

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

4 december 2015

ALGEMENE BELEIDSNOTA (*)

**Deel Fiscale fraude
van de minister van Financiën**

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

4 décembre 2015

NOTE DE POLITIQUE GÉNÉRALE (*)

**Partie Fraude Fiscale
du ministre des Finances**

Zie:

Doc 54 **1428/ (2015/2016)**:

001: Lijst van de beleidsnota's.

002 tot 021: Beleidsnota's.

(*) Overeenkomstig artikel 111 van het Reglement.

Voir:

Doc 54 **1428/ (2015/2016)**:

001: Liste des notes de politique générale.

002 à 021: Notes de politique générale.

(*) Conformément à l'article 111 du Règlement.

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:

DOC 54 0000/000:	Parlementair document van de 54 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA:	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV:	Voorlopige versie van het Integraal Verslag
CRABV:	Beknopt Verslag
CRIV:	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)
PLEN:	Plenum
COM:	Commissievergadering
MOT:	Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)

Abréviations dