement une demande d'entraide judiciaire – est diligentée entre deux États membres de l'Union européenne (pays X et pays Y) mais où la Belgique n'est *pas* impliquée.

La question ainsi comprise s'inscrit dans le cadre plus global de l'entraide judiciaire entre états. Ce sujet général présente plusieurs facettes qu'il convient d'esquisser avant d'analyser l'interrogation proprement dite, afin de mieux contextualiser la réponse donnée.

Nos observations s'inscriront donc principalement dans le contexte de l'entraide "judiciaire". Par ailleurs, la question soumise soulève également (à tout le moins incidemment) la thématique "parallèle" de l'entraide "administrative", voire de la coopération "multidisciplinaire"; on y consacrera donc quelques commentaires.

Notre propos sera dès lors articulé sur base de la *summa divisio* entre entraide judiciaire (I), entraide ou assistance administrative (II) et coopération multidisciplinaire (III).

I. *L'entraide judiciaire*

La récolte d'informations dans le cadre d'enquêtes pénales est régie par les règles concernant "l'entraide judiciaire en matière pénale". C'est dans ce contexte que l'on parle de "commissions rogatoires".

Il convient de rappeler qu'une "commission rogatoire" désigne la requête formulée par une autorité judiciaire d'un État (autorité requérante) adressée à une autorité judiciaire compétente relevant d'un autre État (autorité requise) afin que cette dernière accomplisse ou fasse accomplir sur son territoire pour le compte de la première, un acte de police judiciaire, d'information ou d'instruction dans une affaire pénale déterminée pour réunir les preuves nécessaires à la poursuite de l'action publique[107].

La commission rogatoire est donc de nature "judiciaire"; il convient de distinguer cette notion d'autres types de récolte d'information à l'étranger, notamment par le biais d'entraide internationale administrative (*cf. infra*: II).

Le champ des "commissions rogatoires" est très large et couvre une grande diversité d'actes qui sont, le cas échéant, soumis à des règles particulières qu'il n'est pas possible de référencer exhaustivement dans

[107] M. Franchimont, A. Jacobs et A. Masset, *Manuel de procédure pénale*, *op. cit.*, p. 1513.

opdracht niet exhaustief kunnen worden opgelijst. In dit verband zullen dus alleen de algemene krijtlijnen worden geschetst. Mocht de Commissie "*Panama Papers*" dit wensen, dan kunnen in een volgende fase daarover meer details en referenties worden verstrekt.

Alvorens op dit algemene raamwerk in te gaan, wijzen we erop dat er inzake wederzijdse rechtshulp in strafzaken diverse graden van "intensiteit" bestaan:

— binnen de Europese Unie: samenwerking op basis van het beginsel van de wederzijdse erkenning, wat impliceert dat de gerechtelijke vorderingen en beslissingen van een andere EU-lidstaat worden erkend als zouden ze van een binnenlandse gerechtelijke autoriteit afkomstig zijn. Veeleer dan van een "rogatoire commissie" wordt in deze context gesproken van een "bevel" (bijvoorbeeld het Europees bewijsverkrijgingsbevel[108] en het Europees onderzoeksbevel in strafzaken[109]).

De gerechtelijke autoriteit van de beslissingsstaat (met andere woorden de lidstaat waar het bevel wordt uitgevaardigd; cf. verzoekende Staat) zendt het bevel rechtstreeks over aan de gerechtelijke autoriteit in de uitvoeringsstaat (cf. aangezochte Staat), buiten de diplomatieke weg om (ministerie van Justitie). Momenteel wordt de wederzijdse rechtshulp tussen de EU-lidstaten geregeld door de Akte van de Raad van 29 mei 2000 tot vaststelling, overeenkomstig artikel 34 van het Verdrag betreffende de Europese Unie, van de Overeenkomst betreffende de wederzijdse rechtshulp in strafzaken tussen de lidstaten van de Europese Unie[110] [111]. Voorts zijn, in voorkomend geval, nadere specifieke regels vervat in bi- en multilaterale verdragen (zoals het Benelux-Verdrag van 27 juni 1962 aangaande de uitlevering en de rechtshulp in strafzaken alsook het Protocol van 11 mei 1974 tot aanvulling en wijziging van dat verdrag). Vanaf 22 mei 2017 zal de wederzijdse rechtshulp tussen de EU-lidstaten evenwel gebonden zijn aan de regeling

[108] Kaderbesluit 2008/978/JBZ van de Raad van 18 december 2008 betreffende het Europees bewijsverkrijgingsbevel ter verkrijging van voorwerpen, documenten en gegevens voor gebruik in strafprocedures, PBEU L 350, 30 december 2008, blz. 72.

[109] Richtlijn 2014/41/EU van het Europees Parlement en de Raad van 3 april 2014 betreffende het Europees onderzoeksbevel in strafzaken, PBEU L 130, 1 mei 2014, blz. 1 (hieronder de Richtlijn betreffende het Europees onderzoeksbevel in strafzaken).

[110] Akte van de Raad van 29 mei 2000 tot vaststelling, overeenkomstig artikel 34 van het Verdrag betreffende de Europese Unie, van de Overeenkomst betreffende de wederzijdse rechtshulp in strafzaken tussen de lidstaten van de Europese Unie, *PBEU* C 197, 12 juli 2000, blz. 1.

[111] Dat verdrag werd aangevuld met het Protocol bij de Overeenkomst betreffende de wederzijdse rechtshulp in strafzaken tussen de lidstaten van de Europese Unie, door de Raad aangenomen overeenkomstig artikel 34 van het Verdrag betreffende de Europese Unie, PBEU C 326, 21 november 2001, blz. 2.

le cadre limité de la présente mission. On se limite donc à esquisser le cadre général à cet égard. Cela étant, si la Commission "*Panama Papers*" le souhaitait, nous pourrions, dans une étape suivante, fournir plus de détails et références à ce sujet.

Avant d'exposer ce cadre général, on note qu'en en matière d'entraide judiciaire pénale, on relève divers degrés "d'intensité":

— au sein de l'Union européenne: coopération basée sur le principe de la reconnaissance mutuelle, impliquant qu'on reconnaît les réquisitions et décisions judiciaires d'un autre État membre comme si c'était une décision émanant d'une autorité judiciaire interne. Au lieu de parler d'une "commission rogatoire", on utilise dans ce contexte plutôt les termes "mandat" et "décision" (par ex. le mandat européen d'obtention de preuves[108] et la décision d'enquête européenne en matière pénale[109]).

L'autorité judiciaire de l'État d'émission (c'est-à-dire l'État membre dans lequel la décision est émise, *cf.* État requérant) envoie le mandat ou la décision directement à l'autorité judiciaire dans l'État d'exécution (*cf.* État requise), sans passer par la voie diplomatique (Ministère de la Justice). Actuellement, l'entraide judiciaire entre les États membres de l'UE est régie par l'Acte du Conseil du 29 mai 2000 établissant, conformément à l'article 34 du traité sur l'Union européenne, la Convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les États membres de l'Union européenne[110].[111] Par ailleurs, il existe, le cas échéant, des règles plus spécifiques prévues par des conventions bi- ou multilatérales (comme, par exemple, le Traité Benelux du 27 juin 1962 d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale et le Protocole du 11 mai 1974 complétant et modifiant ce traité). Toutefois, à partir du 22 mai 2017, l'entraide judiciaire entre les États membres de l'UE devra suivre le régime imposé par la Directive concernant la décision

[108] Décision-cadre 2008/978/JAI du Conseil du 18 décembre 2008 relative au mandat européen d'obtention de preuves visant à recueillir des objets, des documents et des données en vue de leur utilisation dans le cadre de procédures pénales, *J.O.U.E.* L 350, 30 décembre 2008, p. 72.

[109] Directive 2014/41/UE du Parlement européen et du Conseil du 3 avril 2014 concernant la décision d'enquête européenne en matière pénale, *J.O.U.E.* L 130, 1er mai 2014, p. 1 (ci-après: directive concernant la décision d'enquête européenne en matière pénale).

[110] Acte du Conseil du 29 mai 2000 établissant, conformément à l'article 34 du traité sur l'Union européenne, la convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les États membres de l'Union européenne, *J.O.U.E.* L 197, 12 juillet 2000, p. 1.

[111] Cette convention a été complétée par le Protocole à la convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les États membres de l'Union européenne, établi par le Conseil conformément à l'article 34 du traité sur l'Union européenne, *J.O.U.E.* C 326, 21 novembre 2001, p. 2.

die wordt opgelegd krachtens de Richtlijn betreffende het Europees onderzoeksbevel in strafzaken. Die treedt immers in de plaats van de overeenkomstige bepalingen van het verdrag uit 2000 (alsook van het verdrag van de Raad van Europa van 20 april 1959, zie hieronder[112]). Na 22 mei 2017 zal het Verdrag uit 2000 evenwel van toepassing blijven voor de onderzoeksmaatregelen die niet onder de Richtlijn vallen (meer bepaald de regels aangaande de oprichting en de leiding van een gemeenschappelijk onderzoeksteam[113]) en, meer algemeen, voor de wederzijdse rechtshulp met betrekking tot de EU-lidstaten die niet zijn onderworpen aan de toepassing van het Europees onderzoeksbevel in strafzaken (meer bepaald Ierland en Denemarken)[114].

— binnen de Raad van Europa: wederzijdse rechtshulp geregeld in diverse multilaterale verdragen, meer bepaald het Europees Verdrag van 20 april 1959 aangaande de wederzijdse rechtshulp in strafzaken van de Raad van Europa, het Aanvullend Protocol van 17 maart 1978 en het 2de Aanvullend Protocol van 8 november 2001, alsook door krachtens artikel 26 van dat Verdrag gesloten bilaterale overeenkomsten.

Die instrumenten zijn in voorkomend geval ook toepasselijk tussen de lidstaten van de Europese Unie, met name in verband met de aspecten van de wederzijdse rechtshulp die niet worden geregeld bij de binnen de Europese Unie aangenomen wetgevende instrumenten[115].

— met derde landen: bilaterale overeenkomsten, zoals de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Volksrepubliek China inzake wederzijdse rechtshulp in strafzaken, gedaan te Brussel op 31 maart 2014.

Naargelang het geval waarom het gaat, zal dan ook altijd moeten worden teruggegrepen naar het toepasselijke "raamwerk voor wederzijdse rechtshulp". De uit die overeenkomsten resulterende rechten en plichten kunnen vanzelfsprekend (in voorkomend geval aanmerkelijk) variëren naargelang van het toepasselijke instrument.

[112] Zie artikel 34(1) van de Richtlijn betreffende het Europees onderzoeksbevel in strafzaken.

[113] Zie artikel 3 van de Richtlijn betreffende het Europees onderzoeksbevel in strafzaken.

[114] Zie de § § 44 en 45 van de preambule van de Richtlijn betreffende het Europees onderzoeksbevel in strafzaken.

[115] Zie bijvoorbeeld artikel 1(1) van de Akte van de Raad van 29 mei 2000 tot vaststelling, overeenkomstig artikel 34 van het Verdrag betreffende de Europese Unie, van de Overeenkomst betreffende de wederzijdse rechtshulp in strafzaken tussen de lidstaten van de Europese Unie.

d'enquête européenne en matière pénale. Celle-ci remplacera en effet les dispositions correspondantes de la convention de 2000 (ainsi que de la convention du Conseil de l'Europe du 20 avril 1959, voy. *infra*)[112]. La Convention de 2000 restera cependant d'application, après le 22 mai 2017, pour les mesures d'enquête que la directive ne couvre pas (notamment les règles régissant la création et la conduite d'une équipe commune d'enquête[113]) et, de manière plus générale, à l'entraide judiciaire en rapport avec les États membre de l'UE qui ne sont pas soumis à l'application de la décision d'enquête pénale européenne (notamment l'Irlande et le Danemark)[114].

— au sein du Conseil de l'Europe: entraide judiciaire régie par plusieurs traités multilatéraux, notamment la Convention européenne du 20 avril 1959 d'entraide judiciaire en matière pénale du Conseil de l'Europe, le Protocole additionnel du 17 mars 1978 et le 2e protocole additionnel du 8 novembre 2001, et par des accords bilatéraux conclus en vertu de l'article 26 de ladite convention.

Ces instruments s'appliquent, le cas échéant, aussi entre les États membres de l'Union européenne, notamment concernant les aspects de l'entraide judiciaire qui ne sont pas réglés par les instruments législatifs adoptés au sein de l'Union européenne.[115]

— avec des pays tiers: conventions bilatérales, telle, par exemple, la Convention entre le Royaume de Belgique et la République populaire de Chine sur l'entraide judiciaire en matière pénale, faite à Bruxelles le 31 mars 2014.

Selon le cas d'espèce, il conviendra dès lors de toujours se reporter au "cadre d'entraide judiciaire" applicable. Les droits et obligations résultant de ces conventions peuvent bien évidemment varier (le cas échéant considérablement) en fonction de l'instrument qui trouve à s'appliquer.

[112] Voy. art. 34(1) de la directive concernant la décision d'enquête européenne en matière pénale.

[113] Voy. art. 3 de la directive concernant la décision d'enquête européenne en matière pénale.

[114] Voy. § § 44 et 45 du préambule de la directive concernant la décision d'enquête européenne en matière pénale.

[115] Voy. par ex. art. 1(1) de l'Acte du Conseil du 29 mai 2000 établissant, conformément à l'article 34 du traité sur l'Union européenne, la Convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les États membres de l'Union européenne.

In het onderstaande betoog wordt commentaar geleverd inzake de wederzijdse rechtshulp binnen de Europese Unie, daar het om het verst doorgedreven samenwerkingsmodel gaat. Dat kader geldt voor de drie landen die worden vermeld in het bovenvermelde uittreksel uit het ontwerpverslag van de commissie "*Panama Papers*", te weten België, Duitsland en Luxemburg. Het onderstaande betoog is niet noodzakelijkerwijs extrapoleerbaar naar de andere samenwerkingscontexten in strafzaken.

In eerste instantie zal worden ingegaan op het vraagstuk van het "gerechtelijk" verzamelen en delen van gegevens (I). Binnen dat eerste deel zullen twee hypotheses worden bestudeerd: enerzijds die waarin België met betrekking tot het verzoek de beslissingsstaat is (I.A.a.), en anderzijds die waarin België de tenuitvoerleggingsstaat is van het verzoek dat uitgaat van een andere EU-lidstaat (I.A.b.). De derde hypothese, die waarvan sprake lijkt te zijn in het uittreksel waarnaar de gestelde vraag verwijst, te weten de situatie waarin België een derde Staat is ten aanzien van een procedure inzake wederzijdse rechtshulp die tussen twee andere Staten plaatsvindt, zal worden behandeld in deel I.B. De in dat kader verzamelde en bezorgde gegevens kunnen vervolgens, in voorkomend geval, worden meegedeeld aan een bestuurlijke overheid; de regels betreffende die eventuele mededeling zullen aan bod komen in deel II. Tot slot zal enige basisinformatie worden verstrekt over de multidisciplinaire samenwerking (III).

I.A. Algemene dimensie: gerechtelijk verzamelen en delen van informatie die afkomstig is van rogatoire commissies

a. België als "verzoekende autoriteit" of als beslissingsstaat

De verkrijging van onderzoeksresultaten in een andere EU-lidstaat gebeurt via de dialoog tussen de (Belgische) gerechtelijke autoriteit met een (buitenlandse) gerechtelijke autoriteit, zulks binnen de context van een initieel (Belgisch) gerechtelijk onderzoeksdossier.

Daar het om een gerechtelijke gegevensoverdracht gaat, zijn die gegevens beschikbaar in het kader van het *specifieke* onderzoeksdossier waarvoor de rogatoire commissie werd aangezocht. De verzamelde gegevens zijn dus alleen in dat verband toegankelijk.

Als effect van een door de Belgische gerechtelijke overheid gevraagde rogatoire commissie die in het buitenland door de buitenlandse gerechtelijke autoriteit ten uitvoer wordt gelegd, worden de in het buitenland verzamelde gegevens doorgespeeld aan het dossier waarnaar in België een onderzoek wordt gevoerd.

Dans les propos qui suivront, on s'attachera à commenter l'entraide judiciaire au sein de l'Union européenne, s'agissant du modèle le plus poussé de coopération. Ce cadre s'applique aux trois pays mentionnés dans l'extrait ci-dessus du projet de rapport de la Commission "*Panama Papers*", à savoir la Belgique, l'Allemagne et le Luxembourg. Les propos qui suivent ne sont pas nécessairement transposables aux autres contextes de coopération en matière pénale.

Sera abordée, en premier ordre, la question de la récolte et du partage "judiciaires" de données (I). A l'intérieur de cette première partie on étudiera deux hypothèses: celle où la Belgique est l'état d'émission de la demande, d'une part (I.A.a.), et celle où la Belgique est l'état d'exécution de la demande émanant d'un autre État membre de l'UE, de l'autre (I.A.b.). La troisième hypothèse, qui semble celle dont question dans l'extrait auquel se réfère la question posée, à savoir la situation où la Belgique est un état tiers par rapport à une procédure d'entraide judiciaire qui se déroule entre deux autres états, sera traitée dans la partie I.B. Les données récoltées et transmises dans ce cadre peuvent ensuite, le cas échéant, être communiquées à une autorité administrative; les règles concernant cette éventuelle communication seront évoquées dans la partie II. On terminera par quelques informations de base sur la coopération multidisciplinaire (III).

I.A. Dimension générale: récolte et partage judiciaire de données issues de commissions rogatoires

a. La Belgique comme "autorité requérante" ou État d'émission

L'obtention de résultats d'enquête dans un autre État membre de l'UE se fait par le dialogue d'autorité judiciaire (belge) à autorité judiciaire (étrangère), et ce, dans le contexte d'un dossier d'enquête judiciaire (belge) initial.

S'agissant d'un transfert judiciaire de données, celles-ci sont disponibles dans le cadre du dossier d'enquête *spécifique* pour lequel la commission rogatoire a été sollicitée. Les données recueillies sont donc accessibles dans ce cadre uniquement.

L'effet d'une commission rogatoire demandée par l'autorité judiciaire belge et diligentée à l'étranger par l'autorité judiciaire étrangère est donc d'acheminer vers le dossier spécifique dans lequel est menée une enquête en Belgique, des informations recueillies à l'étranger. Dès lors que ces informations ont intégré

Doordat die informatie in het Belgisch dossier is opgenomen, wordt ze behandeld zoals ongeacht welk ander gegeven uit datzelfde dossier: ze krijgt geen specifieke behandeling. Daaruit volgt dat, met toepassing van het gemeenrecht, die in het buitenland verkregen onderzoeksresultaten zonder onderscheid toegankelijk zijn bij een raadpleging van een strafdossier.

De toegang tot het gerechtelijk dossier voor een niet-gerechtelijke autoriteit wordt geregeld volgens de regels van het Belgisch gemeenrecht inzake de toegang tot het strafdossier; daarbij heeft de omstandigheid dat de erin vervatte gegevens die in het buitenland werden verkregen, niet tot gevolg dat dienaangaande een specifieke toegang geldt. Gelet op het voorgaande kan, meer algemeen, het parket de gegevens uit een strafdossier – indien ze bij een voorafgaand opsporingsonderzoek werden verzameld[116] – ter kennis van de minister van Financiën brengen, met toepassing van artikel 2 van 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 (zie in dat verband vraag nr. 11). Een dergelijke mededeling kan ook betrekking hebben op de van een rogatoire commissie afkomstige gegevens.

Aangaande het gebruik dat in België wordt gemaakt van de gegevens die in het buitenland in het kader van een rogatoire commissie worden verzameld, moet men oog hebben voor bepaalde, krachtens de Overeenkomsten vastgelegde beperkingen die in bepaalde opzichten het specialiteitsbeginsel vormgeven en die de bescherming van de persoonsgegevens waarborgen[117].

b. België als "aangezochte autoriteit" of als tenuitvoerleggingsstaat

De tweede invalshoek van de informatievergaring (in het buitenland) via gerechtelijke weg is die waarbij een ander land tot België een verzoek tot wederzijdse rechtshulp richt. In dat geval is de Belgische autoriteit de "aangezochte autoriteit", en zullen de onderzoeksdaden op Belgische bodem ten uitvoer worden gelegd.

Omdat het wederzijdse rechtshulp betreft binnen de specifieke context van een verzoek dat van het buitenland uitgaat – een verzoek dat zelf past in de context van het desbetreffende in het buitenland geopende

[116] De wet lijkt niet te slaan op het geval waarin gegevens in het kader van een gerechtelijk onderzoek worden verzameld.

[117] Zie bijvoorbeeld artikel 23 van de Overeenkomst van 2000 betreffende de wederzijdse rechtshulp in strafzaken tussen de lidstaten van de Europese Unie.

le dossier belge, elles sont traitées comme n'importe quelle autre donnée de ce même dossier: il n'est pas de traitement spécifique qui leur soit réservé. Il s'en suit que, par application du droit commun, ces résultats d'enquête obtenus à l'étranger sont indistinctement accessibles lors d'une consultation de dossier répressif.

L'accès, pour une autorité non judiciaire, au dossier judiciaire se règle selon les règles de droit commun belge d'accès au dossier pénal, la circonstance que les données y figurant ont été obtenues à l'étranger n'ouvre pas d'accès spécifique. Cela étant, de manière plus générale, les données d'un dossier pénal – si elles sont recueillies lors d'une information préliminaire[116] – sont susceptibles de donner lieu à une communication, par le Parquet, au ministre des finances, en application de l'article 2 de 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 (voy. à cet égard la question n° 11). Une telle communication peut également concerner des données issues d'une commission rogatoire.

Quant à l'utilisation faite en Belgique des données recueillies à l'étranger dans le cadre d'une commission rogatoire, on sera attentif à certaines limitations prévues aux termes des Conventions qui déclinent le principe de spécialité et assurent la protection des données à caractère personnel.[117]

b. La Belgique comme "autorité requise" ou État d'exécution

Le deuxième angle de vue de la récolte d'informations (à l'étranger) par la voie judiciaire est celui du pays étranger qui formule une demande d'entraide à l'attention de la Belgique. L'autorité belge est alors "autorité requise" et c'est sur le sol belge que les devoirs d'enquête seront exécutés.

S'agissant d'une entraide judiciaire, s'inscrivant dans le contexte spécifique d'une demande émanant de l'étranger – demande qui, elle-même, s'inscrit dans le contexte du dossier d'enquête déterminé ouvert à

[116] Le cas de figure de données rassemblées dans le cadre d'une instruction judiciaire ne semble pas visé par la loi.

[117] Voy. par ex. art. 23 de la Convention de 2000 relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les États membres de l'Union européenne.

onderzoeksdossier – is de tenuitvoerlegging van een rogatoire commissie op Belgische bodem noodzakelijkerwijs specifiek.

In de eenvoudigste gevallen beperkt het optreden van de Belgische gerechtelijke autoriteit zich ertoe de gevraagde onderzoeksdaad te stellen en het resultaat "terug te leiden" naar het land dat erom heeft verzocht. In dat geval is geen sprake van enig "Belgisch onderzoeksdossier". Opgemerkt zij dat die dialoog tussen gerechtelijke autoriteiten niet voorziet in enige terkennisbrenging – noch van het bestaan, noch van het resultaat van de rogatoire commissie – aan welke bestuurlijke overheid ook (federale overheidsdienst, administratie van Financiën enzovoort).

Niet-gerechtelijke overheden hebben dus geen toegang tot de resultaten van een in België ten uitvoer gelegde rogatoire commissie. Hetzelfde geldt voor de toegang van diezelfde niet-gerechtelijke overheden tot het "brondossier", dat wil zeggen het initiële buitenlandse onderzoeksdossier.

Niettemin is het mogelijk dat de Belgische gerechtelijke autoriteit, bij de tenuitvoerlegging van de vanuit het buitenland gevraagde rogatoire commissie, bij die gelegenheid "Belgische" strafbare gedragingen ontdekt, hetgeen er dan kan toe leiden dat een Belgisch onderzoek wordt geopend. In dat geval – dat niet van het gemeenrecht verschilt daar de wijze waarop van de misdrijven kennis wordt genomen in generlei opzicht beïnvloedt hoe onderzoeken worden gevoerd – zullen, met toepassing van de hierboven aangehaalde wet van 28 april 1999 (zie ook vraag nr. 11), de bestuurlijke overheden (meer bepaald de FOD Financiën) daarvan in kennis moeten worden gesteld als het gaat om aanwijzingen van fiscale fraude.

I.B. Bijzondere dimensie: toegang tot de gegevens van de rogatoire commissies die tussen "derde" Staten werden bevolen

Hier wordt de situatie bedoeld waarin een Staat X een verzoek tot wederzijdse rechtshulp heeft gedaan aan een Staat Y, en waarbij de daaruit voortkomende resultaten een Belgische (gerechtelijke of administratieve) overheid mogelijk kunnen interesseren. Het gaat dus om het geval waarin België de positie van "toeschouwer" heeft van wederzijdse rechtshulp tussen andere Staten.

De relatie van wederzijdse rechtshulp in een bepaald dossier betreft echter alleen de staten die handelen in de context van wederzijdse hulp, te weten de verzoekende autoriteit en de aangezochte autoriteit. Derde overheden (België in het beoogde geval) hebben geen toegang tot het "brondossier", noch tot de resultaten die

l'étranger – l'exécution d'une commission rogatoire sur le sol belge est nécessairement spécifique.

Dans les cas les plus simples, l'intervention de l'autorité judiciaire belge se limite à effectuer le devoir demandé et à "rapatrier" le résultat vers le pays qui en a fait la demande. Il n'y a alors pas de "dossier belge" d'enquête. On notera que ce dialogue entre autorités judiciaires ne prévoit pas la communication – ni de l'existence, ni du résultat de la commission rogatoire – à une quelconque autorité administrative (Ministère, Administration des finances etc.).

L'accès, par des autorités non judiciaires, aux résultats d'une commission rogatoire exécutée en Belgique est donc inexistant. Il en va de même de l'accès de ces mêmes autorités non judiciaires au "dossier source", c'est-à-dire au dossier d'enquête étranger initial.

Il se peut néanmoins que l'autorité judiciaire belge, en exécutant la commission rogatoire demandée depuis l'étranger, découvre à cette occasion des agissements infractionnels "belges", ce qui peut alors donner lieu à ouverture d'une enquête belge. Dans ce cas – qui ne diffère pas du droit commun dès lors que le mode de connaissance des infractions n'influe nullement sur la tenue des enquêtes – une communication à l'endroit des autorités administratives (précisément le ministre des finances) devra avoir lieu, s'il s'agit d'indices de fraude en matière fiscale, en application de l'article 2 de la loi du 28 avril 1999 évoquée *supra* (voy. également la question n° 11).

I.B. Dimension particulière: accès aux données de commissions rogatoires diligentées entre États "tiers"

On vise ici la situation où un état X a formulé une demande d'entraide judiciaire auprès d'un état Y, et où les résultats mis au jour seraient susceptibles d'intéresser une autorité (judiciaire ou administrative) belge. Il s'agit donc du cas où la Belgique a la position de "spectateur" d'une entraide judiciaire nouée entre d'autres États.

Or, la relation d'entraide judiciaire, dans un dossier donné, ne concerne que les états agissant dans le contexte d'entraide, à savoir l'autorité requérante et l'autorité requise. Des autorités tierces (la Belgique dans l'espèce envisagée) n'ont pas d'accès, ni au dossier "source", ni aux résultats révélés par la commission

de rogatoire commissie heeft opgeleverd. Bovendien zal België, aangezien er geen centralisatie van de informatie bestaat inzake rogatoire commissies, normalerwijs geen kennis hebben van de wederzijdse rechtshulp die concreet wordt opgezet tussen de staten X en Y. Dit geldt zowel voor de Belgische gerechtelijke als de administratieve overheden.

II. *De wederzijdse administratieve hulp*

Tot dusver ging het om de inzameling van informatie via *gerechtelijke weg*, in het kader van de wederzijdse rechtshulp in strafzaken, via het mechanisme van de rogatoire commissies. Onder dit punt behandelen we in het kort de inzameling van informatie in een buitenlandse Staat via *administratieve* weg. Het zal dus gaan om een rechtstreekse dialoog tussen "administratieve autoriteiten", zonder betrokkenheid van de "strafrechtelijke autoriteiten". Deze samenwerking wordt geregeld door specifieke wetgevende (andere dan de hierboven vermelde voor rechtshulp in strafzaken) en sectorale instrumenten. Er zijn met andere woorden, in tegenstelling tot de wederzijdse rechtshulp, geen raamovereenkomsten voor de administratieve hulp met een algemeen toepassingsveld; de regels gelden alleen voor de bedoelde aangelegenheid of sector, zoals belastingzaken.

Aangezien de administratieve hulp niet specifiek onder het strafrechtelijk gebied ressorteert waarover we worden geraadpleegd, zullen we er ons toe beperken te wijzen op het bestaan van verdragen zoals, binnen de OESO, in samenwerking met de Raad van Europa, het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (1988) en het Protocol tot wijziging van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (2010). Die regels gelden thans voor 108 staten, waaronder België, Duitsland en Luxemburg.

III. *De multidisciplinaire samenwerking*

Inzake de rechtstreekse *supra*nationale/internationale samenwerking tussen *gerechtelijke* autoriteiten, enerzijds, en *administratieve* autoriteiten, anderzijds, multidisciplinaire samenwerking genaamd, bestaat er geen grondige regelgeving[118]. Die lacune valt wellicht te betreuren, omdat de transnationale multidisciplinaire samenwerking nieuwe mogelijkheden zou bieden voor de aanpak van de economische en fiscale delinquentie.

[118] Voor een grondige analyse van dit soort samenwerking in fiscale aangelegenheden, zie A. Klip en J. Vervaele, *European Cooperation between Tax, Customs and Judicial Authorities*, Alphen aan den Rijn, Kluwer, 2002.

rogatoire exécutée. D'ailleurs, dès lors qu'aucune centralisation des informations n'est prévue en matière de commissions rogatoires, la Belgique n'aura, en règle, aucune connaissance de l'entraide judiciaire concrètement nouée entre les états X et Y. Ceci vaut indifféremment pour les autorités judiciaires et administratives belges.

II. *L'entraide administrative*

Il a été question, jusqu'à présent, de récolte d'informations par la voie *judiciaire*, dans le cadre de l'entraide judiciaire en matière pénale, par le mécanisme des commissions rogatoires. Sous le présent point, nous abordons, de manière sommaire, la récolte d'informations auprès d'un état étranger par le truchement de la voie *administrative*. Il sera dès lors question d'un dialogue direct entre "autorités administratives", sans implication des autorités judiciaires pénales. Cette coopération est régie par des instruments législatifs spécifiques (autres que les ceux mentionnés ci-dessus pour l'entraide pénale) et sectoriels. Autrement dit, contrairement à l'entraide judiciaire, il n'existe pas de "conventions-cadres" pour l'assistance administrative, ayant un champ d'application général; les règles s'appliquent uniquement à la matière ou au secteur visé, comme par exemple la matière fiscale.

Etant donné que l'assistance administrative ne relève pas spécifiquement du domaine pénal à propos duquel nous sommes consultés, nous nous limiterons à évoquer l'existence de conventions telles que, au sein de l'OCDE en coopération avec le Conseil de l'Europe, la "Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale" (1988) et le "Protocole d'amendement de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale" (2010). Actuellement, ces règles s'appliquent à 108 états, y compris la Belgique, l'Allemagne et le Luxembourg.

III. *La coopération multidisciplinaire*

La coopération *supra*nationale/internationale directe entre autorités *judiciaires* d'une part, et autorités *administratives* d'autre part, appelée "coopération multidisciplinaire", ne fait pas l'objet d'une réglementation élaborée.[118] Cette lacune est sans doute regrettable, puisque la coopération multidisciplinaire transnationale pourrait ouvrir des pistes nouvelles dans l'appréhension de la délinquance économique et fiscale.

[118] Pour une analyse approfondie de ce type de coopération en matière fiscale voy. A. Klip et J. Vervaele, *European Cooperation between Tax, Customs and Judicial Authorities*, Alphen aan den Rijn, Kluwer, 2002.

Vraag nr. 7

"Aanbeveling nr. 69 (aanbeveling 83 in het eindverslag). Graag krijgen wij advies m.b.t. deze aanbeveling in verhouding tot het vermoeden van onschuld zoals dit geldt in het strafrecht."

Uittreksel uit het verslag van de Commissie "Panama Papers"

"69. Er moet voorzien worden in een arsenaal aan (administratieve) sancties die kunnen opgelegd worden aan de adviseur en andere mededaders en medeplichtigen. In voorkomend geval moeten nieuwe vermoedens kunnen worden ingediend, zodat de verantwoordelijkheid van bepaalde categorieën van tussenpersonen makkelijker te bewijzen valt, volgens objectiveerbare omstandigheden en criteria."

Antwoord

Aanbeveling nr. 69 stelt voor om, in belastingzaken, in nieuwe vermoedens te voorzien die het mogelijk maken de verantwoordelijkheid van bepaalde categorieën van tussenpersonen makkelijker te bewijzen, volgens objectiveerbare omstandigheden en criteria. Die verantwoordelijkheid zou van administratieve aard zijn. Gesteld dat die nieuwe vermoedens bij wet zijn vastgesteld, zou het gaan om zogenaamde "wettelijke" vermoedens. Die vermoedens zijn gevolgen of conclusies die worden getrokken uit een bekend feit om het bewijs van een onbekend feit vast te stellen.

De vraag die aan de orde is, luidt of die wettelijke vermoedens verenigbaar zijn met het beginsel van vermoeden van onschuld.

Artikel 6, § 2, van het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM) bevat een fundamenteel principe, namelijk het vermoeden van onschuld: "Een ieder tegen wie een vervolging is ingesteld, wordt voor onschuldig gehouden, totdat zijn schuld in rechte is komen vast te staan."

Dit beginsel is van toepassing in het Belgisch strafrecht, aangezien artikel 6, § 2, van het EVRM, van onmiddellijke toepassing is in het interne recht; het geldt voor zowel de gerechtelijke als andere publieke overheden.

Het vermoeden van onschuld, dat uitdrukking geeft aan een fundamenteel procedureel recht, is intrinsiek verbonden aan het beginsel van schuld. Dankzij het vermoeden van onschuld mag de persoon die beschuldigd wordt van een wanbedrijf immers niet als een

Question n° 7

"Recommandation n° 69 (recommandation 83 dans le rapport final). Nous souhaiterions obtenir un avis concernant cette recommandation par rapport à la présomption d'innocence telle qu'elle s'applique en droit pénal."

Extrait du rapport de la Commission "Panama Papers"

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

Réponse

La recommandation n° 69 propose de prévoir, en matière fiscale, des présomptions nouvelles permettant de faciliter la preuve de la responsabilité de certaines catégories d'intermédiaires en fonction de circonstances et critères objectivables. Cette responsabilité serait de nature administrative. En supposant que ces nouvelles présomptions soient établies par la loi, il s'agirait de présomptions dites "légales". Ces présomptions sont des conséquences ou des déductions tirées d'un fait connu pour établir la preuve d'un fait inconnu.

La question soulevée concerne la compatibilité de ces présomptions légales avec le principe de la présomption d'innocence.

L'article 6, § 2 de la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après: CEDH) pose un principe fondamental, celui de la présomption d'innocence: "*Toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie*".

Ce principe s'applique en droit pénal belge étant donné que l'article 6, § 2 CEDH est d'application directe en droit interne; il s'impose tant aux autorités judiciaires qu'aux autres autorités publiques.

La présomption d'innocence, donnant expression d'un droit procédural fondamental, est intrinsèquement liée au principe de culpabilité. En effet, grâce à la présomption d'innocence, la personne accusée d'une infraction ne peut être traitée comme un coupable tant

schuldige worden behandeld zolang hij niet definitief veroordeeld is. Dat is, volgens de vaste rechtspraak van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens, het eigenlijke doel van het vermoeden.[119]

De inachtneming van het vermoeden van onschuld vereist onder meer dat de leden van een rechtbank tijdens de uitoefening van hun functies, niet uitgaan van de vooronderstelling dat de verdachte de gewraakte daad heeft begaan, dat de bewijslast rust op de vervolgende partij en dat de beschuldigde het voordeel van de twijfel krijgt.[120]

Alvorens nader in te gaan op de toelaatbaarheid van wettelijke vermoedens in het licht van het vermoeden van onschuld, dient opgemerkt dat het vermoeden van onschuld en het beginsel van schuld in het administratief recht minder strikt worden toegepast. Terwijl het Belgisch strafrecht steeds het bestaan van materiële delicten (inbreuken waarvoor geen bewijs van een moreel element vereist is) verwerpt, is dat anders voor het administratief recht. Maar zelfs in het administratief recht bepalen de eisen van de rechtstaat dat de persoon in kwestie een reële mogelijkheid heeft om zich te verdedigen tegen de feiten die hem ten laste worden gelegd.

Overigens dient opgemerkt dat het in artikel 6, § 2, van het EVRM bedoelde vermoeden van onschuld van toepassing is in strafzaken en dat het strafrechtelijk begrip van het EVRM (veel) ruimer is dan de strafrechtelijke invulling ervan in het intern recht. Volgens de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, die teruggaat op het arrest *Engel e.a. v. Nederland*,[121] vallen rechtsregels met een strafoogmerk ook onder het strafrechtelijk hoofdstuk van artikel 6 van het EVRM.

Want al wordt een misdrijf of een sanctie in intern recht niet als strafrechtelijk beschouwd, toch acht het Hof dat er een risico bestaat dat de nationale wetgever de door het Verdrag geboden bescherming omzeilt. Daarom kijkt het Hof in dat geval verder dan het nationale aspect, en onderzoekt het de aard van de internrechtelijke bepalingen van naderbij. Daartoe gaat het over tot het onderzoek van een tweede criterium, namelijk de aard van het strafbaar feit zelf, een criterium dat het Hof beschouwt als "*a factor of greater importance*"[122] en indien nodig, een derde criterium,

[119] Zie onder meer EHRM, *Vulakh e.a. v. Rusland*, 10 januari 2012, § 26, niet beschikbaar in het Frans: "*It has been the Court's constant approach that the principle of the presumption of innocence is intended to protect* '*everyone charged with a criminal offence*' *from having a guilty verdict passed on him without his guilt having been proved according to law.*". Wij onderstrepen.

[120] M. Franchimont, A. Jacobs en A. Masset, *Manuel de procédure pénale*, *op. cit.*, blz. 1131 en volgende.

[121] EHRM (Plenaire), *Engel e.a. v. Nederland*, 8 juni 1976.

[122] EHRM (Plenaire) 8 juni 1976, *Engel e.a./Nederland*, § 82.

qu'elle n'est pas condamnée de manière définitive. Telle est, selon une jurisprudence constante de la Cour européenne des droits de l'homme, l'objectif même de la présomption.[119]

Le respect de la présomption d'innocence exige, entre autres, qu'en remplissant leurs fonctions, les membres d'un tribunal ne partent pas de l'idée préconçue que le prévenu a commis l'acte incriminé, que la charge de la preuve pèse sur la partie poursuivante et que le doute profite à l'accusé.[120]

Avant d'analyser de plus près l'admissibilité de présomptions légales à la lumière de la présomption d'innocence, il convient d'observer que la présomption d'innocence et le principe de culpabilité s'appliquent moins strictement en droit administratif. Alors que le droit pénal belge rejette toujours l'existence d'infractions matérielles (c'est-à-dire des infractions qui ne requièrent pas la preuve d'un élément moral), il en va autrement pour le droit administratif. Toutefois, même en droit administratif, les exigences de l'état de droit requièrent que la personne visée ait une réelle possibilité de se défendre contre les faits qui sont mis à sa charge.

Par ailleurs, il faut mettre en exergue que la présomption d'innocence prévue à l'article 6, § 2 CEDH s'applique en matière "pénale" et que la notion pénale de la CEDH est (bien) plus large que la qualification pénale en droit interne. Selon la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, qui remonte à l'arrêt *Engel e.a. c. Pays-Bas*,[121] des règles de droit poursuivant un but punitif tombent également sous le coup du volet pénal de l'article 6 CEDH.

En effet, si une infraction ou une sanction n'est pas qualifiée de pénale en droit interne, la Cour considère néanmoins qu'il existe un risque que le législateur national court-circuite la protection offerte par la Convention. C'est pourquoi, dans ce cas, la Cour regarde au-delà de l'étiquette nationale et examine de plus près la nature des dispositions de droit interne. A cet effet, elle passe à l'examen d'un deuxième critère, consistant en la nature même de l'infraction, critère que la Cour considère comme "un élément d'appréciation d'un plus grand poids"[122] et, le cas échéant, d'un troisième critère, celui

[119] Voy. entre autres Cour eur. D.H., *Vulakh e.a. c. Russie*, 10 janvier 2012, § 26, pas disponible en français: "*It has been the Court's constant approach that the principle of the presumption of innocence is intended to protect "everyone charged with a criminal offence" from having a guilty verdict passed on him without his guilt having been proved according to law.*" Nous soulignons.

[120] M. Franchimont, A. Jacobs et A. Masset, *Manuel de procédure pénale*, *op. cit.*,p. 1131 et suivants.

[121] Cour eur. D.H. (Plénière), *Engel e.a. c. Pays-Bas*, 8 juin 1976.

[122] Cour eur. D.H. (Plénière), *Engel e.a. c. Pays-Bas*, 8 juin 1976, § 82.

met name de aard en de zwaarte van de sanctie die de persoon kan oplopen. Op basis van die laatste twee criteria, of zelfs één ervan[123], kan het Hof nog steeds besluiten dat het strafbaar feit of de betrokken sanctie een strafrechtelijk aangelegenheid is, in de autonome zin van het Verdrag, zodat dit de toepassing van de bij het Verdrag gewaarborgde rechten met zich brengt[124].

Door te voorzien in "administratieve" sancties met een bestraffend doel (in plaats van een gewoon preventief of compenserend doel) dreigt de Belgische wetgever echter een regeling te creëren die als strafrechtelijk in de zin van het EVRM zal worden beschouwd, waarbij aldus de toepassing van het vermoeden van onschuld in artikel 6, § 2, van het EVRM in werking wordt gesteld.

Wanneer men dieper ingaat op de verenigbaarheid van wettelijke vermoedens met het vermoeden van onschuld, dient te worden opgemerkt dat volgens het Europees Hof voor de Rechten van de Mens het vermoeden van onschuld de aanwending van dergelijke wettelijke vermoedens niet uitsluit, zoals het Hof zich in beginsel ook niet verzet tegen een objectieve strafrechtelijke verantwoordelijkheid. Het Hof stelde immers, onder andere inzake douane en accijnzen: "*Presumptions of fact or of law operate in every legal system. Clearly, the Convention does not prohibit such presumptions in principle. It does, however, require the Contracting States to remain within certain limits in this respect as regards criminal law*"[125]. Met betrekking tot met die vermoedens vereist artikel 6, § 2, van het EVRM van de lidstaten "*to confine them within reasonable limits which take into account the importance of what is at stake and maintain the rights of the defence*"[126]; de aangewende middelen moeten met andere woorden in redelijke verhouding tot het nagestreefde legitieme doel staan[127].

de la nature et du degré de sévérité de la sanction que la personne risque de subir. Sur la base de ces deux derniers critères, voire d'un seul d'entre eux,[123] la Cour peut encore conclure que l'infraction ou la sanction en question relève de la matière pénale, au sens autonome de la Convention, entraînant l'application des droits garantis par la Convention.[124]

Or, en introduisant des sanctions "administratives" poursuivant un but punitif (au lieu d'un simple but préventif ou compensatoire), le législateur belge risque de créer un régime qui sera considéré comme étant de nature pénale au sens de la CEDH, déclenchant ainsi l'application de la présomption d'innocence énoncée à l'article 6, § 2 de la CEDH.

En regardant de plus près la compatibilité de présomptions légales avec la présomption d'innocence, il convient d'observer que, d'après la Cour européenne des droits de l'homme, la présomption d'innocence n'exclut pas le recours à de telles présomptions légales, tout comme la Cour ne s'oppose pas en principe à une responsabilité pénale objective. En effet, la Cour a estimé, entre autres en matière de douanes et accises, que "[*t]out système juridique connaît des présomptions de fait ou de droit; la Convention n'y met évidemment pas obstacle en principe, mais en matière pénale elle oblige les États contractants à ne pas dépasser à cet égard un certain seuil.*"[125] L'article 6, § 2 de la CEDH commande aux États d'enserrer ces présomptions "*dans des limites raisonnables prenant en compte la gravité de l'enjeu et préservant les droits de la défense*"[126]; en d'autres termes, les moyens employés doivent être raisonnablement proportionnés au but légitime poursuivi.[127]

---

123 Het Hof wijst er immers geregeld op dat het tweede en derde criterium "*alternative and not necessarily cumulative*" zijn. Als met andere woorden de beoordeling van de aard van het misdrijf op zich al leidt tot een duidelijke conclusie, moet het Hof het derde criterium niet meer in overweging nemen. Als afgezien daarvan "*separate analysis of each criterion does not make it possible to reach a clear conclusion as to the existence of a criminal charge*", belet niets de overgang naar een "*cumulative approach*". EHRM (Grote Kamer) 10 februari 2009, *Zolotukhin/Rusland*, § 53. Zie ook EHRM (Plenaire) 8 juni 1976, *Engel e.a./Nederland*, § 86; EHRM (Grote Kamer) 23 november 2006, *Jussila/Finland*, § 30; EHRM 1 maart 2016, *Milenkovic/Servië*, § 33.

124 Voor een meer doorgedreven analyse zie V. Franssen, "*La notion "pénale": mot magique ou critère trompeur? Réflexions sur les distinctions entre le droit pénal et le droit quasi pénal*", in D. Brach-Thiel (ed.), *Existe-t-il encore un seul non bis in idem aujourd'hui?*, Parijs, L'Harmattan, 2017, 61-97 (in druk).

125 EHRM 7 oktober 1988, *Salabiaku/Frankrijk*, § 28.

126 EHRM 7 oktober 1988, *Salabiaku/Frankrijk*, § 28.

127 Zie o.a. EHRM 23 juli 2002, *Janosevic/Zweden*, § 101; EHRM 30 maart 2004, *Radio France et autres/Frankrijk*, § 24; EHRM 19 oktober 2004 (beslissing), *Falk/Nederland*; EHRM 30 juni 2011, *Klouvi/Frankrijk*, § 41.

123 La Cour insiste en effet régulièrement sur le fait que les deuxième et troisième critères sont "alternatifs et pas nécessairement cumulatifs". En d'autres mots, lorsque l'évaluation de la nature de l'infraction mène à elle seule à une conclusion claire, la Cour ne doit plus prendre en considération le troisième critère. Cela étant, lorsque une "analyse séparée de chaque critère ne permet pas d'aboutir à une conclusion claire quant à l'existence d'une accusation en matière pénale", rien n'empêche de procéder à une "approche cumulative". Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Zolotukhin c. Russie*, 10 février 2009, § 53. Voy. aussi Cour eur. D.H. (Plénière), *Engel e.a. c. Pays-Bas*, 8 juin 1976, § 86; Cour eur. D.H. (Grande Chambre), *Jussila c. Finlande*, 23 novembre 2006, § 30; Cour eur. D.H., *Milenkovic c. Serbia*, 1 mars 2016, § 33.

124 Pour une analyse plus poussée voy. V. Franssen, "La notion "pénale": mot magique ou critère trompeur? Réflexions sur les distinctions entre le droit pénal et le droit quasi pénal", in D. Brach-Thiel (ed.), *Existe-t-il encore un seul non bis in idem aujourd'hui?*, Paris, L'Harmattan, 2017, 61-97 (sous presse).

125 Cour eur. D. H., *Salabiaku c. France*, 7 octobre 1988, § 28.

126 Cour eur. D. H., *Salabiaku c. France*, 7 octobre 1988, § 28.

127 Voy. entre autres Cour eur. D. H., *Janosevic c. Suède*, 23 juillet 2002, § 101; Cour eur. D. H., *Radio France et autres c. France*, 30 mars 2004, § 24; Cour eur. D. H. (Décision), *Falk c. Pays-Bas*, 19 octobre 2004; Cour eur. D. H., *Klouvi c. France*, 30 juin 2011, § 41.

Het Hof heeft meer bepaald geoordeeld dat het in het Franse douanewetboek vermelde vermoeden dat de houder van verboden goederen "*est réputé responsable de la fraude*"[128] niet onverenigbaar is met artikel 6, § 2, van het EVRM, aangezien de Franse rechtscolleges "*were careful to avoid resorting automatically to the presumption*" en "*exercised their power of assessment "on the basis of the evidence adduced by the parties before [them]"* "[129]. Aldus zoeken de Franse rechtscolleges in de feitelijke omstandigheden een zeker intentioneel element, al hebben zij dat juridisch niet nodig om tot een veroordeling te komen[130]. Zelfs als het vermoeden naar de letter dus onweerlegbaar blijkt, toont de Franse rechtspraak aan dat het feitelijk weerlegbaar is en dat de eerbiediging van de rechten van verdediging is gewaarborgd.

Zo heeft het Europees Hof ook geconcludeerd dat een wettelijk vermoeden van verantwoordelijkheid het mogelijk maakt een boete op te leggen aan de geregistreerde eigenaar van een voertuig die op het moment van het plegen van een strafbaar feit niet de echte bestuurder ervan is, aangezien enerzijds het doel van de wetgever is om effectief verkeersveiligheid te garanderen zonder de interne gerechtelijke autoriteiten met een onaanvaardbare werkdruk te belasten, en er anderzijds een effectieve mogelijkheid bestaat om dat vermoeden voor een onpartijdige rechtbank om te keren[131].

Van zijn kant vermindert de Belgische wetgever in bepaalde bijzondere aangelegenheden de bewijslast van het openbaar ministerie door middel van wettelijke vermoedens. Zo bepaalt artikel 67*bis* van de wetten betreffende de politie over het wegverkeer, gecoördineerd bij het koninklijk besluit van 16 maart 1968, dat de overtreding van de wegcode door een niet-geïdentificeerde bestuurder wordt vermoed te zijn begaan door de titularis van de nummerplaat van het voertuig, als het gaat om een natuurlijk persoon. Dat vermoeden van schuld is echter weerlegbaar. Volgens het Grondwettelijk Hof[132] (toen nog Arbitragehof) maakt die regel "geen onverantwoorde inbreuk op het vermoeden van onschuld", aangezien hij "het bewijs van het tegendeel "met elk rechtsmiddel" mogelijk maakt". Dat vermoeden schendt ook de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet, noch afzonderlijk, noch gelezen in samenhang met artikel 6, § 2, van het EVRM.

[128] EHRM 7 oktober 1988, *Salabiaku/Frankrijk*, § 19.
[129] EHRM 7 oktober 1988, *Salabiaku/Frankrijk*, § 30.
[130] EHRM 7 oktober 1988, *Salabiaku/Frankrijk*, § 30.
[131] EHRM 19 oktober 2004, *Falk/Nederland,* beslissing.
[132] Arbitragehof 21 maart 2000, nr. 27/2000, B.4. Zie in dezelfde zin: Cass. 17 maart 1999, *J.L.M.B.*, 2000, 1500; Cass. 7 februari 2001, *Rev. dr. pén.*, 2001, 747; Cass. 16 april 2002, *J.T.*, 2003, 421 (samenvatting).

La Cour a, notamment, jugé que n'est pas incompatible avec l'article 6, § 2 de la CEDH la présomption énoncée par le Code des douanes français que le détenteur de marchandises prohibées "*est réputé responsable de la fraude*",[128] étant donné que les juridictions françaises se gardent "*de tout recours automatique à la présomption*" et exercent "*leur pouvoir d'appréciation "au vu des éléments de preuve contradictoirement débattus devant eux"*."[129] Ainsi, les juridictions françaises recherchent dans les circonstances de fait un certain élément intentionnel, même s'elles n'en ont juridiquement pas besoin pour aboutir à une condamnation.[130] Même si la présomption prise à la lettre apparaît donc irréfragable, la jurisprudence française démontre qu'elle est de fait réfragable et que le respect des droits de la défense est garanti.

De même, la Cour européenne a conclu que une présomption légale de responsabilité permettant d'infliger une amende au propriétaire enregistré d'une voiture, qui n'est pas le conducteur réel de celle-ci au moment de la perpétration d'une infraction, dans la mesure où, d'une part, l'objectif du législateur est de garantir une sécurité routière effective sans faire peser une charge de travail inacceptable sur les autorités judiciaires internes et où, d'autre part, il existe une possibilité effective de renverser cette présomption devant un tribunal impartial.[131]

De son côté, le législateur belge allège dans certaines matières particulières la charge de la preuve du ministère public par le biais de présomptions légales. Ainsi, l'article 67*bis* des lois relatives à la police de la circulation routière, coordonnées par l'arrêté royal du 16 mars 1968, dispose que l'infraction au Code de la route commise par un conducteur non identifié est censée avoir été commise par le titulaire de la plaque d'immatriculation du véhicule dès lors qu'il s'agit d'une personne physique. Cette présomption de culpabilité est cependant réfragable. D'après la Cour constitutionnelle[132] (à l'époque encore dénommée la Cour d'arbitrage), cette présomption "*ne porte pas une atteinte injustifiée à la présomption d'innocence*" puisqu'elle "*permet la preuve contraire "par tout moyen de droit"*". Aussi cette présomption ne viole-t-elle pas les articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément ou en combinaison avec l'article 6, § 2 de la CEDH.

[128] Cour eur. D. H., *Salabiaku c. France*, 7 octobre 1988, § 19.
[129] Cour eur. D. H., *Salabiaku c. France*, 7 octobre 1988, § 30.
[130] Cour eur. D. H., *Salabiaku c. France*, 7 octobre 1988, § 30.
[131] Cour eur. D. H. (Décision), *Falk c. Pays-Bas*, 19 octobre 2004.
[132] C.A., arrêt n° 27/2000 du 21 mars 2000, B.4. Voy. dans le même sens: Cass., 17 mars 1999, *J.L.M.B.*, 2000, p. 1500; Cass., 7 février 2001, *Rev. dr. pén.*, 2001, p. 747; Cass., 16 avril 2002, *J.T.*, 2003, p. 421 (sommaire).

Er is daarentegen geoordeeld dat het vroegere artikel 265, § § 1 en 2, van het koninklijk besluit van 18 juli 1977 houdende coördinatie van de algemene bepalingen inzake douane en accijnzen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, omdat het een algemeen en onweerlegbaar vermoeden van strafrechtelijke verantwoordelijkheid creëerde[133]. Krachtens die bepalingen was de persoon met de hoedanigheid van werkgever of aansteller strafrechtelijk verantwoordelijk voor de overtredingen van de douane- en accijnswetgeving door zijn aangestelden (die al dan niet bezoldigd zijn), voor zover de strafbare feiten verband houden met het beroep van de aansteller, ondanks zijn mogelijke onwetendheid van de feiten zelf. Het Grondwettelijk Hof stelde aldus het volgende: "Door de aansteller strafrechtelijk verantwoordelijk te stellen voor de handelingen van zijn aangestelden vermoedt de wetgever niet alleen dat die aansteller uit de fraude voordeel heeft gehaald maar ook dat hij eraan heeft meegewerkt"[134]. Toch zoals "het Hof in zijn arrest nr. 40/2000 van 6 april 2000 heeft vastgesteld, kan de wetgever weliswaar, zonder het gelijkheidsbeginsel te schenden, een eigen systeem voor opsporing, vaststelling en vervolging ontwikkelen dat afwijkt van het gemeen recht (in dit geval hoofdstuk VII van het Strafwetboek dat de regels inzake strafbare deelneming bevat)[135], teneinde de omvang en de frequentie van de fraude inzake douane en accijnzen te bestrijden. Hij kan ook de elementen bepalen die eigen zijn aan de inbreuken op die regels, aangezien de bestraffing ervan vaak wordt bemoeilijkt door het aantal personen die betrokken zijn bij de handel en het vervoer van de goederen waarop die rechten verschuldigd zijn. Maar door het algemene en onweerlegbare karakter ervan bereikt het vermoeden dat in de in het geding zijnde bepaling is vastgelegd, die doelstelling door een zwaarwichtige inbreuk op het fundamentele beginsel van het persoonlijke karakter van de straffen."[136].

Tot besluit lijkt, uit theoretisch standpunt, de instelling inzake fiscale fraude van nieuwe vermoedens om het bewijs van de verantwoordelijkheid van bepaalde categorieën tussenpersonen te vergemakkelijken, *niet geheel uitgesloten*. Dergelijke vermoedens *moeten* echter *in overeenstemming zijn* met de door het Hof van Straatsburg en de hoge nationale rechtscolleges vastgestelde beperkingen. Men moet met name rekening houden met de *ernst van de zaak* (voor de overheid, maar ook voor de betrokken tussenpersonen) en met de *rechten van verdediging* van diegenen waarop de nieuwe wettelijke vermoedens van toepassing zouden zijn. Wanneer de tussenpersonen zware straffen riskeren (hetgeen bij belastingfraude het geval is), lijkt het ondanks

En revanche, il a été jugé que l'ancien article 265, §§ 1er et 2 de l'arrêté royal du 18 juillet 1977 portant coordination des dispositions générales relatives aux douanes et accises violait les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il créait une présomption générale et irréfragable de responsabilité pénale[133]. En vertu de ces dispositions, la personne ayant la qualité d'employeur ou de commettant était responsable pénalement des infractions à la législation relative aux douanes et accises de ses préposés (salariés ou non), pour autant que ces infractions soient relatives à la profession du commettant, sans égard à son ignorance éventuelle des faits. Comme la Cour constitutionnelle a souligné, "*[e]n rendant le commettant pénalement responsable des actes de ses préposés, le législateur présume non seulement qu'il a bénéficié de la fraude, mais aussi qu'il y a collaboré.*"[134] Or, "*[s]ans doute le législateur, ainsi que l'a constaté la Cour dans son arrêt n° 40/2000 du 6 avril 2000, peut-il établir, sans violer le principe d'égalité, un système spécifique de recherche, de constatation et de poursuite, dérogatoire au droit commun* (en l'occurrence, le chapitre VII du Code pénal contenant les règles de la participation punissable)[135]*, en vue de combattre l'ampleur et la fréquence des fraudes en matière de douanes et accises. Il peut également déterminer les éléments constitutifs propres aux infractions à ces règles, leur répression étant souvent rendue difficile par le nombre de personnes qui interviennent dans le commerce et le transport des marchandises sur lesquelles les droits sont dus. Mais par son caractère général et irréfragable, la présomption établie par la disposition en cause atteint cet objectif en portant une atteinte grave au principe fondamental de la personnalité des peines*."[136]

En conclusion, d'un point de vue théorique, l'introduction de nouvelles présomptions permettant de faciliter la preuve de la responsabilité de certaines catégories d'intermédiaires, en matière de fraude fiscale, ne semble *pas totalement exclue*. Cependant, de telles présomptions *doivent être conformes* aux limites établies par la Cour de Strasbourg et les Hautes juridictions nationales. Il faut notamment tenir compte de la *gravité de l'enjeu* (pour les autorités, mais aussi pour les intermédiaires ciblés) et *des droits de la défense* des personnes visées par les nouvelles présomptions. Ainsi, si les sanctions que les intermédiaires risquent sont sévères – comme c'est le cas en matière de fraude fiscale –, le recours à des présomptions de culpabilité ou de responsabilité

133 Arbitragehof 29 maart 2001, nr. 43/2001.
134 Arbitragehof 29 maart 2001, nr. 43/2001, B.5.2. Onze onderstreping.
135 Onze toevoeging.
136 Arbitragehof 29 maart 2001, nr. 43/2001, B.5.3.

133 C.A., arrêt n° 43/2001 du 29 mars 2001.
134 C.A., arrêt n° 43/2001 du 29 mars 2001, B.5.2. Nous soulignons.
135 Nous ajoutons.
136 C.A., arrêt n° 43/2001 du 29 mars 2001, B.5.3.

alles immers moeilijk aanvaardbaar gebruik te maken van vermoedens van schuld of van verantwoordelijkheid, en de betrokkenen aldus een reële verdedigingsmogelijkheid te ontzeggen. Alles bij elkaar genomen, blijkt in deze aangelegenheid de instelling van wettelijke vermoedens een uitermate kiese kwestie te zijn.

Vraag nr. 8

"Tijdens de hoorzittingen kwamen in ieder geval ook enkele ad hoc aanbevelingen aan bod, o.m. het inzicht dat bankonderzoeken efficiënter zouden verlopen indien de banken de informatie digitaal en op een uniforme wijze zouden aanleveren. Graag zouden wij vernemen welke bevoegdheden het openbaar ministerie en een onderzoeksrechter nu reeds beschikken om de vorm en wijze van de aan te leveren informatie op te leggen."

Uittreksel uit het rapport van de commissie "Panama Papers" (vaststellingen voorafgaand aan aanbeveling 86 in het eindverslag)

"Tijdens de hoorzittingen kwamen in ieder geval ook enkele ad hoc aanbevelingen aan bod, o.m. het inzicht dat bankonderzoeken efficiënter zouden verlopen indien de banken daadwerkelijk de informatie digitaal en op een uniforme wijze zouden aanleveren."

Antwoord

Teneinde de doeltreffendheid van de bankonderzoeken te verhogen, wenst men dat de banken de door de overheid gevraagde informatie elektronisch en op eenvormige wijze aanleveren.

Men wil weten of het openbaar ministerie en de onderzoeksrechter nu al beschikken over middelen om in dergelijke dossiers de vorm en de nadere details van de aan te leveren informatie op te leggen.

De onderzoeksmogelijkheden van het openbaar ministerie en van de onderzoeksrechter worden vastgelegd in boek I, hoofdstuk IV, V en VI van het Wetboek van strafvordering. Meer bepaald wordt het verzamelen van gegevens betreffende bankrekeningen en -transacties geregeld in artikel 46*quater* van dat Wetboek.

Als reactie op een vastgestelde inbreuk, maar ook op proactieve wijze en op voorwaarde dat er ernstige aanwijzingen bestaan van een misdrijf dat kan leiden tot een correctionele gevangenisstraf van minstens één jaar, kan het parket – en dus ook de onderzoeksrechter

privant ces personnes d'une réelle possibilité de défense, semble néanmoins difficilement acceptable. En fin de compte, la création de présomptions légales dans cette matière s'avère donc fort délicate.

Question n° 8

"Durant les auditions, en tout cas, quelques recommandations ad hoc ont également été évoquées, parmi lesquelles l'idée que les enquêtes bancaires se dérouleraient plus efficacement si les banques fournissaient les informations de manière effective sur support numérique et de façon uniforme.". Nous souhaiterions connaître les pouvoirs dont le ministère public et un juge d'instruction disposent d'ores et déjà pour imposer la forme et les modalités des données à fournir."

Extrait du rapport de la Commission "Panama Papers" (constatations préalables à la recommandation 86 dans le rapport final)

"Durant les auditions, en tout cas, quelques recommandations *ad hoc* ont également été évoquées, parmi lesquelles l'idée que les enquêtes bancaires se dérouleraient plus efficacement si les banques fournissaient les informations de manière effective sur support numérique et de façon uniforme."

Réponse

Afin d'augmenter l'efficacité des enquêtes bancaires, il est souhaité que les banques fournissent les informations requises par les autorités sur support numérique et de façon uniforme.

La question posée est celle de savoir si le ministère public et le juge d'instruction disposent, d'ores et déjà, de moyens pour imposer la forme et les modalités de l'information à délivrer dans ce type de dossiers.

Les pouvoirs du ministère public et du juge d'instruction en matière d'enquête sont définis au livre I^{er}, Ch. IV, V et VI du Code d'instruction criminelle. Plus particulièrement, la récolte de données concernant les comptes et les transactions bancaires est visée à l'article 46*quater* du C.i.cr.

D'après cet article, le parquet, et donc *a fortiori* le juge d'instruction (selon le principe "*qui peut le plus, peut le moins*") peuvent requérir, non seulement en réaction à une infraction constatée mais aussi de manière proactive, à condition qu'il existe des indices

(overeenkomstig het beginsel “wie meer kan, kan ook minder”) – volgens dat artikel de volgende inlichtingen vorderen:

— de lijst van bankrekeningen, bankkluizen of financiële instrumenten waarvan de verdachte titularis, gevolmachtigde of de uiteindelijke gerechtigde is en, in voorkomend geval, alle nadere gegevens daaromtrent;

— de bankverrichtingen die in een bepaald tijdvak zijn uitgevoerd op één of meerdere van deze bankrekeningen, met inbegrip van de bijzonderheden betreffende de rekening van herkomst of bestemming;

— de gegevens met betrekking tot de titularissen of gevolmachtigden die in een bepaald tijdvak toegang hebben of hadden tot deze bankkluizen.

Ingeval de noodwendigheden van het opsporingsonderzoek dit vergen, biedt artikel 46*quater*, § 2, Sv bovendien de mogelijkheid te vorderen dat, gedurende een vernieuwbare periode van maximum twee maanden, de bankverrichtingen met betrekking tot één of meerdere van deze bankrekeningen onder toezicht worden geplaatst en de met die rekeningen verbonden tegoeden en verbintenissen worden geblokkeerd.

De procureur des Konings en de onderzoeksrechter kunnen, bij een schriftelijke en met redenen omklede beslissing, de medewerking van de bank of de kredietinstelling vorderen. De bank of de kredietinstelling is gehouden onverwijld haar medewerking te verlenen. In de aanvraag omschrijft de procureur des Konings of de onderzoeksrechter de vorm waarin de voornoemde gegevens moeten worden meegedeeld (art. 46*quater*, § 3, eerste lid, Sv). Als de betrokkene weigert medewerking te verlenen aan de in artikel 46*quater*, Sv, bedoelde vorderingen, kan hij worden gestraft “*met gevangenisstraf van acht dagen tot een jaar en met [een] geldboete van zesentwintig euro tot tienduizend euro of met een van die straffen alleen*” (art. 46*quater*, § 3, laatste lid, Sv). Deze straf lijkt algemeen van toepassing te zijn op alle gevallen van weigering of niet-inachtneming, inclusief de niet-inachtneming van de vorm waarin de gevraagde informatie moet worden aangeleverd[137]. Het is echter niet eenvoudig te weten te komen of die (door de wet van 6 januari 2003 betreffende de bijzondere opsporingsmethoden ingevoerde) sanctie vaak wordt toegepast, want er lijkt geen gepubliceerde rechtspraak over te bestaan.

Bovendien kan men op basis van artikel 46*quater*, § 3, Sv weliswaar de vorm opleggen waarin de bankgegevens moeten worden aangeleverd, maar dat

[137] *Cf.* L. Kennes, *Manuel de la preuve en matière pénale*, Mechelen, Kluwer, 2de uitgave, 2009, blz. 276, nr. 618.

sérieux d’infraction pouvant donner lieu à une peine d’emprisonnement correctionnel d’un an ou plus, les renseignements suivants:

— la liste des comptes bancaires, des coffres bancaires ou des instruments financiers dont le suspect est titulaire, le mandataire ou le véritable bénéficiaire et, le cas échéant, toutes les données à ce sujet;

— les transactions bancaires qui ont été réalisées pendant une période donnée sur un ou plusieurs de ces comptes bancaires, y inclus les renseignements concernant tout compte émetteur ou récepteur;

— les données concernant les titulaires ou mandataires qui, pendant une période donnée, ont ou avaient accès à ces coffres bancaires.

Lorsque les nécessités de l’enquête l’imposent, l’article 46*quater*, § 2 du C.i.cr., offre, en outre, la possibilité, pendant une période renouvelable d’au maximum deux mois, de requérir que les transactions bancaires afférentes à un ou plusieurs de ces comptes bancaires, soient observées et même que les créances et engagements liés à ces comptes soient bloqués.

Le procureur du Roi et le juge d’instruction peuvent, par décision écrite et motivée, requérir le concours de la banque ou de l’établissement de crédit. La banque ou l’établissement de crédit est tenu de prêter sans délai son concours. Dans la demande, le procureur du Roi, ou le juge d’instruction, spécifie la forme sous laquelle les données visées ci-dessus doivent être communiquées (art. 46*quater*, § 3, al. 1er du C.i.cr.). Si la personne en question refuse de prêter son concours aux réquisitions visées à l’article 46*quater* C.i.cr., elle sera punissable “*d’un emprisonnement de huit jours à un an et d’une amende de vingt-six euros à dix mille euros ou d’une de ces peines seulement*” (art. 46*quater*, § 3, dernier alinéa du C.i.cr.). Cette sanction semble avoir une portée générale, s’appliquant à tout cas de refus ou non-respect, y compris la forme dans laquelle l’information demandée doit être fournie.[137] Cependant, il est difficile de savoir si cette sanction (introduite par la loi du 6 janvier 2003 concernant les méthodes particulières de recherche) est souvent appliquée; il ne paraît pas y avoir de jurisprudence publiée.

Par ailleurs, si l’article 46*quater*, § 3 du C.i.cr. permet d’imposer la forme sous laquelle les données bancaires doivent être transmises, il ne s’agit pas nécessairement

[137] *Cf.* L. Kennes, *Manuel de la preuve en matière pénale*, Malines, Kluwer, 2e éd., 2009, p. 276, n° 618.

verzekert niet noodzakelijk de gebiedsoverschrijdende eenvormigheid aangezien de procureur des Konings of de onderzoeksrechter zelf bij elke aanvraag bepaalt in welke vorm de gevorderde informatie moet worden bezorgd. Als men een grotere eenvormigheid bij de bankonderzoeken zou willen, zou men kunnen overwegen – ingeval dat nog niet zou gebeuren – goede praktijken te definiëren, die zouden worden nageleefd door alle leden van de staande en zittende magistratuur.

Vraag nr. 9

"Vaststellingen voorafgaand aan aanbeveling 93 in het eindverslag. "N.a.v. de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude werd vastgesteld dat er een 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. In welke mate is deze "nood" verenigbaar met artikel 151, § 1, tweede zin van de Grondwet?

Immers in haar advies nr. 47426/2 stelt de Raad van State het volgende (*Parl. St.*, Kamer, 52-2210/002, blz. 11-12):

"Het merendeel van de wetgevende regelingen die niet-naleving van de bepalingen ervan bestraffen aan de hand van strafrechtelijke en administratieve sancties en die de regel non bis in idem toepassen, bepalen dat administratieve boetes alleen kunnen worden opgelegd indien het openbaar ministerie geen vervolging instelt (16). De Raad van State kan in beginsel niet aanvaarden dat de keus in de eerste plaats toekomt aan de administratie, met als gevolg dat indien ze besluit een administratieve sanctie op te leggen, het openbaar ministerie geen vervolging meer kan instellen. Een zodanige regeling, net zoals iedere regeling van administratieve schikking, komt erop neer dat het openbaar ministerie zijn bevoegdheid verliest om te oordelen of de strafvordering al dan niet moet worden ingesteld, en dat aldus artikel 151, § 1, tweede zin, van de Grondwet wordt geschonden, een bepaling die het beginsel huldigt van de onafhankelijkheid van het openbaar ministerie in de individuele opsporing en vervolging."

Gelet op dit advies lijkt het ons raadzaam ofwel dit stuk in de vaststelling weg te laten, hetzij een grondwettelijk voorbehoud te formuleren tenzij het Grondwettelijk Hof een andere interpretatie geeft aan artikel 151, § 1, tweede zin G.W.?"

d'une garantie d'uniformité transversale puisque c'est le procureur du Roi ou le juge d'instruction qui détermine lui-même, dans chaque demande, sous quelle forme l'information requise doit être procurée. Si l'on voulait obtenir plus d'uniformité entre les enquêtes bancaires, on pourrait envisager la mise en place de bonnes pratiques qui seraient suivies par tous les membres de la magistrature, debout et assise – en supposant que de telles bonnes pratiques n'existent pas encore.

Question n° 9

"Constatations préalables à la recommandation 93 dans le rapport final. "(…) la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale a mis en évidence la nécessité d'instaurer un système cohérent permettant de conclure des accords dans le cadre desquels l'administration propose au contribuable le paiement de l'impôt majoré d'un montant déterminé, les poursuites pénales étant quant à elles abandonnées." Dans quelle mesure cette "nécessité" est-elle compatible avec l'article 151, § 1er, seconde phrase, de la Constitution?

Dans son avis n° 47426/2, le Conseil d'État précise en effet ce qui suit (*Doc. parl.*, Chambre , 52-2210/002 , pp. 11-12):

"La plupart des législations qui sanctionnent le non respect de leurs dispositions par des sanctions pénales et administratives et appliquent la règle non bis in idem prévoient que les amendes administratives ne peuvent être infligées que si le ministère public n'exerce pas de poursuites (16). En principe, le Conseil d'État ne peut admettre que le choix appartienne en premier lieu à l'administration, avec cette conséquence que, si celle-ci décide d'infliger une sanction administrative, le ministère public ne pourrait plus exercer de poursuites. Pareil système, tout comme un système de transaction administrative, reviendrait à priver le ministère public de son pouvoir d'apprécier s'il y a lieu ou non d'exercer l'action publique, et à méconnaître ainsi l'article 151, § 1er, seconde phrase, de la Constitution, qui consacre le principe de l'indépendance du ministère public dans l'exercice des recherches et poursuites individuelles."

Compte tenu de cet avis, il nous semble indiqué soit de supprimer ce passage dans les constatations, soit d'émettre une réserve constitutionnelle, à moins que la Cour constitutionnelle ne donne une autre interprétation à l'article 151, § 1er, seconde phrase, de la Constitution."

Uittreksel uit het rapport van de commissie "Panama Papers" (vaststellingen voorafgaand aan aanbeveling 93 in het eindverslag)

"N.a.v. de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude werd vastgesteld dat er een 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."

Antwoord

Vraag nr. 9 werpt op of een minnelijke schikking of dading *die de strafvervolging doet vervallen* verenigbaar is met artikel 151, § 1, tweede zin, van de Grondwet, waarin de onafhankelijkheid van het openbaar ministerie bij de uitvoering van vervolgingen is verankerd. In wezen ligt het derhalve in de bedoeling te achterhalen of een schikking die tot stand komt door onderhandeling met de administratieve overheid, tot gevolg kan hebben dat de strafvervolging wordt belet of beëindigd zonder dat daarbij de Grondwet wordt geschonden.

Het is echter niet de eerste keer dat de wetgever overweegt een regeling in te stellen waarbij de administratie bevoegd zou zijn om te beslissen een zaak louter administratief in behandeling te nemen, zodat het openbaar ministerie zijn bevoegdheid verliest om te oordelen of al dan niet een strafvordering moet worden ingesteld. Uit het advies van de Raad van State waarnaar in de vraag wordt verwezen, blijkt echter duidelijk dat de Raad van State sterk gekant is tegen elke regeling die de administratie de keuze laat administratieve sancties op te leggen, *a fortiori* een administratieve minnelijke schikking voor te stellen die latere strafvervolging uitsluit. Daartoe volstaat het te refereren aan de verwijzingen van de Raad van State naar eerder uitgebrachte adviezen, onder meer inzake de financiële sector[138]. De Raad van State meent immers dat een dergelijke regeling in strijd is met artikel 151, § 1, tweede zin, van de Grondwet.

Voorts moet worden opgemerkt dat de wetgever bij het instellen van het "una via"-principe in het kader van de bestraffing van fiscale misdrijven uitdrukkelijk rekening heeft gehouden met het standpunt ter zake

[138] Wetsvoorstel tot invoering van de *una via*-regel in fiscale strafzaken, de oprichting van een fiscaal auditoraat en de oprichting van een comité F, Advies van de Raad van State, Parl. St., Kamer van volksvertegenwoordigers, gewone zittingsperiode 2009-2010, DOC 52-2210/002, blz. 12 tot 14.

Extrait du rapport de la Commission "Panama Papers" (constatations préalables à la recommandation 93 dans le rapport final)

"Il convient de rappeler que la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale a mis en évidence la nécessité d'instaurer un système cohérent permettant de conclure des accords dans le cadre desquels l'administration propose au contribuable le paiement de l'impôt majoré d'un montant déterminé, les poursuites pénales étant quant à elles abandonnées."

Réponse

La question n° 9 porte sur la compatibilité d'un règlement amiable ou transaction *ayant pour effet d'éteindre les poursuites pénales* avec l'article 151, § 1er, seconde phrase de la Constitution, qui consacre l'indépendance du ministère public dans l'exercice des poursuites. Le cœur de la question est dès lors le point de savoir si une transaction négociée avec l'autorité administrative peut, sans méconnaître la Constitution, se voir revêtir l'effet d'empêcher ou de mettre fin à des poursuites pénales.

Or, ce n'est pas la première fois que le législateur envisage la possibilité de mettre en place un système par lequel l'administration aurait le pouvoir de décider de réserver à une affaire un traitement administratif, privant ainsi le ministère public de son pouvoir d'apprécier s'il y a lieu ou non d'exercer l'action publique. Cependant, comme il ressort clairement de l'avis du Conseil d'État cité dans la question, le Conseil d'État s'oppose fermement à tout mécanisme donnant à l'administration le choix de sanctionner par des sanctions administratives, *a fortiori* celui de proposer un règlement amiable administratif, bloquant des poursuites pénales ultérieures. Il suffit à cet effet de renvoyer aux références faites par le Conseil d'État à des avis émis précédemment, entre autres dans le secteur financier.[138] Le Conseil d'État considère en effet qu'un tel mécanisme est contraire à l'article 151, § 1er, seconde phrase de la Constitution.

Par ailleurs, il convient d'observer que le législateur a explicitement pris en compte la position du Conseil d'État à cet égard lorsqu'il a instauré le principe "*una via*" dans le cadre de la répression des infractions

[138] Proposition de loi instaurant la règle *una via* dans les affaires pénales fiscales et instituant un auditorat fiscal et un comité F, Avis du Conseil d'État, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2009-2010, n° 52-2210/002, pp. 12 à 14.

van de Raad van State[139]. Zo werd bij de wet van 20 september 2012[140] in artikel 29, derde lid, van het Wetboek van strafvordering een mechanisme opgenomen opdat de administratie en het openbaar ministerie onderling kunnen overleggen. Het Grondwettelijk Hof heeft dat mechanisme geldig verklaard in zijn arrest van 3 april 2014: "Het invoeren van een procedure dankzij welke het openbaar ministerie en de belastingadministratie overleg plegen over de repressieve weg (strafrechtelijke of administratieve) die het meest geschikt is in een bijzonder dossier van fiscale fraude, past binnen de beoordelingsruimte die artikel 151, § 1, van de Grondwet aan de wetgever laat, temeer daar dat overleg, ongeacht de afloop ervan, de procureur des Konings niet zou kunnen beletten om de feiten waarover dat overleg is gevoerd, strafrechtelijk te vervolgen"[141].

Rekening houdend met de constitutionele voorschriften, blijkt uit het voorgaande dat het idee om een met de administratie overeengekomen minnelijke schikking te koppelen aan het verval *ipso facto* van de strafvervolging, niet aanvaardbaar is in de huidige stand van het recht.

Niettemin zou men zich *de lege ferenda* kunnen beraden over andere opties. Zo heeft de Raad van State reeds als alternatief voorgesteld een systeem in te stellen dat de administratie toestaat "een minnelijke schikking (...) voor [te] stellen, doch enkel nadat het openbaar ministerie de kans heeft gekregen om binnen een bepaalde termijn te beslissen dat er (...) geen aanleiding is om de betrokkene strafrechtelijk te vervolgen"[142]. Op zijn minst zou moeten worden voorzien in een vorm van toezicht door het openbaar ministerie, hetzij bijvoorbeeld in de vorm van een voorafgaand overleg tussen de belastingadministratie en het openbaar ministerie (zoals bedoeld in artikel 29, derde lid, van het Wetboek van strafvordering, zie *supra*), hetzij in de vorm van een vetorecht van het openbaar ministerie. Tevens kan worden verwezen naar het voorbeeld van het Sociaal Strafwetboek, dat in artikel 71 uitdrukkelijk bepaalt dat de strafvervolging primeert. Los van de gekozen regeling maakt de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof

[139] Wetsontwerp tot instelling van het "*una via*"-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, Parl. St., Kamer van volksvertegenwoordigers, gewone zittingsperiode 2011-2012, DOC 53 1973/001, blz. 4 en 5.

[140] Wet tot instelling van het "*una via*"-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *Belgisch Staatsblad,* 22 oktober 2012.

[141] Grondwettelijk Hof, arrest nr. 61/2014 van 3 april 2014, B.6.1.

[142] Wetsvoorstel tot invoering van de *una via*-regel in fiscale strafzaken, de oprichting van een fiscaal auditoraat en de oprichting van een comité F, advies van de Raad van State, Parl. St., Kamer van volksvertegenwoordigers, gewone zittingsperiode 2009-2010, DOC 52-2210/002, blz. 14 en 15.

fiscales.[139] Ainsi, la loi du 20 septembre 2012[140] a créé un mécanisme de concertation entre l'administration et le ministère public, prévu à l'art. 29, al. 3 C.i.cr. Ce mécanisme a été validé par la Cour constitutionnelle dans son arrêt du 3 avril 2014: "*La mise sur pied d'une procédure grâce à laquelle le ministère public et l'administration fiscale se concertent sur la voie répressive (pénale ou administrative) la plus adéquate à suivre dans un dossier particulier de fraude fiscale s'inscrit dans la marge d'appréciation que l'article 151, § 1er, de la Constitution reconnaît au législateur, d'autant plus que cette concertation, quelle qu'en soit l'issue, ne saurait empêcher le procureur du Roi de poursuivre pénalement les faits à propos desquels elle a été menée.*"[141]

Il ressort de ce qui précède que l'idée d'attacher à une transaction négociée avec l'administration l'effet d'éteindre *ipso facto* les poursuites pénales n'est pas acceptable dans l'état actuel du droit, compte tenu des contraintes constitutionnelles.

Cela étant, *de lege ferenda*, on pourrait s'interroger sur d'autres options. Ainsi, le Conseil d'État a déjà suggéré, comme alternative, d'instaurer un système permettant à l'administration "*de proposer une transaction, mais uniquement après que le ministère public a eu la possibilité de décider, dans un délai déterminé, qu'il n'y a pas lieu, (…), de poursuivre l'intéressé pénalement.*"[142] A tout le moins faudrait-il prévoir une forme de contrôle du ministère public, que ce soit, par exemple, sous forme d'une concertation préalable entre l'administration fiscale et le ministère public (telle que prévue à l'article 29, al. 3 C.i.cr.; *supra*) ou sous forme d'un droit de véto du ministère public. On pourrait également se référer à l'exemple du Code pénal social, qui consacre expressément, à son article 71, la priorité des poursuites pénales. Quel que soit le mécanisme choisi, la jurisprudence de la Cour constitutionnelle nous apprend qu'afin de respecter l'article 151, § 1er, seconde phrase de la Constitution, il ne peut en aucun

[139] Proposition de loi instaurant le principe "*una via*" dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2011-2012, n° 53-1973/001, pp. 4 à 5.

[140] Loi instaurant le principe una via dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, *M.B.* 22 octobre 2012.

[141] C.C., arrêt n° 61/2014 du 3 avril 2014, B.6.1.

[142] Proposition de loi instaurant la règle *una via* dans les affaires pénales fiscales et instituant un auditorat fiscal et un comité F, Avis du Conseil d'État, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2009-2010, n° 52-2210/002, pp. 14 à 15.

duidelijk dat die regeling, in het licht van de inachtneming van artikel 151, § 1, tweede zin, van de Grondwet, het openbaar ministerie in geen geval het recht mag ontnemen om al dan niet vervolgingen in te stellen[143].

Tot besluit moet nog worden opgemerkt dat artikel 151, § 1, tweede zin, van de Grondwet, uiteraard niet belet dat de wetgever voor bepaalde fiscale misdrijven zou beslissen louter in administratieve sancties te voorzien. Het komt immers de wetgever toe te bepalen of hij misdrijven administratief dan wel strafrechtelijk bestraft, op voorwaarde dat hij het gelijkheids- en het evenredigheidsbeginsel in acht neemt en dat hij de fundamentele rechten respecteert die onder meer worden gewaarborgd bij de strafrechtelijke bepalingen van artikel 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden. Deze keuzevrijheid werd bekrachtigd door het Grondwettelijk Hof[144], alsook door het Europees Hof voor de rechten van de mens[145].

Vraag nr. 10

"Vaststellingen voorafgaand aan aanbeveling 93 in het eindverslag. "Voorts achtte de Commissie het nodig de invoering van een gerechtelijke minnelijke schikking onder het toezicht van een onafhankelijke overheidsinstelling voort te onderzoeken". Indien de gerechtelijke minnelijke schikking dient te gebeuren onder het toezicht van een onafhankelijke overheidsinstelling, in welke mate is dat toezicht in een strafrechtelijke procedure verenigbaar met artikel 151, § 1, eerste zin van de Grondwet? Met andere woorden: schendt een gerechtelijke minnelijke schikking in strafzaken de onafhankelijkheid van de rechterlijke macht indien dit "onder het toezicht" van een andere overheidsinstelling gebeurt?"

[143] Grondwettelijk Hof, arrest nr. 61/2014 van 3 april 2014, B.6.2.

[144] Zie onder meer, in fiscale aangelegenheden, Grondwettelijk Hof, arrest nr. 91/2008 van 8 juni 2008, B.5.: "Wanneer de wetgever oordeelt dat sommige tekortkomingen ten aanzien van wettelijke bepalingen moeten worden bestraft, behoort het tot zijn beoordelingsbevoegdheid te beslissen of het opportuun is om voor strafsancties *sensu stricto* of voor administratieve sancties te opteren. De keuze van de ene of de andere categorie van sancties kan op zich niet worden geacht discriminerend te zijn, maar het verschil in behandeling dat daaruit voor eenzelfde tekortkoming kan voortvloeien, is slechts toelaatbaar indien het in redelijkheid is verantwoord. Dat geldt *a fortiori* wanneer het, zoals te dezen, gaat om een samenloop van strafsancties *sensu stricto* en administratieve sancties voor eenzelfde tekortkoming". Zie ook Grondwettelijk Hof, arrest nr. 42/2009 van 11 maart 2009, B.5; Grondwettelijk Hof, arrest nr. 13/2013, *Rev. Dr. Pén. Crim.* 2013, blz. 734, nota O. Michiels, B.3.4.

[145] Zie onder meer het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Plenaire vergadering), *Engel e.a. vs. Nederland*, 8 juni 1976, § 81.

cas priver "*le ministère public du droit d'exercer ou non les poursuites.*"[143]

Pour conclure, il convient encore de mettre en évidence que l'article 151, § 1er, seconde phrase de la Constitution ne s'oppose évidemment pas à ce que le législateur décide de prévoir uniquement des sanctions administratives pour certaines infractions à la loi fiscale. Le choix de la nature de la répression (administrative ou pénale) revient en effet au législateur, pour autant qu'il respecte les principes d'égalité et de proportionnalité, et qu'il observe les droits fondamentaux garantis, entre autres, par le volet pénal de l'article 6 de la CEDH. Cette liberté de choix a été confirmée par la Cour constitutionnelle,[144] ainsi que par la Cour européenne des droits de l'homme.[145]

Question n° 10

"Constatations préalables à la recommandation 93 dans le rapport final. "La Commission a également jugé nécessaire d'examiner de manière plus approfondie la possibilité d'introduire un règlement amiable judiciaire sous le contrôle d'un organisme public indépendant". Si le règlement amiable judiciaire doit s'effectuer sous le contrôle d'un organisme public indépendant, dans quelle mesure ce contrôle, exercé dans le cadre d'une procédure pénale, est-il compatible avec l'article 151, § 1er, première phrase, de la Constitution? En d'autres termes, un règlement amiable judiciaire en matière pénale porte-t-il atteinte à l'indépendance du pouvoir judiciaire s'il a lieu "sous le contrôle" d'un autre organisme public?"

[143] C.C., arrêt n° 61/2014 du 3 avril 2014, B.6.2.

[144] Voy. entre autres, en matière fiscale, C.C., arrêt n° 91/2008 du 8 juin 2008, B.5: "*Lorsque le législateur estime que certains manquements à des dispositions légales doivent faire l'objet d'une répression, il relève de son pouvoir d'appréciation de décider s'il est opportun d'opter pour des sanctions pénales sensu stricto ou pour des sanctions administratives. Le choix de l'une ou l'autre catégorie de sanctions ne peut être considéré comme établissant, en soi, une discrimination, mais la différence de traitement qui peut en résulter pour le même manquement n'est admissible que si elle est raisonnablement justifiée.*
Ce raisonnement s'applique a fortiori lorsque, comme en l'espèce, il s'agit d'un cumul de sanctions pénales sensu stricto et de sanctions administratives pour le même manquement." Voy. aussi C.C., arrêt n° 42/2009 du 11 mars 2009, B.5; C.C., arrêt n° 13/2013, *Rev. Dr. Pén. Crim.* 2013, p. 734, note O. Michiels, B.3.4.

[145] Voy., entre autres, Cour eur. D.H. (Plénière), *Engel e.a. c. Pays-Bas*, 8 juin 1976, § 81.

Uittreksel van het verslag van de commissie "Panama Papers" (vaststellingen voorafgaand aan aanbeveling 93 in het eindverslag)

"Voorts achtte de Commissie het nodig de invoering van een gerechtelijke minnelijke schikking grondiger te onderzoeken. Een en ander diende wel te gebeuren onder het toezicht van een onafhankelijke overheidsinstelling."

Antwoord

De vraag verwijst naar aanbeveling 36 van de parlementaire onderzoekscommissie over de grote fiscale fraude-dossiers, waarin wordt gewezen op de noodzaak om een algemene regeling voor de gerechtelijke minnelijke schikking of de strafrechtelijke dading in te voeren; bij toepassing van die regeling zou er een einde komen aan de strafvervolging in fiscale-fraudezaken. Meer in het bijzonder heeft de vraag betrekking op de verenigbaarheid van een gerechtelijke minnelijke schikking met het feit dat de fiscale wet van openbare orde is en met de in artikel 151, § 1, eerste zin, van de Grondwet vastlegde onafhankelijkheid van de rechters.

De aangebrachte preciseringen benadrukken dat de vraag in wezen betrekking heeft op de instelling van een procedure tot minnelijke schikking in strafzaken. Een dergelijke procedure bestaat al. Op grond van artikel 216*bis* Sv., dat de zogenaamde "verruimde" strafrechtelijke dading behelst, kunnen het openbaar ministerie en de verdachte/beklaagde immers onderhandelen over een minnelijke regeling die, als aan alle wettelijke voorwaarden is voldaan, een einde maakt aan de strafvordering.

In de context van artikel 216*bis* Sv. is de vraag naar de verenigbaarheid met artikel 151, § 1, eerste zin, van de Grondwet al aan de orde geweest[146]. Het Grondwettelijk Hof heeft zich immers in zijn arrest van 2 juni 2016 uitgesproken over het specifieke aspect van de verenigbaarheid van de verruimde strafrechtelijke dading met de beginselen van de scheiding der machten en de onafhankelijkheid van de rechter, onder andere gewaarborgd bij artikel 151, § 1, 1e zin, van de Grondwet en artikel 6 van het EVRM[147]. De antwoorden van het Grondwettelijk Hof lijken te kunnen worden overgezet op elke strafrechtelijke dading (zelfs specifiek voor een fiscale strafrechtelijke aangelegenheid) die ertoe strekt de strafvordering te beëindigen.

In het licht van die rechtspraak moet een onderscheid worden gemaakt volgens het moment – vóór of na het

[146] Grondwettelijk Hof, arrest nr. 83/2016, 2 juni 2016, *JLMB* 2016, nota O. MICHIELS, blz. 1838.

[147] Grondwettelijk Hof, arrest nr. 83/2016, 2 juni 2016, B.5.

Extrait du rapport de la Commission "Panama Papers" (constatations préalables à la recommandation 93 dans le rapport final)

"La Commission a également jugé nécessaire d'examiner de manière plus approfondie la possibilité d'introduire un règlement amiable judiciaire. Tout cela devait toutefois avoir lieu sous le contrôle d'un organisme public indépendant."

Réponse

La question renvoie à la recommandation n° 36 de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, mettant en évidence la nécessité d'instaurer un système général de règlement amiable judiciaire et/ou de transaction pénale qui, en s'appliquant, mettrait fin aux poursuites pénales en matière de fraude fiscale. Plus particulièrement, la question porte sur la compatibilité d'un règlement amiable judiciaire avec le caractère d'ordre public de la loi fiscale et l'indépendance des juges énoncée à l'article 151, § 1er, première phrase de la Constitution.

Les précisions apportées mettent en évidence que la question porte essentiellement sur la création d'une procédure de règlement amiable au pénal. Une telle procédure existe déjà. Sur la base de l'article 216*bis* C.i.cr., comprenant la transaction pénale dite "élargie", le ministère public et le suspect/prévenu peuvent en effet négocier un accord amiable qui, si toutes les conditions légales sont réunies, met fin à l'action publique.

Dans le contexte de l'article 216*bis* C.i.cr., la question de la compatibilité avec l'article 151, § 1er, première phrase de la Constitution s'est déjà posée.[146] En effet, dans son arrêt du 2 juin 2016 la Cour constitutionnelle s'est prononcée précisément sur la compatibilité de la transaction pénale élargie avec les principes de la séparation des pouvoirs et de l'indépendance du juge, garantis, entre autres, par l'article 151, § 1er, 1e phrase de la Constitution et l'article 6 de la CEDH.[147] Les réponses apportées par la Cour constitutionnelle semblent pouvoir être transposées à tout mécanisme de transaction pénale (même spécifique à la matière pénale fiscale) ayant pour ambition de mettre fin l'action publique.

A la lumière de cette jurisprudence, une distinction doit être faite en fonction du *moment* – avant ou après

[146] C.C., arrêt n° 83/2016 du 2 juin 2016, *JLMB* 2016, note O. Michiels, p. 1838.

[147] C.C., arrêt n° 83/2016 du 2 juin 2016, B.5.

instellen van de strafvordering – waarop het akkoord inzake een minnelijke schikking tot stand komt.

Als een dergelijke overeenkomst wordt gesloten *na* het instellen van de strafvordering, dat wil zeggen in de loop van het onderzoek of tijdens de procedure ten gronde (deze mogelijkheid werd ingediend naar aanleiding van de bovengenoemde aanbeveling van de parlementaire onderzoekscommissie over de grote fiscale fraude-dossiers), moet het worden onderworpen aan *voldoende, effectieve en inhoudelijke rechterlijke controle*. Die vereiste wordt door het Grondwettelijk Hof in voormeld arrest benadrukt. Overeenkomstig de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens[148] vereist een dergelijke controle dat de rechter de inhoud van de dading kan checken, evenals de billijkheid van de procedure die heeft geleid tot de sluiting ervan.

Het Grondwettelijk Hof eist dus dat de bevoegde rechter de proportionaliteit en de wettigheid van de strafrechtelijke dading kan nagaan[149]. Volgens het Grondwettelijk Hof beantwoordt het huidige wetgevingskader evenwel niet aan die eisen, aangezien de rechterlijke controle in het stadium van het onderzoek niet uitdrukkelijk is geregeld[150] en beperkt blijft tot de formele toepassingsvoorwaarden van de dading tijdens de procedure ten gronde[151].

Zolang de strafvordering *nog niet* in gang is gezet, is daarentegen het openbaar ministerie volledig baas over de situatie. Overeenkomstig artikel 151, § 1, tweede zin, van de Grondwet heeft het de bevoegdheid om te beoordelen of het al dan niet opportuun is strafrechtelijke vervolging tegen de betrokkene in te stellen (zie hoger, vraag 9). In dit stadium van de procedure kan het openbaar ministerie dus vrij beslissen om al dan niet een strafrechtelijke dading voor te stellen, alsook om een voorstel van de verdachte te aanvaarden of te weigeren. De uitoefening van die discretionaire bevoegdheid is niet onderworpen aan rechterlijke controle, wat volgens het Grondwettelijk Hof geen problemen oplevert in het licht van artikel 13 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6 van het EVRM[152]. Bijgevolg kan er geen sprake zijn van strijdigheid met artikel 151, § 1, eerste zin, van de Grondwet: bij gebreke van rechterlijke controle kan de onafhankelijkheid van de rechter niet op de helling worden gezet.

[148] Europees Hof voor de Rechten van de Mens, *Natsvlishvili en Togonidze vs. Georgië*, 29 april 2014, § 92.
[149] GwH 2 juni 2016, nr. 83/2016, B.12.4.
[150] Grondwettelijk Hof, arrest nr. 83/2016, 2 juni 2016, B.11.
[151] Grondwettelijk Hof, arrest nr. 83/2016, 2 juni 2016, B.13.
[152] Grondwettelijk Hof, arrest nr. 83/2016, 2 juni 2016, B.20 tot B.21.

l'intentement de l'action publique – auquel intervient l'accord transactionnel.

Si un tel accord est conclu *après* l'intentement de l'action publique, c'est-à-dire en cours d'instruction ou lors de la procédure au fond, – cette possibilité ayant été introduite suite à la recommandation précitée de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale –, il doit être soumis à un *contrôle juridictionnel suffisant, effectif et concret*. Cette exigence est mise en évidence par la Cour constitutionnelle dans l'arrêt précité. Conformément à la jurisprudence de la Cour européenne de droits de l'homme,[148] un tel contrôle requiert que le juge puisse revoir le contenu de la transaction, ainsi que l'équité de la procédure qui a mené à la conclusion de celle-là.

La Cour constitutionnelle exige donc que le juge compétent puisse vérifier la proportionnalité et la légalité de la transaction pénale.[149] Or, d'après la Cour constitutionnelle, l'actuel cadre législatif ne répond pas à ces exigences, étant donné que le contrôle juridictionnel au stade de l'instruction n'est pas réglé de manière explicite,[150] et qu'il est limité aux conditions d'application formelles de la transaction durant la procédure au fond.[151]

Par contre, tant que l'action publique n'est *pas encore* mise en mouvement, le ministère public est entièrement maître de la situation. Conformément l'article 151, § 1er, seconde phrase de la Constitution, il a le pouvoir d'apprécier l'opportunité d'exercer ou non les poursuites pénales à l'encontre de la personne concernée (*cf. supra*, question n° 9). A ce stade de la procédure, il est donc libre de proposer ou non une transaction pénale, ainsi que d'accepter ou de refuser une proposition formulée par le suspect. L'exercice de ce pouvoir discrétionnaire n'est pas soumis à un contrôle juridictionnel, ce qui, d'après la Cour constitutionnelle, ne pose aucun problème à la lumière de l'article 13 de la Constitution, en combinaison avec l'article 6 de la CEDH.[152] Partant, il ne saurait y avoir de collision avec l'article 151, § 1er, première phrase de la Constitution: à défaut de contrôle juridictionnel, l'indépendance du juge ne saurait être mise à mal.

[148] Cour eur. D.H., *Natsvlishvili et Togonidze c. Géorgie*, 29 avril 2014, § 92.
[149] C.C., arrêt n° 83/2016 du 2 juin 2016, B.12.4.
[150] C.C., arrêt n° 83/2016 du 2 juin 2016, B.11.
[151] C.C., arrêt n° 83/2016 du 2 juin 2016, B.13.
[152] C.C., arrêt n° 83/2016 du 2 juin 2016, B.20 à B.21.

Rekening houdend met wat voorafgaat,

(1) is het moeilijk denkbaar dat de strafrechter de bevoegdheid wordt ontnomen (en dat die aan een andere overheidsinstantie, of zelfs aan een niet-rechterlijke overheidsinstantie wordt gegeven) om een dading te controleren *na het instellen van de strafvordering* – of, in voorkomend geval, om een alternatief voor de huidige verruimde strafrechtelijke dading te controleren, mocht de wetgever van plan zijn een ander soort strafrechtelijke minnelijke regeling in te stellen; het Grondwettelijk Hof vindt die rechterlijke controle immers essentieel;

(2) kan de controle door de strafrechter van de strafrechtelijke dading die *na het instellen van de strafvordering* tot stand komt, worden beperkt tot vormvereisten om aldus in overeenstemming te zijn met het beginsel inzake de onafhankelijkheid van de rechter.

Voorts, en voor zover nodig, betwijfelen wij sterk dat een controle door een andere overheidsinstantie over de uitoefening van de discretionaire bevoegdheid van het openbaar ministerie in het kader van een strafrechtelijke dading die vóór de instelling van de rechtsvordering tot stand is gekomen, verenigbaar is met de onafhankelijkheid van dat openbaar ministerie zoals gewaarborgd bij artikel 151, § 1, tweede zin, van de Grondwet.

Vraag nr. 11

"Aanbeveling nr. 112 (aanbeveling 124 in het eindverslag). "Via objectieve criteria bewerkstelligen dat het departement Justitie, inzake lopende gerechtelijke dossiers, nauwkeuriger gegevens overzendt aan het departement Financiën."

Artikel 2 van de wet van 28 april 1999, gelezen in samenhang met artikel 327, § 1, WIB 92 en met artikel 93quaterdecies, § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek, regelt de meldingsplicht van het openbaar ministerie en het inzagerecht in gerechtelijke dossiers. In welke mate is een systematische gegevensoverdracht over lopende gerechtelijke dossiers verenigbaar met het geheim van het onderzoek?"

Uittreksel van het verslag van de commissie "Panama Papers"

"112. Via objectieve criteria bewerkstelligen dat het departement Justitie, inzake lopende gerechtelijke dossiers, nauwkeuriger gegevens overzendt aan het departement Financiën".

Compte tenu de ce qui précède,

(1) on conçoit difficilement que soit soustrait au juge pénal (et confié à une autre autorité publique, voire à une autorité publique non-judiciaire) le pouvoir de contrôle sur une transaction intervenant *après l'intentement de l'action publique* – ou, le cas échéant, une alternative à l'actuelle transaction pénale élargie, si l'ambition du législateur était de créer un autre type de règlement amiable au pénal –, la Cour constitutionnelle considérant ce contrôle juridictionnel comme essentiel;

(2) le contrôle, par le juge pénal, de la transaction pénale intervenant *après l'intentement de l'action publique* ne peut, pour être conforme au principe d'indépendance du juge, être limité à des questions de forme.

Par ailleurs, et pour autant que nécessaire, il nous semble fort douteux qu'un contrôle par une autre autorité publique sur l'exercice du pouvoir discrétionnaire du ministère public dans le cadre d'une transaction pénale conclue *avant la mise en mouvement de l'action publique*, soit compatible avec l'indépendance de ce dernier, telle que garantie par l'article 151, § 1er, seconde phrase de la Constitution.

Question n° 11

"Recommandation n° 112 (recommandation 124 dans le rapport final). "Renforcer, par des critères objectifs, la précision des informations transmises par le département de la Justice au département des Finances relativement aux dossiers judiciaires en cours."

L'article 2 de la loi du 28 avril 1999, en combinaison avec l'article 327, § 1er, du CIR 92 et l'article 93quaterdecies, § 1er, alinéa 3, du Code de la TVA, règle l'obligation de déclaration du ministère public et le droit de consulter des dossiers judiciaires. Dans quelle mesure le transfert systématique de données au sujet de dossiers judiciaires en cours est-il conciliable avec le secret de l'information?"

Extrait du rapport de la Commission "Panama Papers"

"112. Renforcer, par des critères objectifs, la précision des informations transmises par le département de la Justice au département des Finances relativement aux dossiers judiciaires en cours."

Antwoord

Aanbeveling nr. 112 beoogt, wat de lopende rechtszaken betreft, een verbetering van de informatiedoorstroming tussen Justitie en de administratie van Financiën; het ligt dan ook in de bedoeling *"de nauwkeurigheid"* van de bezorgde informatie aan te scherpen.

Vraag nr. 11 heeft daarentegen een ruimere draagwijdte: ze heeft immers betrekking op een *"systematische gegevensoverdracht"* (tussen Justitie en Financiën) en beoogt te achterhalen of een dergelijke regeling verenigbaar kan zijn met het geheim van het onderzoek.

Het verband tussen aanbeveling nr. 112 en vraag nr. 11 bestaat er derhalve in dat de vraag beoogt de aanbeveling te versterken, en zelfs te veralgemenen.

Om die vraag te kunnen beantwoorden, moeten de desbetreffende aspecten – het geheim van het onderzoek (I), de concrete verplichting tot bekendmaking (II) en de systematische gegevensoverdracht (III) – zoveel mogelijk worden afgebakend.

I. *Het geheim van het onderzoek*

Artikel 28quinquies, § 1, eerste lid, van het Wetboek van strafvordering bepaalt het volgende: "Behoudens de wettelijke uitzonderingen is het opsporingsonderzoek geheim". Die geheime aard is echter geen algemeen rechtsbeginsel[153].

"*Le fondement du secret de l'information réside, d'une part, dans la nécessité d'une enquête efficace et, d'autre part, dans la protection indispensable des droits des personnes concernées, dans la mesure où une information peut évidemment aboutir à un classement sans suite*" [154].

Van dat gevestigde beginsel wordt in bepaalde gevallen afgeweken, bijvoorbeeld inzake de bezorging van een kopie van de tekst van het verhoor (artikel 28*quinquies*, § 2, van het Wetboek van strafvordering) of inzake de toegang tot het strafdossier. Op fiscaal vlak wordt verwezen naar artikel 327, § 1, WIB92 (en de tegenhanger ervan op btw-vlak, te weten artikel 93*quaterdecies,* § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek), dat (de belastingadministratie) toegang verschaft tot het strafrechtelijk onderzoek nadat het openbaar ministerie daarin uitdrukkelijk heeft toegestemd.

[153] Cassatie, 1 december 1999, *Bull.,* 1999, nr. 645; Cassatie, 28 april 1999, *Bull.,* 1999, nr. 244.

[154] M. Franchimont, A. Jacobs en A. Masset, *Manuel de procédure pénale*, *op. cit.*, blz. 273.

Réponse

La recommandation n° 112 vise, à propos d'affaires judiciaires en cours, à l'amélioration du flux d'informations entre la Justice et l'administration des Finances; ainsi est-il envisagé de renforcer "*la précision*" des informations transmises.

La question n° 11 a, elle, une portée plus générale dans la mesure où elle envisage un "*transfert systématique de données*" (entre la Justice et les Finances) et demande si un tel système serait conciliable avec le principe du secret de l'information.

La recommandation n° 112 et la question n° 11 s'articulent donc en ce sens que la seconde vise à l'amplification, voire la généralisation, de la première.

La réponse à la question posée implique de délimiter – tant que faire se peut – les contours des éléments en présence: secret de l'information (I), obligation concrète de divulgation (II), systématisation d'un transfert de données (III).

I. *Le secret de l'information*

Selon l'article 28*quinquies*, § 1er, al. 1er C.i.cr., "*sauf les exceptions prévues par la loi, l'information est secrète*". Ce caractère secret ne constitue toutefois pas un principe général du droit[153].

"*Le fondement du secret de l'information réside, d'une part, dans la nécessité d'une enquête efficace et, d'autre part, dans la protection indispensable des droits des personnes concernées, dans la mesure où une information peut évidemment aboutir à un classement sans suite*" [154].

Si le principe est affirmé, des dérogations existent par exemple en matière de remise de copie d'auditions (art. 28*quinquies*, § 2 C.i.cr.) ou d'accès au dossier répressif. En matière fiscale, on a égard à l'article 327, § 1er CIR 92 (et son pendant en matière TVA, l'article 93*quaterdecies,* § 1er, al. 3 Code TVA) qui permet l'accès (de l'administration fiscale) au dossier d'enquête pénale moyennant autorisation expresse du ministère public.

[153] Cass., 1er décembre 1999, *Bull.,* 1999, n°645; Cass., 28 avril 1999, *Bull.,* 1999, n°244.

[154] M. Franchimont, A. Jacobs et A. Masset, *Manuel de procédure pénale*, *op. cit.*, p. 273.

Deze machtigingen om een onderzoeksdossier in te kijken, vormen eenmalige uitzonderingen op een beginsel dat voor het overige strikt wordt toegepast. In dat verband moet worden herinnerd aan het beginsel dat het strafrecht strikt moet worden geïnterpreteerd; dat beginsel geldt tevens voor het strafprocesrecht.

Er kan dus worden afgeweken van het geheim van het onderzoek, maar die afwijkingen moeten eenmalig zijn en een concreet geval betreffen.

Een verdere uitzondering op het beginsel van het geheim van het onderzoek is vervat in artikel 2 van 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; dat artikel luidt als volgt: "*De ambtenaren van het openbaar ministerie bij de hoven en rechtbanken waarbij een opsporingsonderzoek ingesteld is, waarvan het onderzoek indiciën van ontduiking inzake directe of indirecte belastingen aan het licht brengt, zullen onmiddellijk de minister van Financiën inlichten*" (*cf. infra*).

II. *De bekendmaking in fiscale aangelegenheden*

Van het geheim van het onderzoek kan alleen in specifieke gevallen worden afgeweken, aangezien het openbaar ministerie noodzakelijkerwijs alleen in het kader van een specifieke zaak kennis (en soms slechts alleen aanwijzingen) kan hebben van fiscale fraude, en die kennis eerst verworven moet zijn vooraleer die informatie kan worden bezorgd aan de minister van Financiën (overeenkomstig artikel 2 van de voormelde wet van 28 april 1999). In het licht van dat artikel 2 rijst de vraag hoe sprake zou kunnen zijn van een *systematische* gegevensoverdracht, met name van een overdracht "in het ijle" die niet is "ingebed" in een concreet onderzoek.

Aangaande de overzending van *"nauwkeurigere gegevens"* (aanbeveling nr. 112) moet kennelijk worden teruggevallen op de beoordeling van de parketmagistraat, aan wie de informatieverplichting *in fine* toevalt en die, gelet op zijn kennis van de zaak, de aangewezen persoon is om de situatie te beoordelen. Wellicht spreekt het hier niet vanzelf te werken met voorafgaande stramienen of checklists die *in abstracto* de elementen vermelden die het openbaar ministerie zou moeten meedelen; dan nog zouden de elementen in een dergelijke checklist niet noodzakelijkerwijze voor de belastingadministratie volstaan om een fiscaal onderzoek te starten. Niettemin blijft een zekere uniformering van de praktijken wellicht wenselijk en zouden de overgezonden

Ces autorisations d'accès à un dossier d'enquête s'envisagent comme des exceptions ponctuelles à un principe qui demeure de rigueur par ailleurs. Rappelons à cet endroit le principe d'interprétation stricte du droit pénal qui trouve à s'appliquer également en droit procédural pénal.

Le secret de l'information est donc susceptible d'exceptions, néanmoins celles-ci se conçoivent comme étant ponctuelles et concrètes.

Une autre exception au principe du secret de l'information réside dans l'article 2 de 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, aux termes duquel "*les officiers du ministère public près les cours et tribunaux qui sont saisis d'une information, dont l'examen fait apparaître des indices de fraude en matière d'impôts directs ou indirects, en informeront immédiatement le ministre des Finances.*" (*cf. infra*)

II. *La divulgation en matière fiscale*

Dès lors que la connaissance qu'a le ministère public de situations (voire même seulement d'indices) de fraude fiscale s'inscrit nécessairement dans le cadre d'une affaire particulière, et que la possibilité de transmission de cette information (au ministre des Finances conformément à l'article 2 de la Loi du 28 avril 1999) n'existe qu'une fois cette connaissance acquise, l'exception au secret de l'information ne saurait qu'être spécifique. Dans le contexte de l'article 2 en question, on n'aperçoit pas comment il pourrait être procédé à un transfert *systématique* d'informations, c'est-à-dire un transfert "abstrait", "non contextualisé" par une enquête concrète.

Quant à la "*précision des informations transmises*" (recommandation n° 112)), il semble qu'il faille s'en remettre à l'appréciation du magistrat du parquet, sur qui repose, *in fine*, l'obligation d'information et qui est, vu la connaissance qu'il a de l'affaire, le mieux à même d'apprécier la situation. En la matière, il n'est sans doute pas si facile d'envisager des canevas ou checklist préalables reprenant *in abstracto* les éléments que le ministère public devrait communiquer, ou en tout cas, les éléments énoncés dans une telle check-list ne seront pas forcément toujours suffisants pour permettre à l'administration fiscale d'entamer une enquête fiscale. Il demeure néanmoins qu'une certaine uniformisation des pratiques serait sans doute souhaitable, et les

gegevens zo nauwkeurig mogelijk moeten zijn opdat de verplichting als bedoeld in artikel 2 van de wet van 28 april 1999 het beoogde nuttige effect zou hebben.

Voorts zij erop gewezen dat de in dat artikel vervatte verplichting niet gepaard gaat met sancties.

De verplichtingen die voor het openbaar ministerie voortvloeien uit artikel 2 van de wet van 28 april 1999 en uit artikel 327, § 1, WIB 92, staan als het ware met elkaar "in dialoog": de overzending van gegevens krachtens artikel 2 van de wet van 28 april 1999 kan worden gevolgd door een verzoek op grond van artikel 327, § 1, WIB 92. Dat neemt niet weg dat die "dialoog" steeds zonder onderscheid betrekking zal hebben op een welbepaald geval.

III. *Stelselmatige overzending van gegevens*

We willen hier niet nagaan in welke vorm een *stelselmatige* overzending van gegevens zou kunnen of moeten plaatshebben. Louter wordt erop gewezen dat een dergelijke overzending, in haar breedst mogelijke benadering, erop zou neerkomen dat de belastingambtenaren zouden worden betrokken bij de strafrechtelijke belastingonderzoeken, wat onvermijdelijk gepaard zou gaan met een reeks praktische moeilijkheden (leiden van het onderzoek, afstemmen van de agenda's, fysiek overzenden van de documenten enzovoort) die zouden moeten worden weggewerkt.

Hoewel het geheim van de informatie, zoals hierboven aangegeven, als beginsel vatbaar is voor uitzonderingen (die noodzakelijkerwijze bij wet moeten worden bepaald), lijkt het – in elk geval uit het principieel oogpunt – raadzaam te zijn dat de wetgever voorziet in een systeem waarbij gegevens van het parket naar de belastingadministratie worden overgezonden. Niettemin zou daarbij met de grootste omzichtigheid te werk moeten worden gegaan, aangezien aldus, over alle strafzaken heen, fiscale strafzaken een afzonderlijk behandeling krijgen, wat bijgevolg vragen zou doen rijzen in het licht van het gelijkheids- en het non-discriminatiebeginsel, meer bepaald omdat een welbepaalde categorie rechtzoekenden – in verband waarmee nog valt uit te maken of een verschil in behandeling objectief te rechtvaardigen valt – het voorwerp zou zijn van een bijzondere procedurebehandeling.

Rest dus de vraag of een dergelijk systeem wenselijk is en, zo ja, hoe er concreet vorm aan kan worden gegeven op een wijze die spoort met de Grondwet.

informations transférées devraient être aussi précises que possible afin de garantir l'effet utile de l'obligation visée à l'article 2 de la Loi du 28 avril 1999.

On relève également que l'obligation portée par l'article 2 de la Loi du 28 avril 1999 n'est pas assortie de sanctions.

Les obligations qui découlent, pour le ministère public, de l'article 2 de la Loi du 28 avril 1999 et de l'article 327, § 1er CIR 92 s'articulent souvent dans une dynamique de "dialogue", c'est-à-dire que le transfert d'information sur la base de l'article 2 de la Loi du 28 avril 1999 peut être suivi d'une demande basée sur l'article 327, § 1er CIR 92. Toujours est-il que ce "dialogue" concernera indifféremment un cas bien déterminé.

III. *Transfert systématique de données*

Notre propos n'est pas d'envisager sous quelle forme pourrait ou devrait s'opérer un transfert *systématique* de données. On relèvera uniquement que dans son acception la plus extensive, celui-ci reviendrait à "associer" les agents du fisc aux enquêtes pénales fiscales, ce qui, nécessairement, s'accompagnerait d'une série de difficultés d'ordre pratique (direction des enquêtes, coordination d'agendas, transmission physique de documents, etc.) qu'il conviendrait de surmonter.

Si, comme indiqué plus haut, le secret de l'information est un principe susceptible de subir des exceptions (qui doivent, nécessairement, être prévues par la loi), il semble envisageable – en tous cas du point de vue des principes – que le législateur mette en place un système par lequel un transfert de données du parquet vers l'administration fiscale soit assuré. Cependant, une telle entreprise requerrait la plus grande précaution, dès lors qu'elle impliquerait, parmi l'ensemble des affaires pénales, une singularisation des affaires pénales fiscales et poserait dès lors question sous l'angle des principes d'égalité et de non-discrimination, notamment puisqu'une catégorie de justiciables – dont il resterait à déterminer si elle est objectivement différenciable – serait exposée à un traitement procédural particulier.

Reste donc la question de savoir si un tel système est souhaitable et, dans l'affirmative, comment, concrètement, le façonner en conformité avec la Constitution.

Vraag nr. 12

"Aanbeveling nr. 75 (aanbeveling 89 in het eindverslag). Deze aanbeveling werd door de Hoge Raad voor de Justitie aangebracht. Zij verwezen in dit verband ook naar de Franse wetgeving die aan de onderzoeksrechter de mogelijkheid biedt om de regeling van de rechtspleging in gang te zetten na het verloop van een bepaalde termijn vanaf de mededeling van het dossier voor zover dienstig, en dat zelfs wanneer de eindvorderingen van de procureur des Konings ontbreken. Artikel 175 van het Franse Wetboek van Strafvordering zou met name bepalen dat "het parket zijn vorderingen verstuurt binnen een termijn van een maand indien de inverdenkinggestelde in hechtenis is genomen of binnen een termijn van drie maanden indien deze niet in hechtenis is genomen. Hierna beschikt het parket over een termijn van acht dagen in geval van hechtenis, zo niet over een maand om de aanvullende vorderingen te versturen in verband met de meegedeelde opmerkingen. Zodra deze termijn is verstreken, regelt de onderzoeksmagistraat of het onderzoekscollege de procedure, ook als zij geen vorderingen of opmerkingen hebben ontvangen."

Volgens de HRJ zou de mogelijkheid voor de onderzoeksrechter om de regeling van de rechtspleging in gang te zetten in het Belgische recht kunnen worden besproken, ter aanvulling van de artikelen 136, 136*bis* en 235 van het Wetboek van Strafvordering."

Uittreksel uit het rapport van de Commissie "Panama Papers"

"75. De wettelijke mogelijkheid voorzien voor de onderzoeksrechter om de regeling van de rechtspleging in gang te zetten na het verstrijken van een bepaalde termijn vanaf de mededeling van het dossier voor zover dienstig, en dat zelfs wanneer de eindvorderingen van de procureur des Konings ontbreken (met dien verstande dat deze laatsten moeten worden opgesteld voor de regeling van de rechtspleging); De mogelijkheid overwegen om opnieuw een termijn in het Wetboek van Strafvordering in te voeren waarin de eindvorderingen moeten worden opgesteld (voorspelbaarheidsbeginsel)."

Antwoord

De vraag heeft betrekking op aanbeveling nr. 75 in het voorlopig rapport. Enerzijds wordt daarin voorgesteld een termijn in te voeren waarbinnen het openbaar ministerie zijn eindvorderingen zou moeten opstellen. Anderzijds behelst die aanbeveling het voorstel om de onderzoeksrechter ertoe te machtigen de regeling van de rechtspleging in gang te zetten, zelfs als de eindvorderingen van de procureur des Konings ontbreken.

Question n° 12

"Recommandation n° 75 (recommandation 89 dans le rapport final). Cette recommandation a été formulée par le Conseil supérieur de la Justice. Le Conseil a également renvoyé à la législation française, qui offre au juge d'instruction la possibilité de provoquer le règlement de la procédure après l'écoulement d'un délai déterminé prenant cours à la communication du dossier à toutes fins utiles, et ce, même en l'absence des réquisitions finales du procureur du Roi. L'article 175 du Code d'instruction criminelle français préciserait notamment que "le parquet dispose d'un délai d'un mois si une personne mise en examen est détenue ou de trois mois dans les autres cas pour adresser ses réquisitions motivées au juge d'instruction. Ensuite le parquet dispose d'un délai de huit jours en cas de détention, ou d'un mois dans les autres cas, pour adresser des réquisitions complémentaires au vu des observations qui lui ont été communiquées. À l'issue de ce délai, le juge d'instruction ou la juridiction d'instruction rend son ordonnance de règlement, y compris s'il n'a pas reçu de réquisitions ou d'observations."

Selon le CSJ, la possibilité de permettre au juge d'instruction de provoquer le règlement de la procédure pourrait être examinée den droit belge, en complément des articles 136, 136*bis* en 235 du Code d'instruction criminelle."

Extrait du rapport de la Commission "Panama Papers"

"75. Prévoir dans la loi la possibilité pour le juge d'instruction de provoquer le règlement de la procédure après l'écoulement d'un délai déterminé prenant cours à la communication du dossier à toutes fins utiles, et ce, même en l'absence des réquisitions finales du procureur du Roi (étant entendu que ces dernières doivent être rédigées avant le règlement de la procédure); envisager la possibilité de réinstaurer dans le Code d'instruction criminelle un délai dans lequel les réquisitions finales doivent être rédigées (principe de prévisibilité)."

Réponse

La question porte sur la recommandation n° 75 du rapport provisoire qui propose, d'une part, d'introduire un délai endéans lequel le ministère public devrait rédiger ses réquisitions finales et, d'autre part, de donner au juge d'instruction la possibilité de provoquer le règlement de la procédure, même en l'absence des réquisitions finales du procureur du Roi.

Die ideeën zijn ontsproten aan het Franse recht, waarin een dergelijke wettelijke termijn bestaat en waarin de onderzoeksrechter een dergelijke bevoegdheid heeft. Artikel 175 van het Franse Wetboek van strafprocesrecht luidt immers:

"*Aussitôt que l'information lui paraît terminée, le juge d'instruction communique le dossier au procureur de la République et en avise en même temps les parties et leurs avocats soit verbalement avec émargement au dossier, soit par lettre recommandée. Lorsque la personne est détenue, cet avis peut également être notifié par les soins du chef de l'établissement pénitentiaire, qui adresse sans délai au juge d'instruction l'original ou la copie du récépissé signé par l'intéressé.*

Le procureur de la République dispose alors d'un délai d'un mois si une personne mise en examen est détenue ou de trois mois dans les autres cas pour adresser ses réquisitions motivées au juge d'instruction. Copie de ces réquisitions est adressée dans le même temps aux parties par lettre recommandée.

Les parties disposent de ce même délai d'un mois ou de trois mois à compter de l'envoi de l'avis prévu au premier alinéa pour adresser des observations écrites au juge d'instruction, selon les modalités prévues par l'avant-dernier alinéa de l'article 81. Copie de ces observations est adressée en même temps au procureur de la République.

Dans ce même délai d'un mois ou de trois mois, les parties peuvent formuler des demandes ou présenter des requêtes sur le fondement des articles 81, neuvième alinéa, 82-1, 82-3, 156, premier alinéa, et 173, troisième alinéa, sous réserve qu'elles ne soient irrecevables en application des articles 82-3 et 173-1. A l'expiration de ce délai, elles ne sont plus recevables à formuler ou présenter de telles demandes ou requêtes.

A l'issue du délai d'un mois ou de trois mois, le procureur de la République et les parties disposent d'un délai de dix jours si une personne mise en examen est détenue ou d'un mois dans les autres cas pour adresser au juge d'instruction des réquisitions ou des observations complémentaires au vu des observations ou des réquisitions qui leur ont été communiquées.

A l'issue du délai de dix jours ou d'un mois prévu à l'alinéa précédent, le juge d'instruction peut rendre son ordonnance de règlement, y compris s'il n'a pas reçu de réquisitions ou d'observations dans le délai prescrit. (…)"[155]

[155] Wij onderstrepen.

Ces idées ont été tirées du droit français, où un tel délai légal existe et où le juge d'instruction dispose d'un tel pouvoir. L'article 175 du Code de procédure pénale français prévoit en effet que:

"Aussitôt que l'information lui paraît terminée, le juge d'instruction communique le dossier au procureur de la République et en avise en même temps les parties et leurs avocats soit verbalement avec émargement au dossier, soit par lettre recommandée. Lorsque la personne est détenue, cet avis peut également être notifié par les soins du chef de l'établissement pénitentiaire, qui adresse sans délai au juge d'instruction l'original ou la copie du récépissé signé par l'intéressé.

Le procureur de la République dispose alors d'un délai d'un mois si une personne mise en examen est détenue ou de trois mois dans les autres cas pour adresser ses réquisitions motivées au juge d'instruction. Copie de ces réquisitions est adressée dans le même temps aux parties par lettre recommandée.

Les parties disposent de ce même délai d'un mois ou de trois mois à compter de l'envoi de l'avis prévu au premier alinéa pour adresser des observations écrites au juge d'instruction, selon les modalités prévues par l'avant-dernier alinéa de l'article 81. Copie de ces observations est adressée en même temps au procureur de la République.

Dans ce même délai d'un mois ou de trois mois, les parties peuvent formuler des demandes ou présenter des requêtes sur le fondement des articles 81, neuvième alinéa, 82-1, 82-3, 156, premier alinéa, et 173, troisième alinéa, sous réserve qu'elles ne soient irrecevables en application des articles 82-3 et 173-1. A l'expiration de ce délai, elles ne sont plus recevables à formuler ou présenter de telles demandes ou requêtes.

A l'issue du délai d'un mois ou de trois mois, le procureur de la République et les parties disposent d'un délai de dix jours si une personne mise en examen est détenue ou d'un mois dans les autres cas pour adresser au juge d'instruction des réquisitions ou des observations complémentaires au vu des observations ou des réquisitions qui leur ont été communiquées.

A l'issue du délai de dix jours ou d'un mois prévu à l'alinéa précédent, le juge d'instruction peut rendre son ordonnance de règlement, y compris s'il n'a pas reçu de réquisitions ou d'observations dans le délai prescrit. (…)"[155]

[155] Nous soulignons.

De Franse oplossing lijkt dan wel hoogst aanlokkelijk, maar alvorens haar over te nemen dient een doorwrochte analyse te worden gemaakt van de respectieve rol, in het Belgische en het Franse recht, van de onderzoeksrechter en van het openbaar ministerie tijdens de inleidende fase, alsook van de regels aangaande de regeling van de rechtspleging. Mocht de Commissie "*Panama Papers*" dit wensen, kunnen we steeds een vergelijkende analyse maken, maar daartoe is nader onderzoek vereist; er dreigen verkeerde conclusies te worden getrokken wanneer louter lukraak enkele wetsbepalingen tegen het licht worden gehouden.

In dit stadium beperken wij ons dus tot enkele inleidende opmerkingen. Ons inziens onthullen die echter al dat de Franse oplossing niet eenvoudigweg in het Belgisch recht kan worden overgenomen.

Meer algemeen lijkt ons voorts dat een wijziging van de spelregels die het einde van het onderzoek regelen slechts zin heeft wanneer rekening wordt gehouden met het wetsontwerp in verband met de hervorming van het Wetboek van Strafvordering, dat momenteel in voorbereiding is.

Ten eerste moet worden opgemerkt dat de Franse onderzoeksrechter de rol van onderzoeksgerecht in eerste aanleg speelt (artikel 79 en volgende van het *Code de procédure pénale*). Anders gesteld: in het Franse strafrecht bestaat er geen raadkamer. Daaruit vloeit voort dat de Franse onderzoeksrechter bij het einde van het voorbereidend onderzoek de regelingsbeschikkingen zelf uitvaardigt. Zo kan hij een beschikking van buitenvervolgingstelling uitvaardigen (artikel 177 van het *Code de procédure pénale*), dan wel de zaak verwijzen naar het vonnisgerecht, hetzij naar de politierechtbank, hetzij naar de *juridiction de proximité* indien er een geldboete in het geding is (artikel 178 van het *Code de procédure pénale*), hetzij naar de correctionele rechtbank als het om een misdrijf gaat (artikel 179 van het *Code de procédure pénale*). De onderzoeksrechter kan zelfs de inbeschuldigingstelling voor het hof van assisen bevelen (artikel 181 van het *Code de procédure pénale*), terwijl in België alleen de kamer van inbeschuldigingstelling daarvoor bevoegd is (artikelen 133 en 231 Sv). Tegen de regelingsbeschikkingen van de onderzoeksrechter staat beroep open bij de *chambre de l'instruction*, die zich op het niveau van het hof van beroep bevindt en die het onderzoeksgerecht in hoger beroep vormt (artikel 191 en volgende van het *Code de procédure pénale*).

Aangezien de Franse onderzoeksrechter de functie van onderzoeksgerecht in eerste aanleg uitoefent, hoeft het niet te verwonderen dat hij de "*regeling van de rechtspleging in gang (…) [kan] zetten*", zoals staat aangegeven in aanbeveling nr. 75. Binnen de Franse

Avant de copier la solution française, aussi séduisante soit-elle, il conviendrait d'analyser minutieusement, en droit belge et en droit français, les rôles respectifs du juge d'instruction et du ministère public pendant la phase préliminaire, ainsi que les règles concernant le règlement de la procédure. Si la Commission "*Panama Papers*" le souhaite, nous pouvons entamer une telle analyse comparée, mais celle-ci exige des recherches plus approfondies – une simple analyse ponctuelle de quelques dispositions légales risque de mener à des conclusions erronées.

À ce stade, nous nous limitons donc à quelques observations liminaires. Cependant, à notre estime, celles-ci révèlent déjà que la solution française ne peut pas simplement être reproduite en droit belge.

Par ailleurs, de manière plus générale, il nous semble qu'une modification des règles de jeu régissant la fin de l'instruction n'a de sens que si on tient compte du projet de réforme relatif au Code d'instruction criminelle qui est, actuellement, en préparation.

Il convient d'observer, premièrement, que le juge d'instruction français joue le rôle de juridiction d'instruction du premier degré (art. 79 et suivants du Code de procédure pénale). En d'autres termes, il n'existe pas de chambre du conseil en droit pénal français. Il en découle que le juge d'instruction français rend lui-même les ordonnances de règlement à la fin de l'instruction préparatoire. Ainsi, peut-il rendre une ordonnance de non-lieu (art. 177 du Code de procédure pénale), ou renvoyer l'affaire devant la juridiction de fond, que ce soit le tribunal de police ou la juridiction de proximité en cas de contravention (art. 178 du Code de procédure pénale), ou encore le tribunal correctionnel en cas de délit (art. 179 du Code de procédure pénale). Le juge d'instruction peut même ordonner la mise en accusation devant la cour d'assises (art. 181 du Code de procédure pénale) alors qu'en Belgique, seule la chambre des mises en accusation dispose de cette compétence (art. 133 et 231 du C.i.cr.). Les ordonnances de règlement du juge d'instruction sont susceptibles d'appel devant la chambre de l'instruction, qui est située au niveau de la cour d'appel et constitue la juridiction d'instruction de second degré (art. 191 et suivants du Code de procédure pénale).

Étant donné que le juge d'instruction français exerce la fonction de juridiction d'instruction de premier degré, il n'est pas si étonnant qu'il puisse "*provoquer le règlement de la procédure*" dont question dans la recommandation n° 75. Au sein de la procédure pénale française,

strafrechtspleging is die bevoegdheid, die is bepaald bij artikel 175 van het *Code de procédure pénale*, volkomen logisch.

In het Belgisch recht daarentegen houdt de onderzoeksrechter zich alleen met het onderzoek bezig, met als taak naar de waarheid te vorsen. Hij zal pas van het onderzoek worden ontlast wanneer de regeling van de rechtspleging ten einde is (of bij een andere door de raadkamer gewezen beslissing[156]. Het komt hem niet toe de resultaten van zijn onderzoek en het eraan te geven gevolg te beoordelen[157].

De afsluiting van het onderzoek vereist noodzakelijkerwijs het optreden van de onderzoeksgerechten, te weten de raadkamer en/of de kamer van inbeschuldigingstelling, die als "rangeerstations"[158] functioneren. Die twee instanties – en niet de onderzoeksrechter – moeten zich erover uitspreken of er voldoende tenlasteleggingen voorhanden zijn en moeten beslissen over een eventuele verwijzing naar de vonnisgerechten.

Bovendien wordt de zaak pas nadat de procureur des Konings zijn eindvordering verzendt, vastgesteld voor de raadkamer (zie artikel 127 Sv); het idee om de regeling van de rechtspleging in voorkomend geval aan te vatten zonder de slotvordering van het openbaar ministerie lijkt dus vrij illusoir in het Belgisch strafprocesrecht. Dienaangaande is de draagwijdte van aanbeveling nr. 75 trouwens niet geheel duidelijk, daar die erin voorziet dat de regeling van de rechtspleging in gang kan worden gezet "*zelfs wanneer de eindvorderingen van de procureur des Konings ontbreken*", eraan toevoegend dat die "*moeten worden opgesteld voor de regeling van de rechtspleging*".

Ten tweede lijkt het idee om het openbaar ministerie een strikte termijn op te leggen om zijn slotvordering vast te stellen, interessant aangezien de tijd die verloopt tussen de zogenaamde beschikking tot mededeling van de onderzoeksrechter en de redactie van de slotvordering vaak moeilijkheden doet rijzen. Thans schijnt het enige wettelijke middel om dat te verhelpen erin te bestaan de minister van Justitie te vragen dat hij tot het openbaar ministerie een positieve injunctie richt opdat het zijn vordering instelt (artikel 151, § 1, van de Grondwet). Volgens ons zou de instelling van een strikte termijn het onderliggende pijnpunt echter niet wegwerken, met name dat de procureur des Konings tijd nodig heeft om het hem door de onderzoeksrechter meegedeelde dossier te bestuderen, alsook dat hij die taak moet combineren

156 M. Franchimont, A. Jacobs en A. Masset, *Manuel de procédure pénale*, *op. cit.*, blz. 427.

157 M. Franchimont, A. Jacobs en A. Masset, *Manuel de procédure pénale*, *op. cit.*, blz. 520.

158 *Ibidem*.

ce pouvoir, énoncé à l'article 175 du Code de procédure pénale, paraît tout à fait logique.

Néanmoins, en droit belge, le juge d'instruction ne s'occupe que de l'instruction, sa mission étant de rechercher la vérité. Il ne sera déchargé de l'instruction qu'à la fin du règlement de la procédure (ou par une autre décision rendue par la chambre du conseil).[156] L'appréciation des résultats de son instruction et de la suite qu'il convient d'y donner, ne lui incombe pas.[157]

La clôture de l'instruction requiert nécessairement l'intervention des juridictions d'instruction, à savoir la chambre du conseil et/ou la chambre des mises en accusation, fonctionnant en tant que "*gares de triage*"[158]. Celles-ci – et non pas le juge d'instruction – ont à se prononcer sur l'existence de charges suffisantes et à décider sur un éventuel renvoi devant les juridictions de fond.

En outre, ce n'est qu'après l'envoi, par le procureur du Roi, de ses réquisitions finales que l'affaire est fixée devant la chambre du conseil (art. 127 du C.i.cr.); l'idée d'entamer le règlement de la procédure, le cas échéant, sans les réquisitions finales du ministère public semble donc assez illusoire dans le cadre de la procédure pénale belge. D'ailleurs, sur ce point, la portée de la recommandation n° 75 n'est pas entièrement claire puisque celle-ci prévoit que le règlement de la procédure peut être provoqué "*même en l'absence des réquisitions finales du procureur du Roi*" tout en y ajoutant que "*ces dernières doivent être rédigées avant le règlement de la procédure*".

Deuxièmement, l'idée d'imposer un délai strict au ministère public pour établir ses réquisitions finales semble intéressante puisque c'est souvent le temps s'écoulant entre l'ordonnance dite de "soit communiqué" du juge d'instruction et la rédaction des réquisitions finales du ministère public qui pose problème. Actuellement, le seul moyen légal pour y remédier semble être de demander au ministre de la Justice d'adresser au ministère public une injonction positive pour que ce dernier établisse son réquisitoire (art. 151, § 1er de la Constitution). Toutefois, l'introduction d'un délai légal strict ne résoudrait pas, à notre sens, le problème sous-jacent, à savoir que le procureur du Roi a besoin de temps pour étudier le dossier qui lui a été communiqué par le juge d'instruction et qu'il doit combiner cette tâche

156 M. Franchimont, A. Jacobs et A. Masset, *Manuel de procédure pénale*, *op. cit.*, p. 427.

157 M. Franchimont, A. Jacobs et A. Masset, *Manuel de procédure pénale*, *op. cit.*, p. 520.

158 *Ibid.*

met alle andere strafonderzoeken die onder zijn leiding en gezag worden gevoerd.

avec toutes les autres enquêtes pénales menées sous sa direction et son autorité.

DERDE DEEL – OPVOLGING VAN DE 108 AANBEVELINGEN VAN DE PARLEMENTAIRE ONDERZOEKSCOMMISSIE GROTE FISCALE FRAUDE-DOSSIERS

TROISIÈME PARTIE – SUIVI DES 108 RECOMMANDATIONS DE LA COMMISSION D'ENQUÊTE PARLEMENTAIRE SUR LES GRANDS DOSSIERS DE FRAUDE FISCALE

BIJLAGE 9

Rekenhof

Tenuitvoerlegging van de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie grote fiscale fraude-dossiers

Analyse van de verslagen opgesteld door
de ministers van Justitie, Binnenlandse Zaken en Financiën

Deel 1

Goedgekeurd in algemene vergadering van 8 maart 2017

1 Inleiding

Op 14 mei 2009 keurde de Kamer het eindverslag goed van de parlementaire onderzoekscommissie in verband met de grote fiscale fraude-dossiers. Dat verslag omvat 108 aanbevelingen. Aanbeveling 106 stelt een procedure in om de tenuitvoerlegging van alle aanbevelingen op te volgen.

De procedure voorziet erin dat de bevoegde ministers jaarlijks verslag uitbrengen aan de Kamer over de tenuitvoerlegging van de aanbevelingen. Dat verslag moet voor analyse worden voorgelegd aan het Rekenhof alvorens te worden onderzocht door de commissie voor de financiën en de begroting.

Aanbeveling 106 werd een eerste keer uitgevoerd in 2011. Het Rekenhof analyseerde de verslagen van de ministers en bezorgde die analyse aan de Kamer op 4 mei 2011.

Op 16 september 2016 heeft de minister van Justitie een nieuw verslag aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers voorgelegd. De ministers van Binnenlandse Zaken en van Financiën hebben gezamenlijk een verslag ingediend op 20 oktober 2016.

Het Rekenhof heeft die rapporten geanalyseerd. Het voorliggende analyserapport bestaat uit twee delen. In het eerste deel wordt een globale analyse van de stand van uitvoering van de aanbevelingen in 2016 gemaakt en worden vervolgens acht thema's waaronder telkens verscheidene aanbevelingen kunnen worden gegroepeerd, meer diepgaand geanalyseerd. Het tweede deel is een tabel waarin het Rekenhof per aanbeveling de stand van uitvoering geeft en zijn commentaar op het rapport van de ministers, desgevallend aangevuld met nieuwe informatie die het heeft ingewonnen.

2 Analysemethode

Voor zijn analyse en bevindingen is het Rekenhof uitgegaan van de informatie in de verslagen van de ministers.

Het Rekenhof stelt evenwel vast dat sommige aanbevelingen niet werden behandeld door de betrokken ministers.[1]

Aan de hand van de informatie die de ministers meedeelden, is het bovendien niet altijd mogelijk te evalueren in hoeverre de aanbevelingen werden uitgevoerd.

Om die redenen heeft het Rekenhof bijkomende inlichtingen opgevraagd bij de FOD Financiën, bij de FOD Justitie en bij de Federale Politie. Het College van procureurs-generaal werd eveneens bevraagd, maar kon niet tijdig antwoorden.

---

[1] Aanbevelingen 15, 87 en 91.

Een aantal aanbevelingen zijn niet in de analyse opgenomen, te weten:

- zes aanbevelingen (6, 94, 95, 102, 103 en 107) waarvan de tenuitvoerlegging uitsluitend onder de bevoegdheid van de Kamer valt;
- twee aanbevelingen (106 en 108) die geen commentaar vergen aangezien het verslagen aan de parlementaire commissie betreft.

Van twee aanbevelingen kon de stand van uitvoering niet beoordeeld worden, te weten:

- aanbeveling 2, waarbij de commissie aanbeveelt « dat de minister van Justitie zo nodig en op gemotiveerde wijze, óók in fiscale aangelegenheden zijn positief injunctierecht uitoefent »; die aanbeveling betreft een persoonlijke aangelegenheid en verantwoordelijkheid van de minister;
- aanbeveling 80 (competentie onderzoeksteams van de politie), waarvoor de nodige informatie ontbrak.

De analyse betreft bijgevolg 98 van de 108 aanbevelingen.

3 Samenvattend overzicht van de tenuitvoerlegging van de aanbevelingen

3.1 Methode voor het indelen van de aanbevelingen

Om te beoordelen in hoeverre de aanbevelingen werden uitgevoerd, heeft het Rekenhof ze in drie categorieën onderverdeeld:

- een aanbeveling wordt als "niet uitgevoerd" beschouwd wanneer ze niet ten uitvoer werd gelegd of wanneer de acties die werden ondernomen om de aanbeveling ten uitvoer te leggen, geen resultaat hebben opgeleverd;
- de tweede categorie omvat de aanbevelingen "in uitvoering", d.w.z. aanbevelingen waarvoor acties zijn gepland om ze ten uitvoer te brengen, en de "gedeeltelijk uitgevoerde" aanbevelingen, d.w.z. aanbevelingen waarvoor de benodigde acties slechts ten dele zijn uitgevoerd;
- een aanbeveling wordt als "uitgevoerd" beschouwd wanneer alle acties om ze ten uitvoer te brengen, werden uitgevoerd en er geen bijkomende acties meer nodig zijn.

3.2 Overzichtstabel van de opvolging van de aanbevelingen

De volgende tabel geeft een overzicht van de stand van uitvoering van de aanbevelingen. Bij dit verslag zijn als bijlage eveneens een tabel gevoegd waarin de aanbevelingen per categorie zijn gegroepeerd (1), en een grafische weergave van de stand van uitvoering per aanbeveling (2).

Nr.	Groep	Niet uitgevoerd	In uitvoering / gedeeltelijk uitgevoerd	Uitgevoerd
1-6	Algemeen (excl. 2 en 6)	1	1	2
7-10	Structuren	2	2	0
11-24	Organisatie Justitie	4	6	4
25-30	Procedures Justitie	1	2	3
31-46	Algemene oriëntaties	4	7	5
47-52	Tussenpersonen	5	0	1
53-75	Organisatie administratie	4	6	13
76-84	Organisatie politie (excl. 80)	3	0	5
85-101	Internationaal (excl. 94 en 95)	4	2	9
104-105	Opvolging	0	0	2
	Totaal	**28**	**26**	**44**

De conclusies die uit de tabel naar voren komen, moeten wel worden genuanceerd. De 108 aanbevelingen verschillen immers qua reikwijdte en omvang; het percentage "uitgevoerde" aanbevelingen is geen precieze afspiegeling van de mate waarin de aanbevelingen van de commissie ten uitvoer werden gebracht. Bovendien dateren de vaststellingen en aanbevelingen van 2009. De pertinentie ervan zou in het licht van de nationale en internationale context voor herziening vatbaar kunnen zijn.

3.3 Vergelijking stand van uitvoering 2011-2016

Onderstaande tabel geeft het aantal aanbevelingen per categorie in 2011 en 2016 weer.

Jaar	Niet uitgevoerd	In uitvoering / gedeeltelijk uitgevoerd	Uitgevoerd
2011	37	37	22
2016	28	26	44

Op vijf jaar tijd blijkt het aantal uitgevoerde aanbevelingen te zijn verdubbeld. Anderzijds bedraagt het aantal niet uitgevoerde aanbevelingen 26 % van het geheel.

4 Aandachtspunten

Acht thema's zijn hierna grondiger geanalyseerd.

4.1 Financiële tussenpersonen en fiscale raadgevers

De aanbevelingen 47 tot 52 beogen de financiële tussenpersonen en de fiscale raadgevers, m.a.w. de boekhouders, bedrijfsrevisoren, notarissen, advocaten, bankiers, enz.

In haar verslag stelde de parlementaire commissie : "*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.*" Ze merkte meer in het bijzonder op dat banken wier betrokkenheid bij een dergelijke constructie was aangetoond, niet systematisch werden vervolgd.

In 2011 stelde het Rekenhof: "*Relatief gezien is het minste vooruitgang geboekt in de groep Tussenpersonen. De maatregelen ten aanzien van belastingadviseurs, notarissen, advocaten, banken, waarin de aanbevelingen voorzien, vereisen echter meestal ook wetgevend werk*".

De wet van 11 januari 1993 werd sindsdien meermaals gewijzigd[2]. Ze verplicht financiële tussenpersonen en fiscale raadgevers[3] de CFI op de hoogte te brengen als ze weten of vermoeden dat een uit te voeren verrichting verband houdt met het witwassen van geld of de financiering van terrorisme.

Toch blijven financiële tussenpersonen en fiscale raadgevers over het algemeen gespaard van sancties.

De vierde Europese antiwitwasrichtlijn, die in juli 2016 werd geactualiseerd, versterkt en expliciteert een aantal bepalingen in verband met de strijd tegen witwaspraktijken en fiscale fraude. Ze harmoniseert minimaal de op raadgevers toepasselijke sancties, past sommige bepalingen betreffende de voor raadgevers geldende verplichtingen aan, maar bevat niet echt nieuwe verplichtingen voor raadgevers. De omzetting van die richtlijn in nationaal recht zou aan de gang zijn, maar er is nog geen wetsontwerp ingediend bij de Kamer.

4.2 Organisatie van de middelen van Justitie

Eén van de grote bekommernissen van de commissie was de organisatie van de rechtsmiddelen om fiscale fraude te bestrijden (aanbevelingen 11 tot 30).

De acties die werden ondernomen om de aanbevelingen ten uitvoer te brengen, zijn als volgt samen te vatten.

Het parket breidde tussen 2012 en 2016 de personeelsformatie van substituten met een specialisatie in fiscale aangelegenheden uit, van 16 naar 30 substituten (aanbeveling 19) en er kunnen nu ook meer ambtenaren van de FOD Financiën worden gedetacheerd naar de parketten (het aantal steeg van 18 tot 33) (aanbeveling 10). Het Rekenhof heeft echter geen weet van een door het College van procureurs-generaal uitgevoerde inschatting van de werkelijke behoeften in de strijd tegen de fiscale fraude (aanbeveling 18). Die inschatting zou de noden moeten objectiveren.

Momenteel zijn er 17 substituten in dienst met een specialisatie in fiscale aangelegenheden, en in juli en oktober 2016 werden in totaal nog 14 bijkomende vacatures bekendgemaakt. De specifieke toelage die zij genieten, is niet meer herzien sinds ze in 2001 werd ingevoerd (aanbeveling 22).

---

[2] De verplichtingen ten aanzien van de raadgevers zijn sinds 2009 gepreciseerd en uitgebreid in de wet van 1993, voornamelijk onder invloed van de Europese Unie. Zo is er de wet van 18 januari 2010 tot wijziging van de wet van 11 januari 1993, die de derde antiwitwasrichtlijn 2005/60/EG omzet in Belgisch recht en tezelfdertijd de Belgische wetgeving in overeenstemming brengt met de aanbevelingen van de FATF. Ze preciseert bepaalde verplichtingen in verband met de raadgevers en breidt bovenal een aantal bepalingen uit van de wet betreffende de niet-financiële beroepen die verband houden met de aanbevelingen van de FATF.

http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/loi_a.pl?language=fr&caller=list&cn=1993011141&la=f&fromtab=loi&sql=dt='loi'&tri=dd+as+rank&rech=1&numero=1

[3] De artikelen 2, §1 en 3 van de wet preciseren op welke personen de bepalingen van de wet van toepassing zijn.

Op het niveau van de zittende magistratuur heeft de wet van 25 april 2014 een kader opgericht bestaande uit 8 rechters gespecialiseerd in strafzaken in fiscale aangelegenheden (aanbeveling 19). Zij ontvangen hetzelfde weddesupplement als de substituten gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden.

Wat de onderzoeksrechters betreft, voorziet de wet van 25 april 2014 enkel in de mogelijkheid dat één of meer onderzoeksrechters bij voorrang zaken betreffende fiscale inbreuken behandelen. Zij krijgen daarvoor geen specifieke toelage (aanbeveling 21).

4.3 Centrale dienst voor de bestrijding van de georganiseerde economische en financiële delinquentie

De aanbevelingen 76 en 77 betreffen de Centrale dienst voor de bestrijding van de georganiseerde economische en financiële delinquentie (CDGEFID). De aanbevelingen hebben tot doel de benodigde politiecapaciteit in te schatten en uit te breiden, en politiebeambten beter vertrouwd te maken met financiële delicten.

De regering heeft geopteerd voor een herstructurering. Sinds eind 2015 bestaat de CDGEFID in een nieuwe, sterk gereduceerde vorm. Het gros van de dienst werd overgeheveld naar de gerechtelijke arrondissementen, en haar opdrachten werden herzien.

Door die herstructurering bevestigt de minister van Justitie, samen met de minister van Binnenlandse Zaken, het voornemen om te komen tot een *"decentralisatie met behoud van een onderzoekscapaciteit op het centrale niveau met een welomschreven takenpakket"*[4].

De minister preciseert dat hij na raadpleging van het College van procureurs-generaal het voorstel van het directiecomité van de federale politie heeft gevolgd. Volgens de minister van Justitie *"is de beslissing om de onderzoekscapaciteit van de CDGEFID gedeeltelijk te decentraliseren op de volgende overwegingen gebaseerd: enerzijds decentraliseren wat gedecentraliseerd kan worden en op het centrale niveau behouden wat centraal moet gehouden worden; anderzijds ofwel de structuren vereenvoudigen ofwel overlappingen voorkomen en concurrentie tussen centrale diensten en gedecentraliseerde directies uitsluiten"*[5].

Terwijl de vorige personeelsformatie van de federale politie (TO2 ter), die dateert van 2010, voorzag in 70 VTE voor de CDGEFID, voorziet de nieuwe personeelsformatie[6] (TO3) in twee teams van acht personen. Daar komen nog bij: een coördinator belast met de strijd tegen btw-fraude en een coördinator belast met de strijd tegen fraude sociale. Dat brengt het totaal op 18 VTE.

---

[4] Antwoord d.d. 23 december 2015 van de minister van Justitie op schriftelijke vraag nr. 645 van mevrouw de volksvertegenwoordiger Vanessa Matz d.d. 4 november 2015 in de Kamer van Volksvertegenwoordigers (Bulletin B054)

[5] Ibid.

[6] Koninklijk besluit van 27 oktober 2015 tot vaststelling van de personeelsformatie van de federale politie.

Het aantal onderzoekers die effectief in dienst zijn, is bovendien geringer dan het nieuwe kader:

Graad	TO3	Effectieven (31/12/2016)
Commissarissen (CP)	2	7
Hoofdinspecteurs met specialisatie (HINP BS)	6	4
Hoofdinspecteurs (HINP)	0	1
Inspecteur (INP)	8	0
Totaal	16	12

Volgens de informatie die de federale politie meedeelde:

- wachten een commissaris en een hoofdinspecteur op een plaats in een arrondissementseenheid;
- zijn twee verbindingsofficieren bij de CFI (een commissaris en een hoofdinspecteur met een specialisatie) en twee verbindingsofficieren bij het COIV nog altijd in functie, maar hun activiteit is niet meer opgenomen in TO3;
- beschikt elke gedecentraliseerde gerechtelijke directie (FGP) over onderzoekers die gespecialiseerd zijn in economische en financiële criminaliteit (Ecofin), voor in totaal 489 VTE op 30/09/2016.[7]

De administratie voegt daaraan toe dat die cijfers niet altijd een afspiegeling zijn van de werkelijkheid wegens de flexibiliteit die de directies genieten: *"in de praktijk werken de onderzoekers transversaal mee aan onderzoeken die verband houden met verschillende fenomenen, of worden ze tijdelijk voltijds in dienst genomen voor een fenomeen dat niet de specialiteit is van hun sectie"*.

Tot slot zijn 16 fiscalisten vanuit de FOD Financiën gedetacheerd naar de CDGEFID. Aanbeveling 82, *"politiebeambten toestaan zich te laten bijstaan door externe experten"*, is zodoende uitgevoerd.

Door de decentralisatie van de CDGEFID moesten echter de nadere regels voor die detacheringen worden herzien. Zo werd bepaald dat de 16 fiscalisten steun kunnen verlenen aan de gerechtelijke arrondissementen op vraag van de gerechtelijk directeurs van de gedecentraliseerde eenheden van de federale gerechtelijke politie (FGP).

In 2015-2016 hebben die vragen ertoe geleid dat de fiscalisten werden ingezet voor acht dossiers in de arrondissementen Limburg, Brussel, Waals-Brabant en Oost-Vlaanderen.

---

7 Die onderzoekers richten zich op frauduleuze faillissementen, sociale fraude, fiscale fraude, corruptie, milieucriminaliteit en witwaspraktijken. Daarnaast verlenen ze steun aan andere diensten voor bepaalde vermogensonderzoeken.

4.4 De « una via-wet »

Op 20 september 2012 keurde de Kamer de wet goed die het "una via-principe" invoerde bij de vervolging van inbreuken tegen de fiscale wetgeving. De wet voegt in artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering een alinea in met betrekking tot het overleg tussen de gewestelijk directeurs van de FOD Financiën, de procureurs des Koning en eventueel de politieautoriteiten in het raam van de strijd tegen de fiscale fraude.

Het overleg wordt mogelijk gemaakt, maar is niet verplicht.

Het Grondwettelijk Hof heeft de artikelen 3, 4 en 14 van die wet vernietigd omdat ze strijdig waren met het principe *non bis in idem*, namelijk dat een rechtsonderhorige geen tweede keer kan worden vervolgd of bestraft voor een inbreuk waarvoor hij al bij definitief vonnis werd vrijgesproken of veroordeeld[8].

Op 22 april 2016 werd officieel een taskforce opgericht met vertegenwoordigers van de ministers van Justitie en van Financiën, en van hun respectieve administraties, maar die groep komt al bijeen sinds april 2015.

De taskforce wil voornamelijk voorstellen doen voor noodzakelijke aanpassingen aan de wet van 20 september 2012, nu die deels werd vernietigd. De groep moet de "una via-procedure" in regel brengen en is daarnaast ermee belast *"een analyse te maken van de strijd tegen belastingontwijking via fiscale constructies"*.

De taskforce heeft acht keer vergaderd tussen april 2015 en januari 2017. Het Rekenhof werd niet geïnformeerd over de resultaten van die werkzaamheden.

4.5 Sterkere prerogatieven voor de administratie

De aanbevelingen 8, 9, 38 en 66 beogen de prerogatieven van de administratie in de strijd tegen de fiscale fraude te versterken door aan bepaalde ambtenaren de hoedanigheid van officier van de gerechtelijke politie toe te kennen (aanbevelingen 8 en 66) of door aan de belastingadministratie de bevoegdheid te verlenen huiszoekingen te verrichten en inbeslagnames te doen (aanbeveling 9).

Er werden diverse initiatieven genomen, maar desondanks zijn die aanbevelingen nog altijd niet ten uitvoer gebracht.

In de bezwaren die daaromtrent werden opgeworpen, wordt erop gewezen dat de scheiding der machten behouden moet blijven en dat er een evenwicht moet worden gevonden tussen de rechten van de belastingplichtige en de administratieve en gerechtelijke middelen die nodig zijn om fiscale fraude doeltreffend te bestrijden.

---

[8] Fiscale boetes en belastingverhogingen zijn volgens het Grondwettelijk Hof overwegend repressief van aard en zijn derhalve strafrechtelijke sancties. Zodra een fiscale boete of een belastingverhoging dus definitief zijn, moet van elke strafrechtelijke vervolging op grond van diezelfde feiten worden afgezien.

Zo toonden sommige rechtsgeleerden zich verontrust over de toekenning van prerogatieven zoals de hoedanigheid van officier van de gerechtelijke politie of de bevoegdheid om huiszoekingen te verrichten of inbeslagnames te doen. Ze argumenteerden dat dergelijke bevoegdheden de scheiding der machten schenden en de gelijkheid van de partijen in de procedure doorbreken, wat indruist tegen artikel 6 van het Europees Verdrag van de rechten van de mens[9]. Een werkgroep met vier universiteitsprofessoren (fiscalisten) die in 2009 werd opgericht om de actualisering van het charter van de belastingplichtige op te volgen, stelde zich openlijk vijandig op tegenover het recht om huiszoekingen te verrichten en waarschuwde tegen de uitbreiding van de onderzoeksbevoegdheden van de belastinginspecteurs omdat die procedure, in tegenstelling tot een gerechtelijk onderzoek geenszins tegensprekelijk is[10]. In diezelfde optiek benadrukt een expert dat de wenselijkheid om het recht op huiszoeking en inbeslagname toe te kennen aan een belastingadministratie niet louter gestoeld kan zijn op een streven naar doeltreffendheid, vermits het om één van de zwaarste aantastingen van de individuele vrijheden gaat[11].

Die commentaren tonen aan dat projecten om die aanbevelingen uit te voeren, eerst nauwgezet zullen moeten worden geanalyseerd waarbij de onderzoeksbevoegdheden die de administratie al heeft, moeten worden afgewogen tegen de eerbiediging van de rechten van de belastingplichtige en de noodzaak om fiscale fraude doeltreffend te bestrijden.

4.6 Informatie-uitwisseling

De aanbevelingen 70 tot 74 beogen een reorganisatie, versterking en vereenvoudiging van de informatie-uitwisseling binnen de FOD Financiën enerzijds en tussen de verschillende administraties anderzijds. Die aanbevelingen hebben te maken met zeer belangrijke uitdagingen in verband met de doeltreffendheid van de strijd tegen de fiscale fraude.

Het Rekenhof stelt vast dat er op dat vlak vooruitgang is geboekt.

Zo creëert de wet van 3 augustus 2012[12] houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten, een wettelijk kader voor "datawarehouse" (gegevensopslag), "datamining" (gebruik van datasoftware en zoekmotoren) en de uitwisseling van gegevens binnen de FOD Financiën en tussen de FOD Financiën en de andere administraties.

De aanbevelingen zijn echter nog niet volledig ten uitvoer gebracht en effectief ontwikkeld omdat de besluiten tot uitvoering van de wet van 3 augustus 2012 nog moeten worden goedgekeurd en omdat diverse IT-applicaties nog niet klaar zijn (bv. het enig dossier).

---

[9] Jacques Malherbe, « Réflexions à la suite de l'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale et du rapport du groupe de travail « Actualisation de la charte du contribuable », in *Les dialogues de la Fiscalité. Anno* 2010, Larcier, 2010, p. 260.

[10] Masset, A., « La mise en œuvre dans le domaine pénal des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », R.G.C.F., 2014/1, p. 11.

[11] Ibidem.

[12] Gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 24/08/2012, in werking getreden op 01/01/2013.

4.7 Samenwerking tussen de BBI en het Europees Bureau voor fraudebestrijding

Aanbeveling 85 benadrukte de noodzaak om in gevallen van internationale frauduleuze constructies te zorgen voor een gecoördineerde aanpak tussen de Belgische fiscus, het Europees Bureau voor fraudebestrijding (OLAF) en de buitenlandse diensten belast met fraudebestrijding.

OLAF is een orgaan van de Europese Commissie met budgettaire en bestuurlijke autonomie, wat zijn operationele onafhankelijkheid moet waarborgen. Zijn algemene opdracht bestaat erin de financiële belangen van de Europese Unie te vrijwaren en de strijd aan te binden met fraude, corruptie en vergissingen die binnen de Europese instellingen worden begaan en die financiële gevolgen hebben.

In november 2009 knoopten de BBI en OLAF gesprekken aan om tot een samenwerkingsakkoord te komen. Die samenwerking vergde een eigen juridisch referentiekader voor elk van de entiteiten opdat de bevoegdheden en procedures zouden worden nageleefd, zo niet zou het resultaat van de samenwerking onherroepelijk ongeldig zijn. In 2011 werden de juridische grondslagen gelegd die de regelmatigheid van een informatie-uitwisseling inzake fraudebestrijding tussen de juridische diensten van OLAF en van de BBI moesten garanderen. In augustus 2012, op het moment dat de samenwerking zo goed als tot stand was gekomen, werden de besprekingen eenzijdig verbroken door OLAF. De BBI zegt niet te weten waarom. In januari 2014 stuurt OLAF echter een nieuwe versie van het project naar de BBI, waarin elke verwijzing naar de wederkerigheid van de informatie-uitwisseling is geschrapt. De nieuwe versie is uitsluitend bedoeld om de financiële belangen van de Europese Unie veilig te stellen en OLAF weigerde over die nieuwe versie te onderhandelen.

Ondanks pogingen tot overleg zijn de gesprekken tussen de BBI en OLAF over het samenwerkingsprotocol op niets uitgedraaid. De BBI betreurt dat de toegang tot een dergelijke informatiebron haar wordt ontzegd. Desondanks heeft ze andere samenwerkingen tot stand gebracht, zoals met de Benelux Unie en via werkgroepen (globale fiscale samenwerking en meer specifiek uitwisseling van kennis, werkwijzen, ervaringen; Missing trader intercommunity Benelux transactional network analysis (btw-carrousels), fraude in e-commerce, ...).

4.8 Vereenvoudiging van de fiscale wetgeving

De aanbevelingen 40, 41 , 42 en 43 beogen de fiscale regelgeving en procedures te vereenvoudigen. Aanbeveling 40 stelt voor het Wetboek van de Inkomstenbelasting te vereenvoudigen door de talrijke uitzonderingen op de belastbare grondslag, het tarief, aftrekken en verminderingen te beperken. Elk van die uitzonderingen vergt immers een specifieke controle en extra werk van de controleurs waardoor ze zich niet volop kunnen toeleggen op fraudebestrijding.

Hoewel diverse betrokkenen de voorbije jaren pleitten voor een vereenvoudiging van de fiscale wetgeving[13], is die vereenvoudiging nog lang niet gerealiseerd. De zesde staatshervorming heeft overigens niet bijgedragen tot de vereenvoudiging van de fiscale wetgeving.

De aangifte inzake personenbelasting is ingewikkelder geworden sinds bepaalde fiscale bevoegdheden naar de gewesten werden overgeheveld (de vennootschapsbelasting blijft federale materie). De gewesten mogen gewestelijke opcentiemen heffen (eventueel gedifferentieerd per belastingschijf) op basis van het bedrag van de federale personenbelasting. Sommige belastingverminderingen en -kredieten zijn voortaan een exclusieve bevoegdheid van de gewesten[14]. Zo omvat het WIB92 voortaan bepalingen waarvan het opschrift verschilt naargelang het gewest waarop de bepaling van toepassing is. Ook de regels voor de belasting van niet-inwoners (en meer in het bijzonder de lokalisatie van de niet-inwoner) zijn ingewikkelder geworden door de zesde staatshervorming.

Om de toegenomen complexiteit voor de belastingplichtige te illustreren, kan men de aangiften inzake personenbelasting van de laatste twee aanslagjaren analyseren.

Voor het aanslagjaar 2015 telde het aangifteformulier 772 codes (dat zijn er 43 meer dan voor het aanslagjaar 2014) en voor het aanslagjaar 2016 telt het aangifteformulier 810 codes (dat zijn er 38 meer dan voor het aanslagjaar 2015).

In de vennootschapsbelasting werden nieuwe aftrekken geïntroduceerd, zoals het Start-up Plan dat een tax shelter instelt voor beginnende ondernemers (art. 145[26] WIB92), de belastingvrijstelling voor leningsinteresten voor beginnende ondernemers (art. 21, 13° WIB92), de gedeeltelijke vrijstelling van storting van bedrijfsvoorheffing (275[10] WIB92) en een verhoogde investeringsaftrek voor investeringen in de digitale sector.

Kan ook nog worden vermeld, de invoering van een nieuwe antimisbruikbepaling[15] in 2012 via artikel 344, § 1, van het WIB92 en artikel 18, § 2, van het Wetboek der registratierechten[16]. Die maatregel trad in voege vanaf het aanslagjaar 2013. Er is al veel discussie geweest over de interpretatie ervan en meer in het bijzonder over de rechtsonzekerheid die wordt gecreëerd.

Bij het Grondwettelijk Hof werden twee beroepen tot nietigverklaring ingediend. De administratie heeft in omzendbrieven getracht om de nadere regels voor de toepassing van de nieuwe bepalingen te verduidelijken (meer bepaald de black en white lists van verrichtingen inzake successierechten)[17].

---

[13] Cf. het geïntegreerd managementplan 2012-2017 van de FOD Financiën, het « Plan ter bestrijding van de fiscale fraude » van de minister van Financiën (december 2015) en het federale regeerakkoord van 9 oktober 2014.

[14] Cf. art. 5/5, §4 van de bijzondere financieringswet.

[15] De parlementaire onderzoekscommissie vond de vroegere bepalingen inefficiënt.

[16] Artikel ingevoegd door artikel 167 van de programmawet van 29 maart 2012.

[17] Omzendbrief van 19 juli 2012, nr. 8/2012, BS 25 juli 2012, p. 2 en 4, vervangen door een omzendbrief van 10 april 2013, nr. 5/2013. In de nieuwe omzendbrief zijn de lijsten in kwestie geschrapt.

Toch blijft volgens fiscalisten de toepassing van de algemene antimisbruikmaatregel moeilijk en wordt ze aangetast door rechtsonzekerheid. Aanbeveling 31 stelde nochtans dat de algemene antimisbruikmaatregel niet voor rechtsonzekerheid mocht zorgen.

BIJLAGE 1 Aanbevelingen van de onderzoekscommissie grote fiscale fraudedossiers - Stand van de uitvoering 2011-2016

Aanbevelingen niet in de analyse opgenomen

							aantal
Bevoegdheid Kamer	6	94	95	102	103	107	*6*
Rapportering aan Commissie	106	108					*2*
							8

2011

					aantal
Nog niet van toepassing / stand niet vastgesteld	*2*	*35*	53	*93*	***4***

Stand van uitvoering

																					aantal
1 Niet uitgevoerd	20	24	26	28	29	31	32	37	38	40	41	42	43	44	45	47	49	50	51	52	*20*
	55	57	59	61	63	64	66	67	69	75	80	84	91	96	97	98	99				*17*
																					37
2 In uitvoering / gedeeltelijk uitgevoerd	3	4	7	8	9	12	13	14	17	18	19	21	22	23	25	27	30	33	34	36	*20*
	46	54	62	65	68	70	71	72	73	74	78	79	81	82	85	101	104				*17*
																					37
3 Uitgevoerd	1	5	10	11	15	16	39	48	56	58	60	76	77	83	86	87	88	89	90	92	*20*
	100	105																			*2*
																					22

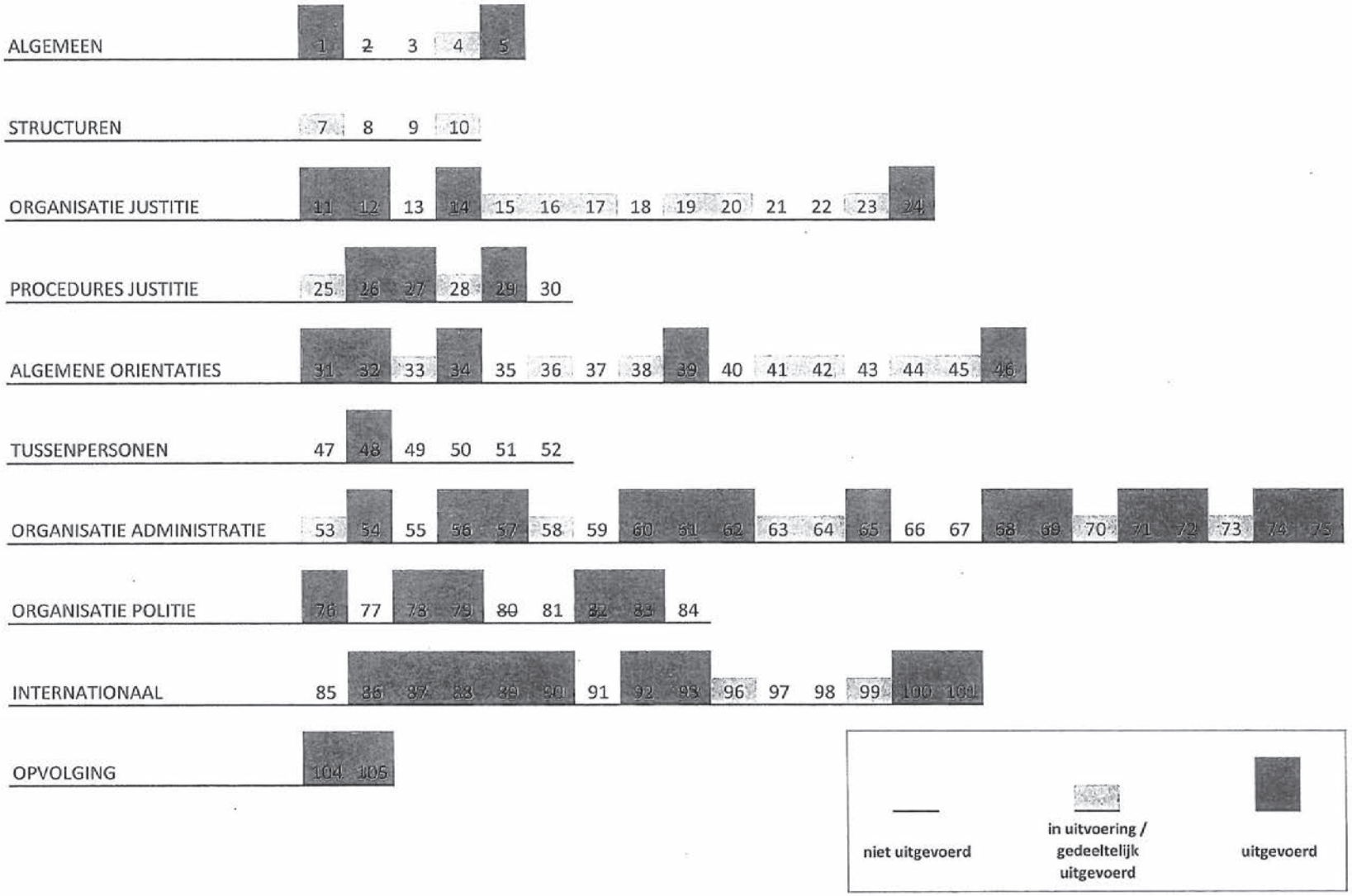
2016

			aantal
Stand niet vastgesteld	2	80	***2***

Stand van uitvoering

																					aantal
1 Niet uitgevoerd	3	8	9	13	18	21	22	30	35	37	40	43	47	49	50	51	52	55	59	66	*20*
	67	77	81	84	85	91	97	98													*8*
																					28
2 In uitvoering / gedeeltelijk uitgevoerd	4	7	10	15	16	17	19	20	23	25	28	33	36	38	41	42	44	45	53	58	*20*
	63	64	70	73	96	99															*6*
																					26
3 Uitgevoerd	1	5	11	12	14	24	26	27	29	31	32	34	39	46	48	54	56	57	60	61	*20*
	62	65	68	69	71	72	74	75	76	78	79	82	83	86	87	88	89	90	92	93	*20*
	100	101	104	105																	*4*
																					44

BIJLAGE 2 Aanbevelingen van de onderzoekscommissie grote fiscale fraudedossiers - Overzicht van de uitvoering 2016



Analyserapport van het Rekenhof

Deel 2

Tabel opvolging van de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie grote fiscale fraudedossiers

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
ALGEMEEN	
Rol van de regering	
1. De prioriteiten in de bestrijding van de financiële en fiscale fraude vastleggen in het Nationaal Veiligheidsplan en de werkzaamheden van alle actoren coördineren	De aanbeveling is uitgevoerd. In het Nationaal Veiligheidsplan 2016-2019 zijn prioriteiten opgenomen voor de bestrijding van de fiscale fraude. Het vertaalt de oriëntaties die werden gekozen in de kadernota integrale veiligheid 2016-2019 ("Btw-fraude" en "Belastingfraude via de digitale economie").
Positieve injunctie	
2. De commissie beveelt aan dat de minister van Justitie zo nodig en op gemotiveerde wijze, óók in fiscale aangelegenheden zijn positief injunctierecht uitoefent.	Het Rekenhof spreekt zich niet uit over deze aanbeveling, die een opportuniteitsvraagstuk vormt waarvoor de minister verantwoordelijk is. De minister van Justitie heeft dat recht niet gebruikt voor fiscale materies.
Charter van de belastingplichtige	
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.	De aanbeveling is niet uitgevoerd Staatssecretaris Clerfayt heeft in 2009 een werkgroep « Actualisering van het Charter van de belastingplichtige » opgericht die bestond uit vier universiteitsprofessoren. De werkgroep heeft op 10 september 2009 een verslag overgezonden[1]. Daarin worden verschillende voorstellen geformuleerd waaronder: de invoering van de "una via"-regel, het hernieuwde onderzoek van de hervorming van de strafrechtelijke procedure (wet Franchimont), de versoepeling van de regels voor de bankonderzoeken bij de administratieve procedure, enz.[2] Nadien werd het Charter van de belastingplichtige gewijzigd door artikel 2 van de wet van 20 september 2012 tot instelling van het "una via"-principe (cf. aanbeveling 7). In tegenstelling tot wat werd aanbevolen, werd verder niets aangepast aan het Charter van de belastingplichtige.

[1] Parlementaire vraag nr. 4199 van de heer Gilkinet van 17 mei 2011, Beknopt verslag, Commissie voor de Financiën en de Begroting van de Kamer, CRABV 53 Com 232, blz. 23-26.
[2] Parlementaire vraag nr. 4199 van de heer Gilkinet van 17 mei 2011, Beknopt verslag, Commissie voor de Financiën en de Begroting van de Kamer, CRABV 53 Com 232, blz. 23-26.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
	Het Charter van de belastingplichtige moet bij de tijd worden gebracht en worden aangepast aan de Europese en internationale context, bijvoorbeeld in verband met het visitatierecht[3]. Het Charter van de belastingplichtige zal kunnen worden herzien in het raam van de werkzaamheden van de taskforce Justitie-Financiën die door de ministerraad van 22/04/2016 werd opgericht om de fiscale fraude te bestrijden en de "una via"-procedure te optimaliseren.
4. Een nauwere samenwerking tussen gerecht en fiscus waarborgen met respect van de onafhankelijkheid van beide diensten.	De aanbeveling is in uitvoering. Er wordt verwezen naar punt 4.2 van deel 1 van het analyseverslag.
Sectorale controles	
5. De sectorale en thematische controleverrichtingen intensifiëren, samen met een eventuele mogelijkheid van voorafgaande regularisatie.	De aanbeveling is uitgevoerd. Bij de fiscale administratie werden de sectorale en thematische controles sinds 2009 gevoelig geïntensifieerd. Het Rekenhof kon dit onder meer vaststellen tijdens de audit "Controleacties in de PB" (januari 2015) en de audit "tekenen en indiciën" (november 2016). De organisatie van de fiscale controle was vroeger verspreid over diverse centrale diensten van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit, wat de coördinatie en het overzicht vaak bemoeilijkte. Daarom werd ervoor geopteerd alle activiteiten verbonden met de organisatie van de fiscale controle binnen de Algemene Administratie van de Fiscaliteit te groeperen, aanvankelijk in de Groep voor Organisatie, Coördinatie en Supervisie (GOCS), sinds april 2012 geïntegreerd in de dienst Tax Audit & Compliance Management (TACM). Alle ambtenaren die voorheen gelijkaardige taken uitvoerden voor verschillende categorieën van belastingen, werken binnen de dienst TACM samen aan de aansturing van de fiscale controle volgens uniforme procedures die voortdurend verder worden ontwikkeld. Jaarlijks starten de fiscale administraties vele tientallen sectorale en thematische controleacties op. Om de compliance te verhogen wordt jaarlijks een aantal controleacties uit het controleprogramma proactief aangekondigd en investeert de FOD Financiën in CRM-acties gericht op de preventie van risico's. Het doel is de belastingplichtigen aan te zetten om hun aangifteverplichting correct na te komen en hen aan te moedigen om hun situatie spontaan te regulariseren .

[3] Kamer van Volksvertegenwoordigers, Gedachtewisselingen over de tenuitvoerlegging van de aanbevelingen van de onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers en het 15-puntenplan tegen de fiscale fraude met de vertegenwoordigers van het Rekenhof en met de staatssecretaris voor de Armoedebestrijding, Gelijke Kansen, Personen met een beperking, Bestrijding van de fiscale fraude, en Wetenschapsbeleid. Doc 54.1004/001, blz. 75.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
STRUCTUREN	
Comité F	
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.	Deze aanbeveling behoort tot de bevoegdheid van de Kamer en maakte niet het voorwerp uit van een grondige analyse. Evenwel kan volgende informatie worden meegegeven: Meerdere wetsvoorstellen die, onder andere, tot doel hadden een Comité F in te voeren, werden sinds 2009 bij de Kamer neergelegd. Geen van die voorstellen werd aangenomen. Thans is er geen akkoord over de inrichting van een Comité F binnen de ministerraad. De bevoegde staatssecretaris heeft evenwel met de minister van Financiën overleg gepleegd over de installatie van een "overlegorgaan van de fiscale controles" dat zich inzonderheid zou richten op: • de optimalisering van de uitvoering van de fundamentele beleidskeuzes, • de eenvormige en billijke toepassing van de fiscale wetgeving, • de behandeling van de klachten van de burgers. [4]
***«Una Via»*-regel**	
7. Een *«una via»*-regel instellen.	De aanbeveling is deels uitgevoerd. Het *non bis in idem*-beginsel indachtig, moeten overtredingen van fiscale wetten langs één weg beteugeld worden: ofwel administratief, ofwel gerechtelijk. De bedoeling is kleinschalige fiscale fraude langs administratieve weg aan te pakken en over de grootschalige fiscale fraude een overleg te organiseren tussen fiscus, politie en gerecht over de manier waarop het dossier verder moet worden behandeld. Deze aanbeveling werd met de wet van 20 september 2012 uitgevoerd en het *una via*-principe werd ingesteld. Deze wet werd echter bij arrest van 3 april 2014 van het Grondwettelijk Hof gedeeltelijk vernietigd

[4] Kamer van Volksvertegenwoordigers, Gedachtewisselingen over de tenuitvoerlegging van de aanbevelingen van de onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers en het 15-puntenplan tegen de fiscale fraude met de vertegenwoordigers van het Rekenhof en met de staatssecretaris voor de Armoedebestrijding, Gelijke Kansen, Personen met een beperking, Bestrijding van de fiscale fraude, en Wetenschapsbeleid. Doc 54.1004/001, blz. 25.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
	Tot op heden is er nog geen reparatiewetgeving. Volgens de beleidscel van de minister van Financiën wordt deze momenteel uitgewerkt door de Taskforce Financiën-Justitie. Op de vraag wat de timing is voor deze reparatiewetgeving antwoordt de beleidscel dat het *una via*- en het *non bis in idem*-vraagstuk een ingewikkelde materie is, waarbij rekening moet worden gehouden met verschillende aspecten zoals verschillende overheidsdiensten, nationale wetgeving, internationale verdragen en de rechtspraak van internationale rechtscolleges. Bovendien is deze rechtspraak nog volop in beweging. Derhalve kan de beleidscel voorlopig geen timing kleven op de reparatiewetgeving.
Toekenning van de hoedanigheid van officier van de gerechtelijke politie	
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.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. Er werd bij de FOD Financiën geen specifieke cel opgericht die bevoegd is voor de grote fiscale fraude, en waarvan de personeelsleden gemachtigd zijn om daden te stellen in de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie (OGP). Een wetsvoorstel dat onder andere beoogde aan sommige ambtenaren het statuut van officier van gerechtelijke politie toe te kennen, werd niet goedgekeurd[5]. Het Rekenhof merkt echter op dat de ambtenaren van de belastingadministraties die ofwel ter beschikking van de procureur des Konings en de arbeidsauditeur, ofwel van de federale politie (de bij de CGDEFID gedetacheerde ambtenaren) worden gesteld, reeds de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie hebben. Het plan ter bestrijding van de fiscale fraude van december 2015 bepaalt: "*De minister van Financiën zal onderzoeken of voor de dossiers van ernstige en/of georganiseerde fraude die door ambtenaren van de AABBI aangebracht worden bij en aangenomen worden door het openbaar ministerie (zowel middels het bestaande artikel 29, 2e lid, W. Sv. als middels het nieuwe artikel 29, 3e lid W. Sv.) ambtenaren van de AABBI bekleed kunnen worden met de hoedanigheid van officier gerechtelijke politie. Zij kunnen snel en efficiënt, onder leiding en toezicht van een magistraat, de nodige onderzoeksdaden stellen.*"
Huiszoeking	
9. De belastingadministratie de bevoegdheid verlenen huiszoekingen te verrichten en inbeslagnames te doen en voorzien in de	De aanbeveling is niet uitgevoerd.

[5] Wetsvoorstel tot invoering van de *una via*-regel in fiscale strafzaken, de oprichting van een fiscaal auditoraat en de oprichting van een comité F (19 november 2010 – ingediend door de heer D. Van der Maelen c.s.) (Parl. doc. Kamer, nr. 53.0630/001, blz. 10).

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
nodige waarborgen (inperkingen) onder toezicht van een rechter;	Het Rekenhof onderstreept dat de belastingadministratie over een fiscaal visitatierecht beschikt. Op grond daarvan kan de fiscus onder bepaalde voorwaarden toegang krijgen tot de lokalen van de belastingplichtige[6]. Er werd recent een vraag aan het Grondwettelijk Hof gesteld over de juiste draagwijdte van dat visitatierecht. Het antwoord van dat Hof zou het mogelijk moeten maken de grenzen van dat visitatierecht te preciseren en inzonderheid te bepalen in hoeverre dat recht in de buurt komt van een huiszoeking.[7] Wat de kwestie van de beslagleggingen betreft, bestaat er geen effectieve mogelijkheid tot beslaglegging voor de belastingadministratie. Er wordt thans gewerkt aan een substantiële wijziging van artikel 52 bis van het btw-wetboek om effectief de mogelijkheid tot beslaglegging te bieden inzake btw. Voor de directe belastingen wordt thans geen gelijkaardig artikel ingevoerd (cf. aanbeveling 38). Het Rekenhof merkt op dat de werkgroep van vier universiteitsprofessoren (fiscaal recht) die in 2009 werd opgericht om het proces inzake actualisering van het Charter van de belastingplichtige op te volgen (cf. aanbeveling 3) zich openlijk vijandig opstelde tegenover het recht om huiszoekingen te verrichten en waarschuwde tegen de uitbreiding van de onderzoeksbevoegdheden van de belastinginspecteurs omdat die procedure geenszins tegensprekelijk is, in tegenstelling tot een gerechtelijk onderzoek[8].
Belastingambtenaren als deskundigen bij strafonderzoeken	
10. Voorzien in een voldoende aantal belastingassistenten met de hoedanigheid van officier van gerechtelijke 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.	De aanbeveling is in uitvoering. Het kader van belastingassistenten ter beschikking van Justitie is bij beslissing van het begrotingsconclaaf van april 2016 opgetrokken van 18 naar 33. Thans zijn 12 ambtenaren van de FOD Financiën effectief bij de parketten gedetacheerd. De procedure om die formatie in te vullen loopt.
ORGANISATIE JUSTITIE	
Algemene organisatie van de strafrechtelijke afhandeling van de fiscale fraude	
11. Het College van procureurs-generaal ertoe aansporen bij het bepalen van het	De aanbeveling is uitgevoerd.

[6] Cf. art. 319 WIB 92 en 63 van het wetboek btw, Zie eveneens Christophe Franssen, « Les limites du droit de visite du fisc », Bulletin juridique et social, 569, september 2016, blz.12.
[7] Prejudiciële vraag gesteld aan de rechtbank van eerste aanleg van Oost-Vlaanderen, vonnis van 27 juni 2016 inzake de NV « Dranken Van Eetvelde », de BVBA « Drankgigant » en de BVBA « Bokslaar » tegen de Belgische Staat, zaak ingeschreven onder nr. 6503 op de rol van het Grondwettelijk Hof.
[8] Masset, A., « La mise en œuvre dans le domaine pénal des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », R.G.C.F., 2014/1, blz. 11.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
strafrechtelijk beleid prioriteit te verlenen aan de bestrijding van grote fiscale fraude.	De kadernota integrale veiligheid (2016-2019) van de ministers van Justitie en Binnenlandse Zaken bestemd voor met name de procureurs-generaal, vermeldt de strijd tegen de fiscale fraude.
12. Voor de parketten prioriteiten bepalen.	De aanbeveling is uitgevoerd Het college van procureurs-generaal heeft volgens zijn jaarverslag dat in 2016 werd gepubliceerd, van de strijd tegen fraude één van zijn vijf prioriteiten gemaakt.
13. Binnen het rechtsgebied van het Hof van beroep een dienst oprichten, genoemd «fiscaal auditoraat» waarin de gespecialiseerde parketmagistraten worden ondergebracht.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. Er werd geen fiscaal auditoraat gecreëerd zoals de onderzoekscommissie dat voor ogen had (apart parket, bestaande uit fiscalisten, dat zich uitsluitend met de dossiers van fiscale fraude moet bezighouden). Er bestaan echter fiscale afdelingen bij de parketten en de procureur-generaal van Brussel heeft een pool « eco-fin-fisc-env » opgericht.
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.	De aanbeveling is uitgevoerd. Het kader van parketmagistraten werd uitgebreid door de wet van 31 december 2012 houdende diverse bepalingen betreffende Justitie. Het aantal parketsecretarissen werd opgetrokken met vijf (d.i. één per rechtsgebied) door een koninklijk besluit van 25 maart 2014. Die plaatsen werden in de loop van 2015 toegewezen.
15. De instroom van dossiers eenvormig beheren, de achterstand wegwerken, een inventaris opmaken, dossiers zolang als nodig beheren volgens de LIFO-methode	De aanbeveling is deels uitgevoerd. In de verslagen van de ministers is geen informatie te vinden over de uitvoering van deze aanbeveling. Het Rekenhof stelt nochtans vast dat het College van procureurs-generaal op 18 mei 2010 een omzendbrief heeft uitgebracht waarin instructies worden gegeven om de achterstand weg te werken.
16. Dossiers effectief opvolgen en tijdig afhandelen.	De aanbeveling is in uitvoering. Men is bezig met een globale hervorming van de strafprocedure. Een koninklijk besluit van 30 oktober 2015 heeft daartoe een commissie ad hoc opgericht. Er werden bepaalde gerichte wijzigingen ingevoerd in de wet van 5 februari 2016 tot wijziging van het strafrecht en de strafvordering en houdende diverse bepalingen inzake Justitie (« Pot-pourri II »).

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
17. De informaticatoepassingen veralgemenen om de gerechtelijke dossiers te digitaliseren, alsmede zorgen voor het daartoe vereiste wettelijke kader.	De aanbeveling is in uitvoering. Er lopen verschillende informatiseringsprojecten (neerlegging van conclusies, versturen van aangetekende zendingen, aanmaken van een gegevensbank met de vonnissen en arresten). De informatisering van het dossier als zodanig is gepland voor de periode 2017-2020.
Aantal magistraten	
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.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. Hoewel in de vorige legislatuur en bij het begrotingsconclaaf van april 2016 aanvullende middelen werden vrijgemaakt (het kader van fiscale substituten werd met 15 uitgebreid), heeft het Rekenhof geen weet van een evaluatie die door het College van procureurs-generaal is gebeurd.
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.	De aanbeveling is in uitvoering. Op het niveau van het parket werd het kader van substituten van de procureur des Konings gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden in de rechtbanken van eerste aanleg twee keer uitgebreid en ging het van 16 naar 30 tussen 2012 en 2016. Thans zijn er 17 personeelsleden in functie. Er werden op 22 juli zes plaatsen in het Staatsblad vacant verklaard en in het Staatsblad van 19 oktober 2016 acht extra plaatsen. Wat de zetel betreft, heeft de wet van 25 april 2014 houdende diverse bepalingen betreffende Justitie de functie van rechter gespecialiseerd in strafzaken in fiscale aangelegenheden in de rechtbank van eerste aanleg gecreëerd. Er is voorzien in een formatie van acht rechters, die thans voor 75 % is ingevuld. Voor de onderzoeksrechters is in geen gespecialiseerde formatie voorzien en heeft de wet van 25 april 2014 gewoon voorzien in de mogelijkheid dat één of meer onderzoeksrechters inbreuken in fiscale aangelegenheden bij voorrang zouden behandelen. De magistraten worden ondersteund door referendarissen, juristen en parketsecretarissen.
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	De aanbeveling is in uitvoering. Artikel 122 van de programmawet van 1 juli 2016 breidt de formatie uit van de in fiscale aangelegenheden gespecialiseerde substituten-procureur des Konings van 5 naar 10 bij de rechtbank van eerste aanleg van Brussel. In de andere rechtbanken van eerste aanleg stijgt dat aantal van 4 naar 5.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
van Europees parket vervult voor de financiële zaken.	Er zijn thans 14 substituten aangesteld. De procedures om extra substituten aan te stellen, lopen nog. Er wordt verwezen naar punt 4.2 van deel 1 van het analyseverslag.
Fiscale specialisatie van de magistraten	
21. Het ambt van in fiscale aangelegenheden gespecialiseerd onderzoeksrechter instellen en diens financieel statuut opwaarderen.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. De functie van in fiscale aangelegenheden gespecialiseerd onderzoeksrechter werd niet ingesteld. De wet van 25 april 2014 houdende diverse bepalingen betreffende Justitie heeft enkel voorzien in de mogelijkheid dat één of meer onderzoeksrechters inbreuken in fiscale aangelegenheden bij voorrang behandelen. Ze krijgen geen specifieke toelage voor de behandeling van fiscale dossiers.
22. Het statuut van de fiscaal substituut opwaarderen.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. Het financieel statuut van de fiscaal substituut werd niet opgewaardeerd. Het weddesupplement dat hij overeenkomstig artikel 357, § 1, 4°, van het gerechtelijk wetboek geniet, werd niet verhoogd sedert het in 2001 werd ingevoerd.
23. Bij justitie voorzien in een formatie met gespecialiseerd en goed opgeleid personeel.	De aanbeveling is in uitvoering. Het Instituut voor Gerechtelijke Opleiding richt fiscale opleidingen en opleidingen inzake de strijd tegen witwaspraktijken in.
Verticale integratie van de parketten	
24. De parketten vragen zich voor de verticale integratie van hun diensten te inspireren op het voorbeeld van het parket van Antwerpen.	De aanbeveling is uitgevoerd. Sedert de wet van 12 april 2004 houdende verticale integratie van het openbaar ministerie bestaat de mogelijkheid tot verticale integratie. De parketten kunnen hun diensten verticaal integreren. Het parket-generaal van Brussel heeft bijvoorbeeld een pool « eco-fin-fisc-env » opgericht die een geïntegreerd beheer van dergelijke dossiers mogelijk maakt.
PROCEDURES JUSTITIE	

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
Onderzoek	
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.	De aanbeveling is in uitvoering. De wijziging van de saisineprocedures van de onderzoeksrechter maakt deel uit van de lopende globale hervorming van de strafprocedure. De wet van 5 februari 2016 tot wijziging van het strafrecht en de strafvordering en houdende diverse bepalingen inzake Justitie heeft het mini-gerechtelijk onderzoek voor nagenoeg alle onderzoeksdaden al uitgebreid. Zo moeten er minder onderzoeken worden geopend.
26. In delicate dossiers de speurders beschermen tegen pogingen van intimidatie of weerwraak jegens henzelf of hun familieleden.	De aanbeveling is uitgevoerd. De artikelen 3 tot 17 van de wet van 25 december 2016 tot wijziging van de rechtspositie van de gedetineerden en van het toezicht op de gevangenissen en houdende diverse bepalingen inzake justitie (pot-pourri IV) bevatten bepalingen in verband met de anonimisering van politieagenten die onderzoek moeten doen naar zware georganiseerde misdaad. Die regels zijn van toepassing op de leden van het operationeel, administratief en logistiek personeel. De wet waarborgt de volledige anonimiteit van ieder van hen, met inbegrip van de bescherming van het gezicht en de stem in geval van contact met verdachten.
Mini-gerechtelijk onderzoek	
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.	De aanbeveling is uitgevoerd. Artikel 63 van de wet van 5 februari 2016 tot wijziging van het strafrecht en de strafvordering en houdende diverse bepalingen inzake Justitie (« pot-pourri II ») biedt de procureur des Konings de mogelijkheid een onderzoeksrechter een huiszoeking te laten uitvoeren zonder dat hierdoor een gerechtelijk onderzoek wordt geopend.
Wet Franchimont	
28. De omslachtigheid van de procedure en het misbruik dat ervan wordt gemaakt, aanpakken door onder meer: a. de mogelijkheid te bieden de omvangrijke dossiers op te splitsen.	De aanbeveling is in uitvoering. De wet van 14 januari 2013 houdende fiscale en andere bepalingen betreffende Justitie schorst de verjaring tijdens de aanvullende onderzoeksdaden (Hoge Raad voor de Justitie, *Onderzoeksverslag over het beheer en de opvolging van de dossiers inzake economische en financiële delinquentie*, 22 juni 2016, blz. 44).

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
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.	Het ministerieel besluit van 30 oktober 2015 heeft twee commissies ingesteld: één die belast is met de hervorming van het strafwetboek, een andere belast met de strafvordering. De eerste resultaten van die commissies zijn zichtbaar in de wet van 5 februari 2016 tot wijziging van het strafrecht en de strafvordering en houdende diverse bepalingen inzake Justitie (« pot-pourri II »). De werken worden voortgezet.
29. De wet-Franchimont binnen een jaar in die zin evalueren.	De aanbeveling is uitgevoerd. De Universiteit van Gent heeft de wet-Franchimont geëvalueerd: TRAEST PH, VERMEULEN G, DE BONDT W., (2015), *Scenario's voor een nieuwe Belgische strafprocedure : een praktijkgericht knelpuntenonderzoek*, Antwerpen : Maklu.
Het rechtsprincipe dat de strafrechtelijke procedure voorrang heeft op de burgerlijke	
30. De voor- en nadelen onderzoeken van de eventuele afschaffing in fiscale aangelegenheden van de regel «le criminel	De aanbeveling is niet uitgevoerd. In de verslagen van de ministers wordt niets over een dergelijke evaluatie gezegd.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
tient le civil en état», in het licht van het arrest van het Hof van Cassatie van 12 december 2008.	
ALGEMENE ORIENTATIES	
Beleid inzake bestrijding van de fiscale fraude	
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.	De aanbeveling is uitgevoerd. Artikel 167 van de programmawet van 29 maart 2012 voert een nieuwe antimisbruikmaatregel in via artikel 344 WIB92. Deze maatregel is vanaf het aanslagjaar 2013 van toepassing geworden. Er werd heel wat commentaar geformuleerd over de interpretatie van deze maatregel, inzonderheid over de rechtsonzekerheid waartoe hij heeft geleid. Er werden twee beroepen tot vernietiging bij het Grondwettelijk Hof aanhangig gemaakt. De administratie heeft via omzendbrieven getracht de toepassingsmodaliteiten van die bepaling (inzonderheid black en white lists van de verrichtingen inzake successierechten[9]) te verduidelijken. Volgens de fiscalisten blijft zij niettemin moeilijk toe te passen en blijft ze voor rechtsonzekerheid zorgen.
32. De toepassing van onze antimisbruikregels vergemakkelijken in het licht van de praktijk in de buurlanden.	De aanbeveling is uitgevoerd. In het verslag van het Rekenhof van 2011 wordt vermeld dat de commissie die aanbeveling zelf heeft gerangschikt als een bevoegdheid van de regering.
33. Het door de regering in september 2006 goedgekeurde interdepartementaal protocol voor de strijd 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.	De aanbeveling is in uitvoering. Deze aanbeveling werd toevertrouwd aan de multidisciplinaire taskforce Justitie-Financiën die op 22 april 2016 door de ministerraad werd opgericht om de strijd tegen belastingontduiking door het gebruik van fiscale constructies te analyseren alsook om de Una Via-procedure te optimaliseren met het oog op een efficiënte aanpak.
Fiscaal bankgeheim	

[9] Omzendbrief van 19 juli 2012, nr. 8/2012, *B.S.*, 25 juli 2012, blz. 2 en 4 vervangen door een omzendbrief van 10 april 2013, nr. 5/2013,

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
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).	De aanbeveling is uitgevoerd. De tekst van art. 322 WIB92 werd in 2011[10] gewijzigd om te voorzien in de oprichting van een centraal aanspreekpunt (CAP) bij de Nationale Bank van België. Als de administratie over één of meer aanwijzingen van fiscale fraude in verband met een belastingplichtige beschikt, kan ze[11] aan het CAP de beschikbare gegevens[12] in verband met die belastingplichtige opvragen. Artikel 333 van het WIB werd eveneens gewijzigd in die zin dat de administratie de belastingplichtige moet informeren over de aanwijzing(en) van belastingontduiking die een vraag om inlichtingen bij een financiële instelling rechtvaardigt (rechtvaardigen). Een koninklijk besluit van 17 juli 2013[13] regelt de uitvoeringsmodaliteiten en richt het CAP op. De programmawet van 1 juli 2016 breidt de mogelijkheid om de door het CAP bijgehouden gegevens op te vragen in geval van ontduiking en mits inachtneming van bepaalde voorwaarden, uit naar verschillende administraties (administratie belast met de btw, de algemene administratie der Douane en Accijnzen, Inning van de Registratierechten, enz.). De minister van Justitie wijst erop dat hij thans een wetsontwerp aan het uitwerken is dat de praktische kwesties in verband met de ruimere inschakeling van het CAP regelt. Artikel 46 quater van het Wetboek van Strafvordering voorzag reeds in de mogelijkheid voor de procureur des Konings om bij de banken inlichtingen te vorderen in verband met een klant wanneer er ernstige aanwijzingen zijn van misdrijven die een correctionele hoofdgevangenisstraf van een jaar of een zwaardere straf tot gevolg kunnen hebben. Het artikel werd vervolledigd door de wet van 1 juli 2016 dat de procureur des Konings de mogelijkheid geeft inlichtingen bij het CAP op te vragen, wat zijn werk sterk vergemakkelijkt (vroeger moest de procureur, als hij niet wist bij welke bank de overtreder een rekening had, een aanvraag bij elke bankinstelling indienen).
Verjaringstermijnen	
35. Binnen vijf jaar evalueren of de verlenging van de verjaringstermijn tot 7 jaar voldoende is om rekening te houden met de gerezen problemen.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. Volgens de informatie die de minister van Financiën meedeelde, is er geen evaluatie gebeurd.

[10] Wet van 14 april 2011 houdende diverse bepalingen en wet van 7 november 2011 houdende fiscale en diverse bepalingen.
[11] Enkel ambtenaren met minstens de titel van adviseur die daartoe door de minister van Financiën werden aangesteld, hebben die mogelijkheid (artikel 322, § 3, WIB92).
[12] Iedere bank- wissel-, krediet- en spaarinstelling is er toe gehouden om volgende gegevens kenbaar te maken bij een centraal aanspreekpunt: de identiteit van de cliënten en de nummers van hun rekeningen en contracten. (artikel 322, § 3, van het WIB92)
[13] KB van 17 juli 2013 betreffende de werking van het centraal aanspreekpunt bedoeld in artikel 322, §3, van het WIB92.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
Minnelijke schikking	
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.	De aanbeveling is deels uitgevoerd. De mogelijkheid om een minnelijke schikking inzake fiscale zaken af te sluiten, werd voorzien in de wetten van 14 april en 11 juli 2011 m.b.t. de verruimde minnelijke schikking. Met deze wetten werd artikel 216bis in het Wetboek van Strafvordering gewijzigd. De oorspronkelijke intentie van de onderzoekscommissie, met name het lanceren van een administratieve minnelijke schikking werd weliswaar niet volledig ingewilligd. Het is immers niet de administratie die de schikking sluit, maar wel de procureur des konings die een verval van strafvordering uitspreekt nadat de belastingplichtige zijn verschuldigde belastingen volledig heeft betaald. De administratie heeft ter zake een vetorecht. In 2016 heeft het Grondwettelijk Hof echter geoordeeld dat artikel 216bis de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, omdat het het openbaar ministerie machtigt om via een minnelijke schikking een einde te maken aan de strafvordering, zonder dat een daadwerkelijke rechterlijke controle bestaat. Het is nog steeds wachten op reparatiewetgeving. Dit is de bevoegdheid van de minister van Justitie. Een stand van zaken werd in december 2016 aan de minister van Justitie gevraagd en deze antwoordde dat het wetsvoorstel gefinaliseerd is en besproken wordt in de IKW-werkgroep.
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.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. Vermits er van een echte administratieve minnelijke schikking geen sprake is, heeft de fiscale administratie geen inzage in de afgesloten minnelijke schikkingen. Bovendien worden de gewestelijke directies niet systematisch ingelicht door de parketten over de afgesloten minnelijke schikkingen. Een correcte oplijsting van de minnelijke schikkingen kan dan ook enkel gebeuren met medewerking van de parketten. Fiscale ambtenaren die oordeelden over de door de parketten gedane voorstellen tot minnelijke schikking, dienden hierover te rapporteren aan het Comité Anti-Fraude (CAF). De praktijk wees echter uit dat de notie minnelijke schikking en de procedure niet overal op dezelfde wijze werd geïnterpreteerd en nagevolgd. Tevens werd de gemeenschappelijke instructie, die effectief opdracht gaf om te rapporteren, pas uitgevaardigd in september 2014 (ruim drie jaar na de wet). Aan het Rekenhof werd dan ook meegedeeld dat het onmogelijk was om een volledig sluitende lijst van minnelijke schikkingen op te laten maken door het CAF. De ministers van Financiën en Justitie zouden nu aan hun ambtenaren, respectievelijk parketten, vragen om alle tot nu toe gekende minnelijke schikkingen te inventariseren. De beleidscel van de minister van Financiën wijst er

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
	al meteen op dat de correcte gegevens daarover enkel voorhanden zijn bij het Openbaar Ministerie. Het opmaken van een register behoort volgens de beleidscel uitsluitend tot de bevoegdheid van de minister van Justitie. In zijn antwoord op de huidige stand van zaken zegt de minister van Justitie thans opdracht te geven aan de parketten om alle tot nu toe gekende minnelijke schikkingen te inventariseren. Aan het College van Procureurs-generaal zal worden gevraagd om op basis van de registratierichtlijnen van die omzendbrief jaarlijks te rapporteren aan de minister van Justitie. De minister zal de gegevens dan op zijn beurt bezorgen aan het Rekenhof.
Betrapping op heterdaad inzake belastingfraude	
38. Artikel 52bis 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.	De aanbeveling is gedeeltelijk in uitvoering. Artikel 52bis van het Btw-Wetboek werd in 2014 enkel formeel aangepast aan de nieuwe benaming van de administratie. Verder is de instructie AZF 3/2007 van 15 februari 2007 (administratief beslag inzake btw) nog steeds niet vervangen. Omdat het opvolgingsverslag van de minister van Financiën het voor deze aanbeveling hield bij de summiere vermelding "in uitvoering" werd bijkomende info gevraagd bij de FOD Financiën en de beleidscel. De beleidscel van de minister antwoordde als volgt: "Een inhoudelijke aanpassing van artikel 52bis WBTW wordt thans uitgewerkt. Met de invoering van een gelijkaardig artikel voor de directe belastingen werd nog niet gestart." De volledige uitvoering kan op vlak van timing dus voorlopig niet worden ingeschat.
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).	De aanbeveling is uitgevoerd. De aanbeveling is uitgevoerd door art. 176 KB/WIB92 en door het nieuwe artikel 340 WIB92. Ingevolge deze wijziging van artikel 340 WIB92 wordt de bewijskracht van een proces-verbaal inzake directe belastingen op dezelfde lijn gesteld als inzake btw: het wordt als juist aanvaard tot bewijs van tegendeel. Het proces-verbaal levert hierdoor bewijs op van de juistheid en de waarachtigheid van de erin opgenomen inlichtingen, zolang de belastingplichtige niet heeft aangetoond dat deze onjuist of onwaar zijn.
Vereenvoudiging van de wetgeving	
40. Het Wetboek van de inkomstenbelasting vereenvoudigen met als doel het controlewerk ingevolge de talrijke uitzonderingen op de	De aanbeveling is niet uitgevoerd. Er dient te worden vastgesteld dat de fiscale wetgeving de laatste jaren steeds ingewikkelder wordt.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
belastbare grondslag of het tarief, aftrekken en verminderingen te beperken zodat de controletijd effectief kan besteed worden aan fraudebestrijding.	Daarenboven kan worden gesteld dat de fiscaliteit inzake PB de komende jaren waarschijnlijk nog complexer zal worden wegens de zesde staatshervorming (door bijvoorbeeld de fiscale autonomie van de gewesten inzake belastingaftrekken en -kredieten). De regels in verband met de belasting van de niet-inwoners werden eveneens ingewikkelder door die zesde staatshervorming (inzonderheid de localisatie van de niet-inwoner). Wat de VenB betreft (die een federale bevoegdheid gebleven is), stelt men eveneens een stijging van het aantal nieuwe aftrekposten vast. Deze aanbeveling vergt grootschalig wetgevend werk.
41. Eén loonbegrip invoeren en het inkomen fiscaal en sociaalzekerheidsrechtelijk dezelfde kwalificatie geven zodat sociale en fiscale fraudebestrijding hand in hand kunnen gaan.	De aanbeveling is in uitvoering. In de twee wetgevingen (fiscaal en RSZ) gelden eigen principes, regels en uitzonderingen, wat de juridische organisatie van het loonbeleid nodeloos ingewikkeld maakt en de strijd tegen de fiscale en sociale fraude niet in de hand werkt. Men kan bijvoorbeeld de definitie van het VAA op bedrijfsvoertuigen vermelden. Er kan niettemin worden opgemerkt dat de twee wetgevingen op elkaar werden afgestemd voor de alternatieve bezoldigingswijzen zoals de maaltijdcheques, de sport- of cultuurcheques en de ecocheques (art 38, §1, 25°, en art. 38/1). Het regeerakkoord[14] bepaalt inzonderheid dat: - de strijd tegen de schijnzelfstandigheid zal verdergezet en zo nodig versterkt worden; - het fiscaal, sociaalrechtelijk en arbeidsrechtelijk loonbegrip wordt maximaal gestroomlijnd, zonder de totale fiscale en parafiscale druk te verhogen. De aanbeveling vergt wetgevende initiatieven.
Harmonisatie van de fiscale procedureregels	
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).	De aanbeveling is in uitvoering. In de door de minister voorgestelde maatregelen wordt aangegeven dat de toegang tot het centraal aanspreekpunt van de NBB zal worden uitgebreid tot de andere belastingadministraties (btw, douane en registratie- en successierechten). Het CAP van de NBB is effectief toegankelijk voor de btw-controles en voor de diensten "registratierechten" sedert juli 2016 (BS 04/07/2016). Er dient te worden opgemerkt dat de grotere fiscale autonomie van de gewesten als gevolg van de zesde staatshervorming die harmonisering ingewikkeld kan maken. Als een gewest de dienst van een gewestbelasting heeft overgenomen, is het immers als enige bevoegd om de fiscale procedure in verband met die belasting vast te

[14] Akkoord van de regering Michel, 9 oktober 2014, blz.56

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
	leggen. Zulks is bijvoorbeeld het geval voor de successierechten in het Vlaams Gewest of voor de verkeersbelasting in het Waals Gewest. Men stelt trouwens vast dat de artikelen van het WIB92 in verband met de onderzoeks- en controlebevoegdheid specifieke gewestelijke fiscale bepalingen bevatten. Deze aanbeveling vergt wetgevende initiatieven.
Administratieve fiscale sancties	
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).	De aanbeveling is niet uitgevoerd. In een arrest van het Grondwettelijk Hof werd artikel 444 WIB aangaande de belastingverhogingen voor de inkomstenbelastingen discriminerend bevonden, wat betreft de belastingverhogingen met penaal karakter. De rechter kan in deze opgelegde belastingverhogingen, die een strafrechtelijk karakter hebben, geen uitstel verlenen daar waar hij dit wel kan bij gewone strafrechtelijke sancties. De minister van Financiën stelt dan ook in zijn opvolgingsrapport dat een volledige integratie van administratieve sancties met strafrechtelijke sancties zich opdringt. Het uitwerken daarvan noemt hij een opdracht van de Taskforce Justitie-Financiën. Het Rekenhof deed bij de beleidscel navraag naar de stand van zaken. In haar antwoord stelt de beleidscel dat er werknota's werden opgemaakt, maar dat het hier voorlopig nog om interne documenten gaat.
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).	De aanbeveling is in uitvoering. De minister van Justitie wijst er in zijn verslag op dat deze aanbeveling wordt behandeld door de taskforce Justitie-Financiën in het kader van de ontwikkeling van de Una Via-wet. Er wordt verwezen naar punt 4.4 van het deel 1 van het analyseverslag. De minister van Financiën verwijst in zijn algemene beleidsnota voor 2017 naar een coherent, performant en billijk systeem voor fiscale sancties. De minister preciseert dat "de proportionele geldboete inzake btw en de KB's met de administratieve sancties van de verschillende fiscale wetgevingen zullen geharmoniseerd worden en verfijnd in het licht van de evoluerende Europese rechtspraak".
Maatregelen tegen fraudeurs	

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
45. In het Wetboek van de inkomstenbelastingen nauwkeurige en objectieve criteria opnemen die toelaten om een vermoeden van abnormaal vermogensbeheer in te voeren.	De aanbeveling is gedeeltelijk uitgevoerd. Zoals blijkt uit het verslag van de onderzoekscommissie "grote fiscale fraudedossiers" bestaat er zeer veel discussie en onduidelijkheid omtrent de belastingvrijstelling voor winsten afkomstig uit het "normaal beheer" van het "privé-vermogen", zoals bepaald in art. 90, 1° WIB92. De invulling van dit begrip wordt fel betwist en geeft bovendien aanleiding tot uiteenlopende rechtspraak. In zijn antwoord m.b.t. de uitvoering van deze aanbeveling verwijst de minister van Financiën naar het nieuw aanslagstelsel voor juridische constructies (gedefinieerd in art. 2 §1 13a en b WIB92), ingevoerd door de Programmawet van 10 augustus 2015 (artikelen 38 tot 47, *BS* 18 augustus 2015) en de Wet 'jobcreatie en koopkracht' van 26 december 2015 (artikelen 102 tot 109, *BS* 30 december 2015). Daarbij werd een doorkijkbelasting ingevoerd, in de volksmond beter bekend als 'kaaimantaks' die van toepassing is op bepaalde juridische constructies en waarvan het wettelijk kader is opgenomen in art. 5/1 WIB92 wat de personenbelasting betreft en art. 220/1 WIB92 wat de rechtspersonenbelasting betreft. De kaaimantaks is van toepassing vanaf aanslagjaar 2016 en geldt enkel in de personenbelasting en de rechtspersonenbelasting en niet in de vennootschapsbelasting en de belasting niet-inwoners (BNI). De criteria die een vermoeden van "abnormaal vermogensbeheer" in het leven roepen, kunnen uiteraard van velerlei aard zijn en kunnen moeilijk allemaal in het WIB worden opgenomen. De uitvoering van deze aanbeveling zal dan ook nooit als volledig voltooid kunnen worden beschouwd. Hoewel buitenlandse juridische constructies vaak een belangrijk instrument blijken voor belastingontduiking/ontwijking door Belgische belastingplichtigen, bestaan er uiteraard nog vele andere technieken of constructies (bv. kasgeldvennootschappen, vruchtgebruikconstructies...) waarbij evengoed "nauwkeurige en objectieve criteria" naar voor geschoven kunnen worden om een vermoeden van "abnormaal vermogensbeheer" in het leven te roepen.
46. Een strafverzwaring invoeren voor zogenaamde «ernstige en georganiseerde fiscale fraude».	De aanbeveling is uitgevoerd. Art. 98 van de wet van 17 juni 2013 houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende de duurzame ontwikkeling wijzigt artikel 449 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen. Door die wijziging gaat de maximumstraf van twee naar vijf jaar voor ernstige, al dan niet georganiseerde, fiscale fraude.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
TUSSENPERSONEN	
Wettelijk raamwerk voor de bestaande samenwerking in fiscale aangelegenheden tussen de overheidssector en de privésector	
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.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. Volgens de FOD Financiën werd sedert 2009 geen enkel protocol gesloten tussen de FOD Financiën en de notarissen, advocaten, revisoren en bankiers en is er geen wettelijk raamwerk voor de samenwerkingsprotocollen tussen de administratie en de privésector (financiële tussenpersonen en fiscale adviseurs).
Aansprakelijkheid van de adviseurs en andere tussenpersonen	
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).	De aanbeveling is uitgevoerd. De aanbeveling wordt uitgevoerd via 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. Deze wet (die sedert 2009 herhaaldelijk werd gewijzigd)[15] verplicht de adviseurs (cijferberoepen, advocaten, notarissen, banken, organisaties die aangifteplicht hebben volgens de artikelen 2, § 1, en 3 van de wet) de CFI in te lichten als ze weten of vermoeden dat een uit te voeren verrichting samenhangt met witwassen van geld of de financiering van terrorisme (cf. details van de verplichtingen voor de adviseurs in de wet). De wet van 11 januari 1993 moet nog worden gereviseerd in het kader van de omzetting van de vierde Europese antiwitwasrichtlijn[16]. Die richtlijn (die in juli 2016 werd geactualiseerd) versterkt en expliciteert een aantal bepalingen in verband met de strijd tegen witwaspraktijken en fiscale fraude. Zij harmoniseert minimaal de op adviseurs toepasselijke sancties, past bepaalde modaliteiten aan van de voor adviseurs geldende verplichtingen, maar omvat niet echt nieuwe verplichtingen voor adviseurs. De omzetting van die richtlijn in nationaal recht zou aan de gang zijn. Volgens de minister van Financiën zou eerstdaags een wetsvoorstel bij de Kamer worden ingediend.
Maatregelen tegen consultants (fiscale raadgevers, banken, notarissen enzovoort)	

[15] http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/loi_a.pl?language=fr&caller=list&cn=1993011141&la=f&fromtab=loi&sql=dt='loi'&tri=dd+as+rank&rech=1&numero=1 De verplichtingen van de raadgevers zijn sinds 2009 gepreciseerd en uitgebreid in de wet van 1993, voornamelijk onder invloed van de Europese Unie. Zo is er de wet van 18 januari 2010 tot wijziging van de wet van 11 januari 1993, die de derde antiwitwasrichtlijn 2005/60/EG omzet in Belgisch recht en tezelfdertijd de Belgische wetgeving in overeenstemming brengt met de aanbevelingen van de FATF. Ze preciseert bepaalde verplichtingen in verband met de raadgevers en breidt bovenal een aantal bepalingen uit van de wet betreffende de niet-financiële beroepen die verband houden met de aanbevelingen van de FATF.

[16] Richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en van de Raad van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
49. Een strafverzwaring invoeren voor financiële en fiscale consultants die een rol spelen in de fiscale fraude namelijk door frauduleuze constructies te bedenken.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. Deze strafverzwaring moet het voorwerp uitmaken van een wetswijziging in het Strafwetboek. De voorbereidingen ter zake behoren dan ook tot de bevoegdheid van de Minister van Justitie en niet van de minister van Financiën. Deze aanbeveling wordt verder onderzocht in de Taskforce Justitie-Financiën. Navraag bij de beleidscel van de minister van Justitie leert dat er in deze nog geen standpunten werden ingenomen door de Taskforce, zij werkt momenteel (december 2016) vooral aan de *una via*-reparatiewetgeving. Deze aanbeveling heeft een lagere prioriteit dan de *una via*-reparatie. Er zijn dus nog geen initiatieven genomen die aan deze aanbeveling uitvoering moeten geven.
50. Voorzien in specifieke niet-facultatieve straffen voor de belastingadviseurs (art. 455 WIB92) die hun cliënten frauduleuze constructies aanraden (verzwarende omstandigheden, nieuwe vormen van strafbare feiten, sancties enzovoort).	De aanbeveling is niet uitgevoerd. Deze aanbeveling moet het voorwerp uitmaken van een wetswijziging in het Strafwetboek. Het uitwerken daarvan wordt verder onderzocht in de Taskforce Justitie-Financiën. De beleidscel van de minister van Justitie antwoordde dat er in deze nog geen standpunten werden ingenomen door de Taskforce. Deze werkt momenteel (december 2016) vooral aan de *una via*-reparatiewetgeving die een hogere prioriteit heeft.
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.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. Deze aanbeveling moet volgens de opvolgingsverslagen het voorwerp uitmaken van een wetswijziging in het WIB92. Het uitwerken daarvan wordt verder onderzocht in de Taskforce Justitie-Financiën maar bij gebreke aan officiële verslagen kon het Rekenhof niet nagaan of er reeds initiatieven zijn genomen die aan deze aanbeveling uitvoering moeten geven Naar aanleiding van bijkomende vragen van het Rekenhof wees de minister van Financiën wel op artikel 446 WIB92 dat bepaalt dat de minister iemand het recht kan ontzeggen nog als lasthebber op te treden: "de minister van Financiën kan, bij gemotiveerd besluit, aan iedere persoon het recht ontzeggen, voor een tijdperk dat vijf jaar niet overtreft, om belastingplichtigen te vertegenwoordigen in de hoedanigheid van lasthebber, behalve als deze persoon onderworpen is aan een wettelijk ingerichte beroepstucht of als hij zijn last uitoefent krachtens een wet of een gerechtelijke beslissing". In bepaalde omstandigheden eigen aan elk geval zou het feit van het systematisch adviseren aan cliënten van verrichtingen met het oog op fiscale ontwijking kunnen leiden tot de toepassing van deze sanctie ten aanzien van bepaalde lasthebbers.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
	Dit artikel is echter niet van toepassing op beroepen onderworpen aan een wettelijk ingerichte beroepstucht, zoals een boekhouder, belastingconsulent, bedrijfsrevisor of advocaat. De tuchtorganen van deze georganiseerde beroepen leggen zodoende de sancties op. Wetsontwerpen die voorzien in specifieke administratieve sancties voor belastingadviseurs en mededaders zijn bijgevolg nog nodig. Er is geen tastbaar bewijs voorhanden waaruit een initiatief in die zin blijkt, zoals bijvoorbeeld verslagen van de Taskforce Financiën-Justitie.
Advocaten - Belangenconflicten	
52. Voor plaatsvervangende rechters en raadsheren een stelsel van onverenigbaarheid van functies invoeren.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. Er werd geen stelsel van onverenigbaarheid voor plaatsvervangende rechters en raadsheren ingevoerd. Artikel 192 van het Gerechtelijk Wetboek werd integendeel op 13 mei 2016 herzien door de wet "pot-pourri III", maar veeleer om de mogelijkheden om een beroep te doen op een plaatsvervangende rechter uit te breiden dan om deze te beperken.
ORGANISATIE ADMINISTRATIE	
Reactiesnelheid	
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.	De uitvoering van de aanbeveling is nog niet voltooid. Een echte veralgemening van het "early warning"-systeem inzake btw-carrousels is moeilijk haalbaar wegens de typische kenmerken van deze fraudetechniek. Toch is het ongetwijfeld zo dat, met name de 5de directie van de BBI, aanzienlijke inspanningen doet om te komen tot een vroegtijdige opsporing van fraude via proactieve risico-analyse. Voorbeelden hiervan zijn de in het opvolgingsverslag genoemde datamining en BISC.
Personeelsformatie van de ambtenaren die worden ingezet ter bestrijding van de grote fiscale fraude	
54. Meer middelen uittrekken en meer ambtenaren ter beschikking stellen van de BBI,	De aanbeveling is uitgevoerd.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
meer bepaald in het licht van de gevraagde audit.	Het Rekenhof stelt niettemin vast dat de door de minister en de administratie meegedeelde cijfers niet overeenstemmen met de cijfers die worden voorgesteld in de jaarverslagen van de FOD Financiën. De minister en de administratie zijn het er echter over eens dat er twee formatie-uitbreidingen zijn geweest, namelijk in 2012 en in 2015. Zo werden er volgens de minister 120 ambtenaren (vooral van niveau A) bij de BBI aangeworven in 2012. De administratie wijst er van haar kant op dat 130 ambtenaren werden aangeworven (60 via externe recrutering en 70 via interne mobiliteit), wat overeenstemt met een nettoverhoging van het personeel van de BBI met 92 ambtenaren. Het jaarverslag maakt gewag van een nettostijging met 50 ambtenaren. De extra effectieven zijn inderdaad voor het merendeel van niveau A. De minister wijst er naar aanleiding van de begroting 2015 op dat werd beslist vanaf juni 2015 100 nieuwe ambtenaren aan de BBI toe te wijzen: • Volgens de minister werden 96 nieuwe ambtenaren (uitsluitend van niveau A) in de diensten van de BBI opgenomen ; • Volgens de administratie werden 99 ambtenaren aangeworven (78 via externe recrutering en 21 via interne mobiliteit). Ze vermeldt nochtans dat de nettostijging neerkomt op 55 ambtenaren; • Het jaarverslag meldt dat het personeel van de BBI met 59 ambtenaren is uitgebreid in 2015.
Statuut, stabiliteit en opleiding van de belastingambtenaren	
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.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. De minister wijst erop dat het statuut van het personeel van de BBI niet werd opgewaardeerd noch herzien gelet op de algemene beperking van de begrotingskredieten. De administratie wijst er in haar antwoord op dat het BBI-statuut niet meer voordelen biedt dan dat van de andere algemene besturen van de FOD Financiën. De personeelsplannen 2015, 2016 en 2017 van de BBI voorzagen niettemin in een begroting om te zorgen voor meer betrekkingen van niveau A3 bij de BBI. Zo beloopt het personeel met graad A3 bij de BBI 16,03 % tegenover gemiddeld 10,12 % in de andere besturen. Er is dus bij de BBI meer mogelijkheid om te kunnen opklimmen tot hogere graden. Dat voordeel kan volgens de administratie worden beschouwd als een middel om het personeel in de diensten van de BBI te houden.
56. Zowel de interne als de externe opleiding van de belastingambtenaren verbeteren en coördineren.	De aanbeveling is uitgevoerd. Het opleidingsbeleid bij de FOD Financiën is de voorbije jaren grondig gewijzigd. Zo heeft de FOD in 2014 een academie ingevoerd die belast is met de opleiding van zijn ambtenaren. Vóór de oprichting van die academie beheerden de centra voor beroepsopleiding en de nationale school voor fiscaliteit de opleidingen. De academie hangt af van de transversale dienst P&O. Ze omvat een back-office per algemene administratie, geleid door een

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
	business partner die de tussenpersoon tussen de academie en die algemene administratie vormt. De back-office moet met de algemene administratie de opleidingsbehoeften en het programma daarvoor bepalen. De administratie heeft statistieken verstrekt in verband met het aantal georganiseerde opleidingsdagen per type en per jaar en de lijst van alle technische opleidingen die sedert 2012 aan de ambtenaren werden voorgesteld. Men stelt vast dat het aanleiding opleidingsdagen van de algemene administraties de voorbije twee jaar is gestegen. Het Rekenhof heeft de kwaliteit van die opleidingen niet geëvalueerd.
Vertegenwoordiging door advocaten	
57. De belastingadministratie de mogelijkheid bieden zich gemakkelijker te laten vertegenwoordigen en/of bijstaan door een of meer in fiscaal recht gespecialiseerde advocaten.	De aanbeveling is uitgevoerd. Om optimaal het hoofd te kunnen bieden aan de verdediging door gespecialiseerde advocaten van belastingplichtigen die fiscale overtredingen hebben begaan, is het nodig dat de administratie beroep kan doen op gespecialiseerde advocaten. Bij de hoven wordt de administratie steeds bijgestaan door gespecialiseerde advocaten, indien zij dit wenselijk acht. Bij de rechtbanken hangt de bijstand af van o.a. de complexiteit van het geschil en het eventueel bestaan van een strafrechtelijk dossier. Daarnaast werden ambtenaren opgeleid om zelf te pleiten voor de rechtbanken en hoven.
Expertise en fiscaal tijdschrift	
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 ter zake. 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 «	De aanbeveling is in uitvoering. a) De dienst P&O van de FOD Financiën heeft de voorwaarden meegedeeld die hij oplegt aan personeelsleden van de FOD die vragen of ze hun ambt mogen cumuleren met een functie als docent of om mee te werken aan fiscale en rechtskundige tijdschriften. Er bestaan algemene cumulvoorwaarden zoals, bijvoorbeeld, de strikte naleving van de bepalingen in het ethisch kader voor ambtenaren van het federaal openbaar ambt, het feit dat de activiteit buiten de diensturen moet worden gepresteerd, het feit dat de activiteit ondergeschikt moet blijven aan het ambt van de betrokkene, de conformiteit, enz. Er zijn specifieke regels die de medewerking van ambtenaren van de FOD Financiën aan fiscale tijdschriften omkaderen. Zo verbinden zij zich ertoe: • geenszins informatie te verspreiden alvorens vergelijkbare teksten van de administratie officieel verschenen zijn; • de informatie waarover ze beschikken op passende wijze te gebruiken en de vertrouwelijkheid van die informatie in acht te nemen;

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
tegensprekelijker » uiteen te zetten en te becommentariëren; c. de Administratieve Commentaar bij te werken aan de hand van andere bronnen (omzendbrieven, instructies, protocollen, ...).	• geenszins een beroep te doen op het personeel van de administratie; • te vermelden wanneer hun standpunt afwijkt van het officiële standpunt van de administratie, en te vermelden dat zij zich in eigen naam en op eigen verantwoordelijkheid uitdrukken. Bovendien moet de administratie kunnen rekenen op hun expertise en ervaring als extern docent voor interne opleidingen binnen de FOD Financiën, op verzoek van de administratie. Voor de AAFisc en de BBI werden bijzondere voorwaarden uitgevaardigd, namelijk dat er een kopie van de gebruikte drager moet worden bezorgd aan de cel Integriteit van de dienst P&O. b) Op dit moment is er geen Belgisch (elektronisch) fiscaal tijdschrift dat wordt geredigeerd onder het toezicht van de administratie en waarin de fiscale rechtspraak op een meer tegensprekelijke manier wordt voorgesteld en becommentarieerd. De fiscale wetgeving, de commentaar op de wetboeken, de omzendbrieven, enz. zijn beschikbaar op de website van de databank Fisconetplus. c) Wat de bijwerking van de administratieve commentaar betreft: een geactualiseerde versie is beschikbaar op de website Fisconetplus. Het betreft wijzigingen die sinds 2010 zijn aangebracht. Er zijn dus wel degelijk inspanningen geleverd, maar voor talrijke artikelen is er nog geen bijwerking beschikbaar en de bijwerkingen uit 2010 zijn misschien al verouderd. In zijn beheerscontract 2016-2018 zegt de FOD Financiën de documenten op Fisconetplus en op zijn eigen website toegankelijker te willen maken.
Overleg met de vakbonden	
59. Een nieuw elan geven aan het overlegmechanisme van de vakbonden binnen de FOD Financiën, wat de strijd tegen de fiscale fraude betreft.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. De minister van Financiën verwijst in zijn opvolgingsverslag naar de Speaking Notes van 25 februari 2015 waarin de bevoegde staatssecretaris te kennen gaf regelmatig overleg met de vakbonden te wensen. Navraag door het Rekenhof leert dat dit overleg in december 2016 nog niet plaatsgevonden had.
Centralisatie van complexe dossiers	
60. De complexe dossiers centraliseren bij één enkele administratie.	De aanbeveling is uitgevoerd. Sommige types complexe dossiers (fraudecarrousels, octrooifraude, buitenlandse spaartegoeden, enz.) en alle « leaks-dossiers » (LGT, HSBC, offshore, LUX, UBS, enz.) worden uitsluitend binnen de BBI behandeld. Bovendien verzekeren de centrale diensten de strikte opvolging van de ingestelde gemeenschappelijke controlestrategie.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
AOIF - AFC	
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.	De aanbeveling is uitgevoerd. Na de oprichting van het Nationaal Centrum Opsporingen op 1 januari 2015 en van de 7 centra Grote Ondernemingen en 1 centrum Grote Ondernemingen Beheer en Gespecialiseerde Controle op 1 juli 2015 heeft de Algemene Administratie van de Fiscaliteit op 1 januari 2016 13 Centra 'Particulieren', 14 Centra 'Kleine en Middelgrote Ondernemingen', het Polyvalent Centrum Eupen en het Centrum Buitenland opgericht. Het centrum GO Beheer en Gespecialiseerde Controle en het centrum GO Brussel zijn bevoegd voor het hele land, behalve voor de Duitstalige gemeenschap. De andere centra zijn bevoegd voor hun taalgebied. De 13 Centra 'Particulieren' en de 14 Centra 'Kleine en Middelgrote Ondernemingen' zijn onderverdeeld in teams. De territoriale bevoegdheid is groter dan voorheen.
62. Het antifraudecomité handhaven en ondersteunen bij de coördinatie en de follow-up van de dossiers, tot aan de berechting.	De aanbeveling is uitgevoerd. Bij koninklijk besluit van 10 oktober 2013 werd een dienst Coördinatie Anti-Fraude (CAF) opgericht. De CAF is een autonome dienst die rechtstreeks afhangt van de administrateur-generaal van de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie. De dienst voert opdrachten uit op het vlak van de samenwerking met en de coördinatie van de andere diensten die belast zijn met de bestrijding van de fiscale fraude. Het gaat enerzijds om de samenwerking met de betrokken externe entiteiten (FOD Justitie en openbaar ministerie, FOD Economie, Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI), Gerechtelijke Directie Serious Organized Crime (GDSOC), OESO, The Financial Action Task Force (FATF) ...) en anderzijds om de interne coördinatie binnen de FOD Financiën.[17][18]
Bevoegdheid inzake administratieve sancties	
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	Deze aanbeveling is nog niet uitgevoerd, maar wordt bestudeerd.

[17] http://www.2014.jaarverslag.financien.belgium.be/nl/dienst-coordinatie-anti-fraude-caf

[18] Besluit van 24 oktober 2013 van de voorzitter van het directiecomité houdende vaststelling van de zetel en de materiële bevoegdheden van de dienst "Coördinatie Anti-Fraude" (CAF)

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
dat de tussenkomst van de minister voor de beslissingen tot kwijtschelding niet meer vereist is.	Het ziet er naar uit dat de bevoegdheid wordt overgedragen aan de Fiscale Bemiddelingsdienst. Recent zijn ontwerpteksten in die zin in onderzoek bij de Beleidscel van de minister van Financiën. Inzake btw zou gewacht worden op de toekomstige harmonisatie van de fiscale procedures. Gevraagd naar de meest recente stand van zaken antwoordt de minister op 28 november 2016 (samengevat): - De wetteksten die de overheveling moeten concretiseren zijn in onderzoek op de Stafdienst voor Beleidsexpertise en –ondersteuning van de FOD Financiën; - Er is een wezenlijk onderscheid tussen de procedure die moet worden gevolgd bij de inkomstenbelastingen en deze inzake de btw (...); - Het Regentsbesluit is enkel van toepassing op belastingverhogingen of administratieve boeten, en niet op de eigenlijke belasting of nalatigheidsintresten; - Gezien de uiteenlopende administratieve behandeling neemt de harmonisering meer tijd in dan voorzien.
64. Een inventaris bijhouden van de verzoeken om tussenbeide te komen, met toepassing van het genaderecht, 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.	Deze aanbeveling is nog niet uitgevoerd, maar wordt bestudeerd (zie ook aanbeveling 63). Het antwoord van 28/11/2016 van de minister van Financiën na bijkomende vragen van het Rekenhof kan als volgt worden samengevat: - De wetteksten die de overheveling moeten concretiseren zijn in onderzoek op de Stafdienst voor Beleidsexpertise en –Ondersteuning van de FOD Financiën; - Gezien de uiteenlopende administratieve behandeling neemt de harmonisering meer tijd in dan voorzien; - Momenteel bestaat er geen inventaris van de ingediende verzoekschriften.
Één ontvanger	
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.	De aanbeveling is uitgevoerd. De aanbeveling werd ten uitvoer gelegd maar liep wel vertraging op in vergelijking met wat was aangekondigd in het Geïntegreerd Managementplan 2012-2017 van de FOD Financiën. Op 1/01/2014 werd bij de AAII een nieuwe structuur ingevoerd, met daarin[19]:

[19] 17 DECEMBER 2013. — Besluit van de voorzitter van het directiecomité tot oprichting van de operationele diensten van de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering ; 22 december 2014 – Besluit van de voorzitter van het directiecomité houdende oprichting van nieuwe diensten binnen de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering en tot wijziging en aanvulling van het besluit van 17 december 2013 tot oprichting van de operationele diensten van de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering en 22 juni 2015 - Besluit van de voorzitter van het directiecomité houdende oprichting van nieuwe diensten binnen de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering en organisatie van de operationele diensten van deze Algemene Administratie.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
	• 15 gewestelijke invorderingscentra die alle fiscale en niet-fiscale schulden innen en invorderen waarvan de inning en invordering aan de AAII zijn toevertrouwd. De ontvangstkantoren van de directe belastingen, de ontvangstkantoren van de btw en de inningskantoren van de directe belastingen zijn in die centra opgenomen en met hun gemengde bevoegdheid hebben die centra de invorderingsbevoegdheden overgenomen van de vroegere gewestelijke directies van de directe belastingen en van de btw-directies; • een speciaal invorderingscentrum staat in voor de internationale inningen en invorderingen en voor specifieke en complexe invorderingsdossiers. De invordering van schulden die onder de bevoegdheid vielen van de ontvangstkantoren van de directe belastingen en van de btw is toevertrouwd aan invorderingsteams (natuurlijke personen of rechtspersonen) binnen de gewestelijke invorderingscentra. In die zin is de aanbeveling om een invorderingsdienst te creëren die bevoegd is voor alle fiscale schulden van een particulier of een onderneming, ten uitvoer gebracht. Er valt evenwel op te merken dat nog wordt gewerkt aan een wetboek van invordering dat voorziet in een eenduidige invorderingsprocedure voor alle soorten heffingen en belastingen waarvoor de AAII bevoegd is.
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.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. Het speciaal invorderingscentrum dat op 1 januari 2014 werd opgericht, staat in voor de internationale inningen en invorderingen en voor specifieke en complexe invorderingsdossiers. In dat kader is het centrum meer bepaald belast met de strijd tegen het organiseren van bedrieglijk onvermogen. Sinds 1/07/2016 hebben de gewestelijke invorderingscentra en het speciaal invorderingscentrum bovendien de mogelijkheid om de bevoegdheid tot het vervullen van handelingen en formaliteiten eigen aan collectieve insolventieprocedures toe te vertrouwen aan een interne Cel Collectieve Procedures.[20] De oprichting van het speciaal invorderingscentrum en de mogelijkheid om cellen voor collectieve procedures op te richten binnen de gewestelijke invorderingscentra beantwoorden echter niet aan de aanbeveling omdat de dienstdoende ambtenaren niet kunnen optreden als officier van de gerechtelijke politie onder het gezag van een rechter. Er valt op te merken dat de invorderingsambtenaren al over aanzienlijke prerogatieven beschikken. In die context zag de werkgroep « Actualisering van het charter van de belastingplichtige » in zijn verslag uit 2009 niet in hoe de toekenning van het statuut van officier van de gerechtelijke politie een verbetering zou betekenen voor het werk van de ontvangers (p. 90 werkgroep charter).[21]

[20] 17 juni 2016. - Besluit van de voorzitter van het Directiecomité tot wijziging van meerdere besluiten betreffende de diensten van de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering.
[21] Verslag van de werkgroep « Actualisering van het charter van de belastingplichtige », 2009, p. 90.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
	Er valt ook aan te stippen dat in 2014 twee wetten werden goedgekeurd om vermogensstraffen (boetes en verbeurdverklaringen) en gerechtskosten in strafzaken beter te kunnen invorderen. Dankzij de goedkeuring van de wetten van 11 februari 2014[22] kon het Wetboek van Strafvordering worden vervolledigd met een nieuw soort onderzoek, namelijk het strafrechtelijk uitvoeringsonderzoek (SUO). Het openbaar ministerie kan aldus actief onderzoeken instellen en het vermogen verbeurdverklaren van een veroordeelde die zich moedwillig onttrekt aan zijn betalingsverplichtingen (strijd tegen het organiseren van fictief onvermogen). Daartoe kan het naast de klassieke onderzoeksmethodes ook bijzondere onderzoeksmethodes toepassen. Via het plan fiscale fraudebestrijding uit 2015 wil de regering in het bijzonder de strijd aanbinden tegen georganiseerde onvermogens en de zogeheten "sterfhuisconstructies". Zo wordt voorgesteld om bij insolventieprocedures, rekening houdend met het una via-principe en naar analogie met de bepalingen betreffende de penale boetes, elke kwijtschelding van administratieve boetes en sancties, verhogingen en/of opslagen en de daaraan verbonden aanhorigheden (bijzaak volgt de hoofdzaak) uit te sluiten.
Ruling	
67. Zorgen voor een betere kaderregeling inzake *«ruling»* teneinde bepaalde buitensporige fiscale constructies niet langer toe te staan.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. De beslissingsruimte van de Dienst voor Voorafgaande Beslissingen wordt begrensd door de fiscale regelgeving. Zijn beslissingen mogen hier nooit tegen ingaan. Vandaar dat in artikel 23, 4°, van de wet 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, werd opgenomen dat de FOD Financiën niet gebonden is door de voorafgaande beslissing, indien blijkt dat de voorafgaande beslissing niet in overeenstemming is met de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht. Hiervoor is geen bijkomende actie in het kader van voormelde aanbeveling nodig, want dit werd niet beoogd. De aanbeveling gaat over de beslissingen die voormelde grenzen "aftasten", zoals bijvoorbeeld de Excess Profit Rulings en de PPL-rulings. Vermits deze gevoelige rulings op dit moment niet meer worden afgeleverd, is deze problematiek voorlopig "on hold" gezet. Dit is een voorlopige situatie. De aanbeveling is hiermee (nog) niet uitgevoerd. Het nemen van beslissingen in complexe fiscale constructies zal nooit definitief uit te sluiten zijn en de Dienst voor Voorafgaande Beslissingen is hiervoor de geëigende dienst. Dit wordt in aanbeveling 67 overigens niet betwijfeld. Er wordt enkel aangestuurd op het opstellen van een kaderregeling voor haar beslissingen.

[22] Wet van 11 februari 2014 houdende diverse maatregelen ter verbetering van de invordering van de vermogensstraffen en de gerechtskosten in strafzaken (I), BS van 8 april 2014, en wet van 11 februari 2014 houdende diverse maatregelen ter verbetering van de invordering van de vermogensstraffen en de gerechtskosten in strafzaken (II), BS van 8 april 2014.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
	Aan de voorzitter van de FOD Financiën en de voorzitter van de Dienst voor Voorafgaande Beslissingen werd gevraagd wat de huidige stand van zaken is inzake het opstellen van een dergelijke kaderregeling en welke omkadering er reeds bestaat. De voorzitter van de DVB antwoordde dat de beslissingen van de DVB kaderen binnen de Belgische fiscale wetgeving en de DVB bovendien haar volle medewerking verleent aan de verplichtingen die in het kader van de BEPS (Oeso) en DAC 3 (EU) worden opgelegd inzake de uitwisseling van rulings. Er bestaat dus geen specifieke kaderregeling en deze is ook niet in de maak. De DVB lijkt dit overbodig te vinden gelet op de huidige terughoudendheid, de reeds bestaande nationale wetgeving en de internationale informatieverplichtingen.
68. Een systeem van «*tax shelter disclosure*» invoeren via de Dienst voor Voorafgaande Beslissingen (Rulingcommissie).	De aanbeveling is uitgevoerd. De Dienst voor Voorafgaande Beslissingen maakt zijn beslissingen inzake de antimisbruikbepalingen bekend via jaarverslagen (in geval van afwijzende beslissingen) en via de voorafgaande beslissingen zelf (in geval van positieve beslissingen).
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.	De aanbeveling is uitgevoerd. De bedoelde publicaties gebeuren zowel via de website van de Dienst voor Voorafgaande Beslissingen, als via diens jaarlijks rapportering.
Uitwisseling van informatie binnen de FOD Financiën	
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.	De aanbeveling is in uitvoering. De wet van 3 augustus 2012 omkadert de *datawarehouse* en *datamining*, alsook de uitwisseling van gegevens binnen de FOD Financiën en tussen de FOD Financiën en andere administraties[23].

[23] 3 augustus 2012. - Wet houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
	"De juridische invoering en de effectieve ontwikkeling van het datawarehouse binnen de FOD Financiën zijn nog grotendeels onvoltooid en dit bemoeilijkt mutatis mutandis, de gegevensuitwisseling tussen de verschillende administraties en inspectiediensten"[24]. De procedures voor de goedkeuring van de besluiten tot uitvoering van de wet van 3 augustus 2012 zijn thans lopende[25]. Het Bestuursplan 2016 van de FOD Financiën omvat de volgende doelstellingen: • "Ontwikkelen van een datawarehouse". In dat verband verbindt de stafdienst van de FOD Financiën zich ertoe om in 2016 een coördinerende rol op zich te nemen. Er zal *"een blueprint"* bestaande uit een beheersmodel van gegevens, de noden en beschikbare middelen worden uitgewerkt. • "Verder ontwikkelen en optimaliseren van datamining". Op dat vlak bestaat de grootste uitdaging erin de kwaliteit van de gegevens te verbeteren.
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.	De aanbeveling is (grotendeels) uitgevoerd. De onderzoekscommissie stelde vast dat de mogelijkheden voor de fiscale administraties om samen te werken nog steeds geregeld zijn door de wet van 28 juli 1938. Tot op heden is er m.a.w. geen afdoende wettelijke regeling voor een degelijke gegevensuitwisseling tussen de verschillende besturen van de FOD Financiën. Dat kan voor problemen zorgen voor de toepassing van het systeem van "datamining" en voor de realisatie van het "enig dossier"(cf. verslag DOC 52 0034/004, p. 260). In zijn opvolgingsverslag verwijst de minister van Financiën naar de reorganisatie van de diensten die de gegevens analyseren, in het kader van de werkgroep voor de coördinatie van het risicobeheer binnen de FOD Financiën. In antwoord op verdere vragen werd door de BBI, bij mail van 5 december 2016 gewezen op het volgende wat betreft de huidige stand van zaken en de laatste ontwikkelingen binnen de betrokken werkgroep: - De voorzitter van het directiecomité is verantwoordelijk voor elke uitwisseling binnen de FOD Financiën. - De dienst privacy werkt samen met de door de verschillende algemene directies aangeduide vertegenwoordigers en de omkaderende diensten P&O en ICT van de FOD Financiën. - Net zoals het opzetten van een register van toegang tot een businessapplicatie, is de toegang tot gegevens uit de *datawarehouse* gekoppeld aan een formele en gemotiveerde aanvraag. - De dossiers met betrekking tot de toepassing van de reglementering inzake de bescherming van de persoonlijke levenssfeer en de toegangsaanvragen worden voorbereid door de vertegenwoordigers van

[24] Kamer van Volksvertegenwoordigers, Gedachtewisselingen over de tenuitvoerlegging van de aanbevelingen van de onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers en het 15-puntenplan tegen de fiscale fraude met de vertegenwoordigers van het Rekenhof en met de staatssecretaris voor de Armoedebestrijding, Gelijke Kansen, Personen met een beperking, Bestrijding van de fiscale fraude, en Wetenschapsbeleid, Doc 54 1004/001, p. 34-35.
[25] Mail van de heer Van Eygen (FODFIN, BBI).

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
	elke algemene administratie. Ze worden voorgelegd aan het privacycollege. De beslissingen van dit college worden ter kennis gebracht van de aanvrager. - Elke algemene administratie heeft ook een Cel Identity and Access Management (IAM) die bevoegd is om het beheer, de toegang en de uitvoering van voormelde beslissingen te verzekeren in samenwerking met verantwoordelijken inzake ICT. Wat betreft de voorbereiding en uitwerking van het wetgevend en/of regelgevend kader gaf de BBI het volgende antwoord: - De Wet van 3 augustus 2012 houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten (*BS* 24 augustus 2012) is in werking getreden op 1 januari 2013. - Deze wet conformeert de gegevensuitwisseling binnen en door de FOD Financiën aan de Wet van 8 december 1992 tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer ten opzichte van de verwerking van persoonsgegevens (*BS* 18 maart 1993). In het kader van haar opdrachten wisselt de FOD Financiën gegevens uit tussen haar verschillende diensten en administraties of met externe instellingen. - Artikel 5 van de Wet van 3 augustus 2012 voorziet dat de FOD Financiën gegevens kan samenvoegen met het oog op de creatie van een *datawarehouse*. - Art. 3, §7 van de Wet van 8 december 1992 voorziet een uitzondering op de bescherming van de persoonlijke levenssfeer wat de verwerkingen van persoonsgegevens beheerd door de FOD Financiën betreft. - Op dit ogenblik is de uitwerking van de nodige uitvoeringsbesluiten bezig. - Een ander koninklijk besluit wordt uitgewerkt met betrekking tot de uitvoeringsmaatregelen inzake de interne gegevensuitwisselingsprocedures en de aanname van een voorstel van reglement betreffende de behandeling van aanvragen tot toegang tot de gegevens. - De FOD Financiën zal zich in regel stellen met Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming). Conclusie: Via de wet van 3 augustus 2012 houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten (*BS* 24 augustus 2013), in werking getreden op 01 januari 2013, werd grotendeels uitvoering gegeven aan aanbeveling 71. Toch dient er op gewezen te worden dat er ter uitvoering van deze wet nog een aantal uitvoeringsbesluiten moeten worden genomen. De goedkeuringsprocedures hiervoor zijn momenteel (december 2016) nog aan de gang. Bovendien treedt vanaf 25 mei 2018 de nieuwe EU-verordening (2016/679) over de verwerking van persoonsgegevens in werking. Deze verordening is rechtstreeks van toepassing in alle EU-lidstaten. Tegen 2018

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
	moet worden nagegaan of de huidige Belgische regelgeving niet moet worden aangepast in het licht van deze EU-verordening.
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).	De aanbeveling is uitgevoerd. De minister antwoordt in zijn opvolgingsverslag dat de projecten "enig dossier" en "Identity & Control Management" verderlopen. Op specifieke vragen van het Rekenhof verstrekte de BBI nadien nog volgende aanvullingen: - De toepassing SITRAN vormt m.b.t. het "enig dossier" het transversale gegevensbeheersysteem voor de hele FOD Financiën. De algemene administraties hebben toepassingen ontwikkeld die het mogelijk maken om progressief een enig dossier in te voeren. Deze toepassingen blijven in ontwikkeling. De burger heeft via het MyMinfin-portaal toegang tot zijn gegevens. - De ICM is nu de standaard voor het beheer van de toegang met betrekking tot de informaticatoepassingen van de FOD. De nieuwe toepassingen van de FOD worden ontworpen volgens deze standaarden. De oude toepassingen worden stelselmatig omgezet. Wat betreft het wetgevend kader wordt o.m. verwezen naar art. 10 van de Wet van 3 augustus 2012 houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten (*BS* 24 augustus 2013). Om de beveiliging van de gegevens te verwezenlijken voorziet dit artikel in de uitwerking van een systeem van *"Identity Management"*. Dit systeem bestaat reeds binnen de FOD Financiën. Het systeem werkt volgens het principe dat de toegang tot de gegevens strikt beperkt is tot gemachtigde personen en tot gegevens die zij nodig hebben om hun opdrachten te vervullen. Elke toegang tot gegevens wordt bovendien geregistreerd.
Gegevensuitwisseling tussen de verschillende administraties	
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;	De aanbeveling is in uitvoering. In april 2014 werd een beleidsnota over de informatisering van Justitie goedgekeurd. De acties om de databases van Justitie te koppelen aan de databases van andere administraties, zijn echter nog niet allemaal ten uitvoer gebracht. In haar verslag preciseert de administratie dat sommige projecten om de databases te koppelen, gepland zijn in 2017-2018. In zijn algemene beleidsnota 2017 stelt de minister van Justitie: "In 2017 zal tevens de toegang tot het Centraal Aanspreekpunt bij de NBB via elektronische weg mogelijk gemaakt worden voor het Openbaar Ministerie, de onderzoeksrechters, de Hoven en Rechtbanken en de notarissen."

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
74. Versterking en modernisering van de gegevensuitwisseling tussen de administratieve diensten, onder meer via de informatisering ervan. Daarbij zal bijzondere aandacht worden verleend aan het «Identity Control Management» (ICM).	Deze aanbeveling is (permanent) in uitvoering. De Parlementaire onderzoekscommissie stelde vast dat de organisatie van de administratie gekenmerkt is door een bijzonder sterke verkokering tussen de verschillende overheidsdiensten (RSZ, RVA, DIV, FOD Economie, KMO, Middenstand en Energie), waardoor de gegevensuitwisseling lacunes vertoont. Bovendien wordt de eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer vaak aangevoerd om de toegang te verhinderen tot gegevens die al in het bezit zijn van een andere overheidsdienst. De interconnectie tussen de databanken van de diverse overheidsdiensten zou nochtans een zeer efficiënt middel kunnen zijn in de strijd tegen de fiscale fraude. Aan de FOD Financiën werd de vraag gesteld naar de huidige stand van zaken (eind 2016) en de planning ter zake. Via mail van 5 december 2016 werd geantwoord dat er veelvuldig geïnformatiseerde gegevensuitwisseling plaatsvindt van en naar de FOD Financiën. Uitwisselingen van persoonlijke gegevens moeten voorafgaand voorgelegd worden aan het bevoegde sectorieel comité bij de privacycommissie. De lijst van de toelatingen is consulteerbaar op de internetsite van de FOD.
Automatisch inzagerecht in strafdossiers waaruit aanwijzingen van fraude blijken	
75. De belastingambtenaren stelselmatig inzage verlenen tot strafdossiers waaruit aanwijzingen van fraude blijken.	De aanbeveling is uitgevoerd. De wet van 14 januari 2013 houdende fiscale en andere bepalingen betreffende justitie, wijzigde artikel 327 van het Wetboek van de Inkomstenbelasting. Voortaan volstaat de toelating van het openbaar ministerie wanneer dossiers naar de FOD Financiën worden gestuurd. De machtiging van de federale procureur, de procureur-generaal of de auditeur-generaal is dus niet langer vereist.
ORGANISATIE POLITIE	
Aantal speurders	
76. Een evaluatie maken van de politiepersoneelsbehoeften voor de bestrijding van de fiscale fraude, in zowel de CDGEFID als de arrondissementele gerechtelijke diensten.	De aanbeveling is uitgevoerd. Het « Vitruvius-rapport » van de gerechtelijke politie maakte een raming van de benodigde middelen qua personeel. De organisatie van de CDGEFID is sinds 2015 echter grondig gewijzigd.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
	Het Rekenhof beveelt aan een nieuwe raming te maken, gelet op de recente organisatorische veranderingen. Voor het overige wordt verwezen naar punt 4.3 van deel 1 van het analyseverslag.
77. De ondersteunende politiecapaciteit uitbreiden bij de CDGEFID en de opleiding van de ambtenaren op het vlak van de financiële delicten verbeteren.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. In september 2015 verklaarde de minister van Justitie de CDGEFID te willen behouden, weliswaar met een kleiner personeelsbestand, in het raam van een decentralisatie van de dienst naar de gerechtelijke arrondissementen. De operationele onderzoekscapaciteit werd teruggebracht van 36 naar 16 onderzoekers. Het Rekenhof beschikt niet over enig element dat erop wijst dat die ambtenaren beter opgeleid worden inzake financiële delicten. Er wordt verwezen naar punt 4.3 van deel 1 van het analyseverslag.
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.	De aanbeveling is uitgevoerd. De "Una Via-wet" die op 20 september 2012 werd goedgekeurd, wijzigt art. 29 van het Wetboek van Strafvordering. Die wijziging maakt overleg mogelijk tussen de gewestelijk directeurs van de FOD Financiën, de procureurs des Konings en eventueel ook de politieautoriteiten.
79. Het overleg tussen de verschillende protagonisten verbeteren voor wat de mogelijkheid betreft voor een onderzoeksrechter om bijkomende politiecapaciteit te bekomen.	De aanbeveling is uitgevoerd. Cf. aanbeveling 78.
Stabiliteit van de onderzoeksteams	
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.	De federale politie kon niet tijdig bijkomende informatie leveren.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
81. Bij de politiediensten meer in die aangelegenheden gespecialiseerd personeel in dienst nemen.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. Volgens de cijfers die de federale politie voorlegde, werkten op 31 december 2009 minstens 615 onderzoekers aan fiscale of financiële zaken. Op 31 september 2016 waren dat er nog 592, een daling dus met 23 personen. Tussen 2009 en 2016 kwamen 129 politiebeambten in dienst met een specialisatie in fiscale aangelegenheden, waarvan 39 al tot het operationele kader behoorden. De federale politie stelt ook dat haar nieuwe organisatie meer autonomie verleent aan de gerechtelijke arrondissementen. Zo kunnen de gemandateerde directeurs vrij hun directie organiseren in functie van de werklast.
82. De politieambtenaren toestaan zich te laten bijstaan door externe experten.	De aanbeveling is uitgevoerd. Politiebeambten mogen zich laten bijstaan door externe experts. Zo zijn bijvoorbeeld 16 ambtenaren van de FOD Financiën gedetacheerd naar de CDGEFID.
Statuut en opleiding van de speurders	
83. Verbeteren van de opleiding van de politiemensen die met de financiële en fiscale dossiers zijn belast en hun financiële en fiscale opleiding optimaliseren.	De aanbeveling is uitgevoerd. Er werden specifieke opleidingen over fiscalefraudebestrijding georganiseerd. In 2015 organiseerde de Nationale Politieacademie de volgende opleidingen: - "Financieel expert – vennootschappen en verenigingen" (24 lesuren, 24 deelnemers) - "Financieel expert – algemene boekhouding" (30 lesuren, 21 deelnemers)
84. Opwaarderen van het statuut van de politiemensen die met de fiscale dossiers zijn belast.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. Het statuut van de politiebeambten belast met fiscale dossiers werd niet geherwaardeerd. De recente wijzigingen van het statuut betreffen het voltallige politiepersoneel, en niet enkel de beambten die zich specifiek bezighouden met fiscalefraudebestrijding.
INTERNATIONAAL	
Internationale constructies	

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
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.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. In november 2009 beslisten de BBI en OLAF om samen te werken, teneinde fraudeonderzoeken beter te kunnen afhandelen. In 2011 legden de juridische diensten van OLAF en van de BBI de juridische grondslagen die de regelmatigheid van een informatie-uitwisseling inzake fraudebestrijding moesten garanderen. In augustus 2012 kwamen de twee entiteiten tot een regeling inzake administratieve samenwerking. Op het moment dat de samenwerking zo goed als tot stand was gekomen, werden de besprekingen eenzijdig verbroken door OLAF. De BBI zegt niet te weten waarom. In januari 2014 stuurt OLAF echter een nieuwe versie naar de BBI, waarin elke verwijzing naar de wederkerigheid van de informatie-uitwisseling is geschrapt. De nieuwe versie is uitsluitend bedoeld om de financiële belangen van de Europese Unie veilig te stellen en OLAF weigerde over die nieuwe versie te onderhandelen. De onderhandelingen hebben dus geen resultaat opgeleverd.
86. Nieuwe vormen van internationale uitwisseling bevorderen (internationale fiscale controles, aanwezigheid van functionarissen in het buitenland).	De aanbeveling is uitgevoerd. In zijn antwoord verwijst de minister naar de gezamenlijke internationale fiscale controles die met enkele buurlanden (o.a. Nederland) worden uitgevoerd, op basis van de wet 16 december 2015 tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden (*BS* 31 december 2015). Daarnaast verwijst de minister naar de Programmawet van 1 juli 2016 (*BS* 4 juli 2016) met o.m. - de invoering van het indienen van verrekenprijsdocumentatie (landenrapport, masterfile en local file), cf. Titel 3, Financiën, hoofdstuk 3, afdeling 3 "verrekenprijzen"; - de invoering van rechtsgronden bij het verkrijgen van buitenlandse inlichtingen voor de toepassing van de verjaringstermijnen inzake btw (art. 54 Programmawet); - de uitbreiding van de rechtsgronden bij het verkrijgen van buitenlandse inlichtingen inzake directe belastingen + de invoering van een nieuwe onderzoekstermijn van 24 maanden na het verkrijgen van de inlichtingen (naast de reeds bestaande aanslagtermijn van 24maanden), cf. art. 49 en 50 Programmawet; - de rechtsgeldigheid van de raapleging van boekhoudkundige gegevens bewaard op externe servers in de zgn. "cloud" (cf. art. 53 Programmawet).
87. De reflectie in verband met de belastingparadijzen verruimen tot de «Trust»-constructies.	De maatregel is uitgevoerd In de oorspronkelijke opvolgingsverslagen van de ministers van Justitie en Financiën ontbrak een stand van zaken voor deze aanbeveling.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
	Op vraag van het Rekenhof verstrekte de minister van Financiën op 28 november 2016 alsnog het volgende antwoord: *De aanbeveling is algemeen geformuleerd en bestrijkt het moeilijke domein van de behandeling van "trusts" en "belastingparadijzen". Het is vooreerst geen sinecure om een passende omschrijving te vinden voor een Angelsaksische rechtsfiguur als de "trust". Bovendien is het begrip "belastingparadijs" niet eenduidig omschreven.* *De Trust wordt beheerst door principes die op het Europese vasteland niet gekend zijn. Wij zijn vertrouwd met het numerus claususbeginsel van zakelijke rechten en het principe van eenheid van eigendom. Het essentiële kenmerk van de "trust" is echter de opsplitsing van het eigendomsrecht in juridische en economische eigendom.* *De omschrijving van 'trusts' in het Haagse Trustverdrag en het Belgische Wetboek Internationaal Privaatrecht beogen enkel de Angelsaksische trust en geen andere trusts zoals die van Jersey, de Kaaimaneilanden, Hong Kong, de Bahama's,...* *In artikel 2, eerste lid, 13de WIB 92 wordt een definitie gegeven van een juridische constructie ten behoeve van doorkijkbelasting.* *Een "trust"-constructie is soms niet meer dan een bankrekening met tegoeden op naam van de trust. In de Programmawet voorjaar 2016 (DOC 54 1875/001) worden alle betalingen op bankrekeningen van zogenaamde belastingparadijzen die 100.000 euro per jaar overschrijden onderworpen aan de meldingsplicht van art. 307, par. 1, vijfde lid WIB 92.* Het Rekenhof beschouwt de aanbeveling als uitgevoerd omdat de invoering van artikel 2, eerste lid, 13de WIB92 ten behoeve van de doorkijkbelasting een definitie geeft van een juridische constructie. Het artikel onderscheid 2 types van juridische constructies. Tot de juridische constructie van type 1 behoort onder meer de trust (artikel 2, eerste lid, 13de a). Daarnaast is er de meldingsplicht van artikel 307,§1, 5° lid WIB92 waarbij de vennootschappen alle betalingen op bankrekeningen van zogenaamde belastingparadijzen, waaronder de trusts, die de 100.000 euro per jaar overschrijden, dienen te melden in de aangifte vennootschapsbelasting. Het Rekenhof verwijst ook naar het feit dat België op eigen initiatief in het nieuwe artikel 25,§ 5 van de dubbelbelastingverdragen, expliciet melding maakt van trusts en stichtingen.
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.	De aanbeveling is uitgevoerd. Vanaf het aanslagjaar 2010 zijn Belgische vennootschappen en Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen verplicht om jaarlijks aangifte te doen van alle betalingen die zij (on)rechtstreeks verrichten aan belastingparadijzen indien het totaal bedrag van deze betalingen 100.000 EUR overschrijdt (art. 307, §1, 5° lid WIB92 ev.). De programmawet van 1 juli 2016 heeft de aangifteplicht nog uitgebreid. De aangifteplicht geldt voortaan ook voor betalingen verricht op het ogenblik dat een staat een negatieve evaluatie heeft ontvangen van het OESO Mondiaal

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
	Forum inzake transparantie en uitwisseling van inlichtingen in belastingaangelegenheden. De programmawet van 1 juli 2016 breidt ook de categorieën van ontvangers van betalingen uit. Indien de Belgische vennootschap of vaste inrichting de aangifteplicht niet respecteert, wordt de betaling als beroepskost verworpen (art. 198,§1, 10° WIB92). De betalingen moeten worden opgenomen in een formulier 275F, dat een integrerend deel uitmaakt van de belastingaangifte. De speciale cel belastingparadijzen opgericht binnen de dienst Coördinatie Anti-Fraude (CAF) dient de betalingen vermeld op dit formulier verder te analyseren. De circulaire nr. Ci.RH. 421/607.890 (AAFisc nr. 64/2010) en AFZ nr. 13/2010 d.d. 30 november 2010 vermeldt expliciet dat deze aangifteplicht tot doel heeft de belastingcontroles i.v.m. betalingen naar belastingparadijzen efficiënter te maken.
89. Met zoveel mogelijk landen administratieve samenwerkingsakkoorden en akkoorden inzake uitwisseling van informatie sluiten.	De aanbeveling is uitgevoerd. België heeft sinds 2009 verschillende *Tax information exchange agreements* (TIEA) ondertekend met andere landen. Een TIEA beperkt zich tot de uitwisseling van fiscale inlichtingen. Dergelijke akkoorden hebben enkel tot doel de internationale uitwisseling van fiscale gegevens aan te moedigen. TIEA worden gesloten met landen die weinig of geen belastingen heffen op inkomens en winsten (dus voornamelijk belastingparadijzen). In zijn antwoord verwijst de minister naar 14 ondertekende TIEA. De website van de FOD vermeldt er evenwel slechts 11 die ondertekend en in voege zijn, en 9 die ondertekend maar nog niet in voege zijn. De administratie bevestigt dat de inlichtingen op de website correct zijn. Bovendien werden met verschillende landen protocollen ondertekend om het artikel in de dubbelbelastingverdragen betreffende de uitwisseling van fiscale gegevens aan te passen. In een aantal dubbelbelastingverdragen werd tevens een artikel over de uitwisseling van fiscale informatie ingevoegd. België heeft naast de TIEA nog andere akkoorden en verdragen gesloten met betrekking tot de uitwisseling van fiscale gegevens (op aanvraag of automatisch), meer bepaald met de OESO. De uitvoering van de aanbeveling kan niettemin worden voortgezet door in de komende jaren nieuwe verdragen te sluiten. België levert inspanningen om dat aantal te verhogen, maar hangt af van de bereidheid tot samenwerken bij potentiële partners.
Verdragen ter voorkoming van dubbele belasting	

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
90. Stelselmatig in elk te sluiten of gesloten verdrag een antimisbruikclausule opnemen.	De aanbeveling is uitgevoerd. De minister stelt dat de invoering van een algemene antimisbruikclausule via een multilateraal verdrag thans wordt besproken bij de OESO. Dat verdrag betreft 104 landen. De algemene clausule maakt deel uit van de minimum standaardnormen en aanbevelingen in verband met de BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) die in de bestaande dubbelbelastingverdragen moeten worden opgenomen. De landen kunnen kiezen tussen een *Principle Purpose Test*-bepaling (PPT) om voordelen of vrijstellingen te bekomen, en een *Limitation of benefits*-bepaling. De meeste landen die aan de onderhandelingen deelnemen, waaronder ook België, opteren kennelijk voor een PPT-bepaling. Door het multilaterale verdrag te ondertekenen, wordt die PPT-bepaling van toepassing in de dubbelbelastingverdragen van de landen die voor die optie kozen. De administratie stelt dat de meeste dubbelbelastingverdragen en protocollen die België ondertekende, al één of meer antimisbruikmaatregelen omvatten. Er valt niettemin op te merken dat de meeste dubbelbelastingverdragen wel zijn ondertekend, maar nog niet in werking zijn getreden. De goedkeuringswetten nemen indien nodig ook een precieze interpretatie op van de bepaling in het verdrag. Naast de algemene antimisbruikmaatregelen bestaan er ook specifieke antimisbruikmaatregelen, naargelang het partnerland. De administratie heeft een lijst met voorbeelden bezorgd.
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.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. De minister van Financiën heeft geen uitsluitsel gegeven over deze aanbeveling. De administratie stelt dat de omschrijving van het begrip *belastingparadijs* niet de definitie is die OESO gemeenzaam hanteert, maar die van het KB/WIB92. Ze benadrukt eveneens dat die aanbeveling moeilijk in de praktijk te brengen is: - om een voorafgaande *ruling* verplicht te maken in de betrokken dubbelbelastingverdragen, zou over elk van die verdragen opnieuw moeten worden onderhandeld; de huidige verdragen voorzien niet in de mogelijkheid van zo'n voorafgaande *ruling*; - het lijkt onmogelijk de toepassing van een dubbelbelastingverdrag te laten afhangen van een voorafgaande *ruling*; meestal gaat het immers om reeds bestaande gevallen of op transacties waarvoor het dubbelbelastingverdrag al kortstondig werd toegepast; - deze maatregel zou een negatieve impact kunnen hebben op de Belgische economie, want België onderhoudt belangrijke economische relaties met sommige landen of rechtsgebieden behandeld in artikel 73/4 van het KB/WIB92.
92. Het artikel over de uitwisseling van inlichtingen in de verdragen ter voorkoming	De aanbeveling is uitgevoerd.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
van dubbele belasting aanpassen aan het OESO-model.	In het antwoord van de minister van Financiën wordt er op gewezen dat, sedert de aanpassing van art. 322 WIB92 (zoals gewijzigd door art. 55 van de wet van 14 april 2011 houdende diverse bepalingen), België op verzoek van een partnerstaat bankinlichtingen kan opvragen in het kader van een internationaal akkoord, indien de partnerstaat op zijn beurt diezelfde inlichtingen kan verkrijgen. Hiervoor is het zelfs niet nodig dat het dubbelbelastingverdrag met dat partnerland is opgesteld conform het OESO-modelverdrag. Vanuit dit oogpunt bekeken, voldoen bijna alle bestaande Belgische dubbelbelastingverdragen aan de internationale standaard inzake de uitwisseling van inlichtingen. België heeft zich voornamelijk gericht op die gevallen waar een aanpassing toch noodzakelijk was (bv. Zwitserland). België blijft ernaar streven om gaandeweg zoveel mogelijk bestaande dubbelbelastingverdragen aan te passen aan het OESO-modelverdrag en om zijn netwerk van dubbelbelastingverdragen en TIEA's (Tax Information Exchange Agreements) verder uit te breiden en te verbeteren.
93. In die zin zo nodig binnen een periode van vijf jaar opnieuw over de bestaande verdragen onderhandelen.	De aanbeveling is uitgevoerd. In zijn antwoord verwijst de minister naar de vorige aanbeveling (92) waarbij hij opmerkte dat bijna alle bestaande Belgische dubbelbelastingverdragen aan de internationale standaard inzake de uitwisseling van inlichtingen voldoen, maar dat dit niet belet dat België er blijft naar streven om zoveel mogelijk bestaande dubbelbelastingverdragen aan het OESO-modelverdrag aan te passen en om het Belgisch netwerk van dubbelbelastingverdragen en TIEA's verder uit te breiden en te verbeteren. De bijkomende vraag van het Rekenhof aan de FOD Financiën om een overzichtsinventaris voor te leggen van alle door België gesloten dubbelbelastingverdragen die voldoen aan deze internationale standaard inzake de uitwisseling van inlichtingen (art. 26,§5 OESO-modelverdrag) bleef onbeantwoord.
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.	Niet geanalyseerd. Dit betreft een interne aangelegenheid van de Kamer van Volksvertegenwoordigers.
95. In de Kamer van volksvertegenwoordigers een subcommissie oprichten voor de opvolging van de verdragen	Niet geanalyseerd. Dit betreft een interne aangelegenheid van de Kamer van Volksvertegenwoordigers.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
96. Administratieve samenwerkingsakkoorden sluiten met de landen waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten.	De uitvoering van de aanbeveling is nog niet voltooid. Het opvolgingsverslag van de minister van Financiën verwijst louter naar aanbeveling 92 maar geeft geen verdere informatie over de stand van zaken inzake samenwerkingsakkoorden. Volgens de website van de FOD bestaan er in februari 2017 12 administratieve regelingen. Een audit van het Rekenhof uit 2011 gaf aan dat België 40 partnerstaten uitnodigde om onderhandelingen op te starten en dat dit leidde tot 10 samenwerkingsakkoorden. In de huidige lijst is hier enkel Canada en Rwanda bijgekomen. Het Rekenhof heeft geen antwoord ontvangen op een bijkomende vraag naar actualisatie van de stand van zaken van deze onderhandelingen.
Belasten van de in fiscale paradijzen verkregen inkomsten	
97. In overeenstemming met de aanbevelingen van de OESO, geen dubbelbelasting-verdragen sluiten met belastingparadijzen.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. De minister van Financiën en de administratie stellen dat België uitsluitend gesprekken met het oog op dubbelbelastingverdragen aanknoopt indien er sprake is van enig economisch belang (aanwezigheid van Belgische ondernemingen in het partnerland of investeringen van dat land in België) en indien er effectief sprake is van dubbelbelasting voor ondernemingen of particulieren, ongeacht of het al dan niet om een belastingparadijs gaat. Daaruit valt te besluiten dat, als het nodig is en naargelang de omstandigheden, er een dubbelbelastingverdrag kan worden gesloten met fiscale paradijzen. De administratie voegt daaraan toe dat er op internationaal vlak geen eenduidige omschrijving bestaat van het begrip *belastingparadijs* (cf. aanbeveling 91).
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.	De aanbeveling is niet uitgevoerd. Het doel van deze aanbeveling bestaat erin een belasting op te leggen aan ondernemingen die weinig of geen belastingen betalen omdat ze actief zijn in een belastingparadijs. De minister van Financiën meent dat de herinvoering van dat artikel 217 niet verantwoord is[26]. Volgens de minister zou het nut ervan sterk beperkt zijn, zelfs als het wordt heringevoerd. De dubbelbelastingverdragen die België ondertekende met andere landen maken het immers mogelijk de winsten vrij te stellen die Belgische ondernemingen in andere landen maken via een vaste inrichting, zodat de Belgische ondernemingen zich in dezelfde omstandigheden bevinden als de ondernemingen uit die landen.

[26] Art 217 CIR92 zoals opgeheven vanaf het aanslagjaar 2004 : "Tot een vierde wordt verminderd het gedeelte van de belasting dat evenredig overeenstemt met inkomsten van in het buitenland gelegen onroerende goederen en met in het buitenland behaalde en belaste winst, met uitzondering van de inkomsten van roerende goederen en kapitalen gebruikt in inrichtingen waarover de vennootschap in België beschikt". Opgeheven door de wet van 24.12.2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 31.12.2002).

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
Belastingparadijzen	
99. De CFC- en de FIF-regels ten uitvoer leggen met naleving van de arresten van het Europese Hof van Justitie.	De uitvoering van de aanbeveling is nog niet voltooid. De anti-tax avoidance richtlijn van 20 juni 2016 bevat een CFC-regeling, maar deze Europese richtlijn dient nog te worden geïmplementeerd.
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.	De aanbeveling is uitgevoerd. Artikel 131 van de programmawet van 1 juli 2016 bepaalt dat de financiële instellingen hun bindingen (o.a. de identiteit van begunstigden van de transacties en de hierbij tussenkomende personen) en betalingen aan belastingparadijzen zoals bepaald in artikel 307, paragraaf 1, zesde lid WIB92 (lijst van staten zonder of met een lage belasting, die bepaald wordt per KB), automatisch en periodiek moeten doorgeven aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI). Op een vraag van het Rekenhof naar meer detail over de budgettaire middelen die werden vrijgemaakt, gaf de minister van Financiën 2 bijkomende elementen: • Bij de begrotingsopmaak voorjaar 2016 werd beslist om 15 extra fiscale substituten en 15 extra gedelegeerde fiscale ambtenaren ten dienste van Justitie te stellen ter bestrijding van fiscale fraude. • Binnen de autonome dienst Comité Anti-Fraude (afgekort CAF) werd een "cel belastingparadijzen" opgericht. Deze cel verricht onderzoeken naar het gebruik van belastingparadijzen. Uit het antwoord op een parlementaire vraag blijkt evenwel dat de 15 extra gedelegeerde fiscale ambtenaren er niet zouden komen voor eind 2017.
101. Binnen de FOD Financiën een *taskforce* «belastingparadijzen » oprichten.	De aanbeveling is uitgevoerd. De Dienst Coördinatie Anti-Fraude (CAF) werd opgericht bij koninklijk besluit van 10 oktober 2013 en bij besluit van de voorzitter van het directiecomité van 23 oktober 2013. Het is een autonome dienst die rechtstreeks afhangt van de administrateur-generaal van de Algemene Administratie van de BBI. De cel voor de strijd tegen fiscale paradijzen is een onderdeel van de dienst CAF. Een specifiek personeelskader is niet voorzien voor de cel belastingparadijzen, maar momenteel zijn er 4 analisten (part time 60%) toegewezen aan deze cel.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
	De cel maakt een analyse van tal van betalingen van Belgische vennootschappen in belastingparadijzen en concentreert zich momenteel voornamelijk op het nader onderzoeken van de formulieren 275F. Het betreft meer bepaald de aangiften van betalingen van meer dan 100.000 euro die werden uitgevoerd naar staten die de OESO-standaard op het gebied van uitwisseling van inlichtingen niet effectief en substantieel toepassen of naar staten met onbestaande, dan wel erg lage fiscaliteit (cfr. artikel 307, § 1, 6e lid, WIB92). Het doel is om na te gaan of de transacties echt en eerlijk zijn en er geen kunstmatige constructies bij betrokken zijn. In het geval de betalingen niet correct worden geacht, zijn deze niet aftrekbaar als bedrijfslast. Op grond van een selectieproces wordt aan de controlediensten gevraagd om een grondig onderzoek te verrichten naar de aard van de betalingen. Flagrante gevallen worden door de BBI onderzocht. Momenteel zijn er zo'n 40 dossiers overgemaakt aan de controlediensten en aan de BBI om een nader onderzoek uit te voeren . De cel belastingparadijzen dient daarnaast ook als expertisecentrum voor andere binnen- en buitenlandse belastingdiensten.
PARLEMENTAIR ONDERZOEK	
Wet op het parlementair onderzoek	
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.	Niet geanalyseerd. Dit betreft een interne aangelegenheid van de Kamer van Volksvertegenwoordigers.
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 auditeurgeneraal bij het militair gerechtshof~~ een schriftelijk verzoek tot het lichten van een door haar onontbeerlijk geacht afschrift van de	Niet geanalyseerd. Dit betreft een interne aangelegenheid van de Kamer van Volksvertegenwoordigers.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
onderzoeksverrichtingen en de proceshandelingen.»	
OPVOLGING	
Rekenhof	
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.	De uitvoering van de aanbeveling is nog niet voltooid. Het Rekenhof licht de werking van de belastingadministraties door via beheersmatige en doelmatige audits. In het bijzonder werd een audit uitgevoerd over de organisatie en werking van de BBI, de werking van de dienst voorafgaande beslissingen, de internationale invorderingsbijstand voor de directe belastingen en de internationale samenwerking van de Belgische belastingdiensten. Alle auditverslagen zijn terug te vinden via www.rekenhof.be. Titel audit en publicatiedatum • Werking van de Dienst Voorafgaande Beslissingen in Fiscale Zaken (Eindverslag februari 2013) • Organisatie en werking van de BBI (Eindverslag april 2010) • De internationale invorderingsbijstand voor de directe belastingen (Eindverslag in oktober 2014) • De internationale samenwerking van de Belgische belastingdiensten (Eindverslag februari 2011)
105. Het Rekenhof vragen geregeld de tenuitvoerlegging van zijn aanbevelingen inzake fiscale fraude te evalueren.	De uitvoering van de aanbeveling is nog niet voltooid. Deze aanbeveling werd in 2011 uitgevoerd. De evaluatie van de tenuitvoerlegging van zijn aanbevelingen gebeurt tevens via opvolgingsaudits.
Follow-up van de werkzaamheden	
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.	Niet geanalyseerd, betreft rapportering aan de commissie.
107. De commissie beveelt aan dat een werkgroep (samengesteld uit leden van de	Niet geanalyseerd. Dit betreft een interne aangelegenheid van de Kamer van Volksvertegenwoordigers.

AANBEVELING	COMMENTAAR REKENHOF
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 vooruitgangsrapport 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.	Niet geanalyseerd, betreft rapportering aan de commissie.

ANNEXE 9

Cour des comptes

Mise en œuvre des recommandations de la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale

Analyse des rapports transmis par
les ministres de la Justice, de l'Intérieur et des Finances.

Partie 1

Rapport adopté le 8 mars 2017 par l'assemblée générale de la Cour des comptes

Cour des comptes

1 Introduction

La Chambre a adopté le 14 mai 2009 le rapport final de la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale. Ce rapport comprend 108 recommandations. La recommandation 106 établit une procédure de suivi de la mise en œuvre de toutes les recommandations.

Cette procédure prévoit que les ministres compétents fassent rapport annuellement à la Chambre sur la mise en œuvre des recommandations. Ce rapport doit être soumis pour analyse à la Cour des comptes avant son examen par la commission des Finances et du Budget.

La recommandation 106 a été exécutée pour la première foisen 2011. Les rapports des ministres ont fait l'objet d'une analyse par la Cour des comptes qui a transmis son analyse à la Chambre le 4 mai 2011.

Le 16 septembre 2016, le ministre de la Justice a transmis un nouveau rapport à la Chambre des représentants. Les ministres de l'Intérieur et des Finances ont transmis conjointement un rapport, le 20 octobre 2016.

La Cour des comptes a analysé ces rapports. Le présent rapport d'analyse comporte deux parties : la première comprend une analyse globale du niveau de réalisation des recommandations en 2016 ainsi qu'une analyse plus détaillée de certaines recommandations regroupées autour de huit thèmes et la deuxième consiste en un tableau dans lequel la Cour reprend, pour chaque recommandation, le niveau de réalisation et ses commentaires sur le rapport des ministres, accompagnés, le cas échéant, des nouvelles informations reçues.

2 Méthode d'analyse

Pour établir son analyse et ses observations, la Cour s'est basée sur les informations contenues dans les rapports transmis par les ministres.

La Cour constate toutefois que certaines recommandations n'ont pas été commentées par les ministres concernés.[1]

En outre, les informations transmises par les ministres ne permettent pas systématiquement d'évaluer le degré de réalisation des recommandations.

Pour ces raisons, la Cour des comptes a sollicité des renseignements complémentaires auprès du SPF Finances, du SPF Justice et de la Police fédérale. Le Collège des procureurs généraux, également interrogé, n'a pas été en mesure de répondre dans les délais souhaités.

[1] Recommandations 15, 87 et 91.

Certaines recommandations n'ont pas été analysées :

- six recommandations dont la mise en œuvre relève de la compétence exclusive de la Chambre (recommandations 6, 94, 95, 102, 103 en 107) ;
- deux recommandations qui n'appellent pas de commentaires puisqu'elles concernent le rapportage à la commission parlementaire (recommandations 106 et 108).

La Cour n'a pas été en mesure d'évaluer le niveau de réalisation de deux recommandations :

- la recommandation 2, par laquelle « 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 »; cette recommandation relève de l'opportunité et de la responsabilité ministérielle ;
- la recommandation 80 (compétence des équipes de police attachées aux enquêtes), parce que les informations nécessaires faisaient défaut.

L'analyse porte dès lors sur 98 des 108 recommandations.

3 Aperçu synthétique de la mise en œuvre des recommandations

3.1 Méthode de classement des recommandations

Pour évaluer le niveau de réalisation des recommandations, la Cour des comptes les a classées en trois catégories :

- une recommandation est considérée comme « non réalisée » lorsqu'elle n'a pas été mise en œuvre ou que les actions entreprises pour la mettre en œuvre n'ont pas abouti;
- la deuxième catégorie concerne les recommandations « en cours de réalisation », c'est-à-dire les recommandations pour lesquelles les actions à accomplir pour les mettre en œuvre sont planifiées, et les recommandations « partiellement réalisée », à savoir, lorsque seule une partie des actions requises a été réalisée;
- une recommandation est considérée comme « réalisée » lorsque toutes les actions que sa mise en œuvre requérait ont été accomplies et qu'il n'y a pas lieu de produire des actions complémentaires.

3.2 Tableau global de suivi des recommandations

Le tableau suivant donne un aperçu global du classement des recommandations. Un tableau regroupant les recommandations par catégorie (1) et une représentation graphique de l'état de mise en œuvre par recommandation (2) sont également annexés au présent rapport.

Cour des comptes

N°	groupe	Non réalisé	En cours de réalisation/ partiellement réalisée	Réalisées
1-6	Généralités (excl. 2 et 6)	1	1	2
7-10	Structures	2	2	0
11-24	Organisation justice	4	6	4
25-30	Procédures justice	1	2	3
31-46	Orientations générales	4	7	5
47-52	Intermédiaires	5	0	1
53-75	Organisation administration	4	6	13
76-84	Organisation police (excl. 80)	3	0	5
85-101	International (excl. 94 et 95)	4	2	9
104-105	Suivis	0	0	2
	Total	**28**	**26**	**44**

Les conclusions à tirer du tableau ci-dessus doivent cependant nuancées. En effet, les 108 recommandations sont d'une portée et d'une ampleur variables ; le pourcentage de recommandations considérées comme « réalisées » ne traduit pas avec précision le degré de mise en œuvre des conclusions de la commission. En outre, les conclusions de la commission datent de 2009. La pertinence des recommandations pourrait être réévaluée au regard de l'évolution du contexte national et international.

3.3 Comparaison niveau de réalisation 2011-2016

Le tableau ci-dessous indique le nombre de recommandations pour chaque catégorie en 2011 et 2016.

Année	Non réalisée	En cours de réalisation/ partiellement réalisée	Réalisée
2011	37	37	22
2016	28	26	44

En l'espace de cinq ans, le nombre de recommandations réalisées a doublé. Par ailleurs, le nombre de recommandations non réalisées s'élève à 26 %.

4 Points d'attention

Huit thèmes font l'objet ci-dessous d'une analyse plus approfondie.

4.1 Intermédiaires financiers et conseillers fiscaux

Les recommandations 47 à 52 se rapportent aux intermédiaires financiers et conseillers fiscaux, soit les comptables, réviseurs d'entreprises, notaires, avocats, banquiers, etc.

Dans son rapport, la commission parlementaire avait relevé que « *dans les montages frauduleux, le rôle de conseillers fiscaux, de notaires et de banques est trop souvent d'occulter le détournement de fonds.* » Elle avait notamment remarqué que les banques dont l'implication dans les montages frauduleux est avérée, n'étaient pas systématiquement poursuivies.

En 2011, la Cour des comptes avait souligné que « *En termes relatifs, le groupe des Intermédiaires est celui qui a le moins progressé. Les mesures qui concernent les conseillers fiscaux, les notaires, les avocats et les banques prévues par les recommandations requièrent le plus souvent aussi un travail législatif.* »

Depuis lors, la loi du 11 janvier 1993 a été modifiée à plusieurs reprises.[2] Elle oblige les intermédiaires financiers et conseillers fiscaux[3] à informer la CTIF lorsque qu'ils savent ou soupçonnent qu'une opération à exécuter est liée au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme.

Cependant, les intermédiaires financiers et conseillers fiscaux restent généralement à l'abri de sanctions.

La quatrième directive européenne anti-blanchiment, mise à jour en juillet 2016, renforce et explicite certaines dispositions en matière de lutte contre le blanchiment et la fraude fiscale. Elle harmonise, a minima, les sanctions applicables aux conseillers, adapte certaines modalités des obligations qui incombent aux conseillers mais ne comporte pas véritablement de nouvelles obligations dans leur chef. La transposition de cette directive en droit national serait en cours de réalisation, mais aucun projet de loi n'a encore été déposé à la Chambre.

---

[2] Depuis 2009, les obligations envers les conseillers ont été précisées et élargies dans la loi de 1993, principalement sous l'influence de l'Union européenne. Ainsi, la loi du 18 janvier 2010 modifiant la loi du 11 janvier 1993 transpose en droit belge la troisième directive anti-blanchiment 2005/60/CE tout en mettant la législation belge en conformité avec les recommandations formulées par le GAFI. Elle précise certaines obligations concernant les conseillers et, surtout, elle élargit certaines dispositions de la loi aux professions non financières en lien avec les recommandations du GAFI. http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/loi_a.pl?language=fr&caller=list&cn=1993011141&la=f&fromtab=loi&sql=dt='loi'&trj=dd+as+rank&rech=1&numero=1

[3] Les articles 2, § 1er, et 3 de la loi précisent les personnes auxquelles les dispositions de la loi s'appliquent.

4.2 Organisation des moyens de la Justice

Une préoccupation majeure de la commission était l'organisation des moyens judiciaires appelés à lutter contre la fraude fiscale. Les recommandations 11 à 30 y sont relatives.

Il est possible de synthétiser comme suit les actions prises pour exécuter ces recommandations :

Au niveau du parquet, le cadre de substituts spécialisés en matière fiscale a été augmenté, passant de 16 à 30 entre 2012 et 2016 (recommandation 19) et le nombre d'agents du SPF Finances pouvant être détachés auprès des parquets a lui aussi augmenté (passant de 18 à 33) (recommandation 10). Cependant, la Cour des comptes n'a pas eu connaissance d'une évaluation des besoins réels pour la lutte contre la fraude fiscale par le Collège des procureurs généraux (recommandation 18) qui objectiverait ces besoins.

Actuellement, 17 substituts spécialisés en matière fiscale sont en fonction et des places vacantes ont été publiées en juillet et octobre 2016 (14 en tout). L'allocation spécifique dont bénéficie le substitut spécialisé en matière fiscale n'a pas été revue depuis son introduction en 2001 (recommandation 22).

Au niveau du siège, un cadre de 8 juges répressifs spécialisés en matière fiscale a été créé par la loi du 25 avril 2014 (recommandation 19). Ceux-ci bénéficient du même supplément de traitement que les substituts spécialisés en matière fiscale.

Au niveau de l'instruction, aucun cadre spécialisé n'est prévu, la loi du 25 avril 2014 ayant simplement prévu la possibilité qu'un ou plusieurs juges d'instruction traitent prioritairement des infractions en matière fiscale. Ils ne bénéficient pas d'une allocation spécifique au traitement de dossiers fiscaux (recommandation 21).

4.3 Office central de la lutte contre la délinquance économique et financière

Les recommandations 76 et 77 concernent l'Office central de la lutte contre la délinquance économique et financière (OCDEFO). Elles visent à évaluer les effectifs policiers nécessaires, les augmenter et améliorer leur formation aux délits financiers.

Le gouvernement a opté pour une restructuration de l'organisme. Depuis fin 2015, l'OCDEFO subsiste sous une forme nouvelle et fortement réduite. La majorité de l'organisme est transférée aux arrondissements judiciaires et ses missions ont été revues.

Par cette restructuration, le ministre de la Justice affirme souhaiter, avec le ministre de l'Intérieur, « *une déconcentration avec le maintien d'une capacité d'enquête au niveau central avec des tâches bien définies*[4] ».

Le ministre précise avoir suivi la proposition faite par le comité de direction de la police fédérale, après consultation du Collège des procureurs généraux. Pour le ministre de la Justice, « *la décision de déconcentrer en partie la capacité d'enquête de l'OCDEFO est basée sur les considérations suivantes : d'une part, déconcentrer ce qui peut l'être et conserver au niveau central ce qui doit l'être ; d'autre part, soit simplifier les structures, soit éviter le double emploi et exclure la concurrence entre les services centraux et les directions déconcentrées.*[5] »

Alors que le précédent cadre de la police fédérale (TO2 ter), datant de 2010, prévoyait 70 ETP pour l'OCDEFO, le nouveau cadre[6] (TO3) prévoit deux équipes composées de huit personnes. S'ajoutent à ces équipes un coordinateur chargé de la lutte contre la fraude à la TVA et un coordinateur chargé de la lutte contre la fraude sociale, soit un total de 18 ETP.

En outre, le nombre d'enquêteurs effectivement en fonction est inférieur au nouveau cadre :

Grade	Cadre TO3	Effectifs (31/12/2016)
Commissaires (CP)	2	7
Inspecteurs principaux avec spécialité (INPP Sp)	6	4
Inspecteurs principaux (INPP)	0	1
Inspecteurs (INP)	8	0
Total	**16**	**12**

D'après les informations fournies par la Police fédérale :

- un commissaire et un inspecteur principal sont en attente d'une place par mobilité dans une unité d'arrondissement ;
- deux officiers de liaison auprès de la CTIF (un commissaire et un inspecteur principal avec spécialité) et deux officiers de liaison auprès de l'OCSC sont toujours en fonction, mais leur activité n'est plus prévue dans le TO3 ;
- chaque direction judicaire déconcentrée (PJF) dispose d'enquêteurs spécialisés en criminalité économique et financière (Ecofin), pour un total de 489 ETP au 30/09/2016.[7]

---

[4] Réponse du ministre de la Justice du 23 décembre 2015, à la question écrite n° 645 de madame la députée Vanessa Matz du 4 novembre 2015 à la Chambre des représentants (Bulletin n° B054).

[5] Ibid.

[6] Arrêté royal du 27 octobre 2015 fixant la nouvelle répartition du personnel de la police fédérale.

[7] Ces enquêteurs s'attaquent notamment aux faillites frauduleuses, à la fraude sociale, la fraude fiscale, à la corruption, à la criminalité environnementale ou au blanchiment. Ils offrent en outre leur appui à d'autres services pour certaines enquêtes de patrimoine.

L'administration ajoute que ces chiffres ne reflètent pas toujours la réalité en raison de la flexibilité accordée aux directions : « *Dans la pratique les enquêteurs participent de manière transversale à des enquêtes liées à plusieurs phénomènes ou sont engagés temporairement à plein temps dans un phénomène qui n'est pas celui attribué à leur section.* »

Enfin, 16 fiscalistes sont détachés du SPF Finances à l'OCDEFO. La recommandation 82, visant à permettre aux policiers de se faire assister par des experts externes, est donc réalisée.

La déconcentration de l'OCDEFO a toutefois imposé de revoir les modalités de ces détachements. Ainsi, il est prévu que ces 16 fiscalistes puissent appuyer les arrondissements judiciaires à la demande des directeurs judiciaires des unités déconcentrées de la police judiciaire fédérale (PJF).

En 2015-2016, ces demandes ont conduit à l'affectation de ces fiscalistes, pour huit dossiers, au sein des arrondissements du Limbourg, de Bruxelles, du Brabant wallon et de Flandre orientale.

4.4 Loi « una via »

Le 20 septembre 2012, la Chambre adoptait la loi instaurant le principe « una via » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale. Celle-ci insère à l'article 29 du code d'instruction criminelle un alinéa relatif à la concertation entre les directeurs régionaux du SPF Finances, les procureurs du Roi et éventuellement les autorités policières dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale.

Si la concertation est rendue possible, elle n'est pas obligatoire.

La Cour constitutionnelle a annulé les articles 3, 4 et 14 de cette loi car ceux-ci violaient le principe *non bis in idem*, qui empêche de poursuivre ou punir un justiciable une seconde fois pour une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif[8].

Une task force constituée de représentants des ministres de la Justice et des Finances, ainsi que de leurs administrations respectives a été créée officiellement le 22 avril 2016, mais se réunit depuis avril 2015.

Elle vise principalement à proposer les adaptations nécessaires à la loi du 20 septembre 2012, suite à son annulation partielle. Outre la mise en conformité de la procédure « una via », elle est également chargée « *d'analyser la lutte contre l'évasion fiscale via le recours à des constructions fiscales* ».

[8] Les amendes fiscales et accroissements d'impôt revêtent, selon la Cour constitutionnelle, un caractère répressif prédominant et constituent donc des sanctions pénales. Dès lors, lorsqu'une amende fiscale ou un accroissement d'impôt est devenu définitif, les poursuites pénales ayant pour base les mêmes faits doivent être abandonnées.

La task force s'est réunie huit fois entre avril 2015 et janvier 2017. Les résultats de ces travaux n'ont pas été portés à la connaissance de la Cour.

4.5 Renforcement des prérogatives de l'administration

Les recommandations 8, 9, 38 et 66 visent à renforcer les prérogatives de l'administration dans la lutte contre la fraude fiscale en octroyant à certains agents la qualité d'officier de police judiciaire (recommandations 8 et 66) ou en conférant le pouvoir de perquisition et de saisie à l'administration fiscale (recommandations 9 et 38).

Malgré plusieurs initiatives, ces recommandations ne sont toujours pas mises en œuvre.

Elles ont suscité divers commentaires qui pointent la nécessité de maintenir une séparation des pouvoirs et de trouver un équilibre entre les droits du contribuable et les moyens administratifs et judiciaires nécessaires pour lutter efficacement contre la fraude fiscale.

Ainsi, une partie de la doctrine s'est inquiétée de l'octroi de prérogatives telles que la qualité d'officier de police judiciaire ou le pouvoir de perquisition et de saisie à certains fonctionnaires en arguant que de tels pouvoirs constitueraient « *une violation de la séparation des pouvoirs et une rupture de l'égalité des parties dans la procédure contraire à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme* » [9]. De la même manière, le groupe de travail composé de quatre professeurs (fiscalistes) d'université constitué en 2009 afin de suivre le processus d'actualisation de la charte du contribuable s'est montré « *ouvertement hostile à ce droit de perquisition et a mis en garde contre l'extension des pouvoirs d'investigation des inspecteurs du fisc alors que cette procédure ne revêt, à l'inverse de l'enquête judiciaire, aucun caractère contradictoire* »[10]. Dans la même optique, un expert souligne que « *s'agissant d'une atteinte des plus élevées aux libertés individuelles, il s'entend que le seul impératif d'efficacité ne peut pas présider à l'appréciation de l'opportunité de conférer pareils droits de perquisition et de saisie à une administration fiscale* ».[11]

Ces commentaires démontrent que les projets visant à mettre en œuvre ces recommandations devront faire l'objet d'une analyse approfondie mettant en balance les pouvoirs d'investigation dont dispose déjà l'administration, le respect des droits du contribuable et la nécessité de lutter efficacement contre la fraude fiscale.

4.6 Échange d'informations

Les recommandations 70 à 74 visent à réorganiser, renforcer et faciliter l'échange d'informations au sein du SPF Finances d'une part, et entre les différentes administrations

---

[9] Jacques Malherbe, « Réflexions à la suite de l'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale et du rapport du groupe de travail « Actualisation de la charte du contribuable », in *Les dialogues de la Fiscalité. Anno 2010*, Larcier, 2010, p. 260.

[10] Masset A., « La mise en œuvre dans le domaine pénal des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », R.G.C.F., 2014/1, p. 11.

[11] Ibid.

d'autre part. Ces recommandations touchent à des enjeux majeurs en lien avec l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale.

La Cour des comptes constate que des avancées ont été opérées dans ce domaine.

Ainsi, la loi du 3 août 2012[12] portant dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions crée un cadre légal pour le « datawarehouse » (entrepôt de données), le « datamining » (utilisation de logiciels de données et de recherche) et l'échange de données au sein du SPF Finances et entre le SPF Finances et les autres administrations.

Cependant, la mise en œuvre complète et le développement effectif de ces recommandations demeurent encore inachevés dans la mesure où les arrêtés d'exécution de la loi du 3 décembre 2012 doivent encore être adoptés et où différentes applications informatiques sont en cours de développement (par ex. en matière de dossier unique).

4.7 Collaboration de l'ISI avec l'Office européen de lutte anti-fraude

La recommandation 85 mettait l'accent sur la nécessité, dans les cas de montages frauduleux internationaux, de prévoir une approche coordonnée entre les services fiscaux belges, l'Office européen de lutte anti-fraude (ci-après Olaf) et les services étrangers chargés de la lutte anti-fraude.

L'Olaf est un organe de la Commission européenne doté d'une autonomie budgétaire et administrative destinée à garantir son indépendance opérationnelle. Sa mission générale est de protéger les intérêts financiers de l'Union européenne et de lutter contre la fraude, la corruption ou les fautes commises au sein des institutions européennes ayant des conséquences financières.

Des négociations entre l'Olaf et l'ISI ont été initiées en novembre 2009 afin de conclure un accord de coopération. Cette collaboration nécessitait un cadre juridique de référence propre à chacune des entités pour que les compétences et les procédures soient respectées, sous peine d'invalider irrémédiablement le résultat d'une telle collaboration. En 2011, les fondements juridiques garantissant la régularité d'un échange d'informations en matière de lutte contre la fraude entre les services juridiques de l'OLAF et de l'ISI sont établis. Alors qu'en août 2012, le projet de coopération est quasiment finalisé, les discussions sont unilatéralement interrompues par l'Olaf. L'ISI indique ne pas en connaître les raisons. Néanmoins, en janvier 2014, l'Olaf transmet une nouvelle version du projet à l'ISI. Toute idée de réciprocité dans l'échange d'informations a été retirée de ce nouveau projet de collaboration qui vise dorénavant exclusivement les seuls intérêts financiers de l'Union européenne. L'Olaf a refusé de renégocier ce projet.

Malgré des tentatives de concertation, les négociations entre l'ISI et l'Olaf pour conclure ce protocole de coopération ont échoué. L'ISI regrette qu'une telle source d'informations lui reste inaccessible. Néanmoins, malgré cet échec, elle a mis en place d'autres collaborations,

[12] Publication au Moniteur belge du 24/08/2012, entrée en vigueur le 01/01/2013.

notamment avec l'Union Benelux et via des groupes de travail (collaboration globale fiscale, plus spécifiquement échange de connaissances, de pratiques, d'expériences : Missing trader intercommunity Benelux transactional network analysis (carrousel TVA), fraude dans l'e-commerce, ...).

4.8 Simplification de la législation fiscale

Les recommandations 40, 41, 42 et 43 visent à simplifier la réglementation et les procédures fiscales. La recommandation 40 propose de simplifier le code des impôts sur les revenus, notamment en réduisant les nombreuses exceptions en matière de base imposable, de taux, de déductions et de diminutions. En effet, chacune de ces exceptions demande un contrôle spécifique et un travail supplémentaire aux agents contrôleurs. Ces nombreux contrôles spécifiques les empêchent de se consacrer davantage à la lutte contre la fraude.

Bien que de nombreux intervenants aient souhaité simplifier la législation fiscale au cours des dernières années[13], cette simplification est loin d'être réalisée. Par ailleurs, la sixième réforme de l'État n'a pas contribué à la simplification de la législation fiscale.

Avec la régionalisation de certaines compétences fiscales, la déclaration IPP s'est complexifiée (l'ISoc reste une matière fédérale). Les régions peuvent établir des centimes additionnels régionaux (éventuellement différenciés par tranches d'impôt) sur la base du montant de l'IPP fédéral. Certaines réductions et crédits d'impôts sont dorénavant de la compétence exclusive des régions[14]. Ainsi, le CIR92 contient désormais des dispositions dont le libellé diffère selon la région à laquelle elles s'appliquent. À la suite de cette sixième réforme de l'État, les règles concernant l'imposition des non-résidents se sont également complexifiées (notamment la localisation du non-résident).

Pour illustrer cette complexification pour le contribuable, on peut notamment analyser les déclarations IPP des deux derniers exercices d'imposition.

Pour l'exercice d'imposition 2015, la déclaration d'impôt IPP comptait 772 codes, soit 43 codes de plus que pour l'exercice d'imposition 2014. Pour l'exercice d'imposition 2016, la déclaration d'impôt IPP compte 810 codes, soit 38 codes de plus que pour l'exercice d'imposition 2015.

En ce qui concerne l'ISoc, de nouvelles déductions ont vu le jour, telles que le plan start-up qui met en place un tax shelter pour les entreprises débutantes (art 145[26] CIR92), une exonération d'impôt pour les intérêts de prêts aux entreprises débutantes (art 21, 13° CIR92), une dispense partielle de versement de précompte professionnel (275[10] CIR92) et une déduction pour investissements majorée pour les investissements dans le secteur numérique.

---

[13] Voir notamment le Plan de management intégré 2012-2017 du SPF Finances, le « Plan d'action pour lutter contre la fraude fiscale » du ministre des Finances (décembre 2015) et l'accord de gouvernement fédéral du 9 octobre 2014.

[14] Voir art 5/5, § 4, de la loi spéciale de financement.

On peut également citer l'introduction d'une nouvelle mesure anti-abus[15] en 2012 via l'article 344, § 1er, du CIR 1992 et l'article 18, § 2, du code des droits d'enregistrement[16]. Cette mesure est entrée en application à partir de l'exercice d'imposition 2013. Son interprétation a fait l'objet de nombreux commentaires, notamment sur l'insécurité juridique qu'elle a provoquée. La Cour constitutionnelle a été saisie de deux recours en annulation. L'administration a tenté, par la voie de circulaires, de clarifier les modalités d'application des nouvelles dispositions (notamment listes « black » et « white » des opérations en droits de succession)[17]. Néanmoins, selon les fiscalistes, l'application de la clause générale anti-abus reste difficile et entachée d'insécurité juridique. La recommandation 31 indiquait pourtant que cette clause générale anti-abus ne devait pas créer d'insécurité juridique.

[15] Les anciennes mesures avaient été jugées inefficaces par la commission d'enquête parlementaire.

[16] Article introduit par l'article 167 de la loi- programme du 29 mars 2012.

[17] Circulaire du 19 juillet 2012, n° 8/2012, *M.B.*, 25 juillet 2012, p. 2 et 4, remplacée par une circulaire du 10 avril 2013, n° 5/2013. Les listes susmentionnées ont disparu dans la nouvelle circulaire.

ANNEXE 1 Recommandations de la commission d'enquête parlementaire grands dossiers de fraude fiscale - statut de mise en œuvre

Recommandations non reprises dans l'analyse

							nombre
Compétence de la Chambre	6	94	95	102	103	107	6
Rapportage à la Commission	106	108					2
							8

2011

					nombre
Pas encore d'application / statut non constaté	*2*	*35*	53	*93*	*4*

Statut de mise en œuvre

1 Non réalisées	20	24	26	28	29	31	32	37	38	40	41	42	43	44	45	47	49	50	51	52	*20*
	55	57	59	61	63	64	66	67	69	75	80	84	91	96	97	98	99				*17*
																					37

2 En cours de réalisation/ partiellement réalisées	3	4	7	8	9	12	13	14	17	18	19	21	22	23	25	27	30	33	34	36	*20*
	46	54	62	65	68	70	71	72	73	74	78	79	81	82	85	101	104				*17*
																					37

3 Réalisées	1	5	10	11	15	16	39	48	56	58	60	76	77	83	86	87	88	89	90	92	*20*
	100	105																			*2*
																					22

2016

			nombre
Statut non constaté	2	80	***2***

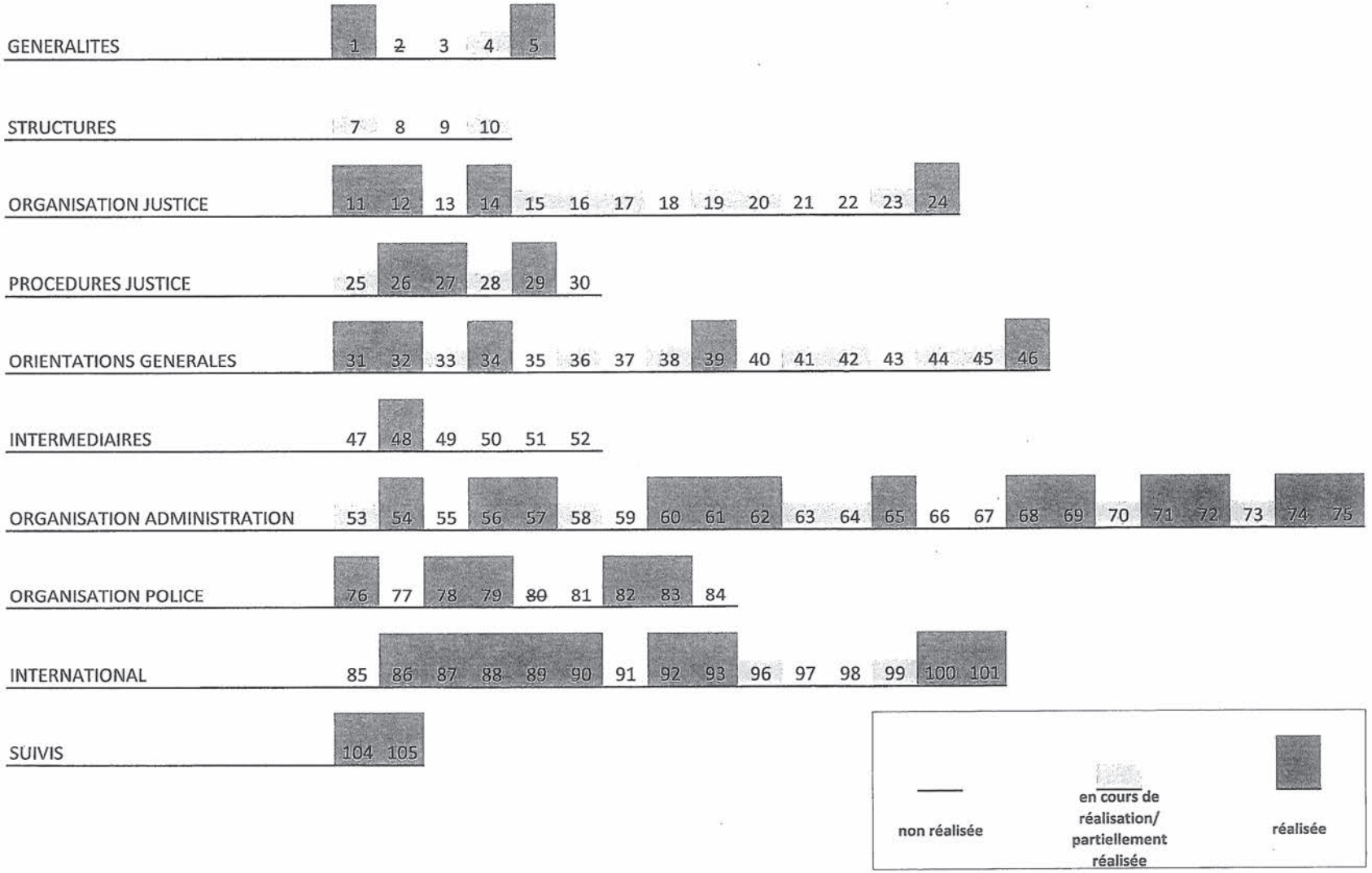
Statut de mise en œuvre

1 Non réalisées	3	8	9	13	18	21	22	30	35	37	40	43	47	49	50	51	52	55	59	66	*20*
	67	77	81	84	85	91	97	98													*8*
																					28

2 En cours de réalisation/ partiellement réalisées	4	7	10	15	16	17	19	20	23	25	28	33	36	38	41	42	44	45	53	58	*20*
	63	64	70	73	96	99															*6*
																					26

3 Réalisées	1	5	11	12	14	24	26	27	29	31	32	34	39	46	48	54	56	57	60	61	*20*
	62	65	68	69	71	72	74	75	76	78	79	82	83	86	87	88	89	90	92	93	*20*
	100	101	104	105																	*4*
																					44

ANNEXE 2 Recommandations de la commission d'enquête parlementaire grands dossiers de fraude fiscale - Vue d'ensemble 2016



Rapport d'analyse de la Cour des Comptes

Partie 2

Tableau de suivi des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
GENERALITES	
Rôle du gouvernement	
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.	Recommandation réalisée Le plan national de sécurité 2016-2019 contient des priorités en matière de lutte contre la fraude fiscale. Il traduit les orientations prises dans la note-cadre de sécurité intégrale 2016-2019 (« Fraude à la TVA » et « Fraude à l'impôt sur le revenu par la voie de l'économie numérique »).
Injonction positive	
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.	La Cour des comptes ne se prononce pas sur cette recommandation, laquelle relève de l'opportunité et de la responsabilité ministérielle. Le Ministre de la Justice n'a pas usé de ce droit en matière fiscale.
Charte du contribuable	
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.	Recommandation non réalisée Un groupe de travail « "Actualisation de la charte du contribuable » composé de quatre professeurs d'université a été créé par le secrétaire d'État B~~ernard~~ Clerfayt en 2009. Le groupe de travail a remis un rapport le 10 septembre 2009.[1] Ce rapport formule différentes propositions dont : instauration du principe « una via », réexamen complet de la réforme de la procédure pénale (la loi Franchimont), assouplissement des règles en matière d'enquêtes en banque dans la procédure administrative, etc. [2] Par la suite, la charte des contribuables a été modifiée par l'article 2 de la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « una via » (voir recommandation 7). Contrairement à ce qui était recommandé, aucune autre adaptation n'a été apportée à la charte du contribuable.

[1] Question parlementaire no 4199 de M. Gilkinet du 17 mai 2011, Compte rendu analytique, Commission des finances et du budget de la Chambre, CRIV 53 Com 232, pp. 23-26.
[2] Question parlementaire n° 4199 de M. Gilkinet du 17 mai 2011, Compte rendu analytique, Commission des finances et du budget de la Chambre, CRIV 53 Com 232, pp. 23-26.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	La charte du contribuable doit encore être actualisée et adaptée au contexte européen et international, par exemple en ce qui concerne le droit de visite.[3] La charte du contribuable pourra être revue dans le cadre des travaux de la task force Justice-Finances instituée par le Conseil des ministres du 22/04/2016 en vue de lutter contre la fraude fiscale et d'optimiser la procédure « *una via* ».
4. Assurer une collaboration plus étroite entre la justice et le fisc en respectant l'indépendance des deux services.	Recommandation en cours de réalisation Il est renvoyé au point 4.2 du rapport.
Contrôles sectoriels	
5. Intensifier les opérations de contrôles sectorielles et thématiques, en association avec une éventuelle possibilité de régularisation préalable.	La recommandation a été réalisée. L'administration fiscale a sensiblement intensifié les contrôles sectoriels et thématiques depuis 2009. La Cour des comptes a notamment pu le constater dans le cadre de ses audits « Actions de contrôle à l'IPP » (janvier 2015) et « Taxation par signes et indices » (novembre 2016). L'organisation du contrôle fiscal était morcelée auparavant entre plusieurs services centraux de l'Administration générale de la fiscalité, ce qui entravait souvent la coordination et la vue d'ensemble. C'est la raison pour laquelle il a été décidé de regrouper toutes les activités liées à l'organisation du contrôle fiscal au sein de l'Administration générale de la fiscalité, initialement au sein du groupe Organisation, Coordination et Supervision (GOCS), qui a été intégré depuis avril 2012 au service Tax Audit & Compliance Management (TACM). Tous les agents qui effectuaient auparavant des tâches similaires pour différentes catégories d'impôts collaborent au sein du service TACM au pilotage du contrôle fiscal suivant des procédures uniformes qui sont affinées en permanence. Les administrations fiscales entament chaque année des dizaines d'actions de contrôle sectorielles et thématiques. Afin d'améliorer le respect de la législation, plusieurs actions de contrôle du programme de contrôle sont annoncées chaque année de manière proactive et le SPF Finances investit dans des actions de CRM axées sur la prévention des risques. L'objectif est d'inciter les contribuables à respecter correctement leur obligation de déclaration et de les encourager à régulariser spontanément leur situation.
STRUCTURES	

[3] Chambre des représentants, Échanges de vues sur la mise en œuvre des recommandations de la commission d'enquête sur les grands dossiers de fraude fiscale et le plan en 15 points de lutte contre la fraude fiscale, avec les représentants de la Cour des comptes et la secrétaire d'État à la Lutte contre la pauvreté, à l'Égalité des chances, aux Personnes handicapées, à la Lutte contre la fraude fiscale et à la Politique scientifique, Doc 54.1004/001, p. 75.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
Comité F	
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.	Cette recommandation relève de la compétence de la Chambre et n'a pas fait l'objet d'une analyse approfondie. On peut cependant noter les informations suivantes : Plusieurs propositions de lois visant, en autres, à instituer un comité F ont été déposées à la chambre depuis 2009. Aucune de ces propositions n'a été adoptée. Actuellement, aucun accord n'est intervenu à propos de la constitution d'un comité F au sein du Conseil des Ministres. Par contre, la secrétaire d'État compétente~~leurs~~ s'est concertée avec le ministre des Finances sur l'installation d'un « organe de concertation sur les contrôles fiscaux » qui se focaliserait notamment sur : • l'optimisation de l'exécution des choix politiques fondamentaux, • l'application uniforme et équitable de la législation fiscale, • le traitement des plaintes des citoyens[4].
Règle «*Una Via*»	
7. Mettre en œuvre une règle «Una Via».	La recommandation a été réalisée en partie. En vertu du principe *non bis in idem*, les infractions aux lois fiscales doivent être sanctionnées via une seule voie : soit administrative, soit judiciaire. L'objectif est de réserver la voie administrative à la fraude fiscale à petite échelle et, pour la fraude fiscale à grande échelle, d'organiser une concertation entre le fisc, la police et la justice quant à la manière dont il convient de traiter le dossier. Cette recommandation a été réalisée par la loi du 20 septembre 2012, qui a instauré le principe *una via*. Cependant, cette loi a été en partie annulée par l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 3 avril 2014. À ce jour, aucune législation réparatrice n'a encore été promulguée. D'après la cellule stratégique du ministre des Finances, celle-ci est en cours de préparation au sein de la taskforce Finances-Justice. Quant au délai d'entrée en vigueur de cette législation, la cellule stratégique fait savoir que les principes *una via* et *non bis in idem* représentent

[4] Chambre des représentants, Échanges de vues sur la mise en œuvre des recommandations de la commission d'enquête sur les grands dossiers de fraude fiscale et le plan en 15 points de lutte contre la fraude fiscale, avec les représentants de la Cour des comptes et la secrétaire d'État à la Lutte contre la pauvreté, à l'Égalité des chances, aux Personnes handicapées, à la Lutte contre la fraude fiscale et à la Politique scientifique, Doc 54.1004/001, p. 25.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	une matière compliquée, qui implique de tenir compte de différents aspects, comme les services publics différents, la législation nationale, les traités internationaux et la jurisprudence des juridictions internationales. En outre, cette jurisprudence est encore en pleine évolution. Par conséquent, la cellule stratégique ne peut donner pour le moment aucune indication quant au délai d'entrée en vigueur de la législation réparatrice.
Octroi de la qualité d'officier de police judiciaire	
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.	Recommandation non réalisée. Aucune cellule spécifique compétente en matière de grande fraude fiscale dont les membres sont habilités à poser des actes en qualité d'officier de police judiciaire (OPJ) n'a été créée au sein du SPF Finances. Une proposition de loi visant, entre autres, à octroyer à certains fonctionnaires le statut d'officier de police judiciaire n'a pas abouti[5]. La Cour relève toutefois que les fonctionnaires des administrations fiscales mis à la disposition soit du procureur du Roi et de l'auditeur du travail, soit de la police fédérale (les fonctionnaires détachés auprès de l'OCDEFO) ont déjà la qualité d'officier de police judiciaire. Le plan d'action pour lutter contre la fraude fiscale de décembre 2015 prévoit que « *le ministre des Finances étudiera la possibilité de revêtir des fonctionnaires de l'AG ISI de la qualité d'officier de la police judiciaire pour les dossiers de fraude grave et/ou organisée apportés par les fonctionnaires d'AG ISI et par le ministère public (tant en vertu de l'article 29, 2e alinéa C. i. crim. existant qu'en vertu du nouvel article 29, 3e alinéa, C. i. crim.). Ils pourront poser rapidement et efficacement les actes d'instruction nécessaires, sous la direction et le contrôle d'un magistrat* ».
Perquisition	
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.	Recommandation non réalisée. La Cour des comptes souligne que l'administration fiscale dispose d'un droit de visite fiscal. Celui-ci permet au fisc d'accéder aux locaux du contribuable moyennant certaines conditions.[6] La portée exacte de ce droit de visite a fait l'objet d'une question posée récemment à la Cour constitutionnelle. Sa réponse devrait permettre de préciser

[5] Proposition de loi instaurant la règle una via dans les affaires pénales fiscales et instituant un auditorat fiscal et un comité F (19 novembre 2010 – déposée par D. Van der Maelen et consorts) (Doc. parl., Chambre, doc. n° 53-0630/001, p. 10).
[6] Voir art. 319 CIR 92 et 63 du code TVA, Voir également Christophe Franssen, « Les limites du droit de visite du fisc », Bulletin juridique et social, 569, septembre 2016, p.12.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	les limites de ce droit de visite et notamment de déterminer dans quelle mesure celui-ci se rapproche de la perquisition.[7] En ce qui concerne la question des saisies, il n'existe pas de possibilité effective de saisie pour l'administration fiscale. Une modification substantielle de l'article 52bis du Code TVA est en cours d'élaboration afin de rendre la possibilité de saisie effective en matière de TVA. Il n'y a pas actuellement d'introduction d'un article similaire pour la fiscalité directe (voir recommandation 38). La Cour observe que le groupe de travail composé de quatre professeurs (fiscalistes) d'université constitué en 2009 afin de suivre le processus d'actualisation de la charte du contribuable s'est déclaré (voir recommandation 3), « *ouvertement hostile à ce droit de perquisition et a mis en garde contre l'extension des pouvoirs d'investigation des inspecteurs du fisc alors que cette procédure ne revêt, à l'inverse de l'enquête judiciaire, aucun caractère contradictoire* »[8].
Fonctionnaires de l'administration fiscale en tant qu'experts lors d'instructions pénales	
10. Prévoir un nombre suffisant d'assistants fiscaux ayant la qualité d'officier de police judiciaire qui puissent être directement attachés comme experts au parquet ou à un juge d'instruction (et non délégués) en vue de leur donner un statut permanent.	Recommandation en cours de réalisation Par décision du conclave budgétaire d'avril 2016, le cadre des assistants fiscaux à disposition de la justice est passé de 18 à 33. Actuellement, 12 agent du SPF Finances sont effectivement détachés auprès des parquets. La procédure pour remplir le cadre est en cours.
ORGANISATION JUSTICE	
Organisation générale du traitement pénal de la fraude fiscale	
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.	Recommandation réalisée La note-cadre de sécurité intégrale (2016-2019) des ministres de la Justice et de l'Intérieur à destination, notamment, des procureurs généraux, mentionne la lutte contre la fraude fiscale.
12. Fixer des priorités au niveau des parquets.	Recommandation réalisée

[7] Question préjudicielle posée par le Tribunal de première instance de Flandre orientale, jugement du 27 juin 2016 en cause de la SA « Dranken Van Eetvelde », de la SPRL « Drankgigant » et de la SPRL « Bokslaar » contre l'Etat belge, Affaire inscrite sous le n°6503 du rôle de la Cour constitutionnelle.
[8] Masset, A., « La mise en œuvre dans le domaine pénal des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », R.G.C.F., 2014/1, p. 11.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	D'après son rapport annuel publié en 2016, le Collège des procureurs généraux a fait de la lutte contre la fraude l'une de ses cinq priorités.
13. Créer un service au niveau du ressort de la Cour d'appel, appelé «auditorat fiscal» et regroupant les magistrats spécialisés du parquet.	Recommandation non réalisée Un auditorat fiscal, tel qu'envisagé par la commission d'enquête (parquet séparé, constitué de fiscalistes et s'attachant exclusivement aux dossiers de fraude fiscale) n'a pas été créé. Toutefois, il existe des sections fiscales au sein des parquets et le procureur général de Bruxelles a créé un pool « eco-fin-fisc-env ».
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.	Recommandation réalisée Le cadre des magistrats du parquet a été élargi par la loi du 31 décembre 2012 portant des dispositions diverses en matière de justice. Le nombre de secrétaires de parquet a été augmenté de cinq (soit un par ressort) par un arrêté royal du 25 mars 2014. Ces places ont été attribuées durant l'année 2015.
15. Gérer de manière uniforme le flux de dossiers, lutter contre l'arriéré, inventoriser, utiliser, le temps nécessaire, la méthode LIFO (*Last In, First Out)* dans la gestion des dossiers.	Recommandation partiellement réalisée Les rapports des ministres ne donnent pas d'information quant à la réalisation de cette recommandation. La Cour constate cependant que le Collège des Procureurs généraux a pris une circulaire le 18 mai 2010 donnant des instructions pour résorber l'arriéré.
16. Assurer le suivi effectif et le traitement des dossiers dans les temps.	Recommandation en cours de réalisation Une réforme globale de la procédure pénale est en cours. À cet effet, une commission ad hoc a été créée par un arrêté ministériel du 30 octobre 2015. Certaines modifications ponctuelles ont été introduites dans la loi du 5 février 2016 modifiant le droit pénal et la procédure pénale et portant des dispositions diverses en matière de justice (« Pot-pourri II »).
17. Généraliser les applications informatiques pour numériser les dossiers judiciaires ainsi que la mise en place d'un cadre légal nécessaire à cet effet.	Recommandation en cours de réalisation Plusieurs projets d'informatisation sont en cours (dépôt de conclusions, envoi de courriers recommandés, création d'une base de données reprenant les jugements et arrêtes). L'informatisation du dossier en tant que tel est prévue pour la période 2017-2020.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
Effectif des magistrats	
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.	Recommandation non réalisée Bien que des moyens complémentaires aient été dégagés lors de la législature précédente et lors du conclave budgétaire d'avril 2016 (le cadre des substituts fiscaux a été augmenté de 15), la Cour des comptes n'a pas connaissance d'une évaluation réalisée par le Collège des procureurs généraux.
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.	Recommandation en cours de réalisation Au niveau du parquet, le cadre des substituts du procureur du Roi spécialisés en matière fiscale dans les tribunaux de première instance a été élargi par deux fois, passant de 16 à 30 entre 2012 et 2016. Actuellement, 17 agents sont en fonction. Six places vacantes ont été déclarées au Moniteur du 22 juillet et huit places supplémentaires au Moniteur du 19 octobre 2016. Au niveau du siège, la loi du 25 avril 2014 portant des dispositions diverses en matière de justice a créé la fonction de juge répressif spécialisé en matière fiscale au niveau des tribunaux de première instance. Un cadre de huit juges est prévu et rempli actuellement à 75%. Pour les juges d'instruction, aucun cadre spécialisé n'est prévu, la loi du 25 avril 2014 a simplement prévu la possibilité qu'un ou plusieurs juges d'instruction traitent prioritairement des infractions en matière fiscale. Les magistrats sont appuyés par des référendaires, juristes et secrétaires de parquets.
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.	Recommandation en cours de réalisation L'article 122 de la loi-programme du 1er juillet 2016 augmente le cadre des substituts du procureur du Roi spécialisés en matière fiscale de 5 à 10 auprès du tribunal de première instance de Bruxelles. Dans les autres tribunaux de première instance, ce nombre passe de 4 à 5. Il y a actuellement 14 substituts désignés. Les procédures pour désigner des substituts supplémentaires sont en cours. Il est renvoyé au point 4.2 du rapport.
Spécialisation fiscale des magistrats	

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
21. Instaurer la fonction de juge d'instruction spécialisé en matière fiscale et revaloriser son statut financier.	Recommandation non réalisée La fonction de juge d'instruction spécialisé en matière fiscale n'a pas été instaurée. La loi du 25 avril 2014 portant des disposition diverses en matière de justice a simplement prévu la possibilité qu'un ou plusieurs juges d'instruction traitent prioritairement des infractions en matière fiscale. Ils ne bénéficient pas d'une allocation spécifique pour le traitement de dossiers fiscaux.
22. Revaloriser le statut du substitut fiscal.	Recommandation non réalisée Le statut financier du substitut fiscal n'a pas été valorisé. Le supplément de traitement dont il bénéficie, conformément à l'article 357, § 1er, 4° du Code judiciaire n'a pas fait l'objet d'une augmentation depuis sa création en 2001.
23. Prévoir un cadre du personnel spécialisé et bien formé pour la justice.	Recommandation en cours de réalisation Des formations fiscales et à la lutte contre la blanchiment sont organisées par l'Institut de formation judiciaire.
Intégration verticale des parquets	
24. Inviter les parquets à s'inspirer de l'exemple du parquet d'Anvers pour intégrer verticalement leurs services.	Recommandation réalisée La possibilité d'intégration verticale existe depuis la loi du 12 avril 2004 portant intégration verticale du ministère public. Les parquets peuvent intégrer verticalement leurs services. À titre d'exemple, le parquet général de Bruxelles a créé un pool « eco-fin-fisc-env » permettant une gestion intégrée de ce type de dossiers.
PROCEDURES JUSTICE	
Instruction	
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.	Recommandation en cours de réalisation La modification des procédures de saisine du juge d'instruction fait partie de la réforme globale de la procédure pénale en cours.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	La loi du 5 février 2016 modifiant le droit pénal et la procédure pénale et portant des dispositions diverses en matière de justice a déjà étendu la mini-instruction pour la quasi-totalité des actes d'instruction. Ainsi, moins d'instructions doivent être ouvertes.
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.	Recommandation réalisée Les articles 3 à 17 de la loi du 25 décembre 2016 modifiant le statut juridique des détenus et la surveillance des prisons et portant des dispositions diverses en matière de justice (pot-pourri IV), contiennent des dispositions relatives à l'anonymisation des policiers chargés d'enquêter sur la criminalité grave et organisée. Ces règles s'appliquent aux membres du personnel opérationnel, administratif et logistique. La loi garantit l'anonymat complet de chacun d'eux, y compris la protection visuelle et auditive en cas de contacts avec des suspects.
Mini-instruction	
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.	Recommandation réalisée L'article 63 de la loi du 5 février 2016 modifiant le droit pénal et la procédure pénale et portant des dispositions diverses en matière de justice (« pot-pourri II ») permet au procureur du Roi de requérir du juge d'instruction une perquisition, sans qu'une instruction soit ouverte.
Loi Franchimont	
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	Recommandation en cours de réalisation La loi du 14 janvier 2013 portant des dispositions légales et autres en matière de justice suspend la prescription durant les devoirs complémentaires (Conseil supérieur de la Justice, *Rapport d'enquête particulière sur la gestion et le suivi des dossiers en matière de délinquance économique et financière,* 22 juin 2016, p. 44). Deux commissions ont été mises en place par arrêté ministériel du 30 octobre 2015, l'une chargée de la réforme du code pénal, l'autre de la procédure pénale. Les premiers résultats de ces commissions sont visibles dans la loi du 5 février 2016 modifiant le droit pénal et la procédure pénale et portant des dispositions diverses en matière de justice (« pot-pourri II »). Les travaux se poursuivent.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
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.	Recommandation réalisée Une évaluation de la loi Franchimont a été réalisée par l'université de Gand : TRAEST PH, VERMEULEN G, DE BONDT W., (2015), *Scenario's voor een nieuwe Belgische strafprocedure : een praktijkgericht knelpuntenonderzoek*, Anvers : Maklu.
Principe de droit «le criminel tient le civil en état»	
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.	Recommandation non réalisée Les rapports des ministres ne mentionnent pas l'existence d'une telle évaluation.
ORIENTATIONS GENERALES	
Politique de lutte contre la fraude fiscale	
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	Recommandation réalisée L'article 167 de la loi-programme du 29 mars 2012 a introduit une nouvelle mesure anti-abus via l'article 344 CIR92. Cette mesure est entrée en application à partir de l'exercice d'imposition 2013.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
reconnaissant l'abus de droit en matière fiscale (art. 344 CIR92), sans que cette clause ne crée d'insécurité juridique.	L'interprétation de cette mesure a fait l'objet de nombreux commentaires, notamment sur l'insécurité juridique qu'elle a provoquée. La Cour constitutionnelle a été saisie de deux recours en annulation. L'administration a essayé, par la voie de circulaires, de clarifier les modalités d"application de cette disposition (notamment black et white listes des opérations en droits de succession[9]). Néanmoins, selon les fiscalistes, son application reste difficile et entachée d'insécurité juridique.
32. Faciliter l'application de notre disposition anti-abus à la lumière de la pratique de pays voisins.	Recommandation réalisée Le rapport de la Cour des comptes de 2011 mentionne que la Commission a elle-même classé cette recommandation comme étant de la compétence du gouvernement.
33. Réévaluer le protocole interdépartemental de lutte contre les mécanismes de fraude fiscale complexes et internationaux, approuvé par le gouvernement en septembre 2006, pour éviter tout vice juridique pouvant donner lieu à des problèmes de procédure pénale ou de recours fiscal.	Recommandation en cours de réalisation Cette recommandation a été confiée à la Task-force multidisciplinaire Justice-Finances créée par le conseil des ministres du 22/04/2016 afin « d'analyser la lutte contre l'évasion fiscale via le recours à des constructions fiscales », ainsi que d'« optimiser la procédure Una Via en vue d'une approche efficace. »
Secret bancaire fiscal	
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	Recommandation réalisée. Le texte de l'art. 322 CIR92 a été modifié en 2011[10] pour prévoir la création d'un point de contact central (PCC) tenu par la Banque Nationale de Belgique. Lorsque l'administration dispose d'un ou plusieurs indices de fraude fiscale concernant un contribuable, elle[11] peut demander au PCC les données disponibles[12] relatives à ce contribuable. L'article 333 du C.I.R. a également été modifié en ce que l'administration doit informer le contribuable de l'indice ou des indices de fraude fiscale qui justifient une demande de renseignements auprès d'un établissement financier. Un arrêté royal du 17 juillet 2013[13] règle les modalités d'exécution et met sur pied le PCC.

[9] Circulaire du 19 juillet 2012, n° 8/2012, *M.B.*, 25 juillet 2012, p. 2 et 4 remplacée par une circulaire du 10 avril 2013, n° 5/2013.

[10] Loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses et loi du 7 novembre 2011 portant des dispositions fiscales et diverses.

[11] Cette possibilité n'est ouverte qu'aux fonctionnaires disposant du titre de conseiller au moins et désignés à cet effet par le ministre des Finances (article 322, §3 du CIR92).

[12] Tout établissement de banque, de change, de crédit et d'épargne est tenu de communiquer les données suivantes au un point de contact central : l'identité des clients et les numéros de leurs comptes et contrats (article 322, §3 du CIR92) .

[13] AR du 17 juillet 2013 relatif au fonctionnement du point de contact central visé à l'article 322, §3 du CIR92.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
contribuable qu'on lève l'obligation de discrétion).	La loi-programme du 1er juillet 2016 étend à différentes administrations (administration en charge de la TVA , administration générale des douanes et accises, perception des droits d'enregistrement, etc.) la possibilité de demander les données détenues par le PCC, en cas de fraude et moyennant certaines conditions, Le ministre de la Justice indique qu'il travaille actuellement à la conception d'un projet de loi qui règle les questions pratiques liées à l'élargissement du recours au PCC. L'article 46 quater du code d'instruction criminelle prévoyait déjà la possibilité pour le procureur du roi de requérir auprès des banques des informations relatives à un client en cas d'indices sérieux d'infractions pouvant donner lieu à une peine d'emprisonnement correctionnel principal d'un an ou à une peine plus lourde. L'article a été complété par la loi du 01/07/2016 qui donne la possibilité au procureur du roi de demander des informations au PCC, ce qui facilite grandement son travail (auparavant, le procureur, ne sachant pas au sein de quelle banque le contrevenant possédait un compte, devait introduire une demande auprès de chaque établissement bancaire).
Délais de prescription	
35. Évaluer dans les 5 ans si l'allongement des délais de prescription à 7 ans suffit pour tenir compte des problèmes rencontrés.	Recommandation non réalisée. Selon les informations qui ont été communiquées par le ministre des Finances, aucune évaluation n'a été réalisée.
Règlement amiable	
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.	La recommandation a été réalisée en partie. La possibilité de conclure un règlement amiable en matière fiscale a été prévue dans les lois des 14 avril et 11 juillet 2011 au sujet de la transaction élargie. Ces lois ont modifié l'article 216bis du code d'instruction criminelle. L'intention initiale de la commission d'enquête, à savoir lancer une transaction administrative, n'a, certes, pas été entièrement suivie, puisque ce n'est pas l'administration qui conclut la transaction, mais le procureur du Roi qui prononce l'extinction de l'action publique une fois que le contribuable a versé la totalité des impôts dus. L'administration dispose d'un droit de veto en la matière. En 2016, la Cour constitutionnelle a toutefois estimé que l'article 216bis porte violation des articles 10 et 11 de la Constitution, parce qu'il habilite le ministère public à mettre fin à l'action publique via une transaction, sans qu'il n'existe de contrôle judiciaire véritable. Aucune législation réparatrice n'a encore été promulguée. Cette tâche relève de la compétence du ministre de la Justice.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	Un état de la situation a été demandé au ministre de la Justice en décembre 2016, lequel a répondu que la proposition de loi était finalisée et examinée au sein du groupe de travail inter-cabinets.
37. Consigner, à partir d'un certain montant, les actes posés par l'administration en termes 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.	La recommandation n'a pas été réalisée. Puisqu'il ne s'agit pas d'un véritable règlement amiable administratif, l'administration fiscale n'a pas de vue sur les règlements amiables conclus. En outre, les parquets n'informent pas systématiquement les directions régionales des règlements amiables conclus. Par conséquent, l'élaboration d'une liste correcte des règlements amiables requiert impérativement la collaboration des parquets. Les fonctionnaires fiscaux qui se prononçaient sur les propositions de règlement amiable formulées par les parquets devaient en faire rapport au Comité anti-fraude (CAF). Cependant, la pratique a montré que la notion de règlement amiable et la procédure n'étaient pas interprétées et suivies de la même manière dans tous les services. Par ailleurs, l'instruction commune, qui imposait effectivement un rapportage à ce sujet, n'a été promulguée qu'en septembre 2014 (plus de trois ans après la loi). Il a donc été signalé à la Cour des comptes qu'il était impossible de faire dresser une liste complète des transactions par le CAF. Les ministres des Finances et de la Justice demanderaient à présent à leurs agents/parquets d'inventorier tous les règlements amiables connus jusqu'à présent. La cellule stratégique du ministre des Finances signale d'emblée que seul le ministère public dispose des données correctes à ce sujet et estime que l'élaboration d'un registre relève de la compétence exclusive du ministre de la Justice. Dans sa réponse à l'état des lieux, le ministre de la Justice précise qu'il demande à présent aux parquets d'inventorier tous les règlements amiables connus jusque maintenant. Il sera demandé au collège des procureurs généraux de faire rapport chaque année au ministre de la Justice sur la base des directives d'enregistrement de la circulaire concernée. Le ministre transmettra ensuite les données à la Cour des comptes.
Flagrance fiscale	
38. Adapter la disposition 52bis 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.	La recommandation est partiellement en cours d'exécution. L'article 52bis du code de la TVA n'a été adapté que sur la forme en 2014, pour tenir compte de la nouvelle dénomination de l'administration. En outre, l'instruction AAF 3/2007 du 15 février 2007 (saisie administrative en matière de TVA) n'a toujours pas été remplacée. Comme le rapport de suivi du ministère des Finances ne contenait que la mention sommaire « en cours d'exécution » pour cette recommandation, des informations complémentaires ont été demandées au SPF Finances et à la cellule stratégique.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	La cellule stratégique du ministre a répondu qu'une adaptation du contenu de l'article 52bis du code de la TVA était en cours d'élaboration et que la rédaction d'un article similaire pour les contributions directes n'avait pas encore été entamée. Par conséquent, il n'est pas encore possible d'estimer le délai de réalisation de cette recommandation dans son ensemble.
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).	La recommandation a été réalisée. La recommandation a été réalisée par l'article 176 de l'AR/CIR92 et par le nouvel article 340 du CIR92. À la suite de la modification de l'article 340 du CIR92, un procès-verbal en matière de contributions directes possède la même force probante qu'un procès-verbal en matière de TVA : il a force probante jusqu'à preuve du contraire. Le procès-verbal tient ainsi lieu de preuve de l'exactitude et de la véracité des informations qu'il contient tant que le contribuable n'a pas démontré que celles-ci ne sont pas correctes ou vraies.
Simplification de la législation	
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.	Recommandation non réalisée Il faut constater ces dernières années une complexification accrue de la législation fiscale. De plus, on peut affirmer que la fiscalité en matière d'IPP risque encore de se compliquer davantage les prochaines années, en raison de la sixième réforme de l'État (citons par exemple l'autonomie fiscale des régions en matière de réductions et de crédits d'impôt). À la suite à cette 6ème réforme, les règles concernant l'imposition des non-résidents se sont également complexifiées (notamment localisation du non-résident). En ce qui concerne l'ISOC (compétence restée fédérale), on remarque également un accroissement du nombre de nouvelles déductions. Cette recommandation demande un travail législatif de grande envergure.
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.	Recommandation en cours de réalisation Les deux législations (fiscale et ONSS) connaissent leurs propres principes, règles et exceptions, ce qui complique inutilement l'organisation juridique de la politique salariale et ne favorise pas la lutte contre la fraude fiscale et sociale. Á titre d'exemple, on peut citer la définition de l'ATN sur les voitures de sociétés.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	Néanmoins, on remarque qu'il y a eu des alignements entre les deux législations pour les formes alternatives de rémunération comme les chèques-repas, sport/culture et écochèques (art 38 §1er 25° et art 38/1). L'Accord de gouvernement[14] prévoit notamment que : - la lutte contre les faux indépendants sera poursuivie et, au besoin, intensifiée » ; - la notion de rémunération est harmonisée au maximum sur les plans de la fiscalité, de la sécurité sociale et du droit du travail, sans que la fiscalité et parafiscalité globale n'augmente. Cette recommandation demande des initiatives législatives.
Harmonisation des règles de procédure fiscale	
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.).	Recommandation en cours de réalisation Dans les mesures présentées par le ministre, il est indiqué que l'accès au point de contrôle central de la BNB sera étendu aux autres administrations fiscales (TVA, douane et droits d'enregistrement et de succession). L'accès au PCPC de la BBN est effectivement accessible pour les contrôles TVA et pour les services « droits d'enregistrement » depuis juillet 2016 (MB 04/07/216). Il faut noter que l'autonomie fiscale accrue des régions à la suite de la sixième réforme de l'État risque de compliquer cette harmonisation. En effet, lorsqu'une région a repris le service d'un impôt régional, elle est seule compétente pour fixer la procédure fiscale relative à cet impôt. Tel est le cas par exemple pour les droits de succession en Région flamande ou la taxe de circulation en Région wallonne. On constate d'ailleurs que les articles du CIR 92 consacrés aux pouvoirs d'investigation et de contrôle contiennent des dispositions fiscales régionales spécifiques. Cette recommandation demande des initiatives législatives.
Sanctions fiscales administratives	
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	La recommandation n'a pas été réalisée. Dans un arrêt de la Cour constitutionnelle, l'article 444 du CIR relatif aux accroissements d'impôts en matière d'impôts sur les revenus a été jugé discriminatoire pour ce qui est des accroissements à caractère pénal. Dans le cadre de ces accroissements d'impôts à caractère pénal, le juge ne peut pas accorder de sursis alors qu'il le peut pour les sanctions pénales ordinaires. Le ministre des Finances indique dès lors dans son rapport de suivi qu'il convient de procéder à une intégration complète des sanctions administratives et pénales. Il estime que cette tâche relève de la compétence de la task force Justice-Finances.

[14] Accord de gouvernement Michel, 9 octobre 2014, p.56

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
1667/001) pourraient sur ce point être une source d'inspiration.	La Cour des comptes a demandé l'état d'avancement à la cellule stratégique, qui a répondu que des notes de travail avaient été rédigées, mais qu'il s'agissait encore de documents internes pour le moment.
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.	Recommandation en cours de réalisation Dans son rapport, le ministre de la Justice indique que cette recommandation est traitée par la Task-Force Justice-Finances, dans le cadre du développement de la loi Una Via. Il est renvoyé au point 4.4 du rapport. Dans sa note de politique générale pour 2017, le ministre des Finances fait référence à un système de sanctions fiscales cohérent, performant et équitable. Le ministre précise que « l'amende proportionnelle en matière de TVA et les arrêtés royaux prévoyant les sanctions administratives des différentes législations fiscales seront harmonisés et affinés à la lumière de l'évolution de la jurisprudence européenne. »
Mesures contre les fraudeurs	
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.	La recommandation a été réalisée en partie. Comme il ressort du rapport de la commission d'enquête chargée d'examiner les grands dossiers de fraude fiscale, il existe de nombreuses discussions et incertitudes concernant l'exonération d'impôts pour les bénéfices provenant de la gestion normale d'un patrimoine privé, comme le prévoit l'article 90, 1°, du CIR92. L'interprétation de cette notion fait l'objet de vives contestations et donne en outre lieu à une jurisprudence divergente. Dans sa réponse au sujet de la réalisation de cette recommandation, le ministre des Finances renvoie au nouveau régime d'imposition pour les constructions juridiques (défini à l'article 2, § 1er, 13a et b, du CIR92), inséré par la loi-programme du 10 août 2015 (articles 38 à 47, Moniteur belge du 18 août 2015) et la loi du 26 décembre 2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat (articles 102 à 109, Moniteur belge du 30 décembre 2015). À cette occasion, un impôt de transparence, mieux connu sous le nom de « taxe Caïman », a été introduit. Il est applicable à certaines constructions juridiques et est réglé par l'article 5/1 du CIR92 en ce qui concerne l'impôt des personnes physiques et l'article 220/1 du CIR92 pour l'impôt des personnes morales. La taxe Caïman s'applique depuis l'exercice d'imposition 2016 et porte uniquement sur l'impôt des personnes physiques et des personnes morales et non sur l'impôt des sociétés et des non-résidents (INR).

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	Les critères qui entraînent une présomption de « gestion anormale du patrimoine » sont bien entendu de différentes natures et peuvent difficilement être tous repris dans le CIR. La mise en œuvre de cette recommandation ne pourra dès lors jamais être considérée comme achevée. Bien que les constructions juridiques étrangères s'avèrent souvent un instrument important pour l'évasion/l'évitement fiscal(e) par les contribuables belges, il existe encore de nombreuses autres techniques ou constructions (par exemple, les sociétés d'encaisse, les constructions usufruit, etc.) pour lesquelles des critères aussi précis et objectifs peuvent être avancés pour entraîner une présomption de gestion anormale du patrimoine.
46. Instaurer un alourdissement de la peine pour « fraude fiscale grave et organisée ».	Recommandation réalisée L'art. 98 de la loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable modifie l'art. 449 du Code des impôt sur le revenu. Par cette modification, la peine maximum passe de deux ans à cinq ans pour les fraudes fiscales graves, organisées ou non.
INTERMEDIAIRES	
Encadrement légal des collaborations existantes entre le secteur public et le secteur privé sur le plan fiscal	
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.	Recommandation non réalisée. Selon le SPF Finances, aucun protocole n'a été conclu depuis 2009 entre le SPF Finances et les notaires, avocats, réviseurs et banquiers et il n'y a aucun encadrement légal des protocoles de collaboration entre l'administration et le secteur privé (intermédiaires financiers et conseillers fiscaux).
Responsabilité des conseillers et autres intermédiaires	
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	Recommandation réalisée. La recommandation est mise en œuvre à travers 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.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
de la CTIF (Cellule de traitement des informations financières).	Cette loi (modifiée à plusieurs reprise depuis 2009)[15] oblige les conseillers (professions du chiffre, avocats, notaires, banques, organisations ayant l'obligation de dénonciation selon les articles 2 §1 et 3 de la loi) d'informer la CTIF lorsque qu'ils savent ou soupçonnent qu'une opération à exécuter est liée au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme (voir détails des obligations qui incombent aux conseillers dans la loi). La loi du 11 janvier 1993 doit encore être révisée dans le cadre de la transposition de la quatrième directive européenne anti-blanchiment[16]. Cette directive (mise à jour en juillet 2016) renforce et explicite certaines dispositions en matière de lutte contre le blanchiment et la fraude fiscale. Elle harmonise, a minima, les sanctions applicables aux conseillers, adapte certaines modalités des obligations qui leur incombent mais, ne comporte pas véritablement de nouvelles obligations pour ceux-ci. La transposition de cette directive serait en cours de réalisation. Une proposition de loi devrait être déposée à la Chambre prochainement selon le ministre des Finances.
Mesures contre les consultants (conseillers fiscaux, banques, notaires, etc.)	
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.	La recommandation n'a pas été réalisée. Cet alourdissement de la peine doit faire l'objet d'une modification légale dans le code pénal. Les travaux préparatoires en la matière relèvent dès lors de la compétence du ministre de la Justice et non du ministre des Finances. Cette recommandation est examinée plus en détail au sein de la task force Justice-Finances. Interrogée à ce sujet par la Cour, la cellule stratégique du ministre de la Justice a répondu que la task force n'avait pas encore pris position et qu'elle se concentrait pour le moment (décembre 2016) sur la législation réparatrice relative au principe *una via*. Cette recommandation a un degré de priorité moins élevé que la réparation *una via*. Aucune initiative n'a donc encore été prise pour mettre en œuvre cette recommandation.
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,...).	La recommandation n'a pas été réalisée. Cette recommandation doit faire l'objet d'une modification légale dans le code pénal. Sa mise en œuvre est examinée plus en détail au sein de la task force Justice-Finances. La cellule stratégique du ministre de la Justice a répondu que la task force n'avait pas encore pris position à ce sujet et qu'elle se concentrait pour le moment (décembre 2016) sur la législation réparatrice relative au principe *una via*, qui est prioritaire.

[15] http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/loi_a.pl?language=fr&caller=list&cn=1993011141&la=f&fromtab=loi&sql=dt='loi'&tri=dd+as+rank&rech=1&numero=1 Depuis 2009, les obligations ~~envers les~~ à charge des conseillers ont été précisées et élargies dans la loi de 1993, principalement sous l'influence de l'Union européenne. Ainsi, la loi du 18 janvier 2010 modifiant la loi du 11 janvier 1993 transpose en droit belge la troisième directive anti-blanchiment 2005/60/CE tout en mettant la législation belge en conformité avec les recommandations formulées par le GAFI. Elle précise certaines obligations concernant les conseillers et, surtout, elle élargit certaines dispositions aux professions non financières en liens avec les recommandations du GAFI.

[16] Directive (UE) 2015/849 du Parlement Européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
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.	La recommandation n'a pas été réalisée. Selon les rapports de suivi, cette recommandation doit faire l'objet d'une modification légale du CIR92. L'élaboration de cette modification est examinée plus en détail au sein de la task force Justice-Finances, mais à défaut de rapports officiels, la Cour des comptes n'a pas pu examiner si des initiatives avaient déjà été prises pour mettre en œuvre cette recommandation. À la suite de questions complémentaires posées par la Cour des comptes, le ministre des Finances a renvoyé à l'article 446 du CIR92, qui prévoit que le ministre peut retirer à quelqu'un le droit d'encore agir en tant que mandataire : « Le ministre des Finances peut, par arrêté motivé, refuser, pour une période qui n'excède pas cinq ans, de reconnaître à toute personne le droit de représenter des contribuables en qualité de mandataire, sauf si cette personne est soumise à une discipline professionnelle légalement organisée ou si elle exerce son mandat en vertu de la loi ou d'une décision judiciaire. » Dans certaines circonstances propres à chaque cas, le fait de conseiller systématiquement à des clients des opérations visant à éluder l'impôt pourrait conduire à l'application de cette sanction à l'égard de certains mandataires. Cependant, cet article n'est pas applicable aux professions soumises à une discipline professionnelle légalement organisée, comme le comptable, le conseiller fiscal, le réviseur d'entreprises ou l'avocat. Les organes disciplinaires de ces professions organisées infligent les sanctions. Il faut donc encore élaborer des projets de loi qui prévoient des sanctions administratives spécifiques pour les conseillers fiscaux et les co-auteurs. Il n'existe pas de preuve tangible, comme un rapport de la task force Finances-Justice par exemple, qu'une initiative en ce sens ait déjà été lancée.
Avocats – conflits d'intérêts	
52. Instaurer un régime d'incompatibilité fonctionnelle pour les juges et conseillers suppléants.	Recommandation non réalisée Un régime d'incompatibilité fonctionnelle pour les juges et conseillers suppléants n'a pas été instauré. Au contraire, l'art. 192 du code judiciaire a été revu le 13 mai 2016 par la loi dites « pot-pourri III », mais pour étendre les possibilités de recours à un juge suppléant plutôt que pour les restreindre.
ORGANISATION ADMINISTRATION	

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
Rapidité de réaction	
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.	La recommandation est en cours d'exécution. Il est difficile de procéder à une véritable généralisation du système « early warning » relatif aux carrousels TVA en raison des caractéristiques typiques de cette technique de fraude. Cependant, il ne fait aucun doute que la 5e direction de l'ISI notamment fournit des efforts considérables pour détecter les fraudes à un stade précoce grâce à une analyse de risques proactive. On peut citer en exemple le datamining et le BISC mentionnés dans le rapport de suivi.
Effectif des fonctionnaires affectés à la lutte contre la grande fraude fiscale	
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.	La recommandation a été exécutée. Néanmoins, la Cour des comptes constate que les chiffres communiqués par le ministre et par l'administration ainsi que ceux présentés dans les rapports annuels du SPF Finances ne correspondent pas. Néanmoins, le ministre et l'administration s'accordent pour dire que deux extensions du cadre ont eu lieu, l'une en 2012, l'autre en 2015. Ainsi, selon le ministre, 120 agents (surtout de niveau A) ont été engagés à l'ISI en 2012. De son côté, l'administration indique que 130 agents ont été recrutés (60 par recrutements externes et 70 via la mobilité interne), ce qui correspond à une augmentation nette du personnel de l'ISI de 92 agents. Quant au rapport annuel, il fait état d'une augmentation nette de 50 agents. Les effectifs supplémentaires sont effectivement majoritairement de niveau A. À l'occasion du budget de 2015, le ministre indique qu'il a été décidé d'affecter 100 nouveaux agents à l'ISI dès juin 2015 : - Selon le ministre, 96 nouveaux agents (exclusivement de niveau A) ont intégré les services de l'ISI ; - Selon, l'administration, 99 agents ont été recrutés (78 par recrutements externes et 21 via la mobilité interne). Elle mentionne cependant que l'augmentation nette est de 55 agents ; - Le rapport annuel indique que le personnel de l'ISI a augmenté de 59 agents en 2015.
Statut, stabilité et formation des fonctionnaires fiscaux	
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.	Recommandation non réalisée Le ministre indique que, vu la limitation générale des moyens budgétaires, le statut du personnel de l'ISI n'a été ni revalorisé ni revu. Dans sa réponse, l'administration indique que le statut ISI n'offre pas d'avantages supérieurs à ceux des autres administrations générales du SPF Finances. Néanmoins, les plans de personnel 2015, 2016 et 2017 de l'ISI

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	prévoyaient un budget afin qu'il y ait davantage de postes de niveau A3 au sein de l'ISI. Ainsi, à l'ISI, le taux du personnel de grade A3 est de 16,03% contre 10,12% en moyenne dans les autres administrations. La possibilité de pouvoir accéder à des grades supérieurs est donc plus grande à l'ISI. Cet avantage peut être considéré, selon l'administration, comme un moyen de maintenir le personnel dans les services de l'ISI.
56. Améliorer et coordonner les formations, tant internes qu'externes, pour les fonctionnaires fiscaux.	Recommandation réalisée La politique de formation au sein du SPF Finances a subi de profondes modifications ces dernières années . Ainsi, le SPF a mis en place une académie chargée de la formation de ses agents. Cette académie a vu le jour en 2014. Avant sa création, les centres de formation professionnelle et l'école nationale de fiscalité géraient les formations. L'académie dépend du service transversal P&O. Elle comprend un back-office par administration générale, dirigé par un *business partner* qui est le relais entre l'académie et cette administration générale. Le rôle du back-office est de déterminer, avec l'administration générale, les besoins en formation et le programme de celles-ci. L'administration a fourni des statistiques concernant le nombre de jours de formation organisés par type et par année ainsi que la liste de l'ensemble des formations techniques qui ont été proposées aux agents depuis 2012. On remarque que ces deux dernières années, le nombre de jours de formation des administrations générales a augmenté. La Cour des comptes n'a pas évalué la qualité de ces formations.
Représentation par un avocat	
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.	La recommandation a été réalisée. Pour pouvoir faire face de manière optimale à la défense des contribuables ayant commis des infractions fiscales par des avocats spécialisés, il faut que l'administration puisse faire appel à des avocats spécialisés. Auprès des cours, l'administration est toujours assistée par des avocats spécialisés si elle l'estime souhaitable. Auprès des tribunaux, l'assistance dépend notamment de la complexité du litige et de l'existence éventuelle d'un dossier pénal. En outre, des agents ont été formés pour plaider eux-mêmes devant les cours et tribunaux.
Expertise et revue fiscale	
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	Recommandation en cours de réalisation

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
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, ...).	a)Le service P&O du SPF Finances a communiqué les conditions qu'il impose aux membres du personnel du SPF qui demandent un cumul de fonction soit pour enseigner soit pour coopérer avec des publications fiscales et de droit. Il existe des conditions générales de cumul telles que, par exemple, le respect rigoureux des dispositions contenues dans le cadre éthique pour les fonctionnaires de la fonction publique fédérale, le fait que la prestation de l'activité se déroule en dehors des heures de service, le fait que l'activité reste secondaire par rapport à l'exercice du travail de fonctionnaire, la conformité,... Des règles spécifiques encadrent la collaboration des agents du SPF Finances avec des revues fiscales. Ainsi, ils s'engagent : - à ne divulguer aucune information avant la publication officielle de textes similaires de l'administration ; - à utiliser les informations dont il dispose de manière appropriée et à respecter la confidentialité de ces informations ; - à ne demander aucune collaboration au personnel de l'administration ; - à indiquer si son point de vue diffère de la position officielle de l'administration et à mentionner qu'il s'exprime en son nom propre et sous sa propre responsabilité. De plus, l'administration doit pouvoir compter sur son expertise et son expérience de formateur externe pour la formation interne au sein du SPF Finances, à la demande de l'administration. Des conditions particulières ont été édictées pour l'AGFisc et l'ISI, à savoir la transmission d'une copie du support utilisé à la cellule Intégrité du service P & O. b) Actuellement, il n'existe pas de revue fiscale belge (électronique), rédigée sous les auspices de l'administration, pour présenter et commenter la jurisprudence fiscale de manière plus contradictoire. La législation fiscale, les commentaires des codes, les circulaires, ... sont disponibles sur le site de la banque de données Fisconetplus. c) Concernant la mise à jour du commentaire administratif, une version actualisée est proposée sur le site Fisconetplus. Il s'agit de modifications apportées à partir de 2010. Si effectivement des efforts ont été consentis, on constate que de nombreux articles n'ont pas été mis à jour et que les mises à jour datant de 2010 risquent d'être déjà dépassées. Dans son contrat de gestion 2016-2018, le SPF Finance marque sa volonté de rendre plus accessibles les documents sur Fisconetplus et sur son site internet.
Concertation avec les organisations syndicales	
59. Réactiver un mécanisme de concertation des organisations syndicales en ce qui concerne la lutte contre la fraude au sein du SPF Finances.	La recommandation n'a pas été réalisée. Dans son rapport de suivi, le ministre des Finances renvoie aux Speaking Notes du 25 février 2015 dans lesquelles la secrétaire d'État ~~Sleurs~~ compétente a fait savoir qu'elle souhaitait une concertation régulière avec les syndicats. Renseignements pris, cette concertation n'avait pas encore eu lieu en décembre 2016.
Centralisation des dossiers complexes	

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
60. Centraliser les dossiers complexes dans une seule administration.	Recommandation réalisée. Certains types de dossiers complexes (fraude carrousel, fraude en matière de brevets, épargne à l'étranger, etc.) et tous les dossiers « leaks » (LGT, HSBC, offshore, LUX, UBS, etc.) sont traités exclusivement au sein de l'ISI. En outre, les services centraux assurent le suivi strict de la stratégie commune de contrôle mise en place.
AFER – CAF	
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.	La recommandation a été réalisée. Après la création du Centre national de recherches au 1er janvier 2015 ainsi que des 7 centres 'Grandes entreprises', et du centre 'Grandes entreprises Gestion et contrôle spécialisé' au 1er juillet 2015, l'Administration générale de la fiscalité a créé au 1er janvier 2016 13 centres 'Particuliers', 14 centres 'Petites et moyennes entreprises', le centre polyvalent Eupen et le centre 'Étrangers'. Le centre GE Gestion et contrôle spécialisé et le centre GE Bruxelles sont compétents pour l'ensemble du pays, à l'exception de la Communauté germanophone. Les autres centres sont compétents pour leur région linguistique. Les 13 centres 'Particuliers' et les 14 centres 'Petites et moyennes entreprises' sont subdivisés en équipes. La compétence territoriale est plus étendue qu'auparavant.
62. Maintenir et renforcer le comité anti-fraude dans la coordination et le suivi des dossiers jusqu'au contentieux.	Recommandation réalisée. Un Service de Coordination Anti-Fraude (CAF) a été créé par un arrêté royal du 10 octobre 2013. Le CAF est un service autonome qui dépend directement de l'administrateur général de l'Administration générale de l'ISI. Il exerce ses missions dans le domaine de la coopération et de la coordination des services chargés de la lutte contre la fraude fiscale. Il est chargé d'assurer, d'une part, la coopération avec les entités extérieures concernées (SPF Justice et ministère public, SPF Économie, Cellule de Traitement des Informations Financières (CTIF), Direction Judiciaire Serious Organized Crime (DJSOC), OCDE, Groupe d'action financière (GAFI)…) et, d'autre part, la coordination interne au sein du SPF Finances.[17] [18]

[17] http://www.2014.rapportannuel.finances.belgium.be/fr/le-service-de-coordination-anti-fraude-caf
[18] Arrêté du 24 octobre 2013 du Président du Comité de direction portant fixation du siège et des compétences matérielles du service « Coordination Anti-Fraude (CAF) »

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
Pouvoir en matière de sanctions administratives.	
63. Organiser le pouvoir dont dispose le ministre des Finances en vertu de l'article 9 de l'arrêté [du Régent] 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.	Cette recommandation n'a pas encore été réalisée, mais est à l'étude. Il est probable que la compétence soit confiée au service de conciliation fiscale. Des projets de texte en ce sens ont récemment été examinés par la cellule stratégique du ministre des Finances. Pour ce qui est de la TVA, on attendrait l'harmonisation future des procédures fiscales. À la demande de la Cour, le ministre a fourni le 28 novembre 2016 l'état des lieux le plus récent suivant (résumé) : - Les textes de loi devant concrétiser le transfert sont à l'examen au sein du service d'encadrement Expertise et support stratégiques du SPF Finances. - Il existe une réelle distinction entre la procédure à suivre pour les impôts sur les revenus et celle à suivre en matière de TVA (...). - L'arrêté du Régent n'est applicable qu'aux accroissements d'impôts ou aux amendes administratives et non à l'impôt proprement dit ou aux intérêts de retard. - Vu le traitement administratif différencié, l'harmonisation prend plus de temps que prévu.
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 Chambre des représentants dans le respect du principe de la vie privée et de l'anonymat des contribuables.	Cette recommandation n'a pas encore été réalisée, mais est à l'étude (voir aussi la recommandation 63). La réponse du ministre des Finances du 28 novembre 2016 à la demande d'informations complémentaires de la part de la Cour des comptes peut être résumée comme suit : - Les textes de loi devant concrétiser le transfert sont à l'examen au sein du service d'encadrement Expertise et support stratégiques du SPF Finances. - Vu le traitement administratif différencié, l'harmonisation prend plus de temps que prévu. Il n'existe pas pour le moment d'inventaire des requêtes introduites.
Receveur unique	
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.	Recommandation réalisée. La recommandation est mise en œuvre (même si la mise en œuvre a pris du retard par rapport à ce qui était annoncé au sein du Plan de Management intégré 2012-2017 du SPF Finances). Une nouvelle structure a été mise en place au sein de l'AGPR le 1/01/2014. Cette nouvelle structure comprend[19] :

[19] 17 DECEMBRE 2013. — Arrêté du Président du Comité de direction portant création des services opérationnels de l'Administration générale de la perception et du recouvrement ; 22 DECEMBRE 2014. — Arrêté du Président du Comité de direction portant création de nouveaux services au sein de l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement et modifiant et complétant l'arrêté du 17 décembre 2013 portant création des services opérationnels de l'Administration générale de la perception et du recouvrement et 22 JUIN 2015. — Arrêté du Président du Comité de direction portant création de nouveaux services au sein de l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement et organisant les services opérationnels de cette même Administration générale.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	• 15 centres régionaux de recouvrement chargés de la perception et du recouvrement de toutes les créances fiscales et non-fiscales, dont la perception et le recouvrement sont confiés à l'AGPR. Les bureaux de recette des contributions directes, les bureaux de recette de la TVA et les bureaux de perception des contributions directes sont intégrés dans ces centres. Ces centres à compétence mixte ont repris les compétences en matière de recouvrement des anciennes directions régionales contributions directes et des directions TVA. ; • Un centre spécial de recouvrement est compétent pour la perception et le recouvrement international et les dossiers de recouvrement spécifiques et complexes. Le recouvrement des créances qui relevaient des bureaux de recette contributions directes et des bureaux de recette T.V.A. est confié à des teams recouvrement (personnes physiques ou personnes morales) au sein des centres régionaux de recouvrement. En ce sens la recommandation de créer un service de recouvrement compétent pour l'ensemble des dettes fiscales d'un citoyen ou d'une entreprise est mise en œuvre. Notons qu'un code du recouvrement prévoyant une procédure uniforme de recouvrement des différents types de taxes et impôts dont l'AGPR a la charge, est en cours d'élaboration.
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.	Recommandation non réalisée. Le centre spécial de recouvrement mis en place le 1er janvier 2014 est compétent pour la perception et le recouvrement international et pour les dossiers de recouvrement spécifiques et complexes. Dans ce cadre, ce centre a notamment la charge de la lutte contre l'organisation frauduleuse d'insolvabilité. En outre, à partir du 1/07/2016, les centres régionaux de recouvrement et le centre spécial de recouvrement ont la possibilité de confier la compétence d'accomplir les actes et formalités inhérents aux procédures collectives d'insolvabilité à une cellule procédures collectives en leur sein.[20] La mise en place du centre spécial de recouvrement et la possibilité de créer des cellules procédures collectives au sein des centres régionaux de recouvrement ne répondent toutefois pas à la recommandation dans la mesure où les agents en charge ne disposent pas des pouvoirs d'officier de police judiciaire, sous contrôle d'un juge. Notons que les fonctionnaires chargés du recouvrement disposent déjà de prérogatives considérables. Dans ce contexte, le groupe de travail « Actualisation de la charte du contribuable », dans son rapport de 2009, ne percevait pas en quoi l'octroi du statut d'officier de police judiciaire améliorerait le travail des receveurs (p. 90 groupe de travail charte).[21]

[20] 17 JUIN 2016. — Arrêté du Président du Comité de direction modifiant plusieurs arrêtés concernant les services de l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement.
[21] Rapport du groupe de travail « Actualisation de la charte du contribuable », 2009, p. 90.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	Signalons également qu'en 2014, deux lois ont été adoptées en vue d'optimaliser le recouvrement des peines patrimoniales (amendes et confiscations) et des frais de justice en matière pénale. L'adoption des lois du 11 février 2014[22] ont permis de compléter le Code d'instruction criminelle en introduisant un nouveau type d'enquête : l'enquête pénale d'exécution ou EPE. Le ministère public a ainsi la possibilité de rechercher activement et de confisquer le patrimoine d'un condamné qui se soustrait délibérément à ses obligations de paiement (lutte contre la construction fictive d'insolvabilité). Pour ce faire, il peut également mettre en œuvre des méthodes particulières de recherche, en marge des méthodes classiques de recherche. En outre, le gouvernement entend à travers le plan de lutte contre la fraude fiscale de 2015, lutter en particulier contre les organisations d'insolvabilité et les « constructions mouroirs ». Il est, par exemple, proposé, compte tenu du principe Una Via et par analogie avec les dispositions relatives aux amendes pénales, d'exclure toute remise d'amendes et sanctions administratives, d'accroissements et/ou de majorations et des accessoires y afférents (l'essentiel emporte l'accessoire) dans le cadre d'une procédure d'insolvabilité.
Ruling	
67. Prévoir un meilleur encadrement du «ruling» pour ne plus autoriser certaines constructions fiscales excessives.	La recommandation n'a pas été réalisée. La marge décisionnelle du Service des décisions anticipées est limitée par la réglementation fiscale. Ses décisions ne peuvent jamais s'y opposer. C'est la raison pour laquelle l'article 23, 4°, de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale prévoit que le SPF Finances n'est pas lié par la décision anticipée lorsqu'il s'avère qu'elle n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne. Une action complémentaire dans le cadre de la recommandation n'est pas donc pas nécessaire dans ce domaine, celui-ci n'étant pas visé par la recommandation. La recommandation concerne les décisions qui portent atteinte aux limites précitées, comme par exemple les Excess Profit Rulings et les PPL-rulings. Puisque ces rulings sensibles ne sont plus prononcés pour le moment, ce problème est temporairement suspendu. Toutefois, cette situation est temporaire, ce qui revient à dire que la recommandation n'a pas (encore) été réalisée. La prise de décisions dans des constructions fiscales complexes ne pourra jamais être exclue définitivement et le Service des décisions anticipées est le service adéquat pour prendre de telles décisions. La recommandation 67 ne le met d'ailleurs pas en doute. La recommandation vise seulement l'élaboration d'un encadrement pour les décisions de ce service. Il a été demandé au président du SPF Finances et au président du Service des décisions anticipées de dresser un état des lieux de l'élaboration d'un tel encadrement et de l'encadrement existant.

[22] Loi du 11 février 2014 portant des mesures diverses visant à améliorer le recouvrement des peines patrimoniales et des frais de justice en matière pénale (I), M.B., 8 avril 2014 et Loi du 11 février 2014 portant des mesures diverses visant à améliorer le recouvrement des peines patrimoniales et des frais de justice en matière pénale (II), M.B., 8 avril 2014.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	Le président du Service des décisions anticipées a répondu que les décisions de son service s'inscrivent dans la législation fiscale belge et que son service collabore en outre pleinement au respect des obligations qui sont imposées en matière d'échange de rulings dans le cadre du BEPS (OCDE) et de la directive DAC 3 (UE). Il n'existe donc pas d'encadrement spécifique et un tel cadre n'est pas non plus en cours d'élaboration. Le Service des décisions anticipées semble trouver un tel encadrement superflu eu égard à la retenue actuelle, à la législation nationale existante et aux obligations d'information internationales.
68. Instaurer un système de «tax shelter disclosure» via le Service des décisions anticipées (Commission de ruling).	La recommandation a été réalisée. Le Service des décisions anticipées publie ses décisions relatives aux dispositions anti-abus via ses rapports annuels (en cas de décisions négatives) et via les décisions anticipées mêmes (en cas de décisions positives).
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.	La recommandation a été réalisée. Les publications en question sont effectuées via le site internet du Service des décisions anticipées et via ses rapports annuels.
Échange d'information au sein du SPF Finances	
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.	Recommandation en cours de réalisation. La loi du 3/~~12~~08/2012 encadre le datawarehouse et le data mining, ainsi que l'échange de données au sein du SPF Finances et entre le SPF Finances et d'autres services publics.[23] Toutefois, « *la mise en œuvre juridique et le développement effectif du datawarehouse au sein du SPF Finances sont encore en grande partie inachevés, ce qui complique aussi, mutatis mutandis, l'échange de données entre les différents administrations et services d'inspection.*»[24]. À ce jour, les procédures liées à l'adoption des arrêtés d'exécution de la loi du 03 août 2012 sont en cours.[25] Le Plan d'administration 2016 du SPF Finances contient les objectifs suivants

[23] 3 AOUT 2012.—Loi portant dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions.
[24] Chambre des représentants, Échanges de vues sur la mise en œuvre des recommandations de la commission d'enquête sur les grands dossiers de fraude fiscale et le plan en 15 points de lutte contre la fraude fiscale, avec les représentants de la Cour des comptes et la secrétaire d'État à la Lutte contre la pauvreté, à l'Égalité des chances, aux Personnes handicapées, à la Lutte contre la fraude fiscale et à la Politique scientifique, Doc 54.1004/001, pp. 34-35.
[25] Mail de M. Van Eygen (FODFIN, BBI).

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	• « développer un datawarehouse ». Dans ce cadre, le service d'encadrement du SPF Finances s'engage à exercer, en 2016, un rôle de coordination. Un *blueprint* déterminant un modèle de *governance* des données, les besoins et les moyens disponibles ainsi qu'une structure devront être établis en 2016 ». • « poursuite du développement et de l'optimalisation du datamining ». Dans ce cadre, le défi le plus important concerne l'amélioration de la qualité des données.
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.	La recommandation a (en grande partie) été réalisée. La commission d'enquête a constaté que les possibilités pour les administrations fiscales de collaborer étaient toujours régies par la loi du 28 juillet 1938. En d'autres termes, il n'existe pas à ce jour de dispositions légales adéquates permettant un échange correct de données entre les différentes administrations du SPF Finances. Cela pourrait poser problème pour l'application du système de « datamining » et pour la réalisation du « dossier unique » (cf. rapport DOC 52 0034/004, p. 260). Dans son rapport de suivi, le ministre des Finances se réfère à la réorganisation des services chargés d'analyser les données dans le cadre du groupe de travail pour la coordination de la gestion des risques au sein du SPF Finances. En réponse aux autres questions posées, l'ISI a indiqué ce qui suit dans un courriel du 5 décembre 2016 au sujet de l'état de la situation et des derniers développements au sein du groupe de travail : - Le président du comité de direction est responsable de chaque échange au sein du SPF Finances. - Le service privacy collabore avec les responsables désignés par les différentes directions générales et les services d'encadrement P&O et ICT du SPF Finances. - À l'instar de la mise en place d'un registre d'accès à une application business, l'accès aux données provenant du *datawarehouse* est lié à une demande formelle et motivée. - Les dossiers relatifs à l'application de la réglementation en matière de protection de la vie privée et aux demandes d'accès sont préparés par les représentants de chaque administration générale. Ils sont soumis au collège privacy. Les décisions de ce collège sont portées à la connaissance du demandeur. - Chaque administration générale possède aussi une cellule Identity and Access Management (IAM), qui est chargée d'assurer la gestion et l'exécution des décisions précitées ainsi que l'accès à celles-ci en collaboration avec les responsables informatiques. Pour ce qui est de la préparation et de l'élaboration du cadre législatif et/ou réglementaire, l'ISI a répondu comme suit : - La loi du 3 août 2012 portant dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions (Moniteur belge du 24 août 2012) est entrée en vigueur le 1er janvier 2013. - Cette loi conforme l'échange de données au sein du SPF Finances et par celui-ci à la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel (Moniteur belge du 18 mars 1993). Dans le cadre de ses missions, le SPF Finances échange des données entre ses différents services et administrations ou avec des organismes externes.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	- L'article 5 de la loi du 3 août 2012 prévoit que le SPF Finances peut agréger des données en vue de la création d'un *datawarehouse*. - L'article 3, § 7, de la loi du 8 décembre 1992 prévoit une exception à la protection de la vie privée pour les traitements de données à caractère personnel gérés par le SPF Finances. - Les arrêtés d'exécution nécessaires sont en cours d'élaboration. - Un autre arrêté royal sera élaboré en ce qui concerne les mesures d'exécution relatives aux procédures d'échange de données interne et l'adoption d'une proposition de règlement concernant le traitement des demandes d'accès aux données. - Le SPF Finances se conformera au règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données). Conclusion : La loi du 3 août 2012 portant dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions (Moniteur belge du 24 août 2012), qui est entrée en vigueur le 1er janvier 2013, permet de réaliser en grande partie la recommandation 71. Cependant, il convient de souligner qu'un certain nombre d'arrêtés d'exécution de cette loi doivent encore être pris. Les procédures d'approbation en la matière sont encore en cours (décembre 2016). En outre, le nouveau règlement UE (2016/679) sur le traitement des données à caractère personnel entrera en vigueur le 25 mai 2018. Il est directement applicable à tous les États membres de l'UE. Il conviendra de vérifier d'ici 2018 si la réglementation belge doit être adaptée à la lumière de ce règlement.
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).	La recommandation a été réalisée. Dans son rapport de suivi, le ministre répond que les projets « dossier unique » et « Identity & Control Management » se poursuivent. À la suite de questions spécifiques posées par la Cour des comptes, l'ISI a encore fourni les compléments de réponse suivants : - Pour ce qui est du « dossier unique », l'application SITRAN constitue le système transversal de gestion des données pour l'ensemble du SPF Finances. Les administrations générales ont développé des applications qui permettent d'instaurer progressivement un dossier unique. Ces applications sont encore en développement. Le citoyen a accès à ses données via le portail MyMinfin. - L'ICM représente à présent la norme pour la gestion de l'accès aux applications informatiques du SPF. Les nouvelles applications du SPF sont conçues suivant cette norme. Les anciennes applications sont systématiquement converties.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	En ce qui concerne le cadre législatif, il est notamment renvoyé à l'article 10 de la loi du 3 août 2012 portant dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions (Moniteur belge du 24 août 2012). Pour concrétiser la protection des données, cet article prévoit l'élaboration d'un système d'« *Identity Management* ». Ce système existe déjà au sein du SPF Finances. Il fonctionne selon le principe que l'accès aux données est strictement limité aux personnes habilitées et aux données dont elles ont besoin pour remplir leurs missions. Chaque accès aux données est en outre enregistré.
Échange d'information entre les différentes administrations	
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.	Recommandation en cours de réalisation Une « Note stratégique pour l'informatisation de la justice » a été adoptée en avril 2014. Toutes les actions visant à interconnecter les bases de données du SPF Justice avec les autres administrations n'ont toutefois pas encore été mises en œuvre. Dans son rapport, l'administration précise que certains projets d'interconnexion des bases de données sont prévus pour 2017-2018. En guise d'exemple, dans sa note de politique générale pour 2017, le ministre de la Justice précise « qu'en 2017, il deviendra également possible, pour le Ministère public, les juges d'instruction, les cours et tribunaux et les notaires, d'accéder au point de contact central à la BNB par voie électronique. »
74. Renforcer et moderniser les échanges d'informations entre les services administratifs, notamment par le biais de leur informatisation. A cette fin, une attention particulière sera portée au management du contrôle d'identité (Identity Control Management – ICM).	Cette recommandation est en cours d'exécution (permanente). La commission d'enquête parlementaire a constaté que l'organisation de l'administration est caractérisée par un cloisonnement particulièrement fort entre les divers organismes publics (ONSS, Onem, DIV, SPF Économie, PME, Classes moyennes et Énergie), de sorte que l'échange de données présente des lacunes. En outre, le respect de la vie privée est souvent avancé pour empêcher l'accès à des données qui sont déjà en possession d'un autre service public. L'interconnexion des bases de données des diverses administrations publiques serait pourtant un outil très efficace dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale. Il a été demandé au SPF Finances de dresser un état des lieux en la matière (fin 2016) et de communiquer un calendrier. Il a répondu par courriel du 5 décembre 2016 qu'il y a de nombreux échanges de données électroniques de et vers le SPF Finances. Les échanges de données à caractère personnel doivent être soumis au préalable au comité sectoriel compétent de la Commission de la protection de la vie privée. La liste des autorisations est consultable sur le site internet du SPF.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
Autorisation systématique de consulter des dossiers pénaux faisant apparaître des indices de fraude	
75. Accorder aux fonctionnaires fiscaux un accès systématique aux dossiers pénaux faisant apparaître des indices de fraude.	Recommandation réalisée La loi du 14 janvier 2013 portant des dispositions fiscales et autres en matière de justice a modifié l'article 327 du code d'impôts sur les revenus. Dorénavant, l'autorisation du ministère public est suffisante lors de la transmissions des dossiers au SPF Finances. L'autorisation du procureur fédéral, du procureur général ou de l'auditeur du travail n'est donc plus nécessaire.
ORGANISATION POLICE	
Nombre d'enquêteurs	
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.	Recommandation réalisée Une évaluation des moyens en personnel nécessaire a été effectué dans le rapport « Vitruvius » de la police judiciaire. Cependant, l'OCDEFO a subi des changements organisationnels conséquents en 2015. La Cour recommande de réaliser une nouvelle évaluation au vu des modifications organisationnelles récentes. Pour le surplus, il est renvoyé au point 4.3 du rapport.
77. Augmenter la capacité d'appui policier auprès de l'OCDEFO et améliorer la formation des fonctionnaires aux délits financiers.	Recommandation non réalisée En septembre 2015, le ministre de la Justice a déclaré vouloir conserver l'OCDEFO tout en diminuant les effectifs, dans le cadre d'une déconcentration du service vers les arrondissements judiciaires. La capacité de recherche opérationnelle passent ainsi de 36 à 16 enquêteurs. La Cour ne dispose pas d'élément permettant de constater une amélioration de la formation de ces fonctionnaires aux délits financiers. Il est renvoyé au point 4.3 du rapport.
78. Permettre le renforcement de la concertation déjà existante entre	Recommandation réalisée

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
l'administration fiscale et les parquets sur la capacité policière à affecter aux instructions judiciaires en matière de fraude fiscale.	La loi « Una Via », adoptée le 20 septembre 2012, modifie l'art. 29 du Code d'instruction criminelle. Cette modification permet la concertation entre les directeurs régionaux du SPF Finances et les procureurs du Roi. Les autorités policières peuvent également participer à cette concertation.
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.	Recommandation réalisée Cf. recommandation 78.
Stabilité des équipes attachées aux enquêtes	
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.	Il n'a pas été possible à la police fédérale de fournir des compléments d'information dans le délais souhaité.
81. Recruter davantage de personnel spécialisé dans ces matières au sein de la police.	Recommandation non-réalisée D'après les chiffres fournis par la police fédérale, ~~le~~au 31 décembre 2009, au moins 615 enquêteurs travaillaient dans les matières fiscales ou financières. Au 31 septembre 2016, il n'étaient plus que 592, soit 23 de moins. Entre 2009 et 2016, 129 fonctionnaires de police spécialisés en matières fiscales sont entrer~~é~~és en fonction, dont 39 étaient déjà membres du cadre opérationnel. La police fédérale indique également que la nouvelle organisation de la police fédérale accorde une plus grande autonomie aux arrondissement judiciaires. Ainsi, les directeurs mandataires peuvent organiser leur direction en fonction de la charge de travail.
82. Permettre aux policiers de se faire assister par des experts externes.	Recommandation réalisée Les policiers peuvent se faire assister d'experts externes. En guise d'exemple, 16 agents du SPF Finances sont détachés auprès de l'OCDEFO.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
Statut et formation des enquêteurs	
83. Améliorer la formation des policiers chargés des dossiers financiers et fiscaux et optimaliser leur formation fiscale et financière.	Recommandation réalisée Des formations spécifiques à la lutte contre la fraude fiscales ont été organisées. En 2015, les formations suivantes ont été organisée par l'Académie nationale de police : - « Expert financier – société et associations » (24 heures, 24 participants) - « Expert financier – comptabilité générale » (30 heures, 21 participants)
84. Revaloriser le statut de la police en charge des dossiers fiscaux.	Recommandation non réalisée Les policiers en charge des dossiers fiscaux n'ont pas bénéficié d'une revalorisation de leur statut. Les récentes modifications du statut couvrent l'ensemble du personnel de la police, et non les agents en charge de la lutte contre la fraude fiscale spécifiquement.
INTERNATIONAL	
Montages internationaux	
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.	Recommandation non réalisée En novembre 2009, l'ISI et l'OLAF décident d'une collaboration afin d'améliorer le traitement des enquêtes de fraude. En 2011, les services juridiques de l'OLAF et de l'ISI ont défini les fondements juridiques qui garantissaient la régularité d'un échange d'informations en matière de lutte contre la fraude. En août 2012, un "Arrangement de coopération administrative" a été négocié entre ces deux entités. Alors que le projet était quasiment finalisé, les discussions ont été unilatéralement interrompues par l'OLAF. L'ISI indique ne pas en connaître les raisons. Néanmoins, en janvier 2014, une nouvelle version du projet est transmise par l'OLAF à l'ISI. Toute idée de réciprocité a été retirée de ce nouveau projet de collaboration, la collaboration visant dorénavant exclusivement les seuls ~~les~~ intérêts financiers de l'Union européenne. L'OLAF a refusé de renégocier ce projet. Les négociations se sont donc conclues par un échec.
86. Favoriser de nouvelles formes d'échanges internationaux (contrôles fiscaux internationaux, présence d'agents à l'étranger).	La recommandation a été réalisée. Dans sa réponse, le ministre renvoie aux contrôles fiscaux internationaux conjoints réalisés avec certains pays limitrophes (par exemple, les Pays-Bas) en vertu de la loi du 16 décembre 2015 réglant la communication des

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	renseignements relatifs aux comptes financiers, par les institutions financières belges et le SPF Finances, dans le cadre d'un échange automatique de renseignements au niveau international et à des fins fiscales (Moniteur belge du 31 décembre 2015). En outre, le ministre se réfère à la loi-programme du 1er juillet 2016 (Moniteur belge du 4 juillet 2016), qui prévoit notamment : - l'introduction de documentation relative aux prix de transfert (déclaration pays par pays, masterfile et local file), cf. Titre 3, Finances, chapitre 3, section 3 « prix de transfert » ; - l'introduction de fondements juridiques en cas de réception d'informations de l'étranger pour l'application du délai de prescription en matière de TVA (article 54 de la loi-programme) ; - l'extension des fondements juridiques en cas de réception d'informations de l'étranger en matière de contributions directes + l'introduction d'un nouveau délai d'examen de 24 mois après l'obtention des informations (en plus du délai d'imposition de 24 mois), cf. articles 49 et 50 de la loi-programme ; - la validité de la consultation des données comptables conservées sur des serveurs externes dans le « cloud » (cf. article 53 de la loi-programme).
87. Élargir la réflexion sur les paradis fiscaux aux montages «Trust».	La mesure a été réalisée. Les rapports de suivi initiaux des ministres de la Justice et des Finances ne contenaient pas d'état de la situation au sujet de cette recommandation. À la demande de la Cour, le ministre des Finances a fourni la réponse suivante le 28 novembre 2016 : *La recommandation est formulée en termes généraux et porte sur le domaine complexe du traitement des trusts et des paradis fiscaux. Tout d'abord, il n'est pas évident de trouver une description appropriée d'un montage juridique anglo-saxon tel que le trust. En outre, la notion de paradis fiscal n'est pas décrite de manière univoque.* *Le trust est régi par des principes qui ne sont pas connus en Europe continentale. Nous connaissons le principe de numerus clausus des droits réels et le principe de l'unité de propriété. Or, la caractéristique essentielle du trust est la scission du droit de propriété en une propriété juridique et une propriété économique.* *La description des trusts dans le Haagse Trustverdrag et le code belge de droit international privé vise uniquement le trust anglo-saxon et aucune autre forme de trusts, comme ceux de Jersey, des îles Caïman, de Hong Kong, des Bahamas, etc.* *L'article 2, alinéa 1er, 13°, du CIR 92 contient la définition d'une construction juridique dans le cadre de l'impôt de transparence.* *Une construction trust n'est parfois rien de plus qu'un compte en banque avec des avoirs au nom du trust. La loi-programme du premier semestre de 2016 (DOC 54 1875/001) soumet tous les paiements de plus de 100.000 euros par an effectués sur des comptes en banque situés dans des paradis fiscaux à l'obligation de déclaration prévue à l'article 307, § 1er, alinéa 5, du CIR 92.* (traduction)

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	La Cour des comptes considère que la recommandation a été réalisée parce que l'introduction de l'article 2, alinéa 1er, 13°, du CIR92 à l'égard de l'impôt de transparence permet de donner une définition d'une construction juridique. L'article distingue deux types de constructions juridiques. Le trust notamment appartient à la construction juridique de type 1 (article 2, alinéa 1er, 13° a). En outre, il y a l'obligation de déclaration prévue à l'article 307, § 1er, alinéa 5, du CIR92, selon laquelle les sociétés doivent indiquer dans leur déclaration à l'impôt des sociétés tous les paiements supérieurs à 100.000 euros par an effectués sur des comptes en banque de paradis fiscaux, parmi lesquels les trusts. La Cour des comptes renvoie aussi au fait que la Belgique mentionne explicitement de sa propre initiative les trusts et fondations dans le nouvel article 25, § 5, des conventions préventives de la double imposition.
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.	La recommandation a été réalisée. Depuis l'exercice d'imposition 2010, les sociétés belges et les établissements belges de sociétés étrangères sont tenus de déclarer annuellement tous les paiements effectués (in)directement à des paradis fiscaux si le montant total de ces paiements excède 100.000 euros (article 307, § 1er, alinéas 5 et suivants, du CIR92). La loi-programme du 1er juillet 2016 a encore étendu l'obligation de déclaration. Celle-ci s'applique dorénavant aussi aux paiements effectués à un État qui, au moment du paiement, fait l'objet d'une évaluation négative du Forum mondial de l'OCDE en matière de transparence et d'échange de renseignements en matière fiscale. La loi-programme du 1er juillet 2016 élargit aussi les catégories de bénéficiaires des paiements. Si la société ou l'établissement stable belge ne respecte pas l'obligation de déclaration, le paiement n'est pas considéré comme des frais professionnels (article 198, § 1er, 10°, du CIR92). Les paiements doivent être repris dans un formulaire 275F, qui fait partie intégrante de la déclaration d'impôt. La cellule spéciale paradis fiscaux créée au sein du service de coordination anti-fraude (CAF) doit analyser en détail les paiements mentionnés sur ce formulaire. La circulaire n° Ci. RH. 421/607.890 (AGFisc n° 64/2010) et AAF n° 13/2010 du 30 novembre 2010 précise explicitement que cette obligation de déclaration a pour but d'améliorer l'efficacité des contrôles fiscaux relatifs aux paiements aux paradis fiscaux.
89. Conclure des accords de coopération administrative et des conventions d'échange d'informations avec un maximum de pays.	Recommandation réalisée Depuis 2009, la Belgique a signé plusieurs *Tax information exchange agreements* (TIEA) avec d'autres pays. Un TIEA se limite à l'échange de renseignements fiscaux. L'objectif de tels accords est uniquement d'encourager l'échange international de données fiscales. Les TIEA sont conclus avec des pays qui ne prélèvent pas ou guère d'impôt sur les revenus et les bénéfices, donc principalement des paradis fiscaux.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	Dans sa réponse le ministre évoque 14 TIEA signés. Or, le site public du SPF mentionne 11 TIEA signés et en vigueur et 9 signés mais non encore en vigueur. L'administration confirme que les renseignements sur le site internet sont corrects. De plus, des protocoles ont été signés avec plusieurs pays afin d'adapter l'article des conventions préventives de la double imposition concernant l'échange de renseignements fiscaux. Un article concernant l'échange d'informations fiscales a également été insérés dans certaines conventions préventives. La Belgique a aussi conclu d'autres accords et traités que les TIEA concernant l'échange de renseignements fiscaux sur demande et/ou automatique, notamment avec l'OCDE. Néanmoins, l'exécution de la recommandation peut se poursuivre par la conclusion de nouveaux traités au cours des prochaines années. La Belgique s'efforce d'augmenter ce nombre, mais elle dépend de la volonté de coopérer des partenaires potentiels.
Conventions préventives de la double imposition	
90. Insérer systématiquement une disposition anti-abus dans chaque convention conclue ou à conclure.	Recommandation réalisée Le ministre indique que l'introduction d'une clause générale anti-abus via un traité multilatéral est en cours de discussion à l'OCDE. Ce traité concerne 104 pays. Cette clause générale fait partie des standards minimum et des recommandations concernant les BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)à inclure dans les CPDI existantes. Les États ont le choix entre une disposition *Principle Purpose Test* (PPT) afin d'obtenir des avantages ou exemptions et une disposition *Limitation of benefits*. Apparemment, la majorité des États participants aux négociations, y compris la Belgique, ont opté pour une disposition PPT. En signant ce traité multilatéral, cette disposition PPT sera d'application dans les CPDI des pays qui ont choisi cette option. L'administration indique que la plupart des CPDI et des protocoles signés par la Belgique contiennent déjà une ou plusieurs mesures anti-abus. Il faut néanmoins remarquer que la plupart de ces CPDI sont signées mais ne sont pas encore entrées en vigueur. Les lois d'assentiment reprennent également, si nécessaire, une interprétation précise de la disposition reprise dans le traité. À côté des mesures anti abus générales, il existe des mesures anti-abus spécifiques, selon l'État partenaire. L'administration a fourni une liste d'exemples.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
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.	Recommandation non réalisée Le ministre des Finances n'a pas apporté de réponse à cette recommandation. L'administration indique que la définition de « paradis fiscal » n'est pas celle communément admise par l'OCDE mais celle de AR/CIR92. Elle souligne également que cette recommandation est difficile à mettre en œuvre : - Afin d'insérer l'obligation d'un ruling préalable dans les CPDI concernées, il faudrait renégocier chacune de ces CPDI. Actuellement, la possibilité de ruling préalable n'est pas prévue dans les CPDI. - Il paraît impossible de conditionner l'application d'une CPDI à un ruling préalable. En effet, la majorité des situations ont trait à un cas déjà existant ou des transactions pour lesquelles la CPDI s'est déjà momentanément appliquée. - Cette mesure pourrait avoir un effet négatif sur l'économie belge. En effet, la Belgique entretient de liens économiques importants avec certains pays ou juridictions repris à l'art. 73/4 de l'AR/CIR92.
92. Adapter l'article des conventions préventives de la double imposition relatif à l'échange d'informations au modèle de l'OCDE.	La recommandation a été réalisée. Dans sa réponse, le ministre des Finances signale que, depuis l'adaptation de l'article 322 du CIR92 (tel que modifié par l'article 55 de la loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses), la Belgique peut, à la demande d'un État partenaire, demander des renseignements bancaires dans le cadre d'un accord international à condition que l'État partenaire puisse obtenir les mêmes renseignements. Il n'est même pas nécessaire à cet effet que la convention préventive de la double imposition conclue avec le pays partenaire ait été établie suivant le modèle de l'OCDE. Vu sous cet angle, presque toutes les conventions préventives de la double imposition belges existantes respectent la norme internationale en matière d'échange d'informations. La Belgique s'est surtout concentrée sur les cas qui nécessitaient malgré tout une adaptation (par exemple, la Suisse). La Belgique continue à adapter progressivement le plus possible de conventions préventives de la double imposition au modèle de l'OCDE et à étendre et améliorer son réseau de conventions et de TIEA (Tax Information Exchange Agreements).
93. Renégocier, en ce sens, si nécessaire, les conventions existantes dans les 5 ans.	La recommandation a été réalisée. Dans sa réponse, le ministre renvoie à la recommandation précédente (92) où il a souligné que presque toutes les conventions préventives de la double imposition belges existantes respectent la norme internationale en matière d'échange d'informations, mais que cela n'empêche pas la Belgique de continuer à adapter le plus possible de conventions préventives de la double imposition au modèle de l'OCDE et à étendre et améliorer son réseau de conventions et de TIEA

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	La Cour n'a pas reçu de réponse à la demande complémentaire adressée au SPF Finances de lui soumettre un inventaire succinct de toutes les conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique qui respectent cette norme internationale en matière d'échange d'informations (article 26, § 5, du modèle de convention de l'OCDE).
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.	Pas d'analyse. Il s'agit d'une affaire interne à la Chambre des représentants.
95. Créer au sein de la Chambre des représentants, une sous-commission de suivi des conventions.	Pas d'analyse. Il s'agit d'une affaire interne à la Chambre des représentants.
96. Conclure des accords de coopération administrative avec les pays avec lesquels la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition.	La recommandation est en cours d'exécution. Le rapport de suivi du ministre des Finances renvoie simplement à la recommandation 92 et ne donne aucune autre information sur l'état de la situation concernant les accords de coopération. D'après le site internet du SPF, il existe en février 2017 12 règlements administratifs. Un audit réalisé par la Cour des comptes en 2011 avait révélé que la Belgique avait invité 40 États partenaires à entamer des négociations et que cette opération avait débouché sur la conclusion de 10 accords de coopération. La liste actuelle compte uniquement le Canada et le Rwanda en plus. La Cour des comptes n'a reçu aucune réponse à une question complémentaire quant à l'actualisation de l'état d'avancement des négociations.
Imposition des revenus perçus dans les paradis fiscaux	
97. Ne pas conclure de conventions préventives de la double imposition avec des paradis fiscaux, conformément aux recommandations de l'OCDE.	Recommandation non réalisée Le ministre des Finances et l'administration indiquent que la Belgique n'entame des négociations en vue de conclure des conventions préventives de la double imposition que s'il existe un intérêt économique (présence de sociétés belges dans le pays partenaire ou des investissements de ce pays en Belgique) et s'il est effectivement question de double imposition pour les entreprises ou les particuliers, paradis fiscal ou pas. On peut en conclure que, si cela s'avère nécessaire et selon les circonstances, une CPDI pourrait être conclue avec des paradis fiscaux. L'administration ajoute qu'il n'existe pas, sur le plan international, une définition unique de la notion de paradis fiscal (voir recommandation 91)

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
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.	Recommandation non réalisée L'objectif de cette recommandation est d'imposer des entreprises qui, parce qu'elles exercent une activité dans un paradis fiscal, ne payent pas d'impôt ou très peu. Le ministre des Finances estime que le rétablissement de cet article 217 ne se justifie pas[26]. Selon le ministre, même si cet article était rétabli, son utilité serait fortement limitée. En effet, les conventions préventives de la double imposition signées par la Belgique avec d'autres pays permet d'exempter les bénéfices que les entreprises belges réalisent dans ces autres pays par l'intermédiaire d'un établissement stable, afin que les entreprises belges soient placées dans les mêmes conditions que les entreprises résidentes de ces États.
Paradis fiscaux	
99. Mettre en œuvre les règles CFC et les règles FIF dans le respect des arrêts de la Cour européenne de Justice.	La recommandation est en cours d'exécution. La directive du 20 juin 2016 sur la lutte contre l'évasion fiscale comprend des règles CFC, mais elle doit encore être mise en œuvre.
100. Dégager des fonds afin de permettre la réalisation d'une enquête sur le recours aux paradis fiscaux dans un but d'évasion et de fraude fiscales au départ du territoire belge.	La recommandation a été réalisée. L'article 131 de la loi-programme du 1er juillet 2016 dispose que les institutions financières sont obligées de communiquer automatiquement et périodiquement à la Cellule de traitement des informations financières (CTIF) leurs liens (notamment, l'identité des bénéficiaires des transactions et les parties intervenantes en la matière) avec les paradis fiscaux et leurs paiements aux paradis fiscaux visés à l'article 307, § 1er, alinéa 6, du CIR92 (liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée, fixée par arrêté royal). À la suite de la demande de la Cour des comptes visant à obtenir davantage de détails au sujet des moyens budgétaires libérés, le ministre des Finances a fourni deux éléments complémentaires : • Lors de la confection du budget 2016, il a été décidé de mettre à la disposition de la Justice 15 substituts fiscaux supplémentaires et 15 agents fiscaux délégués supplémentaires en vue de lutter contre la fraude fiscale. • Une cellule paradis fiscaux a été créée au sein du service autonome Comité anti-fraude (CAF). Cette cellule effectue des contrôles quant à l'utilisation des paradis fiscaux.

[26] Art 217 CIR92 tel qu'abrogé à partir de l'ex. d'imp. 2004 : « Est réduite au quart la partie de l'impôt qui correspond proportionnellement aux revenus d'immeubles sis à l'étranger et aux bénéfices réalisés et imposés à l'étranger, à l'exception des revenus de capitaux et biens mobiliers investis dans des établissements dont la société dispose en Belgique ». abrogé par la loi du 24.12.2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (MB 31.12.2002).

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
	Il ressort toutefois d'une réponse à une question parlementaire que les 15 agents fiscaux délégués supplémentaires ne seraient pas affectés avant la fin 2017.
101. Mettre sur pied d'une task-force «paradis fiscaux» au sein du SPF Finances.	La recommandation a été réalisée. Le service de coordination anti-fraude (CAF) a été créé par l'arrêté royal du 10 octobre 2013 et par décision du président du comité de direction du 23 octobre 2013. Il s'agit d'un service autonome qui relève directement de l'administrateur général de l'Administration générale de l'ISI. La cellule de lutte contre les paradis fiscaux fait partie du CAF. Il n'a pas été prévu de cadre du personnel spécifique pour la cellule paradis fiscaux, mais 4 analystes (à 60 %) ont été affectés pour le moment à cette cellule. La cellule analyse de nombreux paiements de sociétés belges à des paradis fiscaux et se concentre pour le moment surtout sur l'analyse plus approfondie des formulaires 275F. Il s'agit plus particulièrement des déclarations de paiements de plus de 100.000 euros effectués vers des États qui n'appliquent pas effectivement et substantiellement la norme de l'OCDE en matière d'échange d'informations ou vers des États à fiscalité inexistante ou peu élevée (cf. article 307, § 1er, alinéa 6, du CIR92). L'objectif est de vérifier si les transactions sont véritables et sincères et qu'elles n'impliquent pas une construction artificielle. Si les paiements sont jugés incorrects, ils ne peuvent pas être déduits en tant que charge d'exploitation. Il est demandé aux services de contrôle de procéder à un examen approfondi de la nature des paiements à partir d'une procédure de sélection. L'ISI examine les cas flagrants. Pour le moment, une quarantaine de dossiers ont été transmis aux services de contrôle et à l'ISI en vue d'une analyse approfondie. La cellule paradis fiscaux sert aussi de centre d'expertise pour d'autres services fiscaux nationaux et étrangers.
ENQUETES PARLEMENTAIRES	
Loi sur les enquêtes parlementaires	
102. Insérer dans la loi sur les enquêtes parlementaires, une procédure permettant l'accès aux dossiers d'une procédure à caractère civil.	Pas d'analyse. Il s'agit d'une affaire interne à la Chambre des représentants.
103. Moderniser le texte de l'article 4,§5 de la loi sur les enquêtes parlementaires et faire coïncider les versions française et néerlandaise	Pas d'analyse. Il s'agit d'une affaire interne à la Chambre des représentants.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
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	
Cour des comptes	
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.	La recommandation est en cours d'exécution. La Cour des comptes examine le fonctionnement des administrations fiscales par le biais d'audits de gestion et de performance. Elle a en particulier réalisé un audit de l'organisation et du fonctionnement de l'ISI, du fonctionnement du service des décisions anticipées, de l'assistance mutuelle internationale au recouvrement des impôts directs et de la coopération internationale des administrations fiscales belges. Tous les rapports sont disponibles sur le site internet www.courdescomptes.be. Titre de l'audit et date de publication du rapport final • Service des décisions anticipées en matière fiscale – Traitement des décisions anticipées et des régularisations permanentes (février 2013) • Organisation et fonctionnement de l'ISI (avril 2010) • Assistance mutuelle internationale au recouvrement d'impôts (octobre 2014) • Coopération internationale des administrations fiscales belges (février 2011)
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)	La recommandation est en cours d'exécution. Cette recommandation a été réalisée en 2011. La Cour évalue aussi l'application de ses recommandations par le biais d'audits de suivi.
Suivi des travaux	
106. La commission recommande aux ministres compétents de faire rapport annuellement à la	Pas d'analyse. Il s'agit du rapportage à la commission.

RECOMMANDATION	COMMENTAIRE COUR DES COMPTES
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.	Pas d'analyse. Il s'agit d'une affaire interne à la Chambre des représentants.
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 un rapport d'avancement sur l'exécution du plan antifraude ; – 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.	Pas d'analyse. Il s'agit du rapportage à la commission.

VIERDE DEEL – DE INTERNATIONALE VERDRAGEN INZAKE FISCALE AANGELEGENHEDEN

QUATRIÈME PARTIE – LES TRAITÉS INTERNATIONAUX EN MATIÈRE FISCALE

BIJLAGE 10. — ANNEXE 10.

DOC 54 **1768/001**

BELGISCHE KAMER VAN VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

19 april 2016

HOORZITTINGEN

De internationale verdragen inzake fiscale aangelegenheden

VERSLAG

NAMENS DE COMMISSIE VOOR DE BUITENLANDSE BETREKKINGEN UITGEBRACHT DOOR DE HEER **Benoît PIEDBOEUF**

INHOUD Blz.

I. Hoorzitting van 24 februari 2016 3
A. Inleidende uiteenzettingen 3
B. Betogen van de leden....17
C. Antwoorden....21
II. Hoorzitting van 2 maart 2016 29
A. Inleidende uiteenzettingen 29
B. Betogen van de leden....43
C. Antwoorden....44
Bijlage....51

DOC 54 **1768/001**

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS DE BELGIQUE

19 avril 2016

AUDITIONS

Les traités internationaux en matière fiscale

RAPPORT

FAIT AU NOM DE LA COMMISSION DES RELATIONS EXTÉRIEURES PAR M. **Benoît PIEDBOEUF**

SOMMAIRE Pages

I. Audition du 24 février 2016....3
A. Exposés introductifs 3
B. Interventions des membres 17
C. Réponses....21
II. Audition du 2 mars 2016....29
A. Exposés introductifs 29
B. Interventions des membres 43
C. Réponses....44
Annexe 51

Samenstelling van de commissie op de datum van indiening van het verslag/
Composition de la commission à la date de dépôt du rapport
Voorzitter/Président: Dirk Van der Maelen

A. — Vaste leden / Titulaires:		**B. — Plaatsvervangers / Suppléants:**
N-VA	Rita Bellens, An Capoen, Peter De Roover, Peter Luykx	Karolien Grosemans, Johan Klaps, Koen Metsu, Yoleen Van Camp, Brecht Vermeulen
PS	Philippe Blanchart, Stéphane Crusnière, Gwenaëlle Grovonius	Nawal Ben Hamou, Frédéric Daerden, Sébastian Pirlot, Özlem Özen
MR	Jean-Jacques Flahaux, Kattrin Jadin, Richard Miller	Denis Ducarme, Philippe Goffin, N, Benoît Piedboeuf
CD&V	Sarah Claerhout, Els Van Hoof	Leen Dierick, Raf Terwingen, Veli Yüksel
Open Vld	Nele Lijnen, Tim Vandenput	Patricia Ceysens, Patrick Dewael, Dirk Van Mechelen
sp.a	Dirk Van der Maelen	Maya Detiège, Fatma Pehlivan
Ecolo-Groen	Wouter De Vriendt	Benoit Hellings, Evita Willaert
cdH	Georges Dallemagne	Francis Delpérée, Vanessa Matz

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

DéFI Véronique Caprasse

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

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

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers

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

De publicaties worden uitsluitend gedrukt op FSC gecertificeerd papier

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
courriel : publications@lachambre.be

Les publications sont imprimées exclusivement sur du papier certifié FSC

DAMES EN HEREN,

Uw commissie heeft beslist op 24 februari en 2 maart 2016 hoorzittingen over de internationale verdragen inzake fiscale aangelegenheden te houden.

Werden gehoord op 24 februari 2016:

— de heer Luc De Broe, hoogleraar aan de KULeuven;

— de heer Edoardo Traversa, hoogleraar aan de UCL.

Werden gehoord op 2 maart 2016:

— de heer Maikel Evers, *tax policy advisor* bij de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO);

— de heer Gauthier Charles de la Brousse en de heer Franco Roccatagliata, DG Belastingen en Douane-unie van de Europese Commissie (TAXUD D1 – Initiatieven inzake vennootschapsbelasting);

— de heer Jan Van de Poel, beleidsmedewerker "fiscaliteit en de privésector" bij 11.11.11;

— mevrouw Katrin McGauran, onderzoekster bij SOMO (*Centre for Research on Multinational Corporations*);

— mevrouw Isabel Verlinden, *Global Head of Transfer Pricing Services* bij PwC.

I. — **HOORZITTING VAN 24 FEBRUARI 2016**

A. **Inleidende uiteenzettingen**

1. ***Uiteenzetting van professor Luc De Broe (KULeuven)***

De heer Luc De Broe, hoogleraar internationaal en Europees fiscaal recht bij de KULeuven en de UCL, deelt zijn betoog in drie delen.

a. *Dubbelbelastingverdragen*

Dubbelbelastingverdragen hebben vier belangrijke objectieven:

— het vermijden van juridische en economische dubbele belasting door de heffingsbevoegdheid te verdelen tussen twee landen (bilaterale verdragen);

MESDAMES, MESSIEURS,

Votre commission a décidé d'organiser des auditions sur le thème des traités internationaux en matière fiscale les 24 février et 2 mars 2016.

Ont été entendus le 24 février 2016:

— M. Luc De Broe, professeur à la KULeuven;

— M. Edoardo Traversa, professeur à l'UCL;

Ont été entendus le 16 février 2016:

— M. Maikel Evers, *tax policy advisor* à l'Organisation de la coopération et du développement économiques (OCDE);

— MM. Gauthier Charles de la Brousse et Franco Roccatagliata, DG Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne (TAXUD D1 — Initiatives relatives à la fiscalité des sociétés);

— M. Jan Van de Poel, collaborateur politique "fiscalité et secteur privé" chez 11.11.11;

— Mme Katrin McGauran, chercheur à SOMO (*Centre for Research on Multinational Corporations*);

— Mme Isabel Verlinden, *Global Head of Transfer Pricing Services* chez PwC.

I. — **AUDITION DU 24 FÉVRIER 2016**

A. **Exposés introductifs**

1. ***Intervention du professeur Luc De Broe (KULeuven)***

M. Luc De Broe, professeur de droit fiscal international et européen à la KULeuven et à l'UCL, divise son intervention en trois volets.

a. *Conventions préventives de la double imposition*

Les conventions préventives de la double imposition ont quatre objectifs:

— éviter une double imposition juridique et économique en répartissant la compétence d'imposition entre deux pays (conventions bilatérales);

— het bevorderen van de internationale samenwerking tussen de fiscale administraties, zowel voor de heffing als voor de invordering van de belasting;

— het voorkomen van grensoverschrijdende fraude en belastingontwijking;

— het vermijden van discriminatie, voornamelijk tussen inwoners en niet-inwoners, en tussen grensoverschrijdende en binnenlandse transacties.

De Belgische verdragen zijn in zeer grote mate gesteund op het OESO-verdragsmodel dat in 1963 tot stand is gekomen en laatst gewijzigd werd in 2014. Dat modelverdrag is niet bindend maar lidstaten en niet-lidstaten kunnen erop steunen om bilaterale verdragen te negotiëren. Het modelverdrag is aangevuld met een omvangrijk commentaar. Ook dat commentaar is niet-bindend maar het is een interpretatie-instrument dat toch steeds meer door Belgische rechtbanken wordt gebruikt.

De heffingsbevoegdheid wordt als volgt verdeeld tussen de twee overeenkomstsluitende Partijen:

— de bevoegdheid tot taxatie wordt exclusief aan de woonstaat gegeven voor bepaalde soorten inkomsten zoals royalty's, pensioenen in de private sector of meerwaarden op aandelen;

— voor andere soorten inkomsten wordt de heffingsbevoegdheid aan de bronstaat gegeven. Het gaat bijvoorbeeld om een Belgische inwoner die eigenaar is van vastgoed in Spanje; in dat geval mag alleen Spanje de inkomsten uit dat vastgoed belasten. Ook als een Belgische inwoner meer dan zes maanden in Italië werkt, mag alleen Italië zijn salaris belasten;

— de twee Partijen delen de heffingsbevoegdheid voor dividenden en intresten. Een dividend dat vanuit Frankrijk wordt uitbetaald aan een Belgische inwoner wordt in Frankrijk aan een bronbelasting onderworpen maar wordt daarna ook nog in België belast;

— dubbele belasting wordt in België geëlimineerd door, ingeval de heffingsbevoegdheid (exclusief) aan de bronstaat is toegekend, een vrijstelling van het inkomen in kwestie; ofwel, ingeval het inkomen een verminderde bronheffing heeft ondergaan (dividenden en interesten), door het toekennen van een krediet.

In 2007 heeft de Belgische administratie een standaardmodel uitgewerkt. Dat model, dat in 2010 werd gewijzigd, is in zeer grote mate op het OESO-model gebaseerd, al zijn er toch een aantal belangrijke verschillen:

— favoriser la collaboration internationale entre les administrations fiscales, tant sur le plan de l'imposition que sur le plan du recouvrement de l'impôt;

— éviter la fraude et l'évasion fiscales transfrontalières;

— éviter la discrimination, principalement entre les résidents et les non-résidents, et entre les transactions transfrontalières et les transactions nationales.

Les conventions belges suivent en majeure partie le modèle de convention élaboré en 1963 par l'OCDE et modifié en dernier lieu en 2014. Ce modèle n'est pas contraignant mais les États membres et les États non-membres peuvent l'utiliser comme base de négociation pour les conventions bilatérales. Ce modèle est également complété par un commentaire volumineux qui n'est pas davantage contraignant, mais que les tribunaux belges utilisent de plus en plus souvent comme instrument d'interprétation.

Le pouvoir d'imposition est réparti comme suit entre les deux Parties contractantes:

— la compétence en matière de taxation est exclusivement attribuée à l'État de résidence pour certains types de revenus tels que les redevances, les pensions du secteur privé ou les plus-values sur actions;

— pour d'autres types de revenus, la compétence en matière de taxation est attribuée à l'État de la source des revenus. Il s'agit par exemple des revenus d'un ressortissant belge propriétaire d'un bien immobilier en Espagne. Dans ce cas, seule l'Espagne peut imposer les revenus de ce bien. De même, si un ressortissant belge travaille plus de six mois en Italie, seule l'Italie peut imposer son salaire;

— les deux Parties partagent la compétence en matière de taxation pour les dividendes et les intérêts. Les dividendes versés à un ressortissant belge à partir de la France sont soumis à l'imposition à la source en France mais sont ensuite également imposés en Belgique;

— si la compétence en matière de taxation est attribuée (exclusivement) à l'État de la source des revenus, la double imposition est éliminée en Belgique en exonérant le revenu d'impôt; ou, si le revenu a bénéficié d'une réduction de l'imposition à la source (dividendes et intérêts), en octroyant un crédit.

En 2007, l'administration belge a élaboré un modèle standard. Modifié en 2010, ce modèle s'appuie, dans une large mesure, sur le modèle de l'OCDE. Il diffère toutefois de celui-ci sur plusieurs points importants:

— in het Belgische model werd een regeling voor pensioenen en pensioenfondsen ingeschreven (artikelen 3, 10, 11, 17 en 23). Pensioenfondsen zijn geen belastingbetalers en kunnen dus in principe geen beroep doen op een dubbelbelastingverdrag. Dat zou betekenen dat, wanneer een buitenlands pensioenfonds dividenden of interesten uit België ontvangt, dat fonds geen vermindering van Belgische bronbelasting kan krijgen. Vandaar een vrijstelling voor pensioenfondsen;

— de regels voor verbonden ondernemingen worden aangevuld (artikel 9);

— de dividenduitkeringen tussen groepsvennootschappen worden aan een 0 %-bronbelasting onderworpen (artikel 10). Die regeling bestond al op Europees vlak maar door die bepaling in het modelverdrag op te nemen, wordt de vrijstelling uitgebreid tot niet-Europese groepsvennootschappen;

— het modelverdrag voorziet niet in een afzonderlijke bepaling voor meerwaarden op vastgoedaandelen;

— beloningen van dagelijkse bestuurders/managers worden belast als inkomsten uit dienstbetrekkingen;

— “andere inkomsten” worden enkel vrijgesteld van belasting in de bronstaat wanneer ze in de woonstaat effectief werden belast (artikel 20);

— in plaats van een voorwaarde van *belastbaarheid* te stellen, met als doelstelling het vermijden van dubbele belasting, voorziet het modelverdrag in een vrijstelling in de mate dat de inkomsten *belast* worden in de bronstaat;

— ten slotte bevat het modelverdrag een (rudimentaire) algemene antimisbruikbepaling (artikel 27 (3)).

België heeft een indrukwekkende lijst belastingverdragen ondertekend (zie bijlage van dit verslag). Er zijn er tweeënnegentig in werking, twaalf zijn ondertekend maar zijn nog niet in werking getreden en twaalf worden nog onderhandeld. Drie bilaterale verdragen zijn dringend aan herziening toe, namelijk de verdragen die België met respectievelijk Australië, Frankrijk en Japan heeft getekend. Vooral het dubbelbelastingverdrag met Frankrijk (1964) is echt verouderd. Het steunt niet op het OESO-model en geeft aanleiding tot gigantisch veel interpretatieproblemen. De heer De Broe wenst

— le modèle belge prévoit un régime particulier pour les pensions et les fonds de pension (articles 3, 10, 11, 17 et 23). Les fonds de pension n’ayant pas la qualité de contribuable, ils ne peuvent, en principe, pas bénéficier d’une convention de prévention de la double imposition. Dès lors, les fonds de pension étrangers qui perçoivent des dividendes ou des intérêts en provenance de Belgique ne peuvent pas bénéficier d’une réduction de l’imposition à la source en Belgique. C’est pourquoi une dispense a été prévue pour les fonds de pension;

— les règles relatives aux entreprises liées ont été complétées (article 9);

— les distributions de dividendes entre les sociétés faisant partie d’un groupe sont assujetties à un impôt à la source de 0 % (article 10). Cette réglementation existait déjà au niveau européen mais l’inscription de cette disposition dans le modèle de convention permet d’étendre la dispense aux sociétés non européennes faisant partie d’un groupe;

— le modèle de convention ne prévoit pas de disposition particulière pour les plus-values sur les actions immobilières;

— les rémunérations des gestionnaires/managers journaliers sont imposées au titre de revenus d’emplois salariés;

— les “autres revenus” ne sont exonérés d’impôt dans l’État de la source des revenus que s’ils ont été effectivement imposés dans l’État de résidence (article 20);

— au lieu de prévoir une condition d’*imposabilité* dans le but d’éviter la double imposition, le modèle de convention prévoit l’exonération dans la mesure où les revenus sont *imposés* dans l’État de la source des revenus;

— enfin, le modèle de convention contient une disposition générale (rudimentaire) anti-abus (article 27 (3)).

La Belgique a signé un nombre impressionnant de conventions fiscales (voir l’annexe du présent rapport). Sur celles-ci, nonante-deux sont entrées en vigueur, douze ont été signées mais ne sont pas encore entrées en vigueur et douze sont encore en cours de négociation. Trois conventions bilatérales doivent être réexaminées d’urgence, à savoir les conventions conclues par la Belgique avec respectivement l’Australie, la France et le Japon. C’est surtout la convention de prévention de la double imposition conclue avec la France (1964) qui est vraiment dépassée. Elle ne s’appuie pas sur le

hierbij op een aantal tekortkomingen en pijnpunten in het Belgische standaardmodel te wijzen.

Zoals hierboven vermeld, heeft België in zijn modelverdrag een clausule ingeschreven die bepaalt dat inkomsten worden vrijgesteld wanneer zij in het buitenland werden *belast*, de zgn. *subject-to-tax* clausule. In artikel 23 (A) van het OESO-verdragsmodel worden echter ook inkomsten vrijgesteld die in het buitenland *mogen belast worden*. Zulks betekent dat een inkomen moet worden vrijgesteld zelfs als het in het buitenland niet effectief werd belast, waardoor een situatie kan ontstaan van dubbele niet-belasting. Dit is uiteraard niet wenselijk, zeker niet in het huidige internationale fiscale klimaat waarbij de strijd is aangebonden tegen de *stateless income*.

Hoewel de *subject-to-tax* clausule uit ons modelverdrag bedoeld is om dubbele niet-belasting te voorkomen, geeft deze bepaling aanleiding tot veel interpretatiemogelijkheden en bereikt ze haar doel niet. Die clausule werd pas in 2007 in het verdragmodel ingeschreven zodat al de verdragen die vóór 2007 werden afgesloten een dergelijke bepaling uiteraard niet bevatten. En als die bepaling er wel instaat, geeft de rechtspraak er een zeer beperkende interpretatie aan. De spreker verwijst naar een arrest van het Hof van Cassatie van 12 september 1970 (Sidro), waaruit de "*exemption vaut impôt"*-doctrine is ontstaan. Het Hof heeft geoordeeld dat een inkomen "belast" is van zodra het aan een belastingregime in het buitenland wordt onderworpen, waarbij dat regime ook een vrijstelling kan zijn. De Belgische administratie heeft in een circulaire (nr. AFZ 2005/0652 d.d. 25 mei 2005) toch gesteld dat "belast""effectief belast" betekent. Een jaar later kwam ze echter op die stelling terug en publiceerde een nieuwe circulaire (nr. R9. Div. 577 956 d.d. 11 mei 2006) waarin wordt gesteld dat "voor de toepassing van het DBV (…) een inkomen dus ook (mag) beschouwd worden als belast in de partnerstaat wanneer een belasting werkelijk door de belastingplichtige gedragen is, maar ook wanneer een afwezigheid van belastingheffing zijn oorzaak vindt in een uitdrukkelijke bepaling van de fiscale wetgeving van het partnerland". Dus zelfs als er in een verdrag de term "belast" wordt gebruikt, kunnen zich nog heel veel situaties voordoen van dubbele niet-belasting. Het is maar in de Verdragen met Macedonië en Uruguay, die nog niet in werking zijn getreden, dat er een "effectieve belasting" in de bronstaat wordt geëist en door de protocollen bij de Verdragen met Nederland en Hong Kong, waarin expliciet bepaald wordt dat de uitdrukking "belast" dient te worden geïnterpreteerd als "daadwerkelijk belast".

modèle de l'OCDE et donne lieu à de très nombreux problèmes d'interprétation. M. De Broe souhaite souligner, à ce propos, plusieurs lacunes et plusieurs points problématiques du modèle standard belge.

Ainsi qu'il a été indiqué plus haut, la Belgique a inscrit, dans son modèle de convention, une clause qui dispose que les revenus sont exonérés lorsqu'ils sont *imposés* à l'étranger. Il s'agit de la clause "*subject-to-tax*". Or, l'article 23 (A) du modèle de convention de l'OCDE exonère également les revenus qui *peuvent être imposés* à l'étranger. Dès lors, les revenus doivent être exonérés même s'ils ne sont pas effectivement imposés à l'étranger, ce qui peut déboucher sur une situation de double non-imposition. Or, cette situation n'est pas souhaitable, certainement pas dans le contexte fiscal international actuel, où la lutte est engagée contre les revenus apatrides (*stateless income*).

Bien que la clause "*subject-to-tax*" de notre modèle de convention ait comme objectif de supprimer la double non-imposition, cette disposition ouvre la porte à de nombreuses possibilités d'interprétation et n'atteint pas son objectif. Cette clause n'ayant été inscrite dans le modèle de convention qu'en 2007, elle ne figure pas dans les conventions conclues avant 2007. De plus, lorsqu'elle y figure, elle est interprétée d'une manière très restrictive par la jurisprudence. L'intervenant renvoie, à ce propos, à un arrêt de la Cour de cassation du 12 septembre 1970 (Sidro), qui a donné naissance à la doctrine "exemption vaut impôt", la Cour ayant estimé que les revenus sont imposés dès qu'ils sont soumis à un régime fiscal à l'étranger, régime qui peut toutefois également être un régime d'exemption. Cependant, dans une circulaire du 25 mai 2005 (n° AFZ 2005/0652), l'administration belge a indiqué que le mot "imposés" signifiait "effectivement imposés", interprétation sur laquelle elle est toutefois revenue un an plus tard, lorsqu'elle a publié une nouvelle circulaire (n° R9. Div. 577 956 du 11 mai 2006) selon laquelle, "pour l'application de la CPDI, un revenu peut, dès lors, être considéré comme imposé dans l'État partenaire lorsqu'un impôt est réellement supporté par le contribuable mais également lorsqu'une absence d'imposition trouve sa cause dans une disposition expresse de la législation fiscale du pays partenaire". Par conséquent, de nombreux cas de double non-imposition peuvent encore se présenter même lorsque la convention comporte le mot "imposé". Une "imposition effective" dans l'État de la source des revenus n'a été exigée que dans les conventions conclues avec la Macédoine et l'Uruguay, conventions qui ne sont pas encore entrée en vigueur, et par les protocoles aux conventions conclues avec les Pays-Bas et Hong Kong, dans lesquels il est explicitement stipulé que l'expression "imposé" doit être interprétée comme "imposé de manière effective".

Het volgen van artikel 23 van het OESO-verdragsmodel leidt dus tot veel dubbele niet-belasting. Zo zijn er veel werknemers die in België een vrijstelling vragen voor inkomsten die in het buitenland hadden moeten worden belast maar niet werden aangegeven. En de Belgische rechtspraak maakt daar weinig problemen rond omdat zij de dubbelbelastingverdragen letterlijk interpreteert.

Een ander probleem is de schrapping in het Belgische verdragmodel van 2010 van een in 2007 opgenomen goede regeling voor transparante entiteiten[1]. De huidige bepaling is, volgens de spreker, ontoereikend en heeft een aantal gevallen van dubbele belasting[2], maar ook van dubbele niet-belasting als gevolg.

De heer De Broe somt vervolgens een aantal andere tekortkomingen op:

— er zijn te weinig verdragen met een bindende arbitragemogelijkheid om geblokkeerde geschillenprocedures te beslechten. Elk dubbelbelastingverdrag bevat een “onderling overleg”procedure. Het gaat om een administratieve procedure tussen de fiscale autoriteiten van de twee lidstaten om geschillen op te lossen. Daarnaast bestaat ook de mogelijkheid om het geschil voor een rechtbank in de woonstaat te brengen. De administraties zijn niet verplicht tot een oplossing te komen. Het gaat dus om een middelenverbintenis (geen resultatenverbintenis). Die overlegprocedure kan dus zonder resultaat blijven aanslepen. Om dat probleem op te lossen, heeft de OESO in 2007 aan haar lidstaten voorgesteld om een arbitrageclausule in het modelverdrag op te nemen die de geblokkeerde procedure moet beslechten. Er wordt een arbitragepanel samengesteld met vertegenwoordigers van de betrokken administraties en een aantal onafhankelijke mensen, die binnen een relatief korte periode een oplossing voor het geschil moeten zoeken. Slechts de Belgische verdragen met de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk bevatten dergelijke clausule. Negen van de verdragen die nog niet in werking zijn getreden, bevatten die clausule ook maar het blijft veel te weinig;

— weinig Belgische verdragen bevatten een algemene antimisbruikbepaling; dit zou echter moeten veranderen rekening houdend met de werkzaamheden op OESO-vlak.

[1] Een transparante entiteit heeft rechtspersoonlijkheid maar wordt niet belast terwijl de “inhoud” ervan, de deelgenoten van de entiteit, wel worden belast.

[2] Er bestaat veel rechtspraak over de Franse *Civile Immobilière* en ook over Angelsaksische *partnerships*.

L’application de l’article 23 du modèle de convention de l’OCDE entraîne donc de nombreux cas de double non-imposition. Il y a ainsi en Belgique beaucoup de travailleurs salariés qui demandent une exonération pour des revenus qui auraient dû être imposés à l’étranger mais qui n’ont pas été déclarés. Et la jurisprudence belge n’y voit guère de problèmes parce qu’elle interprète à la lettre les conventions préventives de la double imposition.

Un autre problème est la suppression, dans le modèle de convention belge de 2010, d’un bon régime — inséré en 2007 — pour les entités transparentes[1]. La disposition actuelle est, selon l’orateur, insuffisante et donne lieu à un certain nombre de cas de double imposition[2], mais aussi de double non-imposition.

M. De Broe énumère ensuite un certain nombre d’autres lacunes:

—il y a trop peu de conventions prévoyant une possibilité d’arbitrage contraignante afin de trancher les procédures de règlement des litiges bloquées. Chaque convention préventive de la double imposition contient une procédure “amiable”. Il s’agit d’une procédure administrative entre les autorités fiscales des deux États membres en vue de solutionner les litiges. Il existe par ailleurs aussi la possibilité de porter le litige devant un tribunal dans l’État de résidence. Les administrations ne sont pas contraintes d’aboutir à une solution. Il s’agit donc d’une obligation de moyen (pas d’une obligation de résultat). Cette procédure de concertation peut donc traîner en longueur sans donner le moindre résultat. Afin de résoudre ce problème, l’OCDE a, en 2007, proposé à ses États membres d’insérer dans le modèle de convention une clause d’arbitrage qui doit permettre de trancher lorsque la procédure est bloquée. Il est constitué un groupe spécial d’arbitrage composé de représentants des administrations concernées et d’un certain nombre de personnes indépendantes, qui sont chargées de rechercher, dans un délai relativement court, une solution au litige. Seules les conventions belges avec les États-Unis et le Royaume-Uni contiennent une telle clause. Neuf des conventions qui ne sont pas encore entrées en vigueur contiennent également cette clause mais leur nombre demeure beaucoup trop restreint;

— peu de conventions belges contiennent une disposition générale anti-abus; cela devrait toutefois changer, compte tenu des travaux effectués au niveau de l’OCDE.

[1] Une entité transparente est dotée de la personnalité juridique mais n’est pas imposée tandis que son “contenu”, les associés de l’entité, sont imposés.

[2] Il existe une vaste jurisprudence sur la *Civile Immobilière* française et sur les *partnerships* anglosaxons.

Wat het Belgische beleid m.b.t. verdragen betreft, rijzen twee belangrijke vragen:

— met welke landen moet België dubbelbelastingverdragen negotiëren? De beslissing om een dubbelbelastingverdrag te sluiten, is economisch gestuurd. Het hoofddoel is grensoverschrijdende investeringen en grensoverschrijdend kapitaal- en werknemersverkeer aan te moedigen. België heeft de laatste jaren veel verdragen met belastingparadijzen of landen met een lage belasting afgesloten. De spreker vraagt zich af waarom België een dubbelbelastingverdrag moet afsluiten met landen als Macau, het eiland Man, de Seychellen, enz. Zou het niet volstaan om met die landen een verdrag te sluiten om de gegevensuitwisseling te regelen?

— wat moet de inhoud van die verdragen zijn? De heer De Broe pleit voor een toepassing van het Belgische standaardmodel en het toevoegen van een protocol waarin de interpretatie van "(effectief) belast" wordt geëxpliciteerd. De inkomsten die in het buitenland worden belast, moeten in België worden vrijgesteld. Het is wel belangrijk om in het protocol te omschrijven wat bedoeld wordt met "(effectief) belast". De spreker verwijst in dit verband naar de verdragen die met Hong Kong en Nederland werden afgesloten: een inkomen wordt in de bronstaat "belast" als het is opgenomen in de belastbare grondslag waarop de belasting is berekend. Dat betekent echter niet noodzakelijk dat de belastingplichtige effectief belastingen heeft betaald want het kan zijn dat hij geen belasting moest betalen ten gevolge van bijvoorbeeld de aftrek van kosten gedragen om dat inkomen te verwerven, dat hij een verlies uit een vorig jaar heeft verrekend of dat hij van een belasting vrije som kon genieten. De *subject-to-tax* clausule sluit wel de gevallen uit waarbij de bronstaat:

— een persoon of een entiteit niet als belastingplichtige aanmerkt;

— een inkomen niet als belastbaar aanmerkt;

— een inkomen (on)voorwaardelijk vrijstelt;

— afziet van de wettelijk verschuldigde belasting door desorganisatie, corruptie of het toekennen van bepaalde privileges.

Ook het geval waarbij de belastingplichtige zijn inkomen in de bronstaat niet aangeeft, wordt op die manier uitgesloten.

Pour ce qui est de la politique belge en matière de conventions, deux questions se posent essentiellement:

— avec quels pays la Belgique doit-elle négocier des conventions préventives de la double imposition? La décision de conclure une convention préventive de la double imposition est dictée par des considérations d'ordre économique. Son objectif principal est d'encourager les investissements transfrontaliers et la circulation transfrontalière de capitaux et de travailleurs. Au cours des dernières années, la Belgique a conclu de nombreuses conventions avec des paradis fiscaux ou des pays appliquant des taux d'imposition bas. L'orateur se demande pourquoi la Belgique doit conclure une convention préventive de la double imposition avec Macao, l'Ile de Man, les Seychelles, *etc.* Ne suffirait-il pas de conclure une convention réglant l'échange de données avec ces pays?

— quelle doit être la teneur de ces conventions? M. De Broe recommande d'appliquer la convention-type belge et d'ajouter un protocole dans lequel l'interprétation d'"imposé (de manière effective)" est explicitée. Les revenus taxés à l'étranger doivent être exonérés en Belgique. Il importe cependant de définir dans le protocole ce que l'on entend par "imposé (de manière effective)". L'orateur renvoie à cet égard aux conventions conclues avec Hong Kong et les Pays-Bas: un revenu est "imposé" dans l'État de la source s'il est inclus dans l'assiette imposable servant de base au calcul de l'impôt. Cela ne signifie cependant pas nécessairement que le contribuable a effectivement payé des impôts, dès lors qu'il peut avoir été exonéré, par exemple à la suite de la déduction de frais exposés pour acquérir ce revenu, qu'il peut avoir compensé une perte d'une année précédente ou qu'il peut avoir bénéficié d'une quotité exemptée d'impôt. La clause *subject-to-tax* exclut toutefois les cas dans lesquels l'État de la source:

— ne reconnaît pas la qualité d'assujetti d'une personne ou d'une entité;

— ne qualifie pas un revenu d'imposable;

— exonère un revenu sans/sous conditions;

— renonce à l'impôt légalement dû par suite de désorganisation, de corruption ou de l'octroi de certains privilèges.

Cela permet aussi d'exclure le cas où le contribuable ne déclare pas ses revenus dans l'État de la source.

De OESO heeft een zeer ruime Actieplan gepubliceerd inzake *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Dit Actieplan geeft vijftien aandachtspunten weer die mogelijk leiden tot belastinghervormingen om de internationale belastingontwijkingen door voornamelijk multinationale ondernemingen te bestrijden. Dit zou ook moeten leiden tot de wijziging van de dubbelbelastingverdragen.

België heeft zich ertoe verbonden de volgende maatregelen (*minimum standards*) te implementeren:

— de nodige maatregelen nemen om *hybrid mismatches* te vermijden (transparante entiteiten, hybride financieringsinstrumenten[3], duaal inwonerschap);

— een algemene antimisbruikbepaling in de verdragen inschrijven;

— de bepaling over de vaste inrichting van onderneming aanpassen, en dit voornamelijk om de onbelaste (of laag belaste) commissionairstructuur een halt toe te roepen;

— de geschillenbeslechting verbeteren (onderling overlegprocedure, winstaanpassingen inzake verrekenprijzen);

— in een arbitragemechanisme voorzien.

België zou dus meer dan honderd verdragen moeten wijzigen. Om die procedure te vergemakkelijken, stelt de OESO aan de lidstaten voor om tot een multilateraal instrument toe te treden en op die manier alle dubbelbelastingverdragen tegelijkertijd op een snelle en efficiënte manier te wijzigen. De toegetreden landen kunnen dan aanduiden welke bepalingen in hun bilaterale verdragen zullen worden gewijzigd. Een werkgroep waartoe België behoort, is dat multilateraal verdrag aan het uitschrijven. Eind 2006 zal het worden voorgesteld.

De heer De Broe stelt hierbij de vraag of het nog noodzakelijk is een anti-fragmentatiebepaling in het multilateraal verdrag op te nemen wanneer er al een algemene antimisbruikbepaling is ingeschreven.

[3] Hybride leningen zijn financieringsinstrumenten die de kenmerken hebben van zowel eigen als vreemd vermogen. Als gevolg van de verschillende fiscale kwalificaties die de lidstaten aan hybride leningen geven (eigen of vreemd vermogen), worden uitkeringen op een grensoverschrijdende hybride lening behandeld als fiscaal aftrekbare kosten in de ene lidstaat (de lidstaat van de betaler) en als een belastingvrije uitkering van winst (dividend) in de andere lidstaat (de lidstaat van de begunstigde), wat leidt tot een ongewenste dubbele niet-heffing.

L'OCDE a publié un Plan d'action très vaste en matière de *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Ce Plan d'action énumère quinze points pouvant donner lieu à des réformes fiscales en vue de lutter contre l'évasion fiscale internationale essentiellement pratiquée par des entreprises multinationales. Il devrait aussi entraîner la modification des conventions préventives de la double imposition.

La Belgique s'est engagée à mettre en œuvre les mesures suivantes (*minimum standards*):

— prendre les mesures nécessaires pour éviter les montages hybrides (entités transparentes, instruments hybrides de financement[3], double résidence);

— inscrire une disposition générale anti-abus dans les conventions;

— adapter la disposition relative à l'établissement stable de l'entreprise, et ce, essentiellement en vue de faire disparaître la structure commissionnaire non imposée (ou peu imposée);

— améliorer le règlement des conflits (procédure de consultation réciproque, ajustement des bénéfices en matière de prix de transfert);

— prévoir un mécanisme d'arbitrage.

La Belgique devrait donc modifier plus de cent conventions. Pour faciliter cette procédure, l'OCDE propose aux États membres d'adhérer à un instrument multilatéral en vue de modifier en même temps toutes les conventions préventives de la double imposition de manière rapide et efficace. Les pays adhérents pourront alors indiquer quelles dispositions seront modifiées dans leurs conventions bilatérales. Un groupe de travail, dont fait partie la Belgique, est occupé à rédiger cette convention multilatérale. Elle sera présentée fin 2016.

À cet égard, M. De Broe demande s'il est encore nécessaire d'insérer dans la convention multilatérale une disposition anti-fragmentation, dès lors qu'une disposition générale anti-abus y est déjà inscrite.

[3] Les prêts hybrides sont des instruments financiers qui présentent les caractéristiques à la fois des emprunts et des fonds propres. En raison du traitement fiscal différent des prêts hybrides selon les États membres (emprunts ou fonds propres), les paiements effectués au titre d'un prêt hybride transfrontière peuvent être considérés comme une dépense fiscalement déductible dans un État membre (État membre du payeur) et comme une distribution des bénéfices exonérée d'impôt dans l'autre État membre (État membre du bénéficiaire), ce qui se traduit par une double non-imposition involontaire.

Ten slotte wijst de spreker op de tijdsduur die verloopt tussen het ondertekenen en het ratificeren van een verdrag. Fiscale verdragen zijn gemengde verdragen omdat ze fiscale materies behelzen die onder de bevoegdheid van de federale overheid en de gewesten ressorteren. Verschillende parlementen moeten dus met het verdrag instemmen en dat kost tijd. De gemiddelde tijd tussen de goedkeuring en de inwerkingtreding van een verdrag is nu bijna vier jaar. De verdragen met Taiwan en Hong Kong werden al na een jaar goedgekeurd, maar het heeft twaalf jaar geduurd voordat de verdragen met Algerije en Gabon in werking zijn getreden. Het is, volgens de spreker, essentieel dat verdragen met belangrijke landen als China, Canada en Zwitserland bijvoorbeeld snel worden goedgekeurd.

b. *Multilateraal verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden*

De heer De Broe wijst erop dat het doel van dat soort multilateraal verdrag totaal anders is. Het regelt immers de samenwerking tussen de fiscale autoriteiten via uitwisseling van inlichtingen maar ook via gelijktijdige belastingcontroles. Een multinationale onderneming wordt op hetzelfde moment in verschillende landen gecontroleerd; het kan ook gebeuren dat buitenlandse belastingadministraties een bedrijf in België komen controleren of omgekeerd.

België is op 7 februari 1992 tot dat verdrag toegetreden. Het is in ons land op 1 december 2000 in werking getreden. Het werd al door 94 landen geratificeerd en het vormt de juridische grondslag voor de *country by country reporting* waarbij de multinationals hun gegevens moeten uitwisselen in de verschillende landen waar ze werkzaam zijn.

c. *Akkoorden inzake uitwisseling van fiscale inlichtingen*

Die akkoorden hebben tot doel de informatie-uitwisseling tussen Staten te organiseren. Belangrijk is vooral dat een land niet langer een beroep mag doen op het bankgeheim om informatie-uitwisseling te weigeren.

Die akkoorden zijn veel minder talrijk dan de dubbelbelastingverdragen (zie bijlage bij dit verslag). Ook hier duurt het heel lang voordat de getekende verdragen worden geratificeerd. Het Verdrag met Monaco werd in 2009 getekend maar is nog altijd niet in werking getreden.

L'orateur souligne enfin le temps qui s'écoule entre la signature d'une convention et sa ratification. Les conventions fiscales sont des conventions mixtes car elles ont trait à des matières fiscales relevant de la compétence du pouvoir fédéral et des régions. Plusieurs parlements doivent donc donner leur assentiment à la convention, et cela prend du temps. La durée moyenne qui s'écoule entre l'approbation d'une convention et son entrée en vigueur est actuellement de près de quatre ans. Les conventions conclues avec Taiwan et Hong Kong ont été approuvées après un an à peine, mais il a fallu attendre douze ans pour que les conventions passées avec l'Algérie et le Gabon entrent en vigueur. Il est essentiel, pour l'orateur, que les conventions passées avec des pays importants tels que la Chine, le Canada et la Suisse, par exemple, soient rapidement approuvées.

b. *Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*

M. De Broe souligne que ce type de convention multilatérale poursuit un tout autre objectif. Il règle en effet la coopération entre les autorités fiscales par l'échange de renseignements, mais aussi par des contrôles fiscaux simultanés. Une entreprise multinationale est contrôlée au même moment dans plusieurs pays; il se peut également que des administrations fiscales étrangères se rendent en Belgique pour contrôler une entreprise, et vice-versa.

Le 7 février 1992, la Belgique a adhéré à cette convention, qui est entrée en vigueur dans notre pays le 1er janvier 2000. Elle a déjà été ratifiée par 92 pays et constitue le fondement juridique des déclarations pays par pays, en vertu desquelles les multinationales doivent échanger leurs données dans les différents pays où elles sont actives.

c. *Accords relatifs à l'échange de renseignements fiscaux*

Ces accords visent à organiser l'échange d'informations entre États. Il importe surtout qu'un pays ne puisse plus invoquer le secret bancaire pour refuser l'échange d'informations.

Ces accords sont beaucoup moins nombreux que les conventions préventives de la double imposition (voir l'annexe au présent rapport). Ici aussi, il faut beaucoup de temps pour que les conventions signées soient ratifiées. La convention conclue avec Monaco a été signée en 2009, mais elle n'est toujours pas entrée en vigueur.

2. ***Uiteenzetting van professor Edoardo Traversa (UCL)***

De heer Edoardo Traversa, hoogleraar aan de UCL, de KULeuven en de Wirtschaftsuniversität Wien (WU), geeft aan dat hij zijn betoog zal toespitsen op de weerslag van het zich uitbreidende Europees recht op de door België ondertekende bilaterale overeenkomsten.

Hoewel er inzake inkomstenbelastingen niet echt veel Europese fiscale harmonisatie is, wijzigen verschillende wetteksten toch al impliciet de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, zowel ten aanzien van de lidstaten van de Europese Unie als van derde Staten. Zodra op Europees niveau een regeling ter voorkoming van dubbele belasting of ter bestrijding van belastingontduiking wordt aangenomen, is die veel doelmatiger dan wanneer een zelfde regeling is vervat in bilaterale overeenkomsten, want in dat laatste geval hangt de toepassing af van de goede wil van de Verdragsluitende Partijen en van de nationale rechtscolleges van de Staten.

Dergelijke bilaterale overeenkomsten kunnen de belastingplichtigen nooit een uniforme toepassing van de regeling garanderen. De bilaterale regeling wordt dus ingehaald door de ontwikkelingen op Europees echelon, maar die ontwikkelingen volstaan nog niet om de naleving te waarborgen van alle doelstellingen die zijn vervat in de dubbelbelastingverdragen.

a. Voorkoming van dubbele belasting - Non-discriminatie

Deze twee doelstellingen zijn veeleer in het voordeel van de belastingplichtige. Het oogmerk van de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, te weten de handel bevorderen, verschilt in absolute zin niet echt van de ruimere doelstelling van de Europese Unie, te weten een interne markt uitbouwen. Toch duiken er verschillen op in verband met de tenuitvoerlegging van die doelstellingen omdat, behalve in enkele alleenstaande gevallen, geen enkele regel van het EU-recht – net als de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting – in verband met de inkomstenbelastingen een exclusieve belastingbevoegdheid toekent aan de bronstaat of aan de woonstaat van de belastingplichtige.

De gedeelde bevoegdheid inzake inkomstenbelastingen wordt geregeld bij verscheidene richtlijnen, die aldus in de plaats treden van de vigerende bepalingen in de bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting:

2. ***Exposé du professeur Edoardo Traversa (UCL)***

M. Edoardo Traversa, professeur à l'UCL, à la KULeuven et à la Wirtschaftsuniversität Wien (WU), indique qu'il souhaite focaliser son intervention sur l'impact du développement du droit européen sur les conventions bilatérales signées par la Belgique.

Bien que l'harmonisation fiscale européenne soit relativement limitée dans le domaine des impôts sur les revenus, différents textes légaux modifient déjà implicitement les conventions préventives de la double imposition, tant vis-à-vis des États membres de l'Union européenne que d'États tiers. A partir du moment où un mécanisme préventif de la double imposition ou de lutte contre l'évasion fiscale est adopté au niveau européen, il acquiert une beaucoup plus grande effectivité que ce même mécanisme figurant dans des conventions bilatérales, étant donné que leur application dépend du bon vouloir des Parties contractantes et des juridictions internes aux États.

De telles conventions bilatérales ne peuvent jamais garantir aux contribuables une application uniforme de la disposition. Le mécanisme bilatéral est donc dépassé par les évolutions sur le plan européen. Ces évolutions sont cependant encore insuffisantes pour garantir le respect de l'ensemble des objectifs auxquels tendent les conventions préventives de la double imposition.

a. La prévention de la double imposition et la non-discrimination

Ces deux objectifs sont plutôt à l'avantage du contribuable. L'objectif des conventions préventives de la double imposition de faciliter les échanges économiques ne diffère, dans l'absolu, pas tellement de l'objectif plus général de l'achèvement du marché intérieur au sein de l'Union européenne. Néanmoins, des différences apparaissent au niveau de la mise en œuvre de ces objectifs dans la mesure où, sauf quelques cas isolés, aucune règle de droit européen — à l'instar des conventions préventives de la double imposition — n'attribue de compétence d'imposition exclusive à l'État de la source ou à l'État de résidence du contribuable pour ce qui concerne l'impôt sur les revenus.

La compétence partagée en matière d'impôt sur les revenus est réglée par plusieurs directives, qui se substituent ainsi aux dispositions existantes dans les conventions bilatérales préventives de la double imposition:

— dividenden: Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (de "spaarrichtlijn");

— intresten en royalty's: Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten.

De werkingssfeer van die richtlijnen blijft beperkt tot de betrekkingen tussen de vennootschappen die tot dezelfde multinationale groep behoren en tot de vennootschappen die zijn gevestigd in de lidstaten van de Europese Unie. Ze zijn vrij doeltreffend maar gelden niet voor privépersonen. De dubbele belasting op dividenden en intresten blijft dus bestaan als die dividenden en intresten door privépersonen worden ontvangen.

Sommige Staten, onder meer België, gebruiken die Europese richtlijnen als argument om uit derde landen investeringen aan te trekken. Bij nationale wetgeving of een overeenkomst breiden die Staten de bij de richtlijn vastgelegde, vrij gunstige fiscale regeling uit tot de dividenden, intresten of royalty's die Belgische onderdanen ontvangen in buiten de Europese Unie gelegen Staten. Dat is een van de redenen waarom België zoveel verdragen ter voorkoming van dubbele belasting heeft ondertekend, teneinde zich te profileren als toegangspoort tot de Europese markt. De Europese Commissie heeft echter voorstellen geformuleerd om te voorkomen dat Staten al te forse voordelen zouden toekennen aan die buitenlandse inkomsten, ten koste van andere lidstaten van de Europese Unie.

Wanneer een Belgische vennootschap intresten, dividenden of royalty's ontvangt van een andere, tot dezelfde groep behorende Europese vennootschap, mag de Staat waar de intresten, dividenden of royalty's uitkerende vennootschap is gevestigd, die geldstromen niet belasten. Ter zake komt de exclusieve bevoegdheid toe aan de woonstaat, die kan voorzien in een preferentiële regeling (zoals de aftrek voor octrooi-inkomsten), hetgeen voor de belastingplichtige resulteert in een dubbel voordeel.

De spreker merkt op dat België soeverein blijft aangaande de keuze voor een methode om dubbele belasting te voorkomen: de "kredietmethode" (die voor de buitenlandse inkomsten een belastingkrediet toekent) of de "vrijstellingsmethode" (die bepaalt dat het in het buitenland belastbaar/belaste inkomen niet in België

— dividendes: la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, mieux connue sous le nom de directive épargne;

— intérêts et redevances: la directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.

Ces directives sont limitées dans leur champ d'application aux relations entre sociétés appartenant à un même groupe multinational et aux sociétés résidentes d'États membres de l'Union européenne. Elles sont relativement efficaces mais ne s'appliquent pas aux particuliers. La double imposition des dividendes et des intérêts reste donc d'actualité lorsqu'ils sont perçus par des particuliers.

Certains États, dont la Belgique, utilisent l'existence de ces directives européennes comme argument pour attirer des investissements étrangers en provenance de pays tiers. Ils étendent le régime fiscal relativement favorable prévu par la directive, par le biais de leur droit interne ou d'une convention, aux dividendes, intérêts ou redevances perçus par des résidents belges dans des États situés en dehors de l'Union européenne. C'est une des raisons pour lesquelles la Belgique a signé autant de conventions préventives de la double imposition de manière à se positionner comme porte d'accès au marché européen. La Commission européenne a cependant formulé des propositions visant à éviter que des États puissent offrir de trop grands avantages fiscaux à ces revenus étrangers, au détriment d'autres États de l'Union européenne.

Lorsqu'une société belge perçoit des intérêts, dividendes ou redevances d'une autre société européenne appartenant au même groupe, l'État où la société qui verse ces intérêts, dividendes ou redevances est établie ne peut pas imposer ces flux. La compétence exclusive ressort à l'État de résidence, qui peut prévoir un régime préférentiel, comme la déduction pour revenus de brevets, ce qui entraîne un double avantage pour le contribuable.

L'intervenant fait remarquer que la Belgique reste souveraine en ce qui concerne le choix de la méthode visant à éliminer la double imposition: celle du crédit (qui octroie un crédit d'impôt pour les revenus étrangers) et celle de l'exemption (qui prévoit que le revenu imposable/taxé à l'étranger n'est pas soumis à l'impôt,

moet worden belast, ongeacht de toegepaste fiscale regeling). België heeft gekozen voor het tweede systeem.

Soms wordt de vrijstelling afgezwakt. Zo houdt de Belgische belastingadministratie rekening met de in het buitenland ontvangen inkomsten om het belastingtarief te berekenen dat van toepassing is op de personenbelasting op de inkomsten van Belgische herkomst.

Voorts voorziet de Belgische belastingadministratie in *subject-to-tax*-clausules die de vrijstelling doen afhangen van het feit of het inkomen al dan niet (daadwerkelijk) werd belast.

In bepaalde situaties zou de Europese Commissie er echter de voorkeur aan geven dat de lidstaten een belastingkrediet toepassen, teneinde dubbele niet-belasting te voorkomen. De Commissie heeft ter zake voorstellen geformuleerd.

Het staat België vrij dubbelbelastingverdragen te sluiten. Ons land kan echter geen overeenkomst sluiten met een andere Europese Staat (zelfs niet met een derde Staat) indien bepalingen ervan strijdig zouden zijn met het Europees recht, in het bijzonder de beginselen van vrij verkeer en van non-discriminatie. Zo heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJEU) geoordeeld dat een vaste vestiging in Duitsland die wordt uitgebaat door een kapitaalsvennootschap die in een andere lidstaat is gevestigd, dezelfde belastingvoordelen moet kunnen genieten als die welke gelden voor de in Duitsland gevestigde kapitaalsvennootschappen (arrest Saint-Gobain van 21 september 1999, C-307/97). De Belgische niet-ingezetenen en de ingezeten van andere EU-lidstaten moeten zich met andere woorden kunnen beroepen op de door België ondertekende overeenkomsten wanneer zij in een vergelijkbare situatie verkeren als de Belgische ingezetenen; de heer Traversa haalt het voorbeeld aan van de Belgische vaste vestigingen van Europese vennootschappen.

Evenzo belet het Europees recht dat een lidstaat een bilaterale overeenkomst zou aanvoeren om bepaalde aan haar ingezetenen toegekende voordelen te weigeren; zo heeft België geweigerd de notionele intrestaftrek toe te kennen voor kapitaal dat in buitenlandse vaste vestigingen was geïnvesteerd, maar het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld dat die maatregel in strijd was met het Europees recht, terwijl België bij overeenkomst geen belasting mag heffen op de winst van een buitenlandse vaste vestiging die in een andere EU-lidstaat is gelegen (arrest Argenta, C-350/11).

De spreker gaat vervolgens in op de pijnpunten en de belangen van de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting. Met sommige bepalingen rijzen meer

quel que soit le régime fiscal appliqué). La Belgique a opté pour le deuxième système.

L'exemption est parfois tempérée. Ainsi, l'administration fiscale belge tient compte des revenus perçus à l'étranger pour calculer le taux d'imposition applicable à l'impôt des personnes physiques aux revenus d'origine belge.

Elle prévoit aussi des clauses *subject-to-tax* qui font dépendre l'exemption du fait que le revenu a ou non été (effectivement) imposé.

Toutefois, dans certaines situations, la Commission européenne souhaiterait que les États appliquent un crédit d'impôt pour éviter la double non-imposition. Elle a formulé des propositions en la matière.

La Belgique est libre de conclure des conventions préventives de la double imposition. Elle ne peut cependant conclure un accord avec un autre État européen, voire un État tiers dont certaines dispositions violeraient le droit européen, et en particulier le principe de la libre circulation et de la non-discrimination. Ainsi, la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE) a conclu qu'un établissement stable situé en Allemagne et exploité par une société de capitaux ayant son siège dans un autre État membre doit pouvoir bénéficier des mêmes avantages fiscaux que ceux applicables aux sociétés de capitaux ayant leur siège en Allemagne (arrêt Saint-Gobain du 21 septembre 1999, C-307/97). Cela implique que les non-résidents belges et les résidents d'autres États membres européens doivent pouvoir se prévaloir des conventions signées par la Belgique lorsqu'ils sont dans une situation comparable aux résidents belges. M. Traversa cite l'exemple des établissements stables belges de sociétés européennes.

De même, le droit européen ne permet à un État membre d'invoquer une convention bilatérale pour refuser certains avantages fiscaux qu'il octroie à ses résidents. Ainsi, la Belgique a, par exemple, refusé d'octroyer des intérêts notionnels pour des capitaux investis dans des établissements stables étrangers mais la CJUE a considéré que cette mesure était contraire au droit européen alors même que, par convention, la Belgique ne peut pas imposer les bénéfices d'un établissement stable étranger situé dans un autre État de l'Union européenne (arrêt Argenta, C-350/11).

L'intervenant évoque ensuite les problèmes et enjeux liés aux conventions préventives de la double imposition. Certaines dispositions posent plus de problèmes que

problemen dan met andere, ofwel omdat de gebruikte terminologie te vaag is, ofwel omdat het gekozen mechanisme niet werkbaar is.

Aldus bepaalt artikel 16 van het Belgische verdragsmodel dat de kunstenaars en de sportbeoefenaars worden belast in de Staat waar zij aan de slag zijn. Die bepaling geeft aanleiding tot heel wat problemen inzake mobiliteit, in die mate dat sommige Staten ervoor hebben gekozen die bepaling niet langer toe te passen.

Andere bepalingen worden steeds meer een anachronisme, zoals artikel 18 van het Belgische verdragsmodel, over de beloningen in het raam van overheidsfuncties.

De spreker vraagt zich af of dergelijke regels niet beter worden opgeheven en vervangen door algemenere en makkelijker toe te passen bepalingen.

Andere bepalingen moeten worden gepreciseerd; dat geldt meer bepaald voor de maatregelen met betrekking tot de overdrachtsprijzen en de fiscale behandeling van de verrichtingen tussen vennootschappen die deel uitmaken van een zelfde groep.

Bovendien betwijfelt de heer Traversa het nut van het handhaven van de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, gelet op het Europese raamwerk. Hij stelt meer bepaald het ontbreken van dwingende mechanismen aan de kaak. De Europese Commissie werkt momenteel aan een eenvormig mechanisme voor het oplossen van de pijnpunten in verband met de dubbele belasting die er nog steeds zijn, omdat er ter zake geen akkoord is tussen de overeenkomstsluitende Staten.

De spreker pleit eveneens voor de veralgemening van de arbitrageclausules.

De mogelijkheid om een multilaterale overeenkomst uit te werken werd geopperd, maar vervolgens alweer opgegeven. Het voordeel van een dergelijke overeenkomst zou zijn dat de regels eenvormig worden geïnterpreteerd en dat meer rechtszekerheid wordt geboden.

In 2016 zou de Europese Commissie een voorstel formuleren voor een richtlijn met betrekking tot een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag in verband met de vennootschapsbelasting. Ingeval dat voorstel voor een richtlijn wordt aangenomen, worden een hele rist bepalingen in de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting overbodig.

d'autres, soit parce que les termes utilisés sont trop vagues, soit parce que le mécanisme choisi n'est pas applicable.

L'article 16 du modèle de convention belge, par exemple, prévoit que les artistes et les sportifs sont imposés dans l'État où ils effectuent leurs prestations. Cette disposition pose de nombreux problèmes en termes de mobilité, à tel point que certains États ont fait le choix de ne plus l'appliquer.

D'autres dispositions deviennent de plus en plus anachroniques. C'est le cas de l'article 18 du modèle belge en matière de rémunération perçues par des employeurs du secteur public.

L'orateur se demande s'il n'est pas préférable d'abandonner de telles règles et de les remplacer par des dispositions plus générales et plus faciles d'application.

D'autres dispositions doivent être précisées. C'est principalement le cas des mesures visant les prix de transferts et le traitement fiscal des opérations entre sociétés appartenant au même groupe.

M. Traversa pose en outre la question de l'utilité du maintien des conventions préventives de la double imposition compte tenu du cadre européen et critique notamment l'absence de mécanismes contraignants. La Commission européenne travaille actuellement à l'élaboration d'un mécanisme uniforme en vue de résoudre les problèmes de double imposition restés en suspens faute d'accord des États contractants.

L'orateur plaide également pour la généralisation des clauses d'arbitrage.

La possibilité d'élaborer une convention multilatérale a été évoquée, puis abandonnée. Une telle convention aurait l'avantage d'offrir une interprétation uniforme des règles et de garantir davantage de sécurité juridique.

Une proposition devrait être formulée en 2016 par la Commission européenne en vue d'élaborer une directive portant sur une assiette commune consolidée à l'impôt des sociétés. Si cette directive devait être adoptée, toute une série de dispositions contenues dans les conventions préventives de la double imposition deviendraient caduques.

b. Strijd tegen fraude en misbruik - Voorkoming van dubbele niet-belasting

Op dit punt is de jongste tijd veel veranderd. De hoofddoelstelling van de bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting is fraude en misbruik bestrijden door, in de mate van het mogelijke, te trachten geen nieuwe dubbele belastingen te creëren.

De acties van de OESO (BEPS-actieplan) sporen met die van de Europese Unie (cf. de mededeling van 6 december 2012 en het actieplan van 17 juni 2015[4] (COM (2015) 302)), al worden niet dezelfde middelen gehanteerd.

De Europese Commissie onderneemt al enkele jaren pogingen om de lidstaten ertoe te brengen in hun intern recht of in de bilaterale overeenkomsten specifieke maatregelen op te nemen, om misbruik of dubbele niet-belasting te voorkomen. Het recentste initiatief ter zake is het voorstel voor een richtlijn van 28 januari 2016 betreffende de bestrijding van belastingontwijking[5].

Volgens de Europese Commissie zouden de lidstaten diverse maatregelen moeten aannemen:

— de intrestaftrek inperken en de negatieve weerslag van de hybride producten terugdringen, opdat die niet leiden tot dubbele niet-belasting;

— de regels inzake de gecontroleerde buitenlandse vennootschappen versterken: die regels moeten de daadwerkelijke belastingheffing garanderen op de winst die wordt doorgesluisd naar landen met een lage of een onbestaande fiscaliteit (met inachtneming van de rechtspraak van het HvJEU);

— de regels versterken over hoe de activa worden belast wanneer ze naar een andere Staat worden overgeheveld (*exit*-heffing);

— weigeren de belastingvrijstelling toe te kennen voor bepaalde inkomsten van de multinationale ondernemingen als die inkomsten niet effectief in de andere Staat werden belast (*switch-over*-clausule). Deze bepaling zou tevens gelden voor de betrekkingen met derde landen. De *switch-over*-clausule impliceert dat van de

[4] Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad. Een eerlijk en doeltreffend vennootschapsbelastingstelsel in de Europese Unie: vijf belangrijke actiegebieden, https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/NL/1-2015-302-NL-F1-1.PDF (geraadpleegd op 29 februari 2016).

[5] Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken die de werking van de interne markt rechtstreeks schaden (COM(2016) 26 final), *https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/NL/1-2016-26-NL-F1-1.PDF* (geraadpleegd op 29 februari 2016).

b. La lutte contre la fraude et les abus, et la prévention de la double non-imposition

Cette question a récemment évolué de manière importante. L'objectif principal des conventions bilatérales préventives de la double imposition est de lutter contre la fraude et les abus en essayant, dans la mesure du possible, de ne pas créer de nouvelles doubles impositions.

Les actions entreprises par l'OCDE (plan d'action BEPS) et par l'Union européenne (cf. la communication du 6 décembre 2012 et le plan d'action du 17 juin 2015[4] (COM(2015)302)) sont convergentes, même si les moyens utilisés ne sont pas les mêmes.

La Commission européenne tente d'agir depuis plusieurs années pour faire adopter des mesures spécifiques par les États membres dans leur droit interne ou dans les conventions bilatérales, et ce afin d'empêcher les situations abusives ou de double non-imposition. La dernière initiative en date est la proposition de directive du 28 janvier 2016 sur la lutte contre l'évasion fiscale[5].

Selon la Commission européenne, diverses mesures devraient être adoptées par les États membres:

— limiter la déduction des intérêts et les incidences négatives des dispositifs hybrides, de sorte que ceux-ci n'entraînent pas de double non-imposition;

— renforcer les règles concernant les sociétés étrangères contrôlées, qui garantissent que les bénéfices placés dans des pays à fiscalité faible ou nulle sont effectivement imposés (dans le respect de la jurisprudence de la CJUE);

— renforcer les règles relatives à la manière dont les actifs sont imposés lorsqu'ils sont transférés vers un autre État (imposition à la sortie);

— refuser l'exonération de certains revenus des entreprises transfrontalières en l'absence d'imposition effective dans l'autre État (clauses de *switch-over*). Cette disposition s'appliquerait aussi aux relations avec les États tiers. La clause de *switch-over* suppose l'abandon de la méthode de l'exemption pour passer à

[4] Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil. Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne: cinq domaines d'action prioritaires, https://ec.europa.eu/priorities/sites/beta-political/files/com_2015_302_fr.pdf (consulté le 29 février 2016).

[5] Proposition de directive du Conseil établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (COM(2016) 26 final), *https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/FR/1-2016-26-FR-F1-1.PDF* (consulté le 29 février 2016).

vrijstellingsmethode wordt afgestapt en dat wordt overgegaan op de kredietmethode in bepaalde situaties waarin de daadwerkelijke belastingheffing in de derde Staat niet gewaarborgd is;

— op EU-niveau een algemene antimisbruikregeling instellen.

Tevens werden voorstellen geformuleerd inzake transparantie (*country-by-country reporting*) en informatie-uitwisseling, inzonderheid met betrekking tot de rekeningen van de multinationale ondernemingen.

Bovendien is het belangrijk te voorzien in een algemene antimisbruikclausule die berust op het criterium van het hoofddoel. De thans door de OESO en de Europese Unie gehanteerde clausule is uitermate vaag geformuleerd en heeft tot gevolg dat de bewijslast bij de belastingplichtige wordt gelegd; die moet aantonen dat hij handelt overeenkomstig de doelstelling van de bilaterale overeenkomst, zelfs zonder dat hij die doelstelling kent.

De Europese Commissie wenst bovendien op fiscaal vlak *good governance*-beleid ten uitvoer te leggen, waarbij dus een lijst wordt opgesteld van de belastingparadijzen of zogenaamde niet-coöperatieve derde landen.

In verband met de weerslag van de EU-regels inzake staatssteun wijst de heer Traversa erop dat de Europese Commissie een procedure tegen het Groothertogdom Luxemburg (zaak McDonalds, IP/15/6221, 3 december 2015) heeft opgestart. De Commissie is immers van oordeel dat indien is geweten dat bepaalde inkomsten in het buitenland niet worden belast, en er op basis van een internationaal verdrag toch een vrijstelling wordt toegepast, zulks een door de EU-wetgeving verboden vorm van staatssteun kan zijn.

Het HvJEU heeft onlangs ook België veroordeeld, omdat het Hof de *excess profit rulings* als staatssteun beschouwde.

c. De verdeling van de heffingsbevoegdheid en het ontwikkelingsbeleid

Zowel het OESO-verdragsmodel als het Belgische verdragsmodel wijzen de heffingsbevoegdheid veeleer toe aan de woonstaat van de investeerder. Dat is een typische logica voor de geïndustrialiseerde landen.

Er wordt wel voorzien in bepaalde uitzonderingen. De winst mag in de bronstaat worden belast indien het gaat om een stabiele vestiging, dat wil zeggen een onderneming met voldoende personele en materiële middelen om in de investeringsstaat een aanwezigheid

celle du crédit dans certaines situations où l'imposition effective dans l'État tiers ne serait pas garantie;

— introduire une règle anti-abus générale à l'échelle de l'Union européenne.

Des propositions ont aussi été formulées en matière de transparence (*country-by-country reporting*) et d'échange d'informations, en particulier en ce qui concerne les comptes des sociétés multinationales.

Il est également important de prévoir une clause anti-abus générale fondée sur le critère de l'objet principal. La formulation de la clause utilisée actuellement par l'OCDE et l'Union européenne est extrêmement vague et a pour conséquence de reporter la charge de la preuve sur le contribuable. Celui-ci doit prouver qu'il agit conformément à l'objectif de la convention bilatérale sans même savoir quel est cet objectif.

La Commission européenne souhaite en outre mettre en œuvre une politique de bonne gouvernance fiscale, c'est-à-dire élaborer une liste des paradis fiscaux ou des pays tiers dit non coopératifs.

Pour ce qui est de l'incidence des règles européennes en matière d'aides d'État, M. Traversa souligne qu'une procédure a été lancée par la Commission européenne contre le Grand-Duché de Luxembourg (affaire Mc Donalds, IP/15/6221, 3 décembre 2015). La Commission considère que le fait d'appliquer une exemption sur la base d'une convention internationale tout en sachant qu'un revenu n'est pas taxé à l'étranger peut constituer une aide d'État prohibée par le droit européen.

La CJUE a aussi récemment condamné la Belgique, considérant les *excess profit rulings* comme une aide d'État.

c. La répartition de la compétence d'imposition et la politique de développement

Le modèle de convention de l'OCDE et le modèle belge ont, tous deux, tendance à octroyer le pouvoir d'imposition à l'État de résidence de l'investisseur. Il s'agit d'une logique typique des pays industrialisés.

Certaines exceptions sont prévues. Lors de la présence d'un établissement stable, c'est-à-dire d'un ensemble de moyens humains et matériels suffisants pour garantir une présence de la société dans l'État d'investissement, les bénéfices peuvent être imposés

te garanderen. Als daarentegen een Belgisch onderneming diensten in een ander land verricht, bepaalt het Belgische verdragsmodel dat de winsten die voortvloeien uit de geleverde diensten, niet in dat land worden belast.

Die regeling wordt bestreden door de opkomende landen, soms met succes. Zo heeft België in bepaalde gevallen (zoals in overeenkomsten met China, Brazilië en India) moeten instemmen met de opname van clausules die de bevoegdheden van de bronstaat vergroten.

Het VN-verdragsmodel (artikel 5.3, b) houdt meer rekening met de bevoegdheden van de bronstaat.

In het verleden nam België *tax sparing*-clausules op waardoor de Belgische investeerder indirect een fiscaal voordeel kon verkrijgen: hij kreeg een fictief belastingkrediet toegekend voor in een ander land gegenereerde inkomsten, terwijl die inkomsten niet (of heel weinig) door die Staat waren belast. België heeft er sindsdien van afgezien in nieuwe overeenkomsten dergelijke clausules op te nemen, omdat ze aanleiding gaven tot fiscale constructies die bedoeld waren om op het voordeel recht te hebben zonder zelfs effectieve investeringen in een ander land te verrichten. Vandaag is de trend veeleer om een *subject-to-tax*-clausule in te voegen.

Zowel de Europese Unie als de Belgische Ontwikkelingssamenwerking kennen almaar meer belang toe aan belastingen en aan opleiding van de lokale belastingadministraties als ontwikkelingsinstrumenten; zulks gebeurt via verdragen ter voorkoming van dubbele belasting en overeenkomsten in verband met administratieve samenwerking.

B. **Betogen van de leden**

Mevrouw Veerle Wouters (N-VA) vraagt eerst wat de impact van de zesde Staatshervorming is op het ratificatieproces van fiscale akkoorden door België. Ligt het in de lijn der verwachtingen dat de periode tussen de ondertekening van een fiscale overeenkomst en de ratificatie ervan door de bevoegde parlementen langer dan voorheen zal duren als gevolg van de nieuwe fiscale bevoegdheden die de gewesten hebben verkregen? Voorts beklemtoont de spreekster dat de duur van dat proces meningsverschillen dreigt te veroorzaken tussen enerzijds de regeringen die de onderhandelingen hebben aangevat om een overeenkomst te sluiten en anderzijds de parlementsleden die uiteindelijk de tekst jaren later moeten ratificeren.

dans l'État de la source. Par contre, lorsqu'une entreprise belge preste des services dans un autre État, le modèle de convention belge prévoit que les bénéfices résultant des services prestés ne sont pas imposés dans cet État.

Cette position est combattue, parfois avec succès, par les pays émergents. Ainsi, la Belgique a dû accepter dans certains cas d'inclure des clauses renforçant les pouvoirs de l'État de la source. L'orateur cite les Conventions conclues avec la Chine, le Brésil et l'Inde.

Le modèle de convention des Nations-Unies (article 5.3, b) prend davantage en compte les compétences de l'État de la source.

Par le passé, la Belgique incluait des clauses de *tax sparing* permettant à l'investisseur belge d'obtenir indirectement un avantage fiscal: il se voyait octroyer un crédit d'impôt fictif pour des revenus générés dans un autre État alors que ces revenus n'avaient pas ou avaient été très peu imposés par cet État. La Belgique a depuis renoncé à inclure de telles clauses dans les nouvelles conventions parce qu'elles donnaient lieu à des montages fiscaux qui visaient à bénéficier de l'avantage sans même réaliser des investissements effectifs dans un autre pays. Aujourd'hui, la tendance est plutôt à insérer une clause *subject-to-tax*.

Tant l'Union européenne que la Coopération belge au développement accordent une importance de plus en plus grande à la fiscalité et à la formation des administrations fiscales locales comme outils de développement via des conventions préventives de la double imposition ou d'accords administratifs de coopération.

B. **Interventions des membres**

Mme Veerle Wouters (N-VA) demande tout d'abord quel est l'impact de la sixième réforme de l'État sur le processus de ratification belge des accords fiscaux. Doit-on s'attendre à ce que la période entre la signature d'un accord fiscal et sa ratification par les parlements compétents soit plus longue qu'auparavant compte tenu des nouvelles compétences fiscales obtenues par les régions? L'oratrice souligne par ailleurs que la durée de ce processus risque de causer des divergences d'opinion entre les gouvernements ayant initié les négociations en vue de conclure un accord, d'une part, et les parlementaires qui sont *in fine* appelés à ratifier le texte plusieurs années plus tard.

Daarnaast is de spreekster bezorgd dat meer gevallen aan de geschillenbeslechtingsprocedure zullen worden voorgelegd, onder meer wegens de antimisbruikclausules die onlangs in de modellen voor fiscale akkoorden zijn opgenomen, alsook wegens de klemtoon die ligt op de problematiek van de transferprijzen. Mevrouw Wouters vraagt zich ook af hoe in de bilaterale overeenkomsten rekening zal worden gehouden met de bij de OESO beoogde nieuwe bindende procedure.

Aangaande het voorstel van de Europese Commissie om te voorzien in een clausule die ertoe strekt de vrijstelling te weigeren van bepaalde inkomsten die grensoverschrijdende ondernemingen ontvangen bij gebrek aan daadwerkelijke belasting in de andere Staat (*switch-over*-clausule, dat wil zeggen de overschakeling van de vrijstelling op het belastingkrediet), beklemtoont de spreekster dat het belangrijk is een methode aan te wenden die administratief eenvoudig is voor de belastingplichtige én voor de administratie zelf.

Tevens wenst mevrouw Wouters te vernemen hoe ervoor moet worden gezorgd dat de regel inzake dubbele belasting aan de bron spoort met het beginsel van het vrij verkeer van kapitaal (*cf.* het vraagstuk van de Electrabel/Suez-dividenden).

Tot slot vraagt zij welke initiatieven België bij voorrang zou moeten nemen om zijn model voor fiscale akkoorden aan te passen teneinde de verschillende door de heer De Broe aangegeven knelpunten weg te werken.

De heer Benoît Piedboeuf (MR) vraagt of, om het hoofd te bieden aan de vertragingen bij de ratificatie van de fiscale akkoorden, de sprekers veeleer pleiten voor de aanneming van multilaterale fiscale akkoorden, of integendeel voor een verbetering van het huidige ratificatieproces van de bilaterale overeenkomsten.

Vervolgens beklemtoont hij dat het noodzakelijk is de Overeenkomst van 10 maart 1964 tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen (hierna "de fiscale overeenkomst van 1964 tussen Frankrijk en België") bij te sturen omdat ze veel toepassingsmoeilijkheden doet rijzen, onder meer in verband met de Belgen die in Frankrijk een pensioen genieten. Hij wenst te vernemen hoe het momenteel staat met de met Frankrijk aangevatte onderhandelingen aangezien dat land niet bereid lijkt de Overeenkomst te wijzigen.

Wat bedoelt de heer De Broe wanneer hij stelt dat voor octrooien in België een gunstige fiscale regeling geldt? De heer Piedboeuf onderstreept dat in dat verband beter een zelfs maar geringe belasting wordt

L'oratrice craint par ailleurs que le nombre de cas soumis à la procédure de règlement des différends augmente en raison notamment des récentes clauses anti-abus qui ont été inscrites dans les modèles d'accords fiscaux et l'accent mis sur la problématique des prix de transfert. Mme Wouters se demande également de quelle manière on tiendra compte dans les accords bilatéraux de la nouvelle procédure contraignante envisagée au sein de l'OCDE.

En ce qui concerne la proposition de la Commission européenne de prévoir une clause visant à refuser l'exonération de certains revenus des entreprises transfrontalières en l'absence d'imposition effective dans l'autre État (clause de "*switch-over*", c'est-à-dire le passage de l'exonération au crédit d'impôt), l'oratrice souligne l'importance d'utiliser une méthode qui soit simple sur le plan administratif, tant pour le contribuable que pour l'administration elle-même.

Mme Wouters souhaite également savoir comment assurer la concordance entre la règle de la double imposition à la source et le principe de libre circulation des capitaux (cf. la question des dividendes Electrabel/ Suez).

Enfin, elle demande quelles seraient les initiatives prioritaires que devrait prendre la Belgique pour adapter son modèle d'accord fiscal afin de résoudre les différents problèmes énoncés par M. De Broe.

M. Benoit Piedboeuf (MR) demande si, pour faire face aux retards dans la ratification des accords fiscaux, les orateurs plaident plutôt pour l'adoption de conventions multilatérales en matière fiscale ou pour une amélioration du processus actuel de ratification des accords bilatéraux.

Il souligne ensuite la nécessité de revoir la Convention du 10 mars 1964 entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus (ci-après: "l'accord fiscal de 1964 entre la France et la Belgique"), qui pose de nombreux problèmes d'application notamment en ce qui concerne les Belges bénéficiant de retraites en France. Il aimerait savoir quel est l'état actuel des négociations entamées avec la France, celle-ci ne semblant pas disposée à vouloir modifier la Convention.

Qu'entend M. De Broe lorsqu'il affirme que les brevets sont soumis à un régime fiscal favorable en Belgique. M. Piedboeuf souligne qu'en la matière, il vaut mieux qu'un impôt même peu élevé soit prélevé

geheven in plaats dat van enige fiscale ontvangst geen sprake is. Voorts moet rekening worden gehouden met de banen die worden gecreëerd door de ondernemingen die zich wegens de fiscale aantrekkelijkheid van ons land in België vestigen.

Ten slotte wil de spreker de mening van de sprekers kennen over de wenselijkheid een heffing op financiële transacties in te stellen.

Mevrouw Gwenaëlle Grovonius (PS) verzoekt om nadere toelichting bij de regelingen ter voorkoming van dubbele belasting die erin bestaan een krediet of een belastingvrijstelling toe te kennen.

Zijn de in fiscale aangelegenheden gebruikte arbitrageprocedures vergelijkbaar met de arbitrageregelingen van het ISDS-type waarin is voorzien bij de door de EU onderhandelde vrijhandelsovereenkomsten?

Beschikken de sprekers over cijfergegevens betreffende de impact van het Belgisch fiscaal beleid op de reële economie, met name wat banencreatie betreft?

De heer Roel Deseyn (CD&V) herinnert er eerst aan dat het belangrijk is over een voorspelbaar en billijk belastingstelsel te beschikken om voor de Staat financiële middelen te waarborgen. De spreker pleit ervoor dat België de internationale trends in de strijd tegen belastingontwijking ondersteunt en dat aldus een onbillijk verschil wordt voorkomen tussen enerzijds de op de *multinationals* toegepaste tarieven en anderzijds die welke gelden voor de kmo's en de natuurlijke personen.

Aangaande de clausules die momenteel moeilijkheden doen rijzen in de fiscale akkoorden, moet erop worden gewezen dat de uitbouw van een multilateraal instrument op OESO-niveau een oplossing zou kunnen aanreiken, onder meer wat de interpretatie van de term "belast" betreft.

Vervolgens vraagt de spreker of de royalty's in BEPS aan bod komen.

De Europese Commissie is *a priori* niet tegen de notionele-intrestaftrek gekant, maar heeft bepaalde bezwaren in verband met de nadere voorwaarden ervan. De spreker pleit ervoor dat de uitwerking van het BEPS-actieplan te baat wordt genomen om de notionele intrest aan te passen, bijvoorbeeld door de creatie van banen als voorwaarde te stellen voor de aftrekbaarheid ervan.

De spreker vraagt zich evenwel af hoe de ontwikkelingen binnen de OESO en de Europese Unie op elkaar zullen kunnen worden afgestemd. Een mogelijke

plutôt que de ne percevoir aucun revenu fiscal. Il faut également tenir compte des emplois créés par les entreprises qui s'installent en Belgique du fait de son attractivité fiscale.

Enfin, l'orateur souhaite connaître l'avis des orateurs sur l'opportunité d'instaurer une taxe sur les transactions financières.

Mme Gwenaëlle Grovonius (PS) demande des précisions sur les mécanismes de prévention de la double imposition que constituent le crédit et l'exemption d'impôt.

Les procédures d'arbitrage utilisées en matière fiscale sont-elles similaires aux mécanismes d'arbitrage de type ISDS qui sont prévus dans les accords de libre-échange négociés par l'UE?

Les orateurs disposent-ils de données chiffrées concernant l'impact de la politique fiscale belge sur l'économie réelle, notamment en termes de création d'emplois?

M. Roel Deseyn (CD&V) rappelle tout d'abord l'importance d'avoir un système fiscal prévisible et équitable afin d'assurer des ressources financières à l'État. L'orateur plaide pour que la Belgique soutienne les tendances internationales de lutte contre l'évasion fiscale et que l'on évite ainsi une disparité inéquitable entre les taux appliqués aux multinationales, d'une part, et aux PME et aux personnes physiques, d'autre part.

Concernant les clauses qui posent actuellement problème dans les accords fiscaux, la mise en place d'un instrument multilatéral au niveau de l'OCDE pourrait apporter une solution, notamment en ce qui concerne l'interprétation du terme "taxé".

L'orateur demande ensuite si les redevances sont évoquées dans le BEPS.

La Commission européenne ne s'oppose pas *a priori* à la déductibilité des intérêts notionnels mais formule certaines objections en ce qui concerne leurs modalités. L'orateur plaide pour que l'on profite de l'élaboration du Plan d'action BEPS pour adapter les intérêts notionnels, en conditionnant par exemple leur déductibilité à la création d'emplois.

L'orateur se demande cependant comment les évolutions au sein de l'OCDE et de l'Union européenne pourront être synchronisées. Le fait que les États

oplossing zou erin kunnen bestaan dat de lidstaten de Europese Commissie een mandaat geven inzake fiscale aangelegenheden. Aldus zou de Commissie als enige bevoegd zijn om met derde landen te onderhandelen, zoals nu het geval is voor het sluiten van handelsovereenkomsten. België zou in dat geval echter geen eigen aantrekkelijk fiscaal beleid meer kunnen voeren, wat ongunstige gevolgen dreigt te hebben voor de Belgische fiscale ontvangsten. De heer Deseyn vraagt zich dus af op welk(e) gebied(en) het beter zou zijn fiscale bevoegdheden in eigen regie te houden. Voorts vraagt hij zich af of de inzake verrekenprijzen voorgestelde regels in de praktijk werkbaar zullen zijn. Welke controlemaatregelen kunnen worden genomen?

Het lid wenst eveneens meer uitleg te krijgen over de internationale ontwerpteksten (OESO) inzake overwinst (*excess profit rulings*), teneinde te achterhalen in hoeverre België zijn huidig beleid op dit vlak moet blijven verdedigen.

Voorts vraagt hij zich af of men inzake personenbelasting geen verschil in behandeling dreigt te creëren tussen de Belgen die het voordeel van de bancaire discretieplicht hebben, en de ingezetenen van derde landen die in België wonen en op wie de nieuwe richtlijn betreffende de verbetering van de transparantie van de fiscale informatie binnen de EU van toepassing zou zijn.

Ten slotte stipt de heer Deseyn de interpretatieproblemen aan die met het fiscaal akkoord van 1964 tussen Frankrijk en België rijzen in verband met het begrip openbaar ambt. Een kinesitherapeut die in een ziekenhuis werkt dat deels door de overheid wordt gefinancierd, wordt in Frankrijk beschouwd als een ambtenaar, terwijl zulks niet het geval is in België. Zou de rechtsleer aangaande de interpretatie van dat begrip een oplossing kunnen aanreiken, bijvoorbeeld door inspiratie te putten uit andere fiscale akkoorden op dat vlak? De spreker hoopt dat het probleem kan worden opgelost door opnieuw te onderhandelen over de overeenkomst uit 1964.

De heer Benoît Dispa (cdH) onderstreept de rechtsonzekerheid die ontstaat door de complexiteit van deze aangelegenheid alsook door het feit dat op internationaal niveau diverse instanties tegelijkertijd initiatieven nemen.

Zo zal de binnen de OESO gesloten overeenkomst met het oog op de automatische uitwisseling van fiscale gegevens vanaf 2017 in strijd zijn met de bepalingen die momenteel zijn opgenomen in de door België gesloten bilaterale overeenkomsten, wat tot juridische geschillen dreigt te leiden.

membres donnent mandat à la Commission européenne en matière fiscale pourrait constituer une piste de solution. La Commission serait ainsi seule compétente pour négocier avec des États tiers, comme tel est le cas actuellement pour la conclusion d'accords commerciaux. Cela ne permettrait cependant plus à la Belgique de mener une politique fiscale attractive propre, ce qui risque d'avoir un impact négatif sur les recettes fiscales belges. M. Deseyn se demande dès lors dans quel(s) domaine(s) il serait préférable de garder des compétences fiscales propres. Il se demande également si les règles proposées en matière de prix de transfert seront applicables en pratique. Quelles mesures de contrôle peuvent être prises?

Le membre souhaiterait aussi obtenir davantage de précisions sur les projets de textes internationaux (OCDE) relatifs aux bénéfices excédentaires (“*excess profit rulings”)* afin de savoir dans quelle mesure la Belgique doit continuer à défendre sa politique actuelle en la matière.

Il se demande par ailleurs si l'on ne risque pas de créer une discrimination en matière d'impôt des personnes physiques entre les Belges qui bénéficient du principe de discrétion bancaire et les personnes provenant d'États tiers résidant en Belgique à qui s'appliquerait la nouvelle directive visant à améliorer la transparence des informations fiscales au sein de l'UE.

Enfin, M. Deseyn pointe les problèmes d'interprétation que pose l'accord fiscal de 1964 entre la France et la Belgique quant à la notion de fonction publique. En effet, un kinésithérapeute qui pratique dans un hôpital financé en partie par des fonds publics est considéré en France comme un membre de la fonction publique alors que tel n'est pas le cas pour la Belgique. La doctrine pourrait-elle apporter une solution dans l'interprétation de cette notion en s'inspirant par exemple d'autres accords fiscaux sur le sujet? L'orateur espère que la renégociation de l'accord de 1964 pourra permettre de résoudre ce problème.

M. Benoît Dispa (cdH) souligne l'insécurité juridique créée par la complexité de la matière et le fait que des initiatives sont prises simultanément par diverses instances au niveau international.

Ainsi, l'accord conclu au sein de l'OCDE visant à assurer l'échange automatique des informations en matière fiscale à partir de 2017 sera en contradiction avec les dispositions prévues actuellement dans les conventions bilatérales conclues par la Belgique, ce qui entraînera un risque de contentieux.

De spreker stelt vast dat de Europese Commissie momenteel blijkt geeft van veel voluntarisme, getuige haar voorstel voor een richtlijn van 28 januari 2016 ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken en haar voorstel voor een richtlijn inzake een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB). Hij vreest echter dat dit voorstel onder druk van de lobbygroepen zal worden uitgesteld.

De heer Dispa vraagt ten slotte of het doeltreffender is fiscale maatregelen te nemen op het niveau van de EU dan wel op dat van de OESO.

De heer Dirk Van der Maelen (sp.a) is verheugd over de ontwikkelingen die zich recent bij de EU en de OESO hebben voorgedaan op het vlak van de strijd tegen belastingontwijking. België zal moeten beslissen of het zijn fiscale aantrekkelijkheid wil behouden dan wel of het meer aansluiting wil zoeken bij de bestaande Europese trend. Welke keuze ook wordt gemaakt, er rijzen twee vragen aangaande de door België gesloten bilaterale overeenkomsten.

Ten eerste zal moeten worden nagegaan of het wenselijk is de overeenkomsten te ratificeren die België de jongste jaren heeft gesloten en die nog geen rekening houden met de recente internationale ontwikkelingen op dat vlak.

Vervolgens zal België moeten beslissen of het, in het licht van de door de OESO en de EU in uitzicht gestelde beslissingen, nieuwe onderhandelingen zal aanvatten met landen waarmee al een geratificeerde overeenkomst bestaat. Het zou alvast opnieuw over die overeenkomsten kunnen onderhandelen en daarbij rekening houden met de door de sprekers uiteengezette opmerkingen.

C. **Antwoorden**

De heer Luc De Broe (KULeuven) onderstreept dat de overeenstemming van de door België gesloten bilaterale fiscale akkoorden met de nieuwe internationale reglementeringen voor elk verdrag afzonderlijk tegen het licht zal moeten worden gehouden en dat op basis daarvan zal moeten worden beslist of ons land Partij bij de overeenkomst blijft dan wel gebruik maakt van de uitstapclausule (*opting out*).

Vervolgens stelt de spreker voor om een onderscheid te maken tussen twee categorieën van Staten waarmee fiscale akkoorden zijn gesloten maar nog niet ter ratificatie zijn voorgelegd.

Constatant le volontarisme dont fait actuellement preuve la Commission européenne avec sa proposition de directive du 28 janvier 2016 sur la lutte contre l'évasion fiscale et celle en matière d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), l'orateur craint cependant que cette proposition soit reportée sous la pression des lobbys.

M. Dispa demande enfin s'il est plus efficace de prendre des mesures en matière fiscale au niveau de l'UE ou au niveau de l'OCDE.

M. Dirk Van der Maelen (sp.a) se réjouit des évolutions récentes en matière de lutte contre l'évasion fiscale aux niveaux de l'UE et de l'OCDE. La Belgique va être appelée à décider si elle souhaite maintenir son attractivité fiscale ou s'inscrire davantage dans la tendance européenne actuelle. Quel que soit ce choix, deux questions se posent quant aux traités bilatéraux conclus par la Belgique.

Tout d'abord, il faudra évaluer l'opportunité de ratifier les accords qui ont été conclus par la Belgique au cours des dernières années et ne tiennent pas encore compte des récentes évolutions internationales sur le sujet.

Ensuite, la Belgique devra décider si elle entame de nouvelles négociations avec les États avec lesquels un accord bilatéral a déjà été ratifié sur la base des décisions annoncées par l'OCDE et l'UE. Elle pourrait également renégocier ces accords dès à présent en prenant en compte les remarques exposées par les orateurs.

C. **Réponses**

M. Luc De Broe (KULeuven) souligne que la concordance des accords fiscaux bilatéraux conclus par la Belgique avec les nouvelles réglementations internationales devra être examinée traité par traité et qu'il faudra alors décider sur cette base si notre pays reste Partie ou s'il utilise la clause de sortie (*opting out*).

L'orateur suggère ensuite de distinguer deux catégories d'États parmi ceux avec lesquels des accords fiscaux ont été conclus mais qui n'ont pas encore été soumis à ratification.

Aan de ene kant zullen de bilaterale overeenkomsten met de Staten die Partij zullen zijn bij het multilaterale verdrag inzake de automatische uitwisseling van informatie betreffende belastingzaken (*Tax Information Exchange Agreements* - TIEA), aan dat verdrag moeten worden aangepast. Aan de andere kant suggereert de heer De Broe dat voor de Staten die geen Partij zullen zijn bij dit multilateraal verdrag wordt nagegaan of het al dan niet belastingparadijzen zijn. Indien dat het geval is, is het niet wenselijk verdragen ter voorkoming van dubbele belasting te sluiten, maar enkel akkoorden die de informatie-uitwisseling in fiscale aangelegenheden mogelijk maken. Het kan daarentegen wel nuttig zijn een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting te sluiten met Staten die een reëel economisch gewicht hebben, ook als zij weinig of geen belastingen afhouden aan de bron[6], teneinde enerzijds te voorkomen dat Belgische bedrijven die in die Staten investeren twee maal belasting moeten betalen, en anderzijds buitenlandse investeerders ertoe aan te zetten zich in België te vestigen.

De onderhandelingen over de bilaterale verdragen worden gevoerd door de FOD Financiën; de deelstaten worden geacht zich uit te spreken in het stadium van de ratificatie. Deze procedure moet ook worden gevolgd voor de multilaterale akkoorden die België onderschrijft in OESO-verband. Dit instrument biedt het voordeel dat ons land daarentegen geen bilaterale verdragen meer zal moeten sluiten met de andere Staten die Partij zijn bij het verdrag.

De heer De Broe legt vervolgens uit dat de huidige procedure van geschillenbeslechting tal van problemen doet rijzen, zodat het gerechtvaardigd is die procedure te herzien en de nieuwe procedure in alle fiscale verdragen op te nemen. De geschillenbeslechting zal echter een middelverbintenis blijven – en geen resultaatsverbintenis – en zal dus vooral afhangen van de bereidheid van de belastingdiensten om hun geschillen bij te leggen.

Het dient bovendien opgemerkt dat tot dusver slechts 25 Staten hebben ingestemd met het arbitragebeginsel[7] en dat vier belangrijke handelspartners van België (India, Brazilië, Zuid-Korea en China) zich ertegen verzetten. Er zijn nochtans veel geschillen, onder meer over de verrekenprijzen.

[6] De spreker haalt onder meer Qatar en Saoedi-Arabië aan als voorbeeld.

[7] Het betreft voornamelijk de EU-lidstaten waarop het Verdrag 90/436/EEG ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (beter bekend als het Arbitrageverdrag van de Europese Unie) al van toepassing is en waarvoor de situatie dus niet zal veranderen. In de fiscale verdragen met de Verenigde Staten is dit arbitragemechanisme ook al opgenomen.

D'une part, les traités bilatéraux conclus avec les États qui seront Parties au traité multilatéral relatif à l'échange automatique d'informations fiscales (*Tax Information Exchange Agreements* – TIEA) devront être adaptés en fonction de celui-ci. D'autre part, pour les États qui ne seront pas Parties à ce traité multilatéral, M. De Broe suggère d'examiner s'ils constituent ou non un paradis fiscal. Si tel est le cas, il n'est pas souhaitable de conclure des accords préventifs de la double imposition mais bien uniquement des accords permettant l'échange d'informations en matière fiscale. Par contre, il peut être utile de conclure un accord préventif de la double imposition avec des États qui ont un poids économique réel, même si ceux-ci ne prélèvent que peu ou pas d'impôt à la source[6], de manière à, d'une part, éviter que les entreprises belges investissant dans ces États ne soient soumises à une double imposition et, d'autre part, inciter les investisseurs étrangers à s'installer en Belgique.

Les négociations relatives aux traités bilatéraux sont menées par le SPF Finances; c'est au stade de la ratification que les différentes entités fédérées sont appelées à se prononcer. Cette procédure doit également être suivie pour les accords multilatéraux auxquels adhère la Belgique dans le cadre de l'OCDE. Cet instrument présente l'avantage que notre pays ne devra par contre plus conclure de traités bilatéraux avec les autres États Parties.

M. De Broe explique ensuite que l'actuelle procédure de règlement des différends présente de nombreux problèmes, ce qui justifie qu'on procède à sa révision et qu'on fasse figurer cette nouvelle procédure dans tous les accords fiscaux. Le règlement des différends continuera cependant à constituer une obligation de moyen – et non une obligation de résultat – et dépendra donc principalement de la disponibilité des administrations fiscales à mettre fin à leurs différends.

Il faut par ailleurs noter qu'à ce jour, seuls 25 États ont accepté le principe de l'arbitrage[7] et que quatre partenaires commerciaux importants de la Belgique s'y opposent (Inde, Brésil, Corée et Chine) alors que de nombreux litiges se posent en ce qui concerne notamment les prix de transfert.

[6] L'orateur cite notamment les cas du Qatar et de l'Arabie saoudite.

[7] Il s'agit principalement des États membres de l'UE auxquels la Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (plus connue sous l appellation de "Convention d'arbitrage de l'UE") est déjà applicable et pour lesquels la situation ne changera donc pas. Les accords fiscaux avec les États-Unis contiennent également déjà ce mécanisme d'arbitrage.

De Verenigde Staten weigeren voortaan een fiscaal voordeel toe te kennen aan de bedrijven die een notionele-intrestaftrek genieten en wijken wat dat betreft af van het OESO-model. Een ander Amerikaans voorstel met ongeveer dezelfde uitwerking wordt binnen de OESO nog besproken. Het bestaat erin dat fiscale voordelen ontzegd worden aan bedrijven die een "voordelige belastingregeling" genieten; de notionele-intrestaftrek valt daar ook onder.

Het Belgisch belastingstelsel inzake octrooien bepaalt dat 80 % van de royalty's vrijgesteld zijn van belasting en dat voor de resterende 20 % een aanslagvoet van 54 % geldt; *de facto* komt dit neer op een totaal belastingtarief van 6,8 %. De royalty's die in de bronstaat zijn betaald, zijn bovendien vrijgesteld van roerende voorheffing. Een vijftiental andere lidstaten hebben een soortgelijk belastingstelsel. De spreker pleit dan ook voor het behoud van dit stelsel, gezien het belang van het onderzoek in België. Het zal echter enigszins moeten worden aangepast aan de technische eisen van de OESO.

In verband met het belastingpakket dat de Europese Unie op 28 januari 2016 heeft voorgesteld, wijst de heer De Broe op het belang van de strijd tegen belastingontwijking, maar hij beklemtoont tegelijk dat moet worden nagegaan of die maatregelen niet contraproductief zijn. Men moet zich zeker verheugen over bepaalde maatregelen, zoals die om de *mismatching* van financiële instrumenten en hybride entiteiten te neutraliseren of om erop toe te zien dat de transparante entiteiten niet worden aangewend om bepaalde voordelen waarin de verdragen voorzien, ten onrechte te verkrijgen, maar de spreker betreurt de maatregelen betreffende de beperking van de aftrekbaarheid van de intresten op forfaitaire basis[8]. Hij pleit ervoor na te gaan of die maatregelen wel degelijk tot de bevoegdheid van de EU behoren in het licht van het subsidiariteits- en het evenredigheidsbeginsel. In verband met de subsidiariteit is de EU wel degelijk bevoegd wat de *mismatching* en de transparante entiteiten betreft – het gaat immers over een grensoverschrijdend probleem – maar de aftrekbaarheid van de intresten behoort tot de soevereine bevoegdheid van de Staten, want dit aspect is onderdeel van hun fiscaal beleid inzake vennootschapsbelasting. België zou door die maatregel bijzonder hard worden getroffen door de aanwezigheid van de Europese hoofdkantoren van veel internationale bedrijven die leningen hebben aangegaan om aankopen te verrichten en deze niet meer zouden mogen aftrekken, terwijl het niet om ongeoorloofde praktijken gaat.

[8] De intresten zouden slechts aftrekbaar zijn voor 30 % van de inkomsten vóór aftrek van interest, afschrijving en amortisatie (*Earnings Before Interest, Depreciation And Amortization* – EBIDA).

Les États-Unis refusent désormais d'accorder un avantage fiscal aux entreprises qui bénéficient d'une déduction des intérêts notionnels et s'écartent en cela du modèle de l'OCDE. Une autre proposition américaine qui a à peu près le même effet est encore débattue au sein de l'OCDE. Elle consiste à refuser des avantages fiscaux à des entreprises qui bénéficient de "régimes fiscaux avantageux", cette notion comprenant aussi la déduction des intérêts notionnels.

Le régime fiscal belge en matière de brevets prévoit que 80 % des redevances sont exonérées d'impôt et que les 20 % restants sont taxées à un taux de 54 %, ce qui représente *de facto* un taux d'imposition total de 6,8 %. Les redevances payées dans l'État de la source sont par ailleurs exonérées de précompte mobilier. Une quinzaine d'autres États membres disposent d'un régime fiscal semblable et l'orateur plaide pour maintenir celui-ci vu l'importance de la recherche en Belgique. Ce régime devra cependant être quelque peu adapté aux impératifs techniques de l'OCDE.

En ce qui concerne le paquet fiscal proposé par l'Union européenne le 28 janvier 2016, M. De Broe rappelle l'importance de la lutte contre l'évasion fiscale mais souligne qu'il faudra examiner si ces mesures ne sont pas contreproductives. S'il faut se réjouir de certaines mesures telles que celles visant à neutraliser les effets asymétriques (*mismatching*) d'instruments financiers et d'entités hybrides et veillant à ce que les entités transparentes ne soient pas utilisées pour obtenir indûment certains avantages prévus par les traités, l'orateur déplore par contre les mesures relatives à la limitation de la déductibilité des intérêts sur base forfaitaire[8]. Il plaide pour que l'on examine si ces mesures relèvent bien de la compétence de l'UE au regard des principes de subsidiarité et de proportionnalité. En effet, sur le plan de la subsidiarité, l'UE est bien compétente en ce qui concerne le *mismatching* et les entités transparentes (il s'agit d'un problème transfrontalier) mais la déductibilité des intérêts relève de la compétence souveraine des États, qui s'inscrit dans le cadre plus global de leur politique fiscale en matière d'impôt des sociétés. La Belgique serait particulièrement touchée par cette mesure du fait qu'elle abrite les sièges européens de nombreuses entreprises internationales qui ont contracté des prêts pour procéder à des acquisitions et ne pourraient plus les déduire alors qu'il ne s'agit pas de pratiques abusives.

[8] Les intérêts ne pourraient être déduits qu'à concurrence de 30 % des gains acquis avant les intérêts, la dépréciation et l'amortissement (*Earnings Before Interest, Depreciation And Amortization* – EBIDA).

De regel dat een intrest slechts aftrekbaar is als de lening financiële inkomsten genereert[9], is volgens de spreker in strijd met het evenredigheidsbeginsel. Het begrip "misbruik" wordt in het voorstel van richtlijn bovendien omschreven als het feit intresten die worden geïnd in een Staat met een hoog belastingtarief over te hevelen naar een Staat met een laag belastingtarief. Het HvJEU heeft echter al meermaals beslist dat de toepassing van tussen wetgevingen niet overeenstemmende belastingtarieven (*mismatching*) geen misbruik is.

Mocht de Europese regel in verband met de aftrekbaarheid van de intrest worden gehandhaafd, dan pleit de heer De Broe ervoor dat men op zijn minst voorziet in het recht voor de belastingbetaler om het bewijs te leveren dat voor de aftrek geen te hoog tarief heeft gegolden, zelfs al overschrijdt die 30 % van de EBIDA (winst vóór intrest, belasting, afschrijving en amortisatie), wat meer bepaald kan worden verklaard naargelang van de bedrijfssector[10].

De heer Edoardo Traversa (UCL) deelt eerst mee dat de zesde Staatshervorming de duur van de Belgische ratificatieprocedure niet aanzienlijk zal verlengen, omdat de Raad van State voordien al van oordeel was dat de akkoorden in verband met de uitwisseling van informatie inzake fiscale aangelegenheden ook door de gewesten moeten worden bekrachtigd. De spreker suggereert echter dat de gewesten via informeel overleg bij de onderhandelingen zouden worden betrokken, om de continuïteit van het Belgische standpunt op fiscaal vlak te verzekeren en zo te zorgen voor zijn geloofwaardigheid in het buitenland.

De spreker bevestigt vervolgens dat de internationale ontwikkelingen op fiscaal vlak de kans op geschillen dreigen te doen toenemen, meer bepaald met betrekking tot de uitwisseling van gegevens inzake fiscale aangelegenheden, wat ondermeer inzake successierechten aanzienlijke gevolgen zou kunnen hebben. De procedure waarin de fiscale akkoorden voorzien voor de beslechting van geschillen verschilt van die welke is bereikt tijdens de onderhandelingen in het kader van vrijhandelsovereenkomsten, zoals het TTIP omdat ze voorziet in een arbitrageprocedure tussen overheidsadministraties – en niet tussen een Staat en een onderneming. De fiscale verdragen geven daardoor minder aanleiding tot controverse dan de investeringsovereenkomsten. In sommige gevallen, met name met betrekking tot de onteigeningsclausule, voorzien die overeenkomsten in de mogelijkheid fiscale maatregelen

[9] Wat bijvoorbeeld niet in aanmerking zou komen voor belastingvrijstelling, is een lening die wordt aangegaan om aandelen te kopen, omdat de dividenden die deze lening oplevert belastingvrij zijn.

[10] De spreker geeft het voorbeeld van de vastgoedsector, waar projecten vaak met leningen worden gefinancierd.

La règle selon laquelle un intérêt n'est déductible que si le prêt rapporte des revenus financiers[9] est, aux yeux de l'orateur, contraire au principe de proportionnalité. De plus, la notion d'"abus" est définie dans la proposition de directive comme le fait de transférer les intérêts perçus dans un État pratiquant un taux d'imposition élevé vers un État pratiquant une fiscalité faible. Or, la CJUE a décidé à plusieurs reprises que l'utilisation de tarifs d'imposition discordants entre législations (*mismatching*) ne constitue pas un abus.

Si la règle européenne relative à la déductibilité des intérêts était maintenue, M. De Broe plaide pour que l'on prévoie à tout le moins le droit pour le contribuable d'apporter la preuve selon laquelle la déduction n'a pas eu lieu à un taux trop élevé même si elle dépasse 30 % des gains acquis avant les intérêts, la dépréciation et l'amortissement (EBIDA), ce qui peut notamment s'expliquer en fonction du secteur d'activité[10].

M. Edoardo Traversa (UCL) explique tout d'abord que la sixième réforme de l'État ne va pas sensiblement modifier la durée de la procédure de ratification belge puisque le Conseil d'État estimait déjà précédemment que les accords relatifs à l'échange de renseignements en matière fiscale devaient aussi être ratifiés par les régions. L'orateur suggère cependant que les régions soient associées à la négociation par le biais d'une consultation informelle afin d'assurer la continuité de la position belge en matière fiscale et d'assurer ainsi sa crédibilité à l'étranger.

L'orateur confirme ensuite que les évolutions internationales sur le plan fiscal risquent d'augmenter les risques de litiges, en particulier en ce qui concerne l'échange d'informations en matière fiscale, ce qui pourrait avoir des conséquences importantes notamment en matière de droits de succession. La procédure de règlement des différends prévue par les accords fiscaux diffère de celle négociée dans le cadre d'accords de libre-échange comme le TTIP en ce qu'elle prévoit une procédure d'arbitrage entre administrations publiques – et non pas entre un État et une entreprise. Les conventions fiscales soulèvent de ce fait moins de controverses que les accords d'investissement qui, dans certains cas, notamment au regard de la clause d'expropriation, prévoient la possibilité de soumettre à arbitrage des mesures fiscales. L'orateur souligne par ailleurs le risque causé par les clauses de stabilisation

[9] Ne pourrait ainsi pas faire l'objet de déduction d'impôt un prêt contracté en vue d'acheter des actions puisque les dividendes qu'elles rapportent sont exonérés d'impôts.

[10] L'orateur cite l'exemple du secteur immobilier où les projets sont souvent financés par des emprunts.

aan arbitrage te onderwerpen. De spreker onderstreept het risico als gevolg van de clausules inzake fiscale stabilisatie die in de investeringsovereenkomsten zijn opgenomen en die de partijen ertoe verbinden de fiscale druk op buitenlandse investeerders niet te verhogen.

Met betrekking tot het beginsel van het vrij verkeer van kapitaal legt de spreker uit dat de EU-regels ook gelden voor investeringen in derde landen, maar dat ze door het HvJEU restrictief worden geïnterpreteerd, meer bepaald als gevolg van de lagere waarborgen van die landen op het gebied van informatie-uitwisseling.

Die situatie zou kunnen veranderen als daarover op OESO-niveau een multilaterale overeenkomst wordt gesloten, waarbij alle lidstaten van de EU partij zouden zijn.

Met betrekking tot de octrooien zullen de OESO-regels het Belgische belastingstelsel niet fundamenteel veranderen (zelfs als dat stelsel zal moeten worden gewijzigd). Op EU-vlak wordt overwogen de richtlijn inzake interest en royalty's (Richtlijn "I + R")[11] te herzien om de toepassing van de richtlijn aan de voorwaarde van een effectief minimum belastingpercentage van 10 % te onderwerpen, terwijl dat in België thans 6,8 % bedraagt. Indien een dergelijke maatregel door de lidstaten wordt aangenomen, zou België zijn belastingregeling moeten wijzigen, maar het zou hoe dan ook een concurrentiepositie behouden ten opzichte van de andere lidstaten waarop die richtlijn ook van toepassing zou zijn.

De vrijstelling is erop gericht de Belgische ondernemingen die in het buitenland investeren, gelijke behandeling te waarborgen ten opzichte van de ondernemingen van de landen waar ze investeren. Het krediet – dat nu niet langer stelselmatig wordt toegepast tenzij door de Verenigde Staten – is erop gericht voor de in het buitenland investerende ondernemingen gelijke behandeling te waarborgen ten opzichte van de ondernemingen die investeren in hun land van herkomst. De keuze uit die twee opties is afhankelijk van het economisch beleid dat België wil voeren naargelang het de gelijkheid van de ondernemingen op zijn eigen grondgebied wil bevorderen of de invoer van kapitaal wil bevorderen door te onderhandelen over vrijstellingen bij de landen waar de in België investerende ondernemingen gevestigd zijn.

De spreker wijst er ook op dat vrijstelling gemakkelijker toe te passen is, omdat geen rekening wordt gehouden met de in het buitenland gegenereerde

[11] Het gaat om Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten.

fiscale contenues dans les accords d'investissement, qui engagent les Parties à ne pas augmenter la pression fiscale sur les investisseurs étrangers.

En ce qui concerne le principe de libre circulation des capitaux, M. Traversa explique que les règles européennes s'appliquent également à des investissements dans des États tiers mais qu'elles sont interprétées de manière restrictive par la CJUE, notamment en raison des moindres garanties offertes par ces États en matière d'échange d'informations.

Cette situation pourrait changer si une convention multilatérale était conclue sur le sujet au niveau de l'OCDE, à laquelle tous les États membres de l'UE seraient Parties.

En ce qui concerne les brevets, les règles élaborées par l'OCDE ne changeront pas fondamentalement le régime fiscal belge (même s'il devra être adapté). Au niveau de l'UE, une révision de la directive relative aux intérêts et redevances (directive "I+R")[11] est envisagée afin de soumettre l'application de la directive à une condition de taux d'imposition minimal effectif de 10 % alors que la Belgique dispose aujourd'hui d'un taux de 6,8 %. Si une telle mesure était adoptée par les États membres, la Belgique devrait alors modifier son régime fiscal mais garderait de toute façon une position compétitive par rapport aux autres États membres auxquels s'appliquerait également cette directive.

L'exemption vise à garantir aux entreprises belges qui investissent à l'étranger une égalité de traitement par rapport aux entreprises du pays où elles investissent. Le crédit – qui n'est plus appliqué aujourd'hui de manière systématique que par les États-Unis – vise à garantir l'égalité de traitement des entreprises qui investissent à l'étranger avec les entreprises qui investissent dans leur pays d'origine. Le choix entre ces deux options dépend de la politique économique que veut mener la Belgique selon qu'elle souhaite favoriser l'égalité des entreprises sur son propre territoire ou favoriser l'importation de capitaux en négociant des exemptions auprès des États de résidence des entreprises investissant en Belgique.

L'orateur souligne également que l'exemption est plus facilement applicable puisqu'on ne prend pas en compte les revenus générés à l'étranger. Pour l'application du

[11] Il s'agit de la directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.

inkomsten. Voor de toepassing van het krediet moet men daarentegen opnieuw de belasting berekenen waarbij de in het buitenland gegenereerde inkomsten meetellen; die worden eerst vastgesteld op basis van de door de bronstaat toegepaste regels, en dan opnieuw berekend volgens de Belgische regels. Het Europese voorstel zal de taak van de belastingdiensten er dus niet gemakkelijker op maken, zelfs al blijft het voorstel beperkt tot situaties waarin geen enkele effectieve heffing heeft plaatsgehad en die tekst het aldus mogelijk maakt dubbele niet-belasting te voorkomen.

De heer Traversa vestigt er de aandacht van de leden op dat sommige landen zouden kunnen weigeren de voorschriften van het met België gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting toe te passen als er geen effectieve minimale belasting is, wat het geval kan zijn als gevolg van de toepassing van de notionele-intrestregeling. De recente wijzigingen die de Verenigde Staten aan hun verdragsmodel hebben aangebracht, gaan die kant op.

De uitwerking van een Europese reglementering inzake transferprijzen doet ook een probleem rijzen. Met de herziening van het "Arbitrageverdrag" zou men dubbele belasting en dubbele niet-belasting kunnen voorkomen, maar het zal afhangen van de bereidheid van de lidstaten om ze op Europees vlak effectief uit te voeren.

Voorts attendeert de heer Traversa op de paradox inzake het bankgeheim, die tot gevolg heeft dat de Belgische belastingplichtige beter beschermd is als hij zijn banktegoeden in België aanhoudt, veeleer dan in het buitenland. Die situatie zou kunnen worden beschouwd als een bevoordeling van de Belgische banken, aangezien de Belgische belastingplichtigen geneigd zouden kunnen zijn hun tegoeden bij voorkeur bij die banken onder te brengen[12]. De Belgische banken zijn geenszins juridisch verplicht de belastingdiensten automatisch in kennis te stellen van de informatie over de tegoeden die de Belgische belastingplichtigen aanhouden. Op lange termijn lijkt die situatie niet echt houdbaar.

Hoewel de *excess profit rulings* in het interne recht beschikken over een geldige juridische grondslag die gestoeld is op de in talrijke internationale overeenkomsten opgenomen juridische grondslag, zou het voorkomen van de mogelijke dubbelebelastingheffing, door

[12] Het gaat evenwel niet om Staatssteun in de eigenlijke zin van het woord, aangezien de Belgische banken dat voordeel niet krijgen in de vorm van financiële middelen. Aangezien het verschil in behandeling ten aanzien van de buitenlandse bewoners gestoeld is op Europese vereisten, is het overigens weinig waarschijnlijk dat het HvJEU zal oordelen dat hier sprake is van een verschil in behandeling dat in strijd is met het Europees recht.

crédit, par contre, il faut recalculer l'impôt en tenant compte du revenu généré à l'étranger, qui est fixé initialement selon les règles appliquées par l'État de la source, puis recalculé selon les règles belges. La proposition européenne ne facilitera donc pas la tâche des administrations fiscales même si elle est limitée à des situations où aucune imposition effective n'a eu lieu, et permet ainsi d'éviter les doubles non-impositions.

M. Traversa attire l'attention des membres sur le fait que certains États pourraient refuser d'appliquer les termes de la convention préventive de la double imposition conclue avec la Belgique en l'absence d'imposition minimale effective, ce qui peut être le cas suite à l'application du régime des intérêts notionnels. Les modifications récentes par les États-Unis de leur modèle de convention vont dans ce sens.

L'élaboration d'une réglementation européenne en matière de prix de transfert pose également un problème. La révision de la "Convention d'arbitrage" pourrait permettre d'éviter la double imposition ainsi que la double non-imposition mais cela dépendra de la volonté des États membres de la mettre réellement en œuvre au niveau européen.

M. Traversa souligne ensuite la situation paradoxale en matière de discrétion bancaire qui a pour conséquence que le contribuable belge est mieux protégé s'il dispose d'avoirs bancaires en Belgique plutôt qu'à l'étranger. Cette situation pourrait être considérée comme un avantage octroyé aux banques belges, auprès desquelles les contribuables belges pourraient préférer déposer leurs avoirs[12]. Il n'existe aucune obligation juridique pour les banques belges de transmettre automatiquement à l'administration fiscale les renseignements relatifs aux avoirs détenus par les contribuables belges. Cette situation semble difficilement tenable sur le long terme.

Si les bénéfices excédentaires (*excess profit rulings)* disposent d'une base juridique valable en droit interne inspirée de celle qui existe dans de nombreuses conventions internationales, la prévention de la double imposition potentielle par l'exonération fiscale de

[12] Il ne s'agit par contre pas d'une aide d'État à proprement parler puisque l'avantage n'est pas octroyé aux banques belges par des moyens financiers. La différence de traitement par rapport aux résidents étrangers étant justifiée par des exigences européennes, il est par ailleurs peu probable que la CJUE estime qu'il s'agit d'une discrimination contraire au droit européen.

te voorzien in een belastingvrijstelling voor de winst die wordt geacht in een andere Staat te worden belast, kunnen worden beschouwd als Staatssteun. Aangezien dat slechte reclame is voor ons land, zou de regering kunnen afstappen van dat systeem, ongeacht de uitkomst van de gerechtelijke beroepen die momenteel op Europees niveau in behandeling zijn.

Als de Belgische Staat aan het kortste eind trekt, meent de spreker dat die steun niet alleen zal moeten worden terugbetaald, maar dat de belasting ook zal moeten worden herberekend om na te gaan welke belasting verschuldigd was geweest als de betrokken ondernemingen de verschillende belastingvoordelen hadden geëist waarop ze recht hadden gehad indien die reglementering niet was toegepast[13].

Voorts geeft de heer Traversa aan dat de toepassing van de fiscale overeenkomst van 1964 tussen België en Frankrijk problemen oplevert, bijvoorbeeld voor de personen die in Frankrijk verblijven en met de status van grenswerknemer hebben gewerkt in overheidsinstellingen in de sectoren gezondheidszorg of onderwijs. Bovendien stipt de spreker aan dat België toestaat dat de Belgische belastingadministratie de reglementering met terugwerking niet altijd op dezelfde wijze interpreteert, wat tot grote rechtsonzekerheid leidt. Hij betreurt dat belastingplichtigen die te goeder trouw hebben gehandeld en die ervan uitgingen dat ze hun belastingen correct in Frankrijk hadden betaald, vervolgens door ons land worden gesommeerd belastingen te betalen, terwijl de in Frankrijk betaalde belasting niet meer kan worden teruggevorderd omdat de verjaringstermijn verstreken is.

De spreker is ingenomen met de belangrijke evolutie die de jongste tijd heeft plaatsgevonden en die zal bewerkstelligen dat de belastingadministratie efficiënter werkt, onder meer door de uitwisseling van gegevens inzake fiscale aangelegenheden. In dat verband wijst hij er evenwel op dat de belastingcoördinatie nog steeds bedoeld moet zijn om dubbele belasting te voorkomen.

Hij pleit ervoor dat ons land het door de EU gevoerde fiscaal beleid volgt, maar beklemtoont niettemin dat het voorstel voor een richtlijn van de Raad van 28 januari 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken die de werking van de interne markt rechtstreeks schaden, bepalingen bevat die strijdig zouden kunnen zijn met het subsidiariteitsbeginsel, omdat ze niet allemaal betrekking hebben op de werking van de interne markt. Dat geldt onder meer voor het feit dat voor de gehele Europese Unie

[13] De spreker verwijst meer bepaald naar de mogelijkheden om inkomsten uit octrooien af te trekken, de notionele-intrestaftrek, de toepassing van de overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting, alsook naar de regels inzake de verrekenprijzen.

bénéfices censés être imposables dans un autre État pourrait être considérée comme une aide d'État. Vu la mauvaise publicité que cela apporte à la Belgique, le gouvernement pourrait décider d'abandonner ce système quelle que soit l'issue des recours judiciaires en cours au niveau européen.

Si le recours de l'État belge n'aboutit pas, l'orateur estime qu'il faudra non seulement rembourser l'aide mais également recalculer l'impôt tel qu'il aurait été dû si les entreprises concernées avaient réclamé les différents avantages fiscaux auxquels elles auraient eu droit sans l'application de cette réglementation[13].

M. Traversa confirme ensuite que l'accord fiscal de 1964 entre la Belgique et la France pose des problèmes d'application, par exemple pour des personnes résidentes en France ayant travaillé avec un statut de frontalier dans des institutions publiques dans le domaine de la la santé ou de l'enseignement. L'orateur pointe par ailleurs le fait que la Belgique admet que son administration fiscale fasse varier rétroactivement son interprétation de la réglementation, ce qui entraîne une grande insécurité juridique. Il déplore le fait que des contribuables de bonne foi, qui pensaient s'être acquittés correctement de leurs impôts en France, se voient ensuite réclamer des impôts par la Belgique alors que les sommes versées en France ne peuvent plus être récupérées en raison de la prescription.

L'orateur salue les évolutions importantes qui ont récemment eu lieu et permettront une meilleure efficacité des administrations en matière fiscale grâce notamment à l'échange d'informations en matière fiscale. Il rappelle cependant qu'en la matière, l'objectif de coordination fiscale doit rester la prévention de la double imposition.

Il plaide pour que la Belgique s'inscrive dans la politique menée par l'UE sur le plan fiscal, mais souligne néanmoins le fait que la proposition de directive du 28 janvier 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur contient des dispositions qui pourraient être contraires au principe de subsidiarité en ce qu'elles ne concernent pas toutes le fonctionnement du marché intérieur. Ainsi en va-t-il notamment du fait d'introduire

[13] L'orateur cite notamment les déductions pour revenus découlant de brevets, les intérêts notionnels, l'application des conventions de prévention de la double imposition ainsi que les règles en matière de prix de transfert.

een algemene antimisbruikregeling wordt ingesteld, zonder dat zou worden voorzien in een systeem om de vennootschapsbelastingregelingen onderling op elkaar af te stemmen.

De heer Traversa acht het echter verantwoord dat een einde wordt gemaakt aan fiscale constructies die mogelijk worden gemaakt door de verschillen in de nationale belastingwetgevingen. Tevens is het volgens hem een goede zaak dat men wetgevend wil optreden in verband met exitheffingen en de desbetreffende rechtspraak van het HvJEU wil codifieren. Het lijkt billijk het recht van de bronstaat om de meerwaarden te belasten, te willen waarborgen wanneer de onderneming haar zetel van de ene naar de andere Staat verhuist, alsook dat men wil garanderen dat de aldus overgehevelde tegoeden niet dubbel zullen worden belast.

De aftrekbaarheid van de intresten[14] en de regels inzake de gecontroleerde buitenlandse vennootschappen zouden moeten worden aangevuld in het ruimere kader van een harmonisatie van de vennootschapsbelasting. België zou tevens werk kunnen maken van een betere fiscale convergentie binnen de Benelux, met name op het vlak van de vennootschapsbelasting.

Vervolgens wijst de heer Traversa erop dat de Kamer van volksvertegenwoordigers al op 17 februari 2005 een resolutie heeft aangenomen betreffende de agendering op de Europese Raad van maart 2005 van een punt aangaande de alternatieve financieringsmogelijkheden van de officiële ontwikkelingshulp en, meer bepaald, de instelling van een taks van het Tobintype (DOC 51 1547/005). Volgens de spreker kan een versterkte samenwerking inzake de heffing op financiële transacties afbreuk doen aan de efficiëntie van die heffing; die heffing zou in een zo ruim mogelijk geografische zone moeten worden geïnd. Het ontwerp kan leiden tot de harmonisatie van al bestaande heffingen, zoals de taks op de beursverrichtingen, maar wellicht niet tot een verschuiving van kapitaal naar niet-EU-landen. De heffing op financiële transacties is evenwel niet het meest geschikte instrument om de bankinstellingen te belasten. De spreker pleit veeleer voor een hervorming van de btw op de bankverrichtingen[15], die tot dusver belastingvrij zijn. Gezien de technologische evolutie gaat de bewering dat die verrichtingen niet in rekening kunnen worden gebracht – en dus evenmin kunnen worden belast – immers niet meer op.

[14] In België is die aftrekbaarheid nagenoeg onbeperkt, aangezien veel Europese ondernemingen zich in ons land hebben gevestigd.

[15] Ooit werd trouwens voorgesteld de EU aldus rechtstreeks te financieren.

une règle anti-abus générale à l'échelle de l'UE qui ne serait pas accompagnée d'un système d'harmonisation fiscale de l'impôt des sociétés.

Par contre, M. Traversa trouve justifié de mettre fin à des montages fiscaux qui résultent des différences législatives nationales sur le plan fiscal. Il estime également positif que l'on veuille légiférer en matière d'impositions à la sortie et codifier la jurisprudence de la Cour de justice en la matière. Il apparaît équilibré de garantir le droit de l'État de la source de taxer les plus-values lorsqu'une entreprise transfère son siège d'un État à un autre, ainsi que l'absence de double imposition sur les avoirs ainsi transférés.

La déductibilité des intérêts[14] et les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées devraient être complétées dans le cadre plus large d'une harmonisation fiscale à l'impôt des sociétés. La Belgique pourrait aussi s'employer à instaurer une meilleure convergence fiscale au sein du Benelux, notamment en matière d'impôts des sociétés.

M. Traversa rappelle ensuite que la Chambre des représentants a adopté dès le 17 février 2005 la résolution concernant l'inscription à l'ordre du jour du Conseil européen de mars 2005 des possibilités de financement alternatif de l'aide publique au développement, et plus précisément l'adoption d'une taxe de type Tobin (DOC 51 1547/005). Aux yeux de l'orateur, une coopération renforcée en matière de taxe sur les transactions financières peut constituer un frein à l'efficacité de la taxe, qui devrait être perçue sur une assise géographique la plus large possible. Si le projet aboutit à l'harmonisation de taxes déjà existantes telles que la taxe sur les opérations de bourse, il ne devrait pas avoir pour effet de déplacer les flux de capitaux hors de l'UE. La taxe sur les transactions financières ne constitue cependant pas l'outil le plus adapté pour taxer les institutions bancaires. L'orateur plaide plutôt pour une réforme de la TVA sur les opérations bancaires[15], qui en sont jusqu'à présent exonérées. La justification selon laquelle il n'était pas possible de comptabiliser – et donc de taxer – ces activités n'est en effet plus d'actualité aujourd'hui vu les évolutions technologiques.

[14] En Belgique, il existe peu de limitation de cette déductibilité du fait du nombre élevé de sièges européens de sociétés.

[15] Il a d'ailleurs été proposé à une certaine époque de financer ainsi directement l'UE.

II. — **HOORZITTING VAN 2 MAART 2016**

A. **Inleidende uiteenzettingen**

1. ***Uiteenzetting van de heer Maikel Evers (OESO)***

De heer Maikel Evers, tax policy advisor bij het Centre for Tax Policy and Administration van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) spitst zijn betoog toe op het Actieplan van de OESO over de uitholling van de belastbare basis en de verschuiving van winsten - *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).*

De economische en financiële crisis van 2008 heeft een brede discussie op gang gebracht over internationale fiscaliteit, en meer bepaald over het gebrek aan transparantie en over de noodzaak om de informatie-uitwisseling te verbeteren inzake de niet aangegeven inkomsten uit spaartegoeden enerzijds, de ontwijking van de vennootschapsbelasting anderzijds.

Wat de inkomsten uit spaartegoeden betreft, werden wereldstandaarden vastgelegd om de transparantie en de uitwisseling van informatie te organiseren. In een eerste fase gaat het om een uitwisseling op verzoek, vervolgens om een automatische gegevensuitwisseling.

Het Wereldforum inzake transparantie en gegevensuitwisseling voor belastingdoeleinden ijvert ervoor dat die internationale normen correct worden uitgevoerd. Dat forum bestaat uit meer dan 130 leden, waaronder België.

Wat het ontwijken van de vennootschapsbelasting betreft, hebben verschillende landen geprobeerd wettelijke maatregelen te treffen om dat fenomeen te beteugelen, maar ze hebben snel beseft dat die problematiek een wereldwijde aanpak vereist.

Het internationale fiscale systeem ontstond meer dan 100 jaar geleden (de eerste fiscale akkoorden werden gesloten in de jaren 1860), en beantwoordt niet langer aan de huidige ontwikkeling van de wereldeconomie.

In het voorjaar van 2013 werd het BEPS-actieplan bekendgemaakt. Dat Plan is bedoeld om zich aan die ontwikkelingen aan te passen. Het bevat vijftien actiepunten ter bestrijding van het ontwijken, op internationaal niveau, van de vennootschapsbelasting. Dat plan werd gezamenlijk opgesteld door de OESO-leden en de landen van de G20.

Op 5 oktober 2015 werden vervolgens concrete maatregelen voorgesteld om het vertrouwen in het internationale belastingsysteem te herstellen, door erop toe

II. — **AUDITION DU 2 MARS 2016**

A. **Exposés introductifs**

1. ***Exposé de M. Maikel Evers (OCDE)***

M. Maikel Evers, tax policy advisor au Centre de politique et d'administration fiscales de l'Organisation de la coopération et du développement économiques (OCDE) souhaite centrer son intervention sur le Plan d'action de l'OCDE relatif à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)).*

La crise économique et financière de 2008 a suscité un large débat sur la fiscalité internationale, notamment sur le manque de transparence et la nécessité d'améliorer l'échange d'informations sur les revenus de l'épargne non déclarés, d'une part, et l'évasion fiscale à l'impôt des sociétés, d'autre part.

Pour ce qui est des revenus de l'épargne, des standards mondiaux ont été développés afin d'organiser la transparence et l'échange d'informations, dans un premier temps un échange à la demande et ensuite un échange automatique.

Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales vise à la bonne application de ces normes sur le plan international. Il compte plus de 130 membres, dont la Belgique.

En ce qui concerne l'évasion fiscale à l'impôt des sociétés, plusieurs pays ont tenté de prendre des mesures législatives afin d'endiguer le phénomène mais ils se sont vite rendus compte que cette problématique requérait une approche mondiale.

Le système fiscal international, élaboré il y a plus de cent ans (les premiers accords fiscaux ont été conclus dans les années 1860), ne répondait en effet plus à l'évolution de l'économie mondiale.

Le Plan d'action BEPS a été publié au printemps 2013 afin de répondre à ces évolutions. Il comporte quinze lignes d'action visant à lutter contre l'évasion fiscale sur le plan international à l'impôt des sociétés. Ce plan a été conçu par les membres de l'OCDE, mais également des pays faisant partie du G20.

Le 5 octobre 2015, un ensemble de mesures concrètes ont ensuite été présentées afin de rétablir la confiance dans le système fiscal international en veillant

te zien dat winsten worden belast in de Staat waar ze worden gemaakt, door de transparantie te verhogen en door voor de nationale en internationale ondernemingen te voorzien in eerlijke concurrentieregels.

Alle betrokken landen hebben zich ertoe verbonden vier minimumstandaarden na te leven, meer bepaald in verband met de land-per-land-rapportage en de internationale belastingverdragen. Er zijn ook maatregelen gepland inzake verrekenprijzen en inzake de uitwisseling van inlichtingen omtrent administratieve beslissingen (*rulings*). Voor talrijke domeinen werden er ook *best practices* vastgesteld.

Met al die maatregelen moet een betere belastinginning mogelijk worden. Uit verschillende schattingen blijkt immers dat wereldwijd jaarlijks voor 100 à 240 miljard US-dollar aan belastingen niet worden geïnd (hetzij 4 à 10 % van de potentiële vennootschapsbelasting). De ontwikkelingslanden worden buitenmaats getroffen door de georganiseerde belastingontwijking door grote multinationals.

Voor de uitvoering van het BEPS-Actieplan hebben de landen van de OESO en de G20 besloten een alomvattend raamwerk (*inclusive framework)* te scheppen die het voor alle betrokken landen - ook de ontwikkelingslanden - mogelijk maakt om zich bij het project aan te sluiten. Zo kunnen ze op voet van gelijkheid deelnemen aan de uitvoering van het BEPS-maatregelenpakket en aan de uitwerking van nieuwe fiscale standaarden. Ze kunnen aldus ook het tijdpad voor de tenuitvoerlegging mee vastleggen en hun prioriteiten bepalen.

Punt 6 van het BEPS-actieplan beoogt het onrechtmatig gebruik van fiscale akkoorden te verhinderen; er werden in het verleden immers duizenden bilaterale belastingovereenkomsten gesloten. Om tijd te winnen werd daarom beslist een multilateraal instrument uit te werken waarin alomvattende nieuwe bepalingen opgenomen kunnen worden, zonder dat daarvoor over elk afzonderlijk verdrag opnieuw bilateraal moet worden onderhandeld. België behoort tot de 95 landen die zich al bij dat instrument hebben aangesloten. De multilaterale onderhandelingen zouden eind 2016 afgerond moeten zijn. Op dat moment kan een multilaterale overeenkomst worden gesloten waarmee de bestaande bilaterale verdragen kunnen worden gewijzigd.

Ten slotte benadrukt de spreker dat niet alleen overeengekomen werd dat de tenuitvoerlegging van die nieuwe normen zou worden opgevolgd, maar ook dat de haalbaarheid en de doeltreffendheid ervan zou worden nagegaan. Voorts moet onderzocht worden welke gevolgen de digitalisering van de economie heeft voor het internationale fiscale systeem.

à ce que les bénéfices soient imposés dans l'État où ils sont générés, en augmentant la transparence et en créant des règles de concurrence équitables pour les entreprises nationales et internationales.

L'ensemble des pays concernés se sont engagés à respecter quatre standards minimums, notamment en ce qui concerne le rapportage pays par pays et les traités internationaux en matière fiscale. Des mesures sont aussi prévues concernant les prix de transfert et l'échange de renseignements concernant les décisions administratives (*rulings*). Des règles de bonne pratique ont été définies dans de nombreux domaines.

Toutes ces mesures sont destinées à améliorer la perception des recettes fiscales. Selon diverses estimations, les revenus fiscaux non perçus s'élèvent en effet entre 100 et 240 milliards de dollars US par an (soit 4 à 10 % de l'impôt des sociétés potentiel) sur le plan mondial. Les pays en développement sont touchés de manière disproportionnée par l'évasion fiscale organisée par de grandes multinationales.

Pour ce qui est de l'application du Plan d'action BEPS, les pays de l'OCDE et du G20 ont décidé de créer un cadre global (*inclusive framework)* permettant à tous les pays intéressés, y compris des pays en développement, d'adhérer au projet. Ils pourront ainsi participer sur un pied d'égalité à l'application du paquet de mesures BEPS et à l'élaboration de nouveaux standards sur le plan fiscal. Ils pourront aussi décider du calendrier de mise en œuvre et définir les priorités en fonction des pays concernés.

L'action 6 du Plan d'action BEPS vise à empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales. Des milliers de conventions fiscales ont été conclues de manière bilatérale. Pour gagner du temps, il a été décidé d'élaborer un instrument multilatéral permettant d'y insérer de nouvelles dispositions de manière globale sans devoir procéder à une renégociation bilatérale pour chacun des traités. La Belgique fait partie des 95 pays qui ont déjà adhéré à cet instrument. Fin 2016, les négociations multilatérales devraient être terminées; une convention multilatérale pourra alors être conclue afin de modifier les traités bilatéraux existants.

Enfin, l'orateur souligne qu'il a été convenu non seulement d'assurer le suivi de l'application de ces nouvelles normes, mais également d'examiner leur faisabilité et leur efficience. Il faudra également étudier quelles sont les conséquences de l'évolution de l'économie numérique sur le système fiscal international.

2. ***Uiteenzetting van de heer Gauthier Charles de la Brousse (TAXUD)***

De heer Gauthier Charles de la Brousse, DG Belastingen en Douane-Unie van de Europese Commissie (TAXUD D1 – Initiatieven met betrekking tot de vennootschapsfiscaliteit) benadrukt dat de Europese Commissie zich sinds begin 2015 zeer actief heeft beziggehouden met de bestrijding van belastingontwijking. Zo heeft zij in januari 2016 een nieuw maatregelenpakket gelanceerd met de bedoeling de strategie van agressieve belastingplanning door multinationals te bestrijden en binnen de Europese Unie een eerlijke fiscale concurrentie in te stellen tussen de bedrijven.

Dat nieuwe pakket maatregelen bevat twee voorstellen voor richtlijnen ter bestrijding van belastingontwijking, evenals een strategie voor een effectieve belastingheffing ten aanzien van derde landen en een aantal aanbevelingen voor wijzigingen van de dubbelbelastingverdragen als gevolg van de toepassing van het BEPS-actieplan.

Het doel van de externe strategie voor een effectieve belastingheffing bestaat erin derde landen aan te moedigen om de normen voor goed bestuur toe te passen. Het is de bedoeling dat winsten worden belast waar ze worden gegenereerd. Dat is geen evidente eis gezien het verschijnsel van de agressieve belastingplanning van bepaalde ondernemingen.

Die externe strategie is veelzijdig en beoogt meer doeltreffendheid: op het niveau van de Europese Unie een gemeenschappelijk antwoord aanreiken op de externe dreiging van de uitholling van de belastbare basis is doeltreffender dan elke lidstaat afzonderlijk te laten optreden.

Met die strategie wil de Commissie ook de voorwaarden voor eerlijke concurrentie scheppen inzake goed bestuur op fiscaal vlak en ervoor zorgen dat het Europese belastingbeleid meer samenhangt met andere beleidsdomeinen zoals handel en ontwikkelingshulp.

De beoogde strategie bestrijkt vier specifieke domeinen:

— in het eerste hoofdstuk worden de normen van goed bestuur geherdefinieerd rekening houdend met de laatste ontwikkelingen op internationaal vlak. Die normen zijn:

• transparantie en informatie-uitwisseling (normen die de OESO heeft uitgewerkt en waarvan de

2. ***Exposé de M. Gauthier Charles de la Brousse (TAXUD)***

M. Gauthier Charles de la Brousse, DG Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne (TAXUD D1 – Initiatives relatives à la fiscalité des sociétés) souligne que, depuis début 2015, la Commission européenne a été très active dans le domaine de la lutte contre l'évasion fiscale. En janvier 2016, elle a lancé un nouveau paquet de mesures visant à lutter contre la stratégie de planification fiscale agressive des multinationales et à instaurer une concurrence fiscale équitable entre les entreprises au sein de l'Union européenne.

Ce nouveau paquet de mesures contient deux propositions de directive en matière de lutte contre l'évasion fiscale, ainsi qu'une stratégie pour une fiscalité effective vis-à-vis des pays tiers et des recommandations concernant les modifications à apporter aux conventions préventives de la double imposition suite à l'application du Plan d'action BEPS.

L'objectif de la stratégie extérieure pour une fiscalité effective est de pousser les pays tiers à appliquer les standards de bonne gouvernance. Il s'agit d'imposer les profits là où les bénéfices sont réalisés. Une telle exigence n'est pas évidente compte tenu du phénomène de planification fiscale agressive développée par certaines entreprises.

Ladite stratégie est multiple et tend à davantage d'efficacité: apporter une réponse commune au niveau de l'Union européenne face à la menace externe d'érosion des bases d'imposition est plus efficace que de laisser chaque État membre agir en ordre dispersé.

La stratégie a également pour but de créer des conditions de concurrence égales en matière de bonne gouvernance dans le domaine fiscal et d'établir un lien plus étroit entre la politique fiscale européenne et les autres politiques telles que la politique commerciale ou d'aide au développement.

La stratégie visée couvre quatre domaines précis:

— le premier chapitre concerne la redéfinition des standards de bonne gouvernance en tenant compte des derniers développements sur le plan international. Ces standards sont les suivants:

• la transparence et l'échange d'informations (standards élaborés par l'OCDE et dont la mise en œuvre

toepassing wordt gecontroleerd door het Wereldforum inzake transparantie en gegevensuitwisseling voor belastingdoeleinden);

• afwezigheid van schadelijke belastingstelsels in de betrokken landen. Het gaat erom na te gaan of een land niet voorziet in voorkeursregelingen om buitenlands kapitaal aan te trekken. Op Europees niveau werd een Gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen uitgewerkt om de schadelijke stelsels te identificeren (zoals de vroegere coördinatiecentra in België);

• automatische uitwisseling van informatie. Een honderdtal landen hebben zich daar al toe verbonden. Ook hier zorgt het Wereldforum inzake transparantie en gegevensuitwisseling voor belastingdoeleinden voor de opvolging;

• de standaarden die in het kader van het BEPS-project werden aangenomen. De OESO probeert de impact van die maatregelen te verruimen door middel van een alomvattend raamwerk (*inclusive framework*) om zo veel mogelijk landen erbij te betrekken. De Europese Commissie probeert op haar beurt de derde landen de internationale standaarden op te leggen om zo de rechtmatigheid van de voorgestelde normen te versterken;

— het tweede hoofdstuk betreft de clausules van goed bestuur. De Europese Commissie probeert, op basis van een mandaat dat de Europese Raad haar in 2008 heeft verleend, die clausules op te nemen in de overeenkomsten die zij sluit met derde landen (partnerschaps-, associatie- en vrijhandelsovereenkomsten). Die clausules zijn nu aan herziening toe in het licht van de internationale ontwikkelingen op fiscaal vlak. Het is belangrijk te zorgen voor meer flexibiliteit naargelang de landen waarmee de Commissie onderhandelt (ontwikkelde of ontwikkelingslanden enzovoort);

— de strategie beoogt ook de ontwikkelingslanden te steunen om te voorkomen dat ze het slachtoffer worden van agressieve fiscale planning door multinationals. Er wordt voorgesteld de technische en financiële bijstand te versterken en die landen te begeleiden bij de uitvoering van het BEPS-actieplan rekening houdend met hun behoeften en hun specifieke eigenschappen en met de verbintenissen die de Europese Unie is aangegaan in het kader van de Duurzame-ontwikkelingsdoelen. De spreker benadrukt dat het belangrijk is om een gemeenschappelijke EU-aanpak uit te werken voor de dubbelbelastingverdragen. De ontwikkelingslanden moeten eenvoudige belastingstelsels ontwikkelen om te zorgen voor een minimale belastinginning. Dat kan op een eenvoudige manier door bronbelasting in te houden

est vérifiée par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales);

• l'absence de régimes fiscaux dommageables dans les juridictions visées. Il s'agit de vérifier si un pays ne prévoit pas de régimes préférentiels pour attirer des capitaux étrangers. Un Code de conduite pour la fiscalité des entreprises a été élaboré au niveau européen afin d'identifier les régimes dommageables (comme, par exemple, les anciens centres de coordination en Belgique);

• l'échange automatique d'informations. Une centaine de pays s'y sont déjà engagés. Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales assure ici aussi le suivi;

• les standards adoptés dans le cadre du BEPS. L'OCDE tente d'élargir l'impact de ces mesures au travers d'un cadre global (*inclusive framework*) pour impliquer un maximum de pays. La Commission européenne essaye, quant à elle, d'imposer aux pays tiers des standards internationaux afin d'augmenter la légitimité des normes proposées;

— le deuxième chapitre concerne les clauses de bonne gouvernance que la Commission européenne essaye d'inclure dans les traités négociés avec des pays tiers (accords de partenariat, accords d'association, accords de libre-échange), sur la base d'un mandat octroyé par le Conseil européen en 2008. Ces clauses doivent aujourd'hui êtres revues à la lumière des développements internationaux dans le domaine fiscal. Il est aussi important de prévoir plus de flexibilité en fonction des pays avec lesquels la Commission négocie (pays développés ou en voie de développement, …);

— la stratégie vise par ailleurs à soutenir les pays en développement pour éviter qu'ils ne soient victimes d'une planification fiscale agressive par les sociétés multinationales. Il est proposé de renforcer l'assistance technique et financière, et d'accompagner ces pays dans l'application du Plan d'action BEPS en tenant compte de leurs besoins et de leurs spécificités, et des engagements pris par l'Union européenne pour les Objectifs du développement durable. L'orateur souligne l'importance de développer une approche commune au niveau de l'Union européenne pour les conventions préventives de la double imposition. Les pays en développement doivent développer des systèmes fiscaux simples pour assurer une collecte minimale de l'impôt. Les retenues à la source sur les intérêts, les dividendes

op rente, dividenden en royalty's. Helaas hebben de dubbelbelastingverdragen vaak tot gevolg dat die landen dergelijke heffingen bijna of zelfs helemaal niet kunnen uitvoeren. Het Platform inzake goed fiscaal bestuur wil een dialoog opzetten met de lidstaten, de ngo's en de ondernemingen om de impact van die verdragen op de ontwikkelingslanden te onderzoeken;

— ten slotte beoogt de strategie het opstellen van een gemeenschappelijke ("grijze" of "zwarte" lijst) van derde landen die weigeren de standaarden van goed bestuur toe te passen. Die lijst moet niet alleen meer duidelijkheid scheppen ten opzichte van de betrokken landen, maar moet ook zorgen voor meer rechtszekerheid voor de bedrijven die actief zijn in die landen. In juni 2015 had de Europese Commissie al een eenvoudige geconsolideerde lijst opgesteld van de landen die voorkwamen op de lijsten van bijna de helft van de lidstaten. Die lijst werd bekendgemaakt op de website van de Commissie. Op zich heeft die lijst geen enkele juridische waarde, maar ze heeft een zeer grote invloed. Alle landen die op die lijst stonden, hebben spontaan contact opgenomen met de Europese Commissie om meer inlichtingen te verkrijgen.

Er wordt gestreefd naar een objectieve en neutrale aanpak die vooral zou toegespitst zijn op de dialoog met de betrokken landen. Het laatste redmiddel bestaat erin om het land dat niet wil meewerken op een gezamenlijke Europese lijst te zetten.

Als voorbeeld vermeldt de spreker de positieve dialoog met Zwitserland om ervoor te zorgen dat dit land een aantal schadelijke belastingmaatregelen zou schrappen die het genomen had ten voordele van de holdings en de beheersvennootschappen.

3. ***Uiteenzetting van de heer Franco Roccatagliata (TAXUD)***

De heer Franco Roccatagliata, DG Belastingen en Douane-Unie van de Europese Commissie D1 – Company Taxation Initiatives) legt uit dat, aansluitend op de acties 5, 6 en 7 van het BEPS-actieplan, de Europese Commissie aanbevelingen voor belastingakkoorden heeft geformuleerd die de lidstaten moeten aanmoedigen om de richtlijnen van de OESO na te leven.

Het fiscaal recht is een gedeelde bevoegdheid, wat betekent dat de EU rekening moet houden met het subsidiariteits- en het evenredigheidsbeginsel. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJEU) oordeelt echter dat het gemeenschapsrecht bij zijn huidige stand niet

et les redevances sont un moyen simple d'assurer des rentrées fiscales. Malheureusement, les conventions préventives de la double imposition réduisent souvent fortement, voire annulent la capacité de ces pays à effectuer de tels prélèvements. La Plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal souhaite organiser un dialogue avec les États membres, les ONG et les entreprises afin d'examiner l'impact de ces conventions sur les pays en développement;

— enfin, la stratégie vise l'élaboration d'une liste commune (liste "grise" ou "noire") des pays tiers qui refusent d'appliquer les standards de bonne gouvernance. Cette liste doit apporter plus de clarté à l'égard des pays visés, mais également améliorer la sécurité juridique pour les entreprises actives dans ces pays. En juin 2015, la Commission européenne avait déjà établi une simple liste consolidée reprenant les pays figurant dans les listes établies par près de la moitié des États membres. Cette liste a été publiée sur le site de la Commission. Elle n'a pas de valeur juridique en tant que telle mais son impact est extrêmement important: l'ensemble des juridictions figurant sur la liste ont spontanément pris contact avec la Commission européenne pour obtenir davantage d'informations.

L'approche recherchée est une approche objective et neutre, qui mettrait surtout l'accent sur le dialogue avec les juridictions concernées. Le dernier recours étant de faire figurer le pays récalcitrant dans une liste européenne commune.

L'intervenant cite l'exemple du dialogue positif mené avec la Suisse pour qu'elle retire une série de mesures fiscales dommageables, prises en faveur des holdings et des sociétés de management.

3. ***Exposé de M. Franco Roccatagliata (TAXUD)***

M. Franco Roccatagliata, DG Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne (TAXUD D1 – Initiatives relatives à la fiscalité des sociétés) explique que, faisant suite aux actions 5, 6 et 7 du Plan d'action BEPS, la Commission européenne a formulé des recommandations relatives aux accords fiscaux afin d'inciter les États membres à respecter les lignes directrices de l'OCDE.

Compte tenu du fait que le droit fiscal est une compétence partagée, l'UE est tenue de respecter les principes de subsidiarité et de proportionnalité. La Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE) estimant toutefois que le droit communautaire ne permet pas dans

de mogelijkheid biedt om de respectieve bevoegdheden van de lidstaten op het vlak van de preventie van de dubbele belasting vast te stellen[16], zodat de Europese Commissie enkel *soft law* als juridisch instrument kan hanteren. Er zijn dus geen sancties bij de niet-naleving van deze aanbevelingen.

Hoewel het Hof oordeelt dat de lidstaten niet verplicht zijn om het beginsel van de preventie van de dubbele belasting[17] toe te passen, verbieden verschillende artikelen van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie[18] elke fiscale discriminatie. Het beginsel van de dubbele belasting kan overigens beperkt worden door richtlijnen wanneer het de werking van de interne markt ondermijnt, zoals in het geval van moedermaatschappijen en dochterondernemingen[19], uitkeringen van intresten en royalty's[20] of fusies van vennootschappen[21].

De EU voerde nog andere instrumenten in, zoals het Arbitrageverdrag, het *Joint Transfer Pricing Forum* (gezamenlijk forum voor transferprijzen) en het *Platform for Tax Good Governance* (platform inzake goed fiscaal bestuur).

Voorts had de EU in 1968 en 2005 op eigen initiatief gemeenschappelijke belastingakkoorden voorgesteld, maar deze werden nooit unaniem goedgekeurd door de lidstaten, een vereiste in deze materie. Dat was ook zo in 2012 met de aanbeveling van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning (C(2012) 8806 final).

Toch verdient het de voorkeur werk te maken van een gemeenschappelijk Europees instrument dat de uniformiteit van de praktijken van de lidstaten verzekert

[16] HvJEU, C-513/04 (Kerckaert *vs.* België), 14 november 2006, punt 22: "(…) Het gemeenschapsrecht voorziet in de huidige stand van ontwikkeling ervan en voor een situatie als in het hoofdgeding evenwel niet in algemene criteria voor de verdeling van de bevoegdheden tussen de lidstaten ter zake van de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap (…).".

[17] Deze rechtspraak geldt zowel inzake dividenden (zaak Damseaux, 16 juli 2009, C-67/128) als inzake successierechten (zaak Margarete Block, 12 februari 2009, C-67/08).

[18] Het gaat om artikel 18 (verbod van discriminatie op grond van nationaliteit), 45 (vrij verkeer van werknemers), 49 (vrijheid van vestiging), 56 (vrij verrichten van diensten) en 63 (vrij kapitaalverkeer).

[19] Richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten

[20] Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten.

[21] Richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lid-Staten).

l'état actuel de définir la compétence respective des États membres en matière de prévention de la double imposition[16], le seul instrument juridique à la disposition de la Commission européenne est la *soft law*. Il n'y a donc pas de sanctions prévues en cas de non-respect de ces recommandations.

Bien que la Cour estime que les États membres ne sont pas obligés d'appliquer le principe de prévention de la double imposition[17], la discrimination fiscale est prohibée sur la base de plusieurs articles du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne[18]. Le principe de double taxation peut par ailleurs être limité par des directives lorsqu'il nuit au marché intérieur, comme notamment en matière de sociétés-mères et de filiales[19], d'intérêts et de redevances[20] ou de fusions de sociétés[21].

L'UE a également développé d'autres instruments tels que la Convention d'arbitrage, le Forum conjoint sur les prix de transfert (*Joint Transfer Pricing Forum*) et la Plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal (*Platform for Tax Good Governance*).

Précédemment, l'UE a également proposé des initiatives d'accords fiscaux communs en 1968 et 2005 mais celles-ci n'ont jamais remporté l'unanimité des États membres nécessaire en la matière. Il en a été de même en 2012 pour la recommandation du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive (C(2012) 8806 final).

Or, il serait préférable de mettre en place un instrument européen commun pour assurer l'uniformité des pratiques des États membres et éviter d'éventuelles

[16] CJUE, C-513/04 (Kerckhaert c. Belgique), 14 novembre 2006, point 22: "(…) Le droit communautaire, dans son état actuel et dans une situation telle que celle au principal, ne prescrit pas de critères généraux pour la répartition des compétences entre les États membres s'agissant de l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté. (…)".

[17] Cette jurisprudence vaut tant en matière de dividendes (aff. Damseaux, 16 juillet 2009, C-128/08) qu'en ce qui concerne la taxation successorale (aff. Margarete Block, 12 février 2009, C-67/08).

[18] Il s'agit des articles 18 (interdiction de la discrimination sur la base de la nationalité), 45 (libre circulation des travailleurs), 49 (droit d'établissement), 56 (liberté de fournir des services) et 63 (libre circulation des capitaux).

[19] Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

[20] Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.

[21] Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents.

en eventuele tegenstrijdigheid met het Europees recht voorkomt. Daarom stelt de aanbeveling van de Europese Commissie van 28 januari 2019 een antimisbruikclausule voor die overeenstemt met de beginselen van de interne markt[22] en moedigt ze de lidstaten aan om de definitie van "vaste inrichting" aan te passen, zoals het Europees Parlement conform actie 7 van het BEPS-actieplan voorstelt.

4. ***Uiteenzetting van mevrouw Katrin McGauran (SOMO)***

Mevrouw Katrin McGauran,onderzoeker bij SOMO (Stichting Onderzoek Multinationale Ondernemingen) legt uit dat Nederland zijn reputatie als belastingparadijs niet dankt aan een bijzondere lage aanslagvoet, maar wel aan het feit dat de combinatie van de verschillende regels van het Nederlandse belastingsysteem belastingvermijding of belastingontwijking faciliteren.

Het onderzoek dat SOMO in 2013[23] realiseerde, heeft aangetoond dat het aantal gevallen van belastingontwijking is toegenomen door de belastingakkoorden die Nederland heeft gesloten. Het Internationaal Monetair Fonds (IMF) is ook van mening dat ontwikkelingslanden die belastingakkoorden sluiten, vaak hun belastinginkomsten zien slinken[24]. Omdat de vennootschapsbelasting in de ontwikkelingslanden tussen 10 en 30 % van de totale belastinginkomsten vertegenwoordigt – en die belastinginkomsten op hun beurt 10 tot 25 % van hun bbp[25] – oordeelt het IMF dat de weerslag van belastingontwijking er proportioneel groter is.

De internationale verdragen inzake fiscale aangelegenheden beogen meerdere doelstellingen:

— de heffingsbevoegdheid onder de Verdragsluitende Partijen verdelen;

— bepalen wie in aanmerking komt voor de voordelen van het verdrag, op basis van de definitie van ingezetene;

— dubbele belasting vermijden via vrijstellingen, belastingkredieten of fictieve belastingkredieten (*tax sparing*);

[22] Te weten dat ondernemingen die in de betrokken EU-lidstaat geen echte economische activiteit ontplooien, worden uitgesloten van het door de bilaterale overeenkomsten geboden voordeel.

[23] McGauran, K., Fernandez, R., *"Moet Nederland belastingverdragen afsluiten met ontwikkelingslanden?",* juni 2013.

[24] Keen, M., Perry, V., de Mooij, R., Matheson, T., Schatan, R., Mullins, P., Crivelli, E. (*Fiscal Affairs Department*), *IMF Policy Paper. Spillovers in International Corporate Taxation,* mei 2014. (zie http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf).

[25] Belastinginkomsten vertegenwoordigen 25 tot 40 % van het bbp van de landen met een hoog inkomen.

contradictions avec le droit européen. C'est pour cette raison que la recommandation de la Commission européenne du 28 janvier 2016 propose une clause anti-abus conforme aux principes du marché interne[22] et qu'elle encourage les États membres à amender la définition de l'"établissement stable" telle que proposée par le Parlement européen conformément à l'action 7 du Plan d'action BEPS.

4. ***Exposé de Mme Katrin McGauran (SOMO)***

Mme Katrin McGauran, chercheur à SOMO (Centre for Research on Multinational Corporations) explique que les Pays-Bas sont considérés comme un paradis fiscal non pas en raison d'un taux d'imposition particulièrement bas mais bien parce que la combinaison de différentes mesures prévues par le système fiscal hollandais facilite le contournement ou l'évasion fiscale.

La recherche effectuée par SOMO en 2013[23] a démontré une augmentation des pratiques d'évasion fiscale sur la base des accords fiscaux conclus par les Pays-Bas. Le Fonds monétaire international (FMI) estime également que, pour les pays en développement, le fait de conclure des accords fiscaux mène souvent à une diminution des revenus fiscaux[24]. Alors que la taxation des sociétés y représente entre 10 et 30 % du total des recettes fiscales des pays en développement – qui elles-mêmes constituent de 10 à 25 % de leur PIB[25] – le FMI estime que l'évasion fiscale y a proportionnellement plus d'impact.

Les traités internationaux en matière fiscale ont plusieurs objectifs:

— répartir les compétences fiscales entre les Parties contractantes;

— prévoir qui peut bénéficier des avantages du traité, sur la base de la définition de résident;

— éviter la double imposition au moyen d'exemptions, d'un crédit d'impôt ou d'un crédit d'impôt fictif (*tax sparing*);

[22] Il s'agirait de prévoir une exclusion du bénéfice des conventions bilatérales pour les sociétés n'exerçant pas une véritable activité économique dans l'État membre.

[23] McGauran, K., Fernandez, R., *"Should the Netherlands sign tax treaties with developing countries?",* juin 2013.

[24] Keen, M., Perry, V., de Mooij, R., Matheson, T., Schatan, R., Mullins, P., Crivelli, E. (*Fiscal Affairs Department*), *IMF Policy Paper. Spillovers in International Corporate Taxation,* mai 2014. (voir http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf).

[25] Les revenus fiscaux représentent de 25 à 40 % du PIB pour les pays à revenu élevé.

— de uitwisseling van informatie en de samenwerking tussen de belastingdiensten organiseren.

De spreekster beklemtoont het gebrek aan oorzakelijk verband tussen het sluiten van een verdrag en de buitenlandse directe investeringen (BDI – in het Engels: *foreign direct investment* – FDI). De BDI hangen inderdaad af van meerdere factoren, zoals het bestaan van bilaterale akkoorden, de historische betrekkingen tussen de Staten en de rechtszekerheid. De belastingakkoorden vormen een instrument om de BDI te verhogen, net als andere elementen zoals unilaterale maatregelen op het vlak van fictieve belastingkredieten.

Mevrouw McGauran legt vervolgens uit waarom deze belastingakkoorden nadelig zijn voor de ontwikkelingslanden. Ten eerste kennen deze akkoorden het heffingsrecht toe aan de woonstaten[26] en leiden ze dus tot belastingderving voor de bronstaten, vooral wanneer de investeringen niet evenwichtig verdeeld zijn en investeerders uit de ene Staat hoofdzakelijk naar de andere Staat trekken.

Ten tweede impliceren de belastingakkoorden een grote administratieve last voor de onderhandelende Staten en beschikken de ontwikkelingslanden vaak niet over de expertise die nodig is om te onderhandelen.

Ten slotte maken de verdragen belastingontwijking mogelijk – of toch op zijn minst belastingvermijding door multinationals[27] – en leiden *in fine* tot een dubbele niet-belasting.

Nederland is een doorvoerland (*conduit countries*) en wordt door multinationals gebruikt met het oog op fiscale *shopping.* Nederland was in dit opzicht de belangrijkste investeerder ter wereld in 2015; 80 % van deze "investeringen" (BDI) was echter afkomstig van brievenbusmaatschappijen. De belastingakkoorden die Nederland heeft afgesloten, vergemakkelijken immers de toestroom van kapitaal dankzij een heel laag bronbelastingtarief. Naast diverse maatregelen zoals de vrijstelling van deelneming, bevorderen de belastingregels een kapitaalstroom naar het buitenland zonder heffing of tegen een heel lage aanslagvoet. Zo kan de aanslagvoet

[26] De spreekster benadrukt echter dat de combinatie van belastingakkoorden met andere belastingmaatregelen niet altijd impliceert dat de woonstaat belastinginkomsten zal innen.

[27] De spreekster vermeldt meer bepaald de praktijken van fiscale *shopping*.

— organiser l'échange d'informations et la coopération entre administrations fiscales.

L'oratrice souligne l'absence de lien de causalité entre le fait de conclure un traité, d'une part, et l'investissement direct étranger (IDE – en anglais: *foreign direct investment* – FDI), d'autre part. L'IDE est en effet dépendant de plusieurs facteurs tels que l'existence d'accords bilatéraux, les relations historiques entre États et la sécurité juridique. Si les accords fiscaux constituent un instrument pour augmenter l'IDE, d'autres éléments peuvent également jouer un rôle comme, par exemple, des mesures unilatérales en matière de crédit d'impôt fictif.

Mme McGauran explique ensuite pour quelles raisons les accords fiscaux sont dommageables pour les pays en développement. Tout d'abord, ces accords prévoient l'octroi du droit d'imposition aux États de résidence[26] et entraînent donc des pertes fiscales pour les États de la source, surtout lorsque les investissements ne sont pas réciproques et que l'un des États accueille la plupart des investisseurs provenant de l'autre État.

Deuxièmement, les accords fiscaux impliquent une charge administrative importante pour les États négociateurs, les pays en développement manquant souvent d'expertise pour conduire les négociations.

Enfin, les traités rendent l'évasion fiscale possible – ou à tout le moins des pratiques de contournement de l'impôt par les multinationales[27] – et mènent *in fine* à une double non-imposition.

Les Pays-Bas sont un des États de transit (*conduit countries*) utilisés par les multinationales pour s'adonner au *shopping* fiscal. Les Pays-Bas constituaient à ce titre le plus grand investisseur au monde en 2015, 80 % de ces "investissements" (IDE) provenant cependant de simples "entreprises boîtes aux lettres". En effet, les accords fiscaux conclus par les Pays-Bas y facilitent l'entrée de capitaux en prévoyant une retenue à la source peu élevée. En plus de diverses mesures telles que l'exemption de participation, les règles fiscales permettent un flux de capitaux vers l'étranger sans taxation ou à un taux d'imposition très bas, le taux d'imposition

[26] L'oratrice souligne cependant que la combinaison des accords fiscaux avec d'autres mesures fiscales n'implique pas pour autant que l'État de résidence pourra bénéficier de revenus fiscaux.

[27] L'oratrice évoque notamment les pratiques de *shopping* fiscal.

van 15 % op dividenden in bepaalde omstandigheden bijvoorbeeld worden vermeden[28].

De combinatie van het Belgische interne belastingbeleid met de afgesloten belastingakkoorden vertoont dezelfde tendens.

Mevrouw McGauran wijst trouwens nogmaals op de complexiteit van het internationaal belastingrecht en benadrukt dat de bronheffing om diverse redenen een belangrijke belasting is:

— deze belasting is eenvoudig te berekenen en te innen;

— deze belasting vermijdt praktijken van internationale belastingontwijking door middel van winstverschuiving, in het bijzonder op het vlak van intresten, dividenden, auteursrechten of beheerskosten;

— deze belasting heeft een internationale herverdelende impact, want de bronstaten beschikken over belastinginkomsten uit investeringen van andere en meestal rijkere Staten – zelfs wanneer ze geen sterk ontwikkelde belastingdiensten hebben.

Een van de studies over het onderwerp[29], het onderzoek van SOMO in 2013, heeft het jaarlijks verlies ten gevolge van de verschillende fiscale maatregelen die werden afgesproken tussen 36 ontwikkelingslanden en Nederland, op 554 miljoen euro geraamd. Deze raming heeft enkel betrekking op dividenden en rentes en heeft een algemeen debat over de belastingakkoorden tussen Nederland en de ontwikkelingslanden uitgelokt.

De aanbeveling van mevrouw McGauran luidt dat men het best op zoek gaat naar alternatieven voor internationale verdragen inzake fiscale aangelegenheden,

[28] De spreekster citeert het geval van een Canadese onderneming die, met een financiële constructie gaande van Barbados via Nederland naar Argentinië, op een periode van vijf jaar tijd voor een netto belastingderving van 10 085 500 US-dollar op een oorspronkelijke lening van 175 400 000 US-dollar heeft gezorgd.

[29] Naast voornoemde studie van het IMF verwijst de spreekster in het bijzonder naar het verslag van de *Algemene Rekenkamer* van Nederland (*Kamerstuk* 25 087, nr. 78), naar het verslag van november 2013 van de Nederlandse tegenhanger van de Bijzonder Evaluator van de Belgische ontwikkelingssamenwerking (*Inspectie Ontwikkelingssamenwerking en Beleidsevaluatie* (IOB), "*Evaluation issues in financing for development. Analysing effects of Dutch corporate tax policy on developing countries")* en naar het verslag van *ActionAid International* van februari 2016 (Hearson, M., "*Mistreated. The tax treaties that are depriving the world's poorest countries of vital revenue").* Voorts is er nog de effectenstudie voor het Belgisch belastingsysteem die 11.11.11 in februari 2016 heeft gepubliceerd (Jan van de Poel, "*In search of a new balance. The impact of Belgian tax treaties on developing countries"*).

de 15 % des dividendes pouvant par exemple être évité dans certaines circonstances[28].

La combinaison de la politique fiscale interne de la Belgique avec les accords fiscaux qu'elle a conclus présente les mêmes tendances.

Mme McGauran rappelle par ailleurs la complexité du droit fiscal international et souligne que la retenue à la source constitue un impôt important pour plusieurs raisons:

— Il s'agit d'un impôt relativement facile à calculer et à collecter;

— Il permet d'éviter les pratiques visant à éviter l'imposition sur le plan international par la délocalisation des bénéfices, notamment en matière d'intérêts, de dividendes, de droits d'auteur ou de frais de gestion;

— Il a un effet redistributif au niveau international puisqu'il permet aux États de la source de bénéficier de revenus fiscaux grâce aux investissements provenant d'autres États généralement plus riches – et cela même s'ils ne disposent pas d'une administration fiscale fort développée.

Parmi d'autres études menées sur le sujet[29], la recherche de SOMO en 2013 a évalué la perte annuelle résultant des différentes mesures fiscales applicables entre 36 pays en développement et les Pays-Bas à un montant de 554 millions d'euros. Cette estimation concerne uniquement les dividendes et intérêts, et a entraîné un débat général sur les accords fiscaux liant les Pays-Bas et les pays en développement.

Mme McGauran recommande que l'on envisage des alternatives à la conclusion de traités internationaux en matière fiscale, en particulier quand ceux-ci induisent

[28] L'oratrice cite ainsi le cas d'une entreprise canadienne qui, par un montage financier de sociétés passant de la Barbade à l'Argentine via les Pays-Bas, a engendré sur une période de cinq ans une perte nette de revenus fiscaux de 10 085 500 dollars US sur un emprunt initial de 175 400 000 dollars US.

[29] Outre l'étude précitée du FMI, l'oratrice renvoie notamment au rapport de l'*Algemene Rekenkamer* des Pays-Bas (*Kamerstuk* 25 087, nr. 78), au rapport de novembre 2013 du service néerlandais équivalent à l'Evaluateur spécial de la coopération belge au développement (*Inspectie Ontwikkelingssamenwerking en Beleidsevaluatie* (IOB), "*Evaluation issues in financing for development. Analysing effects of Dutch corporate tax policy on developing countries")* et au rapport d'*ActionAid International* de février 2016 (Hearson, M., "*Mistreated. The tax treaties that are depriving the world's poorest countries of vital revenue").* Une étude d'impact sur le système fiscal belge a également été publiée en février 2016 par 11.11.11 (Jan van de Poel, "*In search of a new balance. The impact of Belgian tax treaties on developing countries"*).

vooral wanneer deze tot asymmetrische betrekkingen tussen Staten leiden. Verder pleit ze ervoor dat de OESO multilaterale akkoorden inzake de uitwisseling van informatie zou sluiten en dat de effectenstudies niet worden beperkt tot de twee Staten die een akkoord willen sluiten, maar worden uitgebreid tot de volledige sector.

5. ***Uiteenzetting van de heer Jan Van de Poel (11.11.11)***

Om te beginnen wijst *de heer Jan Van de Poel, beleidsmedewerker fiscaliteit en private sector bij 11.11.11,* erop dat het model van belastingovereenkomst dat België gebruikt voor de verdragen ter voorkoming van de dubbele belasting hiaten vertoont, meer bepaald de afwezigheid van een algemene antimisbruikclausule en bepalingen die fiscale *shopping* helpen voorkomen. Naast de vraag of het gepast is om dergelijke akkoorden te sluiten met Staten die als belastingparadijzen worden beschouwd, moet het model worden herzien op basis van de recente ontwikkelingen in het kader van de OESO.

De spreker benadrukt trouwens dat de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, die worden voorgesteld als instrumenten van het buitenlands beleid, ook instrumenten van het Belgisch ontwikkelingsbeleid zouden moeten zijn, conform artikel 208 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en artikel 31 van de wet van 19 maart 2013 betreffende de Belgische Ontwikkelingssamenwerking. Aldus zouden die verdragen passen in het *Addis Tax Initiative*[30]*,* geformuleerd op de Internationale Conferentie over de financiering voor ontwikkeling van juli 2015.

De heer Van de Poel lijst vervolgens de voor- en nadelen van de internationale verdragen inzake fiscale aangelegenheden voor de ontwikkelingslanden op. De spreker vermeldt eerst de elementen die regelmatig als positief worden bestempeld:

— voorkoming van de dubbele belasting;

— gestandaardiseerde definities;

— fiscale stabiliteit;

— lagere aanslagvoet;

— invoering van een kader voor samenwerking en geschillenbeslechting;

— signaalfunctie.

[30] Deze verklaring kan op het volgende adres worden geraadpleegd: https://www.taxcompact.net/documents/Addis-Tax-Initiative_Declaration.pdf.

des relations asymétriques entre États. Elle plaide ainsi pour la conclusion d'accords multilatéraux en matière d'échange d'informations au niveau de l'OCDE et pour la réalisation d'études d'impact non seulement dans les deux États qui souhaitent conclure un accord mais également par secteur.

5. ***Exposé de M. Jan Van de Poel (11.11.11)***

M. Jan Van de Poel, collaborateur politique fiscalité et secteur privé au chez 11.11.11, rappelle tout d'abord que le modèle de convention fiscale utilisé par la Belgique pour les traités préventifs de la double imposition présente certains manquements, notamment l'absence d'une clause générale anti-abus et de dispositions qui permettraient d'éviter un *shopping* fiscal. Outre la question de l'opportunité de conclure ce type d'accord avec des États considérés comme des paradis fiscaux, le modèle doit également être revu au regard des récents développements intervenus dans le cadre de l'OCDE.

L'orateur souligne par ailleurs que les traités préventifs de la double imposition, qui sont présentés comme des instruments de politique étrangère, devraient également être des instruments de la politique belge en matière de développement, conformément à l'article 208 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et à l'article 31 de la loi du 19 mars 2013 relative à la Coopération belge au développement. Ils s'inscriraient ainsi dans le cadre de *l'Addis Tax Initiative*[30] formulée lors de la Conférence internationale sur le financement du développement de juillet 2015.

M. Van de Poel passe ensuite en revue les avantages et inconvénients des traités internationaux en matière fiscale pour les pays en développement. L'orateur pointe d'abord les éléments présentés régulièrement comme bénéfiques:

— prévention de la double imposition;

— définitions standardisées;

— stabilité fiscale;

— taux d'imposition moins élevé;

— fixation d'un cadre de coopération et de règlement des différends;

— fonction de signal.

[30] Cette déclaration peut être consultée à l'adresse suivante: *https://www.taxcompact.net/documents/Addis-Tax-Initiative_Declaration.pdf.*

De belastingakkoorden hebben echter ook een kostenplaatje voor de ontwikkelingslanden. Het akkoordmodel van de OESO creëert immers een asymmetrische relatie tussen de bronstaat en de woonstaat, die in het algemeen meer heffingsrechten heeft. De invoering van een lagere bronheffing heeft ook een economische impact op de ontwikkeling van de betrokken Staat. De akkoorden leiden bovendien tot fiscale concurrentie tussen Staten.

Diverse onderzoeken tonen aan dat het niet bewezen is dat deze nadelen zouden worden gecompenseerd door bijkomende buitenlandse directe investeringen (BDI)[31]. De signaalfunctie is eveneens verwaarloosbaar in het licht van andere elementen zoals het bestaan van een niet-corrupte en effectieve belastingdienst. Een Nederlandse studie uit 2014 benadrukt trouwens dat de dubbelbelastingverdragen geen impact hebben op de reële buitenlandse investeringen in de ontwikkelingslanden, dan wel investeringscijfers kunstmatig opblazen als gevolg van *treaty shopping effects*[32]. Bovendien stimuleren lage voorheffingen aan de bron het terughalen van de winst naar het thuisland van de ondernemingen, wat de investeringen in de lokale economie in de ontwikkelingslanden ontmoedigt.

De verschillende kosten die de spreker heeft vermeld, werden onder de loep genomen[33] en hebben geleid tot de eenzijdige terugtrekking van Nederland uit de akkoorden met Mongolië en Argentinië. Nederland, Zwitserland en Ierland hebben de impact van dit onderwerp trouwens bestudeerd.

De heer Van de Poel legt vervolgens uit dat 11.11.11 in februari 2016 een studie heeft gerealiseerd van de impact van de belastingverdragen die België sloot met 28 ontwikkelingslanden waarvoor gegevens beschikbaar waren[34] [35].

Les accords fiscaux impliquent cependant également des coûts pour les pays en développement. Le modèle d'accord de l'OCDE crée en effet une relation asymétrique entre l'État de la source et l'État de résidence, qui bénéficie généralement de droits fiscaux plus importants. Le fait d'introduire un moindre prélèvement à la source a également un impact économique sur le développement de l'État concerné. De plus, les accords créent une situation de concurrence fiscale entre États.

Le fait que ces inconvénients soient contrebalancés par des investissements directs étrangers (IDE) supplémentaires est mis en doute par plusieurs recherches[31]. La fonction de signal est également marginale au regard d'autres éléments tels que le fait de disposer d'une administration fiscale non corrompue et efficace. Une étude néerlandaise de 2014 souligne par ailleurs que les conventions préventives de la double imposition n'ont pas d'impact sur les investissements étrangers dans les pays en développement mais gonflent artificiellement les données relatives aux investissements[32]. En outre, le prélèvement de précomptes peu élevés à la source stimule le rapatriement des bénéfices vers l'État d'origine des entreprises, ce qui décourage les investissements dans l'économie locale des pays en développement.

Les différents coûts évoqués par l'orateur ont été évalués[33] et ont mené au retrait unilatéral des Pays-Bas des accords conclus avec la Mongolie et l'Argentine. Les Pays-Bas, la Suisse et l'Irlande ont par ailleurs procédé à des études d'impact en la matière.

M. Van de Poel explique ensuite que 11.11.11 a publié en février 2016 une étude sur l'impact des conventions fiscales conclues par la Belgique avec 28 États en développement pour lesquels des données étaient disponibles[34] [35].

---

31 De spreker verwijst met name naar de eerder vermelde studie van het IMF.

32 Van 't Riet, M. & Lejour, A., "*Ranking the Stars: Network Analysis of Bilateral Tax Treaties*", *CBC Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis*.

33 De studie van SOMO uit 2013 evalueert de kostprijs van de lage aanslagvoet op rentes en dividenden voor de ontwikkelingslanden op 770 miljoen euro in 2011, terwijl het IMF de kosten voor de Verenigde Staten op 1,6 miljard dollar raamt.

34 België heeft belastingakkoorden gesloten met 92 landen, waaronder 41 ontwikkelingslanden, maar er waren niet voor alle landen voldoende gegevens beschikbaar om de studie te realiseren.

35 Jan Van de Poel, "Op zoek naar een nieuw evenwicht. De impact van Belgische belastingverdragen op ontwikkelingslanden" (enkel beschikbaar in het Nederlands en het Engels). Deze studie kan op het volgende adres worden geraadpleegd: http://www.11.be/component/zoo/item/belgische-belastingverdragen-kosten-ontwikkelingslanden-jaarlijks-miljoenen.

31 L'orateur renvoie notamment à l'étude précitée du FMI.

32 Van 't Riet, M. & Lejour, A., "*Ranking the Stars: Network Analysis of Bilateral Tax Treaties*", *CBC Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis*.

33 L'étude de SOMO de 2013 évalue les coûts pour les pays en développement des taux d'imposition réduits en matière d'intérêts et de dividendes à 770 millions d'euros en 2011 tandis que le FMI évalue les coûts pour les États-Unis à 1,6 milliard de dollars.

34 La Belgique a conclu des accords fiscaux avec 92 États parmi lesquels 41 États en développement mais tous ne disposaient pas de données suffisantes pour mener l'étude.

35 Jan Van de Poel, "Op zoek naar een nieuw evenwicht. De impact van Belgische belastingverdragen op ontwikkelingslanden" (uniquement disponible en néerlandais et en anglais). Cette étude peut être consultée à l'adresse suivante: http://www.11.be/component/zoo/item/belgische-belastingverdragen-kosten-ontwikkelingslanden-jaarlijks-miljoenen.

Het was ook de bedoeling om eventuele specifieke mechanismen in de akkoorden met Afrikaanse landen, partnerlanden van de Belgische Ontwikkelingssamenwerking, te analyseren[36].

De conclusie van deze studie is dat bepalingen in de afgesloten akkoorden bepaalde misbruiken mogelijk maken en de plaatselijke heffingsgrondslag uithollen. De negatieve impact van de lage aanslagvoet op rentes en dividenden wordt op 35 miljoen euro per jaar geraamd. De studie toont aan dat deze situatie voortvloeit uit de ongelijkheid tussen de onderhandelende verdragspartijen, maar de spreker voegt daaraan toe dat de belastingakkoorden niet enkel gevolgen hebben voor intresten en dividenden en dat enkel de betrekkingen tussen België en deze Staten werden bestudeerd, terwijl deze laatste ook akkoorden met talrijke andere Staten hebben afgesloten. De belastingakkoorden maken trouwens ook de weg vrij voor andere fiscaleplanningsstrategieën, zoals die welke werden beschreven door mevrouw McGauran. De landenverslagen (*country by country report*) waarin de OESO voorziet, worden enkel ter beschikking gesteld van de belastingdiensten zodat de gegevens betreffende privéondernemingen niet beschikbaar zijn.

De heer Van de Poel raadt bijgevolg aan om een impactstudie te maken van de belastingakkoorden die België heeft gesloten. In afwachting daarvan pleit hij er tevens voor dat ons land in de onderhandelingen rekening zou houden met de specifieke kenmerken van de ontwikkelingslanden. In dat kader zou opnieuw kunnen worden onderhandeld over de verdragen, net zoals dat in Nederland gebeurt. Daarbij hanteert België best het modelverdrag van de Verenigde Naties. De spreker benadrukt het belang voor België om een transparant en inclusief internationaal fiscaal beleid te voeren, met inspraak van de Kamer van volksvertegenwoordigers door middel van een overlegprocedure[37] tijdens de onderhandelingen en periodiek overleg met de administratie.

6. ***Uiteenzetting van mevrouw Isabel Verlinden (PwC)***

Mevrouw Isabel Verlinden, Global Head of Transfer Pricing Services bij PwC geeft allereerst aan dat de verdragen ter vermijding van dubbele belasting louter

[36] Het gaat om de Democratische Republiek Congo, Rwanda, Oeganda, Marokko en Senegal.

[37] In het belang van de onderhandelingen kan deze procedure vertrouwelijk zijn.

L'objectif était également d'analyser les éventuels mécanismes spécifiques prévus dans les accords conclus avec les pays africains qui sont des pays partenaires de la Coopération belge au développement[36].

La conclusion de cette étude est que les accords conclus contiennent des dispositions qui rendent certains abus possibles et vident de leur substance l'assiette fiscale locale. L'impact négatif des taux d'imposition réduits sur les intérêts et dividendes est évalué à 35 millions d'euros par an. Si l'étude démontre que cette situation est due à l'inégalité entre les Parties négociatrices, l'orateur souligne également que les effets des accords fiscaux ne sont pas limités aux intérêts et dividendes et que seules les relations entre la Belgique et ces États ont été étudiées alors que ces derniers ont également conclu des accords avec de nombreux autres États. Les accords fiscaux permettent par ailleurs d'autres stratégies de planification fiscale telles que celles décrites par Mme McGauran. De plus, les rapports pays par pays (*country by country report*) prévus par l'OCDE sont uniquement mis à la disposition des administrations fiscales, ce qui empêche l'accès aux données relatives aux entreprises privées.

M. Van de Poel recommande dès lors de procéder à une étude d'impact des accords fiscaux conclus par la Belgique. Il plaide également pour que, dans l'intervalle, les négociations menées par notre pays tiennent compte de la spécificité des pays en développement. Dans ce cadre, tout comme aux Pays-Bas, des traités pourraient être renégociés. Pour ce faire, la Belgique doit utiliser de préférence le modèle de convention des Nations Unies. L'orateur souligne également l'importance pour la Belgique de mener une politique fiscale internationale transparente et inclusive avec l'implication de la Chambre des représentants, notamment au moyen d'une procédure de consultation[37] au cours des négociations et d'une concertation périodique avec l'administration.

6. ***Exposé de Mme Isabel Verlinden (PwC)***

Mme Isabel Verlinden, Global Head of Transfer Pricing Services chez PwC explique tout d'abord que les conventions préventives de la double imposition ont

[36] Il s'agit de la République démocratique du Congo, du Rwanda, de l'Ouganda, du Maroc et du Sénégal.

[37] Cette procédure pourrait être confidentielle afin de ne pas nuire aux négociations.

bedoeld zijn heffingsbevoegdheid toe te wijzen[38]. Ze bevatten tevens bepalingen om dubbele belasting te voorkomen en/of te remediëren.

Om een dubbele niet-belastingheffing te voorkomen, hebben de G20 en de OESO in 2013 het *Base Erosion and Profit Shifting Project* (BEPS) aangevat, dat op drie beginselen berust. Allereerst is er het coherentiebeginsel, dat beoogt te voorkomen dat twee Staten een verschillende belastingkwalificatie hanteren. Het tweede beginsel, het zogenaamde "substantiebeginsel", bepaalt dat een onderneming functionele waarde moet genereren in de Staat waarin ze wordt belast. Dit houdt in dat men de mensen met de nodige expertise en bevoegdheden moet hebben om het ondernemingsrisico te beheren. Met betrekking tot de transparantie ten slotte voorziet het BEPS-actieplan in een documentatie, die drie documenten moet bevatten: de *local file*, de *master file* (een "identiteitskaart" van de multinationale onderneming, die de toewijzing van het resultaat binnen de waardeketen aangeeft), alsook een specifiek rapport over het land (*country by country report*, CBCR). Al deze maatregelen vormen een sterk signaal ter voorkoming van de opzettelijke dubbele niet-belasting.

De belastingverdragen beogen niet alleen de dubbele belastingheffing te voorkomen, maar hebben ook andere doelstellingen:

— ze zorgen voor rechtszekerheid op fiscaal gebied, aangezien ze voorgaan op de nationale belastingwetgeving;

— ze maken het mogelijk de 150 verschillende wereldwijd bestaande belastingsystemen op elkaar af te stemmen;

— ze dragen bij tot de uitbouw van economische betrekkingen tussen Staten;

— ze voorzien tevens in geschillenregelingsmechanismen, zoals de in artikel 25 van het OESO-model opgenomen regeling voor onderling overleg, eventueel met arbitrage, en de in de EU vigerende arbitrageprocedure. De spreekster wijst er echter op dat ter zake veel procedures aan de gang zijn[39].

[38] De spreekster beklemtoont dat het bestaan van een recht op belastingheffing niet noodzakelijk impliceert dat de belastingplichtige daadwerkelijk wordt belast.

[39] Eind 2014 waren er 5423 geschillen tussen OESO-lidstaten - een stijging met meer dan 500 % sinds 2006. In dezelfde periode waren er 1280 geschillen tussen EU-lidstaten in het kader van het zogenaamde Arbitrageverslag (cf. *infra).*

pour seul objectif d'attribuer le pouvoir d'imposition. Ils contiennent également des dispositions visant à prévenir ou à remédier à la double imposition[38].

Pour éviter une double non-imposition, le G20 et l'OCDE ont entamé en 2013 l'élaboration du *Base Erosion and Profit Shifting Project* (BEPS), qui s'appuie sur trois principes. Tout d'abord, le principe de cohérence vise à éviter une qualification fiscale différente entre deux États. Ensuite, le principe de "substance" concerne le fait qu'une entreprise doit créer de la valeur fonctionnelle dans l'État où elle est imposée. Cela suppose de pouvoir disposer des personnes jouissant de l'expertise et des compétences requises pour gérer le risque entrepreneurial. Enfin, en ce qui concerne la transparence, le Plan d'action BEPS prévoit une documentation qui s'appuiera sur trois documents: le *local file*, le *master file* (une sorte de carte d'identité de l'entreprise multinationale qui indiquera l'allocation des résultats au sein de la chaîne de valeur) et un rapport pays par pays ("*country by country report*" – CBCR). L'ensemble de ces mesures constitue un signal fort contre la double non-imposition intentionnelle.

Au-delà du principe de prévention de la double imposition, les accords fiscaux visent également à remplir d'autres objectifs:

— ils assurent la sécurité juridique en matière fiscale puisqu'ils ont prééminence sur les règles fiscales nationales;

— ils permettent d'harmoniser les 150 systèmes fiscaux différents existant dans le monde;

— ils contribuent à développer les relations économiques entre États;

— ils prévoient également des mécanismes de règlement des différends tels que la procédure d'agrément mutuel, éventuellement avec arbitrage, prévue à l'article 25 du modèle de l'OCDE et la procédure d'arbitrage prévue au sein de l'UE. L'oratrice souligne cependant le nombre important de procédures pendantes en la matière[39].

[38] L'oratrice souligne que l'existence d'un droit à prélever l'impôt n'implique pas nécessairement le fait que le contribuable sera effectivement taxé.

[39] A la fin de l'année 2014, on comptait 5423 cas de différends entre États membres de l'OCDE, ce qui représente une augmentation de plus de 500 % depuis 2006. On comptait également 1280 affaires entre États membres de l'UE à la même période dans le cadre de ladite Convention d'arbitrage (cf. *infra).*

Bovenop de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting en de andere bilaterale belastingovereenkomsten[40] bestaan er eveneens verscheidene multilaterale overeenkomsten inzake fiscaliteit:

— het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, gezamenlijk ontwikkeld door de Raad van Europa en de OESO;

— het Verdrag 90/436/EEG ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen, beter gekend onder de naam "Arbitrageverdrag";

— het Verdrag van 27 januari 2016 inzake de automatische uitwisseling van inlichtingen middels rapporten land per land, ontwikkeld in het kader van actiepunt 13 van het BEPS-actieplan dat werd ondertekend door 31 Staten, waaronder 20 EU-lidstaten, waarvan er slechts acht tot de G20 behoren. Die instantie had nochtans net aan de OESO een mandaat verleend om maatregelen te treffen tegen belastingontwijking;

— het multilateraal instrument in verband met BEPS[41] dat gesloten zou moeten worden tegen eind 2016. Daarin zal met name voorzien worden in de gelijktijdige goedkeuring van de maatregelen ter voorkoming van dubbele belasting en zullen ook de definities worden opgenomen van "vaste inrichting" alsook rond de bedrijfseconomische finaliteit achter de toekenning van winst aan de betrokken Staat.

Andere multilaterale overeenkomsten bevatten eveneens fiscale bepalingen:

— de zetelakkoorden met internationale instellingen;

— de samenwerkingsovereenkomsten tussen bevoegde overheden met het oog op de organisatie van met name gezamenlijke fiscale controles en de daaruit volgende uitwisseling van inlichtingen;

— de overeenkomsten inzake successierechten.

[40] De spreekster haalt onder meer de overeenkomsten aan inzake uitwisseling van fiscale inlichtingen alsook de overeenkomsten inzake maritiem en/of luchttransport (waarvan de fiscale bepalingen doorgaans sporen met de overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting).

[41] Er wordt op gewezen dat dit instrument niet alleen betrekking zal hebben op de OESO-landen, maar ook op tien andere landen: Argentinië, Brazilië, China, India, Indonesië, de Russische Federatie, Saoedi-Arabië, Colombia, Letland en Zuid-Afrika. Alleen dat laatste land heeft het Verdrag inzake automatische uitwisseling van inlichtingen ondertekend.

En plus des conventions préventives de la double imposition et des autres accords fiscaux bilatéraux[40], il existe également plusieurs accords multilatéraux en matière fiscale:

— la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale développée conjointement par le Conseil de l'Europe et l'OCDE;

— la Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, mieux connue sous l'appellation de "Convention d'arbitrage";

— l'Accord du 27 janvier 2016 sur l'échange automatique d'informations au moyen de rapports pays par pays, développé dans le cadre de l'action 13 du Plan d'action BEPS, qui a été signé par 31 États dont 20 États membres de l'UE et parmi lesquels seuls huit États sont représentés au G20. Cette instance venait pourtant de confier à l'OCDE le mandat de prendre des mesures afin de lutter contre l'évasion fiscale;

— l'instrument multilatéral dans le cadre du BEPS[41] qui devrait être conclu à la fin 2016. Celui-ci prévoira notamment l'adoption simultanée des mesures visant à éviter la double imposition ainsi que les définitions d'établissement stable et concernant la finalité économique de l'entreprise qui sous-tend l'octroi des bénéfices à l'État concerné.

D'autres accords multilatéraux contiennent également des dispositions fiscales:

— les accords de siège conclus avec des institutions internationales;

— les accords de coopération entre autorités compétentes afin d'organiser notamment des contrôles fiscaux communs et l'échange d'informations qui s'en suit;

— les accords relatifs aux droits de succession.

[40] L'oratrice évoque ainsi les accords relatifs à l'échange de renseignements fiscaux et les accords en matière de transport maritime et/ou aérien (dont les dispositions fiscales correspondent généralement aux accords préventifs de la double imposition).

[41] Il faut noter que cet instrument concernera non seulement les États de l'OCDE mais également 10 autres États: l'Argentine, le Brésil, la Chine, l'Inde, l'Indonésie, la Fédération de Russie, l'Arabie saoudite, la Colombie, la Lettonie et l'Afrique du Sud. Seul ce dernier pays a signé l'Accord relatif à l'échange automatique d'informations.

De spreekster onderstreept ten slotte de recente internationale ontwikkelingen inzake fiscaliteit. Zo heeft de Europese Commissie op 28 januari 2016 in haar belastingpakket verwezen naar het begrip "mobilisering van de nationale middelen" (*domestic ressources mobilization*), een belangrijk instrument om de ontwikkelingslanden te helpen hun fiscaal systeem te versterken. Op 27 februari 2016 hebben de ministers van Financiën van de G20 overigens beslist een gemeenschappelijk forum in te stellen voor het uitrollen van het BEPS-actieplan, dat onder meer belast zal zijn met de verbetering van de administratieve ondersteuning, de informatie-uitwisseling en de financiering van de fiscale projecten. Daar zouden gemeenschappelijke macro-economische indicatoren kunnen worden ontwikkeld om de standaarden inzake fiscaliteit te harmoniseren.

B. **Betogen van de leden**

Mevrouw Veerle Wouters (N-VA) benadrukt dat de nieuwe internationale bepalingen betreffende *transfer pricing* en antimisbruikclausules bijkomende geschillen tussen Staten kunnen veroorzaken. Hoe zullen binnen de OESO dergelijke geschillen worden opgelost zonder een tekst als de Arbitrageovereenkomst die van toepassing is tussen de lidstaten van de EU?

Voorts onderstreept de spreekster dat de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting weliswaar kosten voor de ontwikkelingslanden meebrengen, maar ook rechtszekerheid bieden, met meer investeringskansen en bijgevolg meer nieuwe banen. Het is dus logisch dat de betrokken ondernemingen in aanmerking komen voor mechanismen ter voorkoming van dubbele belasting, net zoals dat het geval is voor het ngo-personeel dat ter plaatse werkt.

De heer Benoît Piedboeuf (MR) vraagt hoe de multilaterale overeenkomst voor de automatische uitwisseling van gegevens die binnen de OESO werd gesloten, bindend kan worden gemaakt om het verdere gebruik van bilaterale akkoorden te voorkomen. Initiatieven waarover geen overleg werd gepleegd, dragen immers niet bij tot doeltreffende oplossingen – dat hebben de voorstellen tot invoering van een taks op financiële transacties wel geleerd.

De spreker geeft aan dat de lagere vennootschapsbelasting in het Groothertogdom Luxemburg gevolgen heeft gehad voor het Belgische belastingstelsel. De spreker onderstreept dat op Europees niveau een betere onderlinge afstemming van de vennootschapsfiscaliteit nodig is alvorens te bepalen dat de Europese regelgeving van toepassing moet zijn op derde landen.

L'oratrice souligne enfin les récents développements internationaux en matière fiscale. Ainsi, le 28 janvier 2016, la Commission européenne fait référence dans son paquet fiscal à la notion de mobilisation des ressources nationales (*domestic ressources mobilization*), qui constitue un outil important pour aider les pays en développement à renforcer leur système fiscal. Le 27 février 2016, les ministres des Finances du G20 ont par ailleurs décidé d'instaurer un forum commun afin de mettre en œuvre le plan d'action BEPS, chargé notamment d'améliorer l'assistance administrative, l'échange d'informations et le financement de projets fiscaux. Des indicateurs macro-économiques communs pourraient y être développés afin d'harmoniser les standards en matière fiscale.

B. **Interventions des membres**

Mme Veerle Wouters (N-VA) souligne que les nouvelles dispositions internationales relatives aux prix de transfert et aux clauses anti-abus risquent d'entraîner davantage de litiges entre États. Comment seront résolus ces litiges au sein de l'OCDE alors qu'il n'y a pas de convention similaire à la Convention d'arbitrage, qui est applicable entre États membres de l'UE?

L'oratrice souligne ensuite qu'au-delà des coûts qu'engendrent les conventions préventives de la double imposition dans les pays en développement, ces traités permettent néanmoins d'instaurer une sécurité juridique qui favorise les investissements et donc la création d'emplois. Il est dès lors logique que les entreprises concernées puissent profiter de mécanismes de prévention de la double imposition tout comme y a droit le personnel des ONG occupé sur place.

M. Benoît Piedboeuf (MR) demande comment l'on pourrait rendre obligatoire la convention multilatérale d'échange automatique des données conclue au sein de l'OCDE et ainsi éviter d'encore avoir recours à des accords bilatéraux. Comme l'ont démontré les projets de taxe sur les transactions financières, des initiatives non concertées ne permettent en effet pas de trouver des solutions efficaces.

Rappelant que la diminution des taux d'imposition pour les sociétés au Grand Duché de Luxembourg a eu des répercussions sur le système fiscal belge, l'orateur souligne qu'une meilleure harmonisation de la fiscalité des sociétés devrait être mise en place au niveau européen avant de prévoir que la réglementation européenne soit applicable à des États tiers.

De heer Piedboeuf roept de sprekers ten slotte op om hun expertise ten dienste te stellen van de ontwikkelingslanden, zodat ze op gelijke voet kunnen onderhandelen met de Westerse landen.

De heer Marco Van Hees (PTB-GO!) benadrukt eerst dat de regelgeving die in de belastingparadijzen wordt toegepast, niet ten goede komt van de bevolking van die landen, maar van de multinationals die zich daar vestigen.

De spreker wil weten of ook EU-lidstaten kunnen worden opgenomen op de gemeenschappelijke lijst van als belastingparadijs beschouwde Staten die de Europese Unie zal opstellen. Wat met Nederland en België?

De heer Van Hees vraagt vervolgens of het klopt dat het Belgische model van belastingovereenkomst voorziet in afwijkingen op de Belgische wetgeving, die ervoor zorgen dat het stelsel van de definitief belaste inkomsten niet van toepassing is op de belastingparadijzen. Roepen de sprekers de parlementsleden op om zich te verzetten tegen de ontwerpen van instemmingswet betreffende de belastingakkoorden met ontwikkelingslanden, of vinden ze dat deze akkoorden kunnen worden goedgekeurd, mits toevoeging van bepaalde nadere voorwaarden?

De heer Dirk Van der Maelen (sp.a) herinnert eraan dat België een twintigtal belastingovereenkomsten heeft gesloten, die nog ter instemming aan de Kamer van volksvertegenwoordigers moeten worden voorgelegd alvorens ze kunnen worden geratificeerd. Op welke elementen moeten de leden letten tijdens het ratificatieproces van deze overeenkomsten?

Moeten reeds geratificeerde belastingverdragen met bedingen die indruisen tegen de principes die in het kader van de OESO werden uitgewerkt (zoals de antimisbruikbedingen of arbitragebedingen) worden herzien?

Nederland sleutelt momenteel aan 22 belastingovereenkomsten met ontwikkelingslanden; is dat een rechtstreeks gevolg van de resultaten van de studie die SOMO in 2013 publiceerde? Wordt de specifieke impact van elk verdrag nu onderzocht? De spreker zou ook graag weten welke instantie een soortgelijk werk kan realiseren in België.

C. **Antwoorden**

Mevrouw Isabelle Verlinden (PwC) benadrukt eerst dat 90 landen besprekingen zijn gestart rond het multilateraal instrument rond het OESO-BEPS-project. Tot

M. Piedboeuf appelle enfin les orateurs à mettre leur expertise au profit des pays en développement afin qu'ils puissent négocier d'égal à égal avec les pays occidentaux.

M. Marco Van Hees (PTB-GO!) souligne tout d'abord que la réglementation applicable dans les paradis fiscaux ne bénéficie pas à la population de ces pays mais bien aux multinationales qui s'y installent.

L'orateur souhaiterait savoir si la future liste commune des États considérés comme des paradis fiscaux que l'Union européenne va établir pourrait contenir des États membres de l'UE. Qu'en est-il des Pays-Bas et de la Belgique?

M. Van Hees demande ensuite confirmation du fait que le modèle belge de convention fiscale prévoit des dérogations à la législation belge de sorte que le système des revenus définitivement taxés ne soit pas applicable aux paradis fiscaux. Les orateurs appellent-ils les parlementaires à s'opposer aux projets de loi d'assentiment relatifs à des accords fiscaux conclus avec des pays en développement ou estiment-ils que ces accords peuvent être approuvés moyennant certaines modalités?

M. Dirk Van der Maelen (sp.a) rappelle que la Belgique a conclu une vingtaine d'accords fiscaux qui doivent encore recevoir l'assentiment de la Chambre des représentants avant d'être ratifiés. Il aimerait savoir à quels éléments les membres doivent être attentifs lors du processus de ratification de ces accords.

Doit-on par ailleurs procéder à la révision des conventions fiscales déjà ratifiées qui contiennent des clauses contraires aux principes développés dans le cadre de l'OCDE tels que les clauses anti-abus ou les clauses d'arbitrage?

L'orateur demande si le fait que les Pays-Bas sont en train de renégocier 22 accords fiscaux conclus avec des pays en développement est une conséquence directe des résultats de l'étude publiée par SOMO en 2013. Examine-t-on à présent l'impact spécifique de chaque traité? L'orateur aimerait également savoir quelle instance pourrait mener un travail similaire en Belgique.

C. **Réponses**

Mme Isabelle Verlinden (PwC) souligne tout d'abord que 90 pays ont entamé des discussions relatives à l'instrument multilatéral dans le cadre du projet BEPS

op heden hebben echter amper 20 Staten zich geëngageerd in het kader van actiepunt 14 van het BEPS-actieplan tot het vermijden van dubbele belasting.

Artikel 25, § 5, van de modelovereenkomst van de OESO voorziet in een verplicht en juridisch bindend arbitragebeding (*mandatory binding arbitration*), terwijl het model van de Verenigde Naties een niet-bindende arbitrage bevat. De spreekster pleit er bijgevolg voor om een bindend arbitragebeding met als model artikel 25, §5, van de OESO-tekst op te nemen in elke belastingovereenkomst, al dan niet met een ontwikkelingsland gesloten. De lidstaten hebben hierover nog geen akkoord bereikt[42].

De spreekster benadrukt dat een dynamische interpretatie van de verdragen al een antwoord kan bieden op bepaalde problemen, zoals economische grondslag als voorwaarde.

Mevrouw Katrin McGauran (SOMO) wijst erop dat Nederland beslist heeft zijn belastingverdragen met ontwikkelingslanden te heronderhandelen nadat diverse studies – waaronder één van de Inspectie Ontwikkelingssamenwerking en Beleidsevaluatie (IOB), die ressorteert onder het Nederlandse ministerie van Buitenlandse Zaken – de negatieve effecten van die verdragen aan het licht hadden gebracht. Het is de eerste keer dat een OESO-lid zo'n maatregel neemt.

Daarbij dient wel opgemerkt dat enkel wordt ingezet op de anti-misbruikclausules en niet op een bevoegdheidsherverdeling in belastingzaken, wat een ruimere problematiek is.

De betrokken Staten werden niet gekozen na een nieuwe analyse van de respectieve verdragen, maar op basis van een rangschikking van de Wereldbank volgens het nationaal inkomen. Nederland wenst erop te wijzen dat het gedurende het hele proces handelsbetrekkingen met die landen wil onderhouden; Nederland zal in afwachting de oorspronkelijke belastingverdragen dus niet herroepen.

Mevrouw McGauran licht toe dat het gewijzigde standpunt van Nederland met betrekking tot de internationale belastingverdragen onder meer verband houdt met de vaststelling dat de vennootschapsbelasting een dalende trend vertoont, terwijl de belasting op consumptieproducten en de belasting op de inkomsten uit arbeid stijgen. Dit bewijst dat de bedrijven aan belastingontwijking doen.

[42] De spreekster maakt in het bijzonder melding van Italië dat het bindende arbitrage niet consistent opneemt in nieuwe verdragen, ondanks het feit dat in het OESO-modelverdrag hierin is voorzien.

de l'OCDE. A ce jour, seuls 20 États se sont cependant engagés dans le cadre de l'action 14 du Plan d'action BEPS visant à éviter la double imposition.

L'article 25, § 5, du modèle d'accord de l'OCDE prévoit une clause d'arbitrage obligatoire, juridiquement contraignante (*mandatory binding arbitration*) tandis que le modèle des Nations Unies prévoit un arbitrage non contraignant. L'oratrice plaide donc pour que l'on prévoie dans chaque accord fiscal – qu'il soit conclu avec un pays en développement ou non – une clause d'arbitrage obligatoire sur le modèle de l'article 25, § 5, de l'OCDE. A ce stade, il n'y a pas encore d'accord entre États membres pour ce faire[42].

L'oratrice souligne qu'une interprétation dynamique des traités peut déjà permettre de répondre à certaines problématiques telles que la condition de substance.

Mme Katrin McGauran (SOMO) explique que les Pays-Bas ont décidé de renégocier leurs conventions fiscales avec les pays en développement suite aux différentes études ayant démontré les effets négatifs que ceux-ci engendrent, dont l'une menée par l'*Inspectie Ontwikkelingssamenwerking en Beleidsevaluatie* (IOB), qui dépend du ministère des Affaires étrangères néerlandais. Il s'agit du premier cas où un État de l'OCDE décide d'une telle mesure.

Il faut cependant souligner que l'on agira uniquement concernant les clauses anti-abus et non sur la problématique plus générale de la redistribution des compétences en matière d'imposition.

Les États concernés n'ont pas été choisis après un réexamen de chaque traité mais sur la base de la classification établie par la Banque mondiale en matière de revenus nationaux. Les Pays-Bas souhaitent démontrer leur volonté d'entretenir des relations commerciales avec ces pays pendant toute la durée du processus et ne révoqueront donc pas les accords fiscaux initiaux en attendant.

Mme McGauran explique ensuite que l'évolution de la position des Pays-Bas relative aux traités internationaux en matière fiscale provient notamment du constat que l'impôt sur les sociétés a tendance à diminuer alors que la taxation des produits de consommation et l'imposition des revenus du travail augmente. Ceci démontre que les sociétés ont recours à l'évasion fiscale.

[42] L'oratrice évoque notamment le cas de l'Italie qui n'inscrit pas systématiquement l'arbitrage obligatoire dans les nouvelles conventions, malgré que celui-ci soit prévu dans le modèle de convention de l'OCDE.

Belastingontduiking en -ontwijking zijn in Nederland met name mogelijk doordat de economische grondslag niet als voorwaarde geldt. De internationale context van belastingconcurrentie tussen Staten leidt ertoe dat het nationaal inkomen van alle landen daalt. De landen hebben er dus belang bij internationaal op te treden om dit probleem op te lossen.

Nederland vervult in OESO-verband een voortrekkersrol om de internationale verdragen te herzien. Ter wille van de samenhang van het beleid heeft het land overigens een structurele samenwerking ingesteld tussen het ministerie van Buitenlandse Zaken en dat van Financiën.

De heer Jan Van de Poel (11.11.11) bevestigt dat belastingverdragen bijdragen tot meer rechtszekerheid – wat dan weer bepaalde investeringen in de hand werkt – maar dat ze ook ongunstige effecten hebben voor de ontwikkelingslanden.

Hij geeft aan dat de federatie van niet-gouvernementele ontwikkelingsorganisaties gevraagd heeft dat het personeel van haar leden eenzelfde fiscale behandeling zou krijgen als het personeel van de DGD en de BTC dat in het buitenland werkt.

Vervolgens geeft de spreker aan dat België zijn model van belastingverdrag in ieder geval zou moeten aanpassen aan de recente internationale ontwikkelingen, aangezien het in OESO-verband gesloten multilateraal akkoord enkel zal gelden voor de betrekkingen tussen België en de andere verdragsluitende Partijen. In verband met de Staten die het verdrag niet hebben ondertekend en als belastingparadijzen worden beschouwd, pleit de spreker ervoor dat België akkoorden sluit die zich beperken tot de uitwisseling van fiscale gegevens. Wat de ontwikkelingslanden betreft, stelt de heer Van de Poel voor om de algemene impact van de belastingverdragen op de twee betrokken Staten op onafhankelijke wijze te analyseren. De Bijzonder Evaluator van de Belgische Ontwikkelingssamenwerking – de tegenhanger van het Nederlandse IOB – zou met die taak kunnen worden belast, samen met de academische wereld.

De heer Van de Poel benadrukt tenslotte dat de criteria *ownership* en *accountability*, die vaak worden gebruikt in de context van ontwikkelingssamenwerking, ook aan bod moeten komen in de projecten die gericht zijn op de capaciteitsversterking van de ontwikkelingslanden. Tevens pleit hij ervoor dat Staten die geen lid zijn van de OESO betrokken zouden worden bij de uitwerking van de regels die momenteel binnen de OESO worden besproken, daar het de bedoeling is dat zij die regels later ook uitvoeren.

Aux Pays-Bas, les mécanismes d'évitement de l'impôt et d'évasion fiscale sont notamment rendus possibles par l'absence de condition de substance économique. Le contexte international de concurrence fiscale entre États a pour effet de diminuer les revenus publics de l'ensemble des pays. Il est donc dans l'intérêt de ceux-ci d'agir au niveau international pour résoudre ce problème.

Les Pays-Bas jouent un rôle-moteur au sein de l'OCDE afin de faire évoluer les traités internationaux. En matière de cohérence des politiques, ils ont par ailleurs mis en place une collaboration structurelle entre les ministères des Affaires étrangères et des Finances.

M. Jan Van de Poel (11.11.11) confirme que la conclusion des accords fiscaux permet d'assurer une meilleure sécurité juridique – qui favorise à son tour certains investissements – mais que cela implique également des effets négatifs pour les pays en développement.

Il précise que la Fédération des ONG en matière de développement souhaitait que le personnel de ses membres puisse bénéficier du même traitement fiscal que les membres du personnel de la DGD et de la CTB travaillant à l'étranger.

L'orateur explique ensuite que la Belgique devrait de toute façon adapter son modèle de convention fiscale aux récents développements internationaux étant donné que l'accord multilatéral conclu dans le cadre de l'OCDE ne s'appliquera qu'aux relations entre la Belgique et les autres États Parties à ce traité. En ce qui concerne les États non Parties au traité, considérés comme des paradis fiscaux, l'orateur plaide pour que la Belgique conclue des accords qui se limitent à l'échange de renseignements fiscaux. Pour ce qui est des pays en développement, M. Van de Poel suggère d'étudier de manière indépendante l'impact général des conventions fiscales sur les deux États concernés. L'Evaluateur spécial de la Coopération belge au développement – qui est l'équivalent belge de l'IOB aux Pays-Bas – pourrait être chargé de cette mission en collaboration avec le monde académique.

M. Van de Poel souligne enfin que les critères d'appropriation et de responsabilité (*ownership and accountability*) souvent utilisés en matière de développement doivent également être pris en compte dans les projets de renforcement des capacités des États en développement. Il plaide également pour que l'on implique les États tiers à l'OCDE dans l'élaboration des règles qui y sont actuellement discutées si l'on souhaite par la suite qu'ils les mettent en œuvre.

De heer Franco Roccatagliata (TAXUD) wijst er in de eerste plaats op dat het sluiten van een multilateraal akkoord op OESO-niveau niet zal betekenen dat alle bestaande overeenkomsten tussen verdragsluitende Partijen worden vervangen. Er worden alleen bepaalde clausules in die verdragen vervangen. Het BEPS-actieplan heeft overigens niet de bedoeling te zorgen voor een evenwichtiger bevoegdheidsverdeling inzake belastingaangelegenheden tussen de woonstaat en de bronstaat.

Op EU-niveau heeft het Europees Parlement louter een raadplegingsbevoegdheid. De bevoegdheden van de Europese Commissie zouden in het huidige kader slechts kunnen worden versterkt indien de 28 lidstaten de Commissie een mandaat verlenen om te werken aan een betere onderlinge afstemming van de belastingregels.

De heer Roccatagliata voegt eraan toe dat België zowel binnen de VN als binnen de OESO de besprekingen over dit onderwerp altijd krachtig heeft aangestuurd.

De heer Gauthier Charles de la Brousse (TAXUD) geeft aan dat het voorstel om een gemeenschappelijke lijst van belastingparadijzen op te stellen, een onderdeel is van de externe strategie van de Europese Unie. Deze lijst is gebaseerd op de normen inzake goed bestuur die op Europees niveau al worden toegepast en heeft dus betrekking op derde Staten.

Vervolgens geeft de spreker aan dat de Europese Commissie al in 2011 een voorstel had geformuleerd voor een harmonisering van de fiscale wetgevingen inzake vennootschapsbelasting binnen de Europese Unie[43], maar dat de Raad dat voorstel toen niet heeft gesteund. Tegen de zomer van 2016 zal ter zake een nieuw voorstel worden uitgewerkt.

De heer Charles de la Brousse wijst erop dat hij onvoldoende vertrouwd is met de Belgische wetgeving inzake definitief belaste inkomsten. Hij raadt derhalve aan dat België, wanneer het een belastingovereenkomst wil sluiten, rekening zou houden met de normen inzake goed bestuur en zou nagaan welke aanslagvoet in het derde land op de vennootschappen van toepassing is.

Aangaande de afwikkeling van belastinggeschillen onderstreept *de heer Maikel Evers (OESO)* dat het altijd beter is geschillen te voorkomen. Monitoring is dan ook uiterst belangrijk om na te gaan of de Staten de fiscale regels correct toepassen. Aansluitend op de wereldwijde normen die vorig najaar door de OESO zijn uitgewerkt,

[43] Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB) (COM 2011/0121 def.).

M. Franco Roccatagliata (TAXUD) souligne tout d'abord que la conclusion d'un accord multilatéral au niveau de l'OCDE n'aura pas pour effet de remplacer l'ensemble des conventions existantes entre États Parties mais concernera uniquement le remplacement de certaines clauses dans ces conventions. De plus, le Plan d'action BEPS n'a pas pour vocation d'établir davantage d'équilibre dans la répartition des compétences en matière d'imposition entre État de résidence et État de la source.

Au niveau de l'UE, le Parlement européen ne dispose que d'un pouvoir de consultation. Les compétences de la Commission européenne ne pourraient être renforcées dans le cadre actuel que par l'octroi d'un mandat des 28 États membres afin d'œuvrer à une meilleure harmonisation en matière fiscale.

M. Roccatagliata ajoute que la Belgique est un État qui a toujours joué un rôle moteur dans les discussions sur le sujet tant au sein de l'ONU que de l'OCDE.

M. Gauthier Charles De la Brousse (TAXUD) précise que la proposition de liste commune des paradis fiscaux est établie dans le cadre de la stratégie externe de l'Union européenne. Cette liste basée sur les standards de bonne gouvernance déjà appliqués au niveau européen a donc vocation à concerner des États tiers.

L'orateur explique ensuite qu'une proposition d'harmonisation des législations fiscales en matière d'impôt des sociétés au sein de l'UE avait déjà été formulée par la Commission européenne en 2011[43] mais qu'elle n'avait alors pas reçu le soutien du Conseil. Une nouvelle proposition en la matière va être élaborée d'ici l'été 2016.

Précisant qu'il ne connaît pas suffisamment la législation belge en matière de revenus définitivement taxés, M. Charles de la Brousse préconise de tenir compte des standards de bonne gouvernance et d'examiner le taux d'imposition des sociétés appliqué dans le pays tiers lorsque la Belgique envisage de conclure une convention fiscale.

En ce qui concerne le règlement de différends en matière fiscale, *M. Maikel Evers (OCDE)* souligne qu'il vaut toujours mieux prévenir les conflits. Le *monitoring* est donc un élément essentiel afin de vérifier si les États appliquent correctement les règles fiscales. Si les accords conclus dans le cadre du paquet de mesures

[43] Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) (COM 2011/0121 def.).

werden overeenkomsten gesloten in het raam van het BEPS-maatregelenpakket tegen belastingontwijking; mocht blijken dat die overeenkomsten ontoereikend zijn of tot nieuwe geschillen leiden, dan moeten zij uiteraard worden aangepast.

Een van de minimumstandaarden in het raam van het BEPS-actieplan heeft betrekking op de geschillenafwikkelingsprocedure. Het gaat niet om een dwingend arbitragemechanisme, maar er wordt in voorzien de overlegprocedure op het niveau van de belastingadministraties te verbeteren. Een groep van twintig landen heeft zich uitgesproken vóór een verplichte arbitrageprocedure. Hoewel die groep niet heel talrijk is, zijn die landen toch goed voor ongeveer 90 % van de lopende overlegprocedures.

Aangaande de dubbelbelastingverdragen merkt de heer Evers op dat de bronbelasting slechts één element van dat soort verdragen is. Wanneer een land op basis van de reciprociteit beslist om een bronbelasting te verminderen of zelfs af te schaffen, dan dalen uiteraard zijn ontvangsten, althans in eerste instantie. Het gebeurt zelfs dat een land een bronbelasting invoert om ze vervolgens tijdens de onderhandelingen te kunnen schrappen.

Wat de uitwerking van het overeenkomstmodel betreft, heeft het Comité voor fiscale aangelegenheden van de OESO geoordeeld dat bronbelasting in principe beperkt zou moeten worden wanneer die aanleiding kan geven tot scheeftrekkingen.

Zelfs wanneer geen enkele belasting wordt geheven in de bronstaat, zien de Staten die een systeem van deelneming-vrijstelling toepassen, vaak van belastingheffing af. Alles hangt van de mededingingsvoorwaarden af. Wanneer een onderneming actief is in een land waar geen enkele belasting wordt geheven, moet zij de concurrentie met de plaatselijke vennootschappen kunnen aangaan. Sommige landen maken hun keuze naargelang van het tarief dat van toepassing is in het land waar de onderneming is gevestigd. Het OESO-model laat de landen de keuze tussen een compensatiestelsel en een vrijstellingsmechanisme, rekening houdend met hun eigen belastingbeleid.

Het BEPS-actieplan heeft het voordeel dat het een alomvattende diagnose van het vraagstuk maakt en tegelijkertijd via 15 actiethema's een groot aantal pijnpunten aanpakt. Het bevat een aantal voorbeelden van uit te werken strategieën.

In de strijd tegen dubbele niet-belasting bij onrechtmatig gebruik van de belastingovereenkomsten door brievenbusvennootschappen (actiepunt nr. 6 van het

BEPS contre l'évasion fiscale dans le prolongement des normes mondiales élaborées l'automne dernier par l'OCDE, devaient s'avérer insuffisants ou conduire à de nouveaux différends, il faudrait bien évidemment les adapter.

Un des standards minimums prévus dans le cadre du Plan d'action BEPS vise la procédure de règlement des différends. Il ne s'agit pas d'un système d'arbitrage contraignant, mais il est prévu d'améliorer la procédure de concertation au niveau des administrations fiscales. Un groupe de vingt pays se sont prononcés en faveur d'une procédure d'arbitrage obligatoire. S'ils ne sont pas nombreux, ces pays représentent cependant quelque 90 % des procédures de concertation en cours.

Pour ce qui est des conventions préventives de la double imposition, M. Evers observe que l'impôt à la source ne représente qu'un des éléments de ce type de traités. Lorsqu'un pays décide, sur la base de la réciprocité, de réduire, voire de supprimer un impôt à la source, cela réduit évidemment ses revenus, du moins dans un premier temps. Il arrive même qu'un État décide d'introduire un impôt à la source pour pouvoir ensuite le supprimer au cours des négociations.

Dans le cadre de l'élaboration du modèle de convention, le Comité des Affaires fiscales de l'OCDE a considéré que l'impôt à la source doit être réduit lorsqu'il peut donner lieu à des distorsions.

Même si aucun impôt n'est prélevé dans l'État de la source, les États qui appliquent un système de participation-exemption renoncent souvent au prélèvement d'un impôt. Tout dépend des conditions de concurrence. Lorsqu'une entreprise est active dans un pays où aucun impôt n'est prélevé, elle doit pouvoir faire face à la concurrence des sociétés locales. Certains pays déterminent leur choix en fonction du tarif appliqué dans le pays où l'entreprise est établie. Le modèle OCDE laisse le choix aux pays entre un système de compensation et un système d'exonération en fonction de leur propre politique fiscale.

L'avantage du plan d'action BEPS est qu'il réalise un diagnostic global de la problématique et s'attaque simultanément à un grand nombre de problèmes par le biais de 15 lignes d'action. Il contient un certain nombre d'exemples de stratégies à développer.

Afin de lutter contre la double non-imposition dans un contexte d'utilisation abusive des conventions fiscales par des sociétés boîtes aux lettres (action 6 du Plan

BEPS-actieplan) werd een nieuw multilateraal instrument uitgewerkt om de vereiste wijzigingen aan te brengen in de bilaterale dubbelbelastingverdragen. Voor de landen die zouden beslissen niet tot dat instrument toe te treden, kunnen eveneens wijzigingen worden aangebracht op bilateraal niveau.

Het alomvattende inclusieve raamwerk (*inclusive framework*) voor de controle op de toepassing van de BEPS-regels voorziet in de invoering van een *monitoring* teneinde na te gaan of alle landen een antimisbruikbepaling in hun overeenkomsten opnemen. De overeenkomsten waarin een dergelijke bepaling ontbreekt, houden uiteraard een groter risico in voor de ontwikkelingslanden.

In augustus 2013 heeft Nederland een strategie bepaald inzake de herziening en de selectie van de belastingverdragen. Evenals België steunt Nederland het *Addis tax initiative* alsook specifieke projecten die het OESO-secretariaat uitvoert, zoals het ontwikkelen van instrumenten om de ontwikkelingslanden te helpen hun wetgeving en de werking van hun administratie te verbeteren. Inspecteurs van Financiën zijn naar die landen gestuurd om bij de ontwikkeling van inspectieprocessen te helpen (*tax inspectors without borders*).

De rapporteur, *De voorzitter,*

Benoît PIEDBOEUF Dirk VAN DER MAELEN

d'action BEPS), un nouvel instrument multilatéral a été élaboré afin d'apporter les modifications requises dans les conventions bilatérales préventives de la double imposition. Pour les pays qui décideraient de ne pas adhérer à cet instrument, des modifications peuvent aussi être apportées sur le plan bilatéral.

Le cadre inclusif global (*inclusive framework*) visant à vérifier l'application des règles BEPS prévoit la création d'un système de *monitoring* afin de vérifier si tous les pays incluent une disposition anti-abus dans leurs conventions. Les conventions qui ne contiennent pas une telle disposition présentent évidemment un risque accru pour les pays en développement.

En août 2013, les Pays-Bas ont défini une stratégie de révision des conventions fiscales et de leur sélection. En outre, tout comme la Belgique, les Pays-Bas soutiennent l'*Addis tax initative* ainsi que des projets spécifiques exécutés par le secrétariat de l'OCDE comme, par exemple, le développement d'outils afin d'aider les pays en développement à améliorer leurs législations et à renforcer le fonctionnement de leur administration. Des inspecteurs des finances ont été envoyés dans ces pays pour contribuer au développement de processus d'inspection (*tax inspectors without borders*).

Le rapporteur, *Le président,*

Benoît PIEDBOEUF Dirk VAN DER MAELEN

BIJLAGE

Door professor Luc De Broe verstrekte gegevens

ANNEXE

Renseignements transmis par le professeur Luc De Broe

1. Dubbelbelastingverdragen

Belgische dubbelbelastingverdragen (in werking)

Albanië	'02 – '04	Frankrijk	'64 – '65 / '99 – '00 / '08 – '09 / '09 – '13	Maleisië	'73 – '75 / '73 – '79	Servië	'80 – '83
Algerije	'91 – '03			Malta	'74 – '75 / '93 – '02	Singapore	'72 – '73 / '96 – '03 / '06 – '08 / '09 – '13
Argentinië	'96 – '99	Gabon	'93 – '05	Marokko	'72 – '75 / '83 / '90 / '06 – '09		
Armenië	'87 – '91 / '01 – '04	Georgië	'87 – '91 / '99 – '04			Slovenië	'98 – '02
Australië	'77 – '79 / '84 – '86 / '09 – '10	Ghana	'05 – '08	Mauritius	'95 – '99	Slowakije	'97 – '00
		Griekenland	'68 – '70 / '04 – '05	Mexico	'92 – '97	Spanje	'70 – '72 / '95 – '03
Azerbeidzjan	'87 – '91 / '04 – '06	Hongarije	'82 – '84	Moldavië	'87 – '91	Sri Lanka	'83 – '85
Bahrein	'07 – '14 / '09 – '14	Hong Kong	'03 – '04	Mongolië	'95 – '00	Tadzjikistan	'87 – '91
Bangladesh	'90 – '97	Ierland	'70 – '73	Montenegro	'80 – '83	Taiwan	'04 – '05
Bosnië- Herz.	'80 – '83	Ijsland	'00 – '03	Nederland	'70 – '71 / '01- '02 / '09 – '13	Thailand	'78 – '80
Brazilië	'72 – '73 / '02 – '02	India	'93 – '97			Tsjechië	'96 – '00 / '10 – '15
Bulgarije	'88 – '91	Indonesië	'97 – '01	Nieuw-Zeeland	'81 – '83	Tunesië	'75 – '76 / '04 – '09
Canada	'75 – '76 / '02 –'02	Israël	'72 – '75			Turkije	'87 – '91
Chili	'07 – '10	Italië	'83 – '89 / '84 – '89 / '04 – '13	Nigeria	'89 – '94	Turkmenistan	'87 – '91
China	'85 – '87 / '96 – '02 / '09 – '13			Noorwegen	'88 – '91 / '09 – '13	Venezuela	'93 – '98
		Ivoorkust	'77 – '80	Oekraïne	'96 – '99	Verenigd Koninkr.	'87 – '89 / '09 – '12
Congo	'07 – '11	Japan	'68 – '70 / '88 – '90	Oezbekistan	'96 – '99 / '98 – '99	VAE	'96 – '04
Cyprus	'96 – '99	Kazachstan	'98 – '00	Oostenrijk	'71 – '73	Verenigde Staten	'70 – '72 / '87 – '89 / '06 – '07
Denemarken	'69 – '70 / '99 – '03 / '09 – '13	Kirgizië	'87 – 91	Pakistan	'80 – '83		
		Koeweit	'90 – '00	Polen	'01 – '04	Vietnam	'96 – '99
Duitsland	'67 – '69 / '02 – '02	Kroatië	'80 – '83 / '01 – '04	Portugal	'69 – '71 – '95 – '01	Wit-Rusland	'95 – '98
Ecuador	'96 – '04	Letland	'99 – '03	Roemenië	'96 – '98	Zuid-Afrika	'95 – '98
Egypte	'91 – '97	Litouwen	'98 – '03	Russische Fed.	'95 – '00	Zuid-Korea	'77 – '79 / '94 – 96 / '94 – '10
Estland	'99 – '03	Luxemburg	'70 – '72 / '02 – '04 '09 – '13	Rwanda	'07 – '09		
Filippijnen	'76 – '80 / '96 – '96			San Marino	'05 – '07 / '09 – '13	Zweden	'91 – '93
Finland	'76 – '80 / '91 – '97 / '09 – '13	Macedonië	'80 – '83	Senegal	'87 – '93	Zwitserland	'78 – '80

1

1. Dubbelbelastingverdragen

Belgische dubbelbelastingverdragen (ondertekend, nog niet in werking)

Overeenkomst	
Eiland Man	2009
Macao	2006
Macedonië	2010
Moldavië	2008
Noorwegen	2014
Oeganda	2007
Oman	2008
Qatar	2007
Rusland	2015
Seychellen	2006
Tadzjikistan	2009
Uruguay	2013

Protocol	
Canada	2014
Congo	2009
Griekenland	2010
Ierland	2014
Ijsland	2009
Korea	2010
Maleisië	2009
Malta	2010
Mexico	2013
Nieuw-Zeeland	2009
Oeganda	2014
Oezbekistan	2015
Oostenrijk	2009
Polen	2014
Qatar	2015
Rwanda	2010
Seychellen	2009
Turkije	2013
Verenigd Koninkrijk	2014

Avenant	
Spanje	2009
Spanje	2014
Zwitserland	2014

13

1. Dubbelbelastingverdragen

Belgische dubbelbelastingverdragen (in (her)negotiatie)

Andorra	2014
Barbados	2010
Botswana	2010
Colombia	2010
Duitsland	2013
Kameroen	
Cuba	
Frankrijk	2014
Kenia	2013
Panama	2010
Saoedi-Arabië	2014

14

3. Akkoord inzake de uitwisseling van fiscale inlichtingen (TIEA)

Belgische TIEAs

In werking (2009)

Andorra
Bahamas
Belize
Dominica
Gibraltar
Grenada
Liechtenstein
Montserrat
Saint Kitts en Nevis
Saint-Lucia
St Vincent en de Grenadines

Nog niet in werking (ondertekend)

Anguilla	2010
Antigua en Barbuda	2009
Aruba	2014
Bermuda	2013
Cookeilanden	2015
Guernsey	2014
Jersey	2014
Kaaimaneilanden	2014
Monaco	2009

In negotiatie

India
Liberia

17

1. Conventions préventives de la double imposition

Conventions de double imposition belges (en vigueur)

Albanie	'02 – '04	France	'64 – '65 / '99 – '00 / '08 – '09 / '09 – '13	Malaisie	'73 – '75 / '73 – '79	Serbie	'80 – '83
Algérie	'91 – '03	Gabon	'93 – '05	Malte	'74 – '75 / '93 – '02	Singapour	'72 – '73 / '96 – '03 /
Argentine	'96 – '99	Géorgie	'87 – '91 / '99 – '04	Maroc	'72 – '75 / '83 / '90 / '06 – '09	Slovénie	'06 – '08 / '09 – '13
Arménie	'87 – '91 / '01 – '04	Ghana	'05 – '08	Maurice	'95 – '99	Slovaquie	'98 – '02
Australie	'77 – '79 / '84 – '86 / '09 – '10	Grèce	'68 – '70 / '04 – '05	Mexique	'92 – '97	Espagne	'97 – '00
Azerbaïdjan	'87 – '91 / '04 – '06	Hongrie	'82 – '84	Moldavie	'87 – '91	Sri Lanka	'70 – '72 / '95 – '03
Bahreïn	'07 – '14 / '09 – '14	Hong Kong	'03 – '04	Mongolie	'95 – '00	Tadjikistan	'83 – '85
Bangladesh	'90 – '97	Irlande	'70 – '73	Monténégro	'80 – '83	Taiwan	'87 – '91
Bosnie- Herz.	'80 – '83	Islande	'00 – '03	Pays-Bas	'70 – '71 / '01- '02 / '09 – '13	Thaïlande	'04 – '05
Brésil	'72 – '73 / '02 – '02	Inde	'93 – '97			Tchéquie	'78 – '80
Bulgarie	'88 – '91	Indonésie	'97 – '01	Nouvelle-Zélande	'81 – '83	Tunisie	'96 – '00 / '10 – '15
Canada	'75 – '76 / '02 –'02	Israël	'72 – '75	Nigéria	'89 – '94	Turquie	'75 – '76 / '04 – '09
Chili	'07 – '10	Italie	'83 – '89 / '84 – '89 / '04 – '13	Norvège	'88 – '91 / '09 – '13	Turkménistan	'87 – '91
Chine	'85 – '87 / '96 – '02 / '09 – '13	Côte d'Ivoire	'77 – '80	Ukraine	'96 – '99	Venezuela	'87 – '91
Congo	'07 – '11	Japon	'68 – '70 / '88 – '90	Ouzbékistan	'96 – '99 / '98 – '99	Royaume-Uni	'93 – '98
Chypre	'96 – '99	Kazakstan	'98 – '00	Autriche	'71 – '73	É A U	'87 – '89 / '09 – '12
Danemark	'69 – '70 / '99 – '03 / '09 – '13	Kirghizie	'87 – 91	Pakistan	'80 – '83	États-Unis	'96 – '04
Allemagne	'67 – '69 / '02 – '02	Koweït	'90 – '00	Pologne	'01 – '04		'70 – '72 / '87 – '89 /
Équateur	'96 – '04	Croatie	'80 – '83 / '01 – '04	Portugal	'69 – '71 – '95 – '01	Vietnam	'06 – '07
Égypte	'91 – '97	Lettonie	'99 – '03	Roumanie	'96 – '98	Belarus	'96 – '99
Estonie	'99 – '03	Lituanie	'98 – '03	Fédération de Russie.	'95 – '00	Afrique du Sud	'95 – '98
Philippines	'76 – '80 / '96 – '96	Luxembourg	'70 – '72 / '02 – '04 '09 – '13	Rwanda	'07 – '09	Corée du Sud	'95 – '98
Finlande	'76 – '80 / '91 – '97 / '09 – '13	Macédoine	'80 – '83	Saint-Marin	'05 – '07 / '09 – '13		'77 – '79 / '94 – 96 /
				Sénégal	'87 – '93	Suède	'94 – '10
						Suisse	'91 – '93
							'78 – '80

12

1. Conventions préventives de la double imposition

Conventions de double imposition belges (signées, pas encore en vigueur)

Convention		Protocole		Avenant	
Ile de Man	2009	Canada	2014	Espagne	2009
Macao	2006	Congo	2009	Espagne	2014
Macédoine	2010	Grèce	2010	Suisse	2014
Moldavie	2008	Irlande	2014		
Norvège	2014	Islande	2009		
Ouganda	2007	Corée	2010		
Oman	2008	Malaisie	2009		
Qatar	2007	Malte	2010		
Russie	2015	Mexique	2013		
Seychelles	2006	Nouvelle-Zélande	2009		
Tadjikistan	2009	Ouganda	2014		
Uruguay	2013	Ouzbékistan	2015		
		Autriche	2009		
		Pologne	2014		
		Qatar	2015		
		Rwanda	2010		
		Seychelles	2009		
		Turquie	2013		
		Royaume-Uni	2014		

13

1. . Conventions préventives de la double imposition

Conventions de double imposition belges (en (re)négociation)

Andorre	2014
Barbade	2010
Botswana	2010
Colombie	2010
Allemagne	2013
Cameroun	
Cuba	
France	2014
Kenya	2013
Panama	2010
Arabie saoudite	2014

14

3. Accords d'échange de renseignements fiscaux (TIEAS)

TIEAS belges

En vigueur (2009)

Andorre
Bahamas
Bélize
La Dominique
Gibraltar
Grenade
Liechtenstein
Montserrat
Saint-Kitts-et-Nevis
Sainte-Lucie
St-Vincent-et-les-Grenadines

Pas encore en vigueur (signés)

Anguille	2010
Antigue et Barbude	2009
Aruba	2014
Bermude	2013
Iles Cook	2015
Guernsey	2014
Jersey	2014
Iles Caïman	2014
Monaco	2009

En négociation

Inde
Libéria

17

LIJST VAN DE GEBRUIKTE AFKORTINGEN | LISTE DES ABRÉVIATIONS UTILISÉES

AEOI	Automatic Exchange Of Informations (dans le cadre du Forum mondial sur la transparence et l'échange de données - binnen het kader van het Wereldforum inzake transparantie en gegevensuitwisseling)
AML	Anti Money Laundering
AML/CFT	Anti Money Laundering - Combating the Financing of Terrorism
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
BBI	Bijzondere BelastingsInspectie (FOD Financiën)
BC/FT	Blanchiment de Capitaux /Financement du Terrorisme
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BISC	Belgian Internet Service Center
CAA	Competent Authority Agreement
CAF	Service de coordination anti- fraude (de l'ISI) - Coördinatie Anti-Fraude (BBI)
CAP	Centraal AanspreekPunt
CbCR	Country by Country Report
CDGEFID	Centrale Dienst voor de bestrijding van de Georganiseerde. Economische en Financiële Delinquentie
CFI	Cel voor Financiële Informatieverwerking
Cicr.	Code d'instruction criminelle
COIV	Centraal Orgaan voor de Inbeslagneming en de Verbeurdverklaring
CRF	Cellules de Renseignement Financier
CRS	Common Reporting Standards
CRS MCAA	CRS Multilateral Competent Authority Agreement
CSJ	Conseil supérieur de la Justice
CTIF	Cellule de Traitement des Informations Financières
DBI	Definitief Belaste Inkomsten
DJSOC	Direction centrale pour la lutte contre la criminalité grave et organisée (Police fédérale) - Directie voor de bestijding van de zware en georganiseerde criminaliteit (Federale Politie)
EEE	Espace Economique Européen
EER	Europees Economische Ruimte
EOIR	Exchange Of Information on Request (dans le cadre du Forum mondial sur la transparence et l'échange de données - binnen het kader van het Wereldforum inzake transparantie en gegevensuitwisseling)
ETP	Equivalent Temps Plein
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
FATF	Financial Action Task Force
FGP	Federale Gerechtelijke Politie
FICOBA	FIchier des COmptes BAncaires (France)
FIE	Financiële Inlichtigen Eenheid
FOD	Federaal OverheidsDienst
FTE	Full time equivalent
GAFI	Groupe d'Action FInancière
HINP BS	HoofdINspecteurs met Bijzondere Specialisatie

HRJ	Hoge Raad voor de Justitie
ICIJ	International Consortium of Investigative Journalists
INPP SP	INspecteurs Principaux de Police avec Spécialité Particulière
ISI	Inspection Spéciale des Impôts (SPF Finances)
LBC	Lutte contre le Blanchiment de Capitaux
MOTEM	team d'enquête multidisciplinaire - multidisciplinair onderzoeksteam
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Économiques
OCDEFO	Office Central de lutte contre la Délinquance Économique et Financière
OCS BTW	Ondersteuningscel BTW- carrouselfraude
OCS TVA	Cellule de soutien fraude carrousel TVA
OCSC	Organe Central pour la Saisie et la Confiscation
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OGP	Officier van Gerechtelijke Politie
OJP	Officier de Police Judiciaire
PCC	Point de Contact Central (BNB)
PJF	Police Judiciaire Fédérale
POC	Proof of Concept
RDT	Revenus Définitivement Taxés
SPF	Service Public Fédéral
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
UBO	Ultimate Beneficial Owners
USP	Unique Selling Position

Centrale drukkerij – Imprimerie centrale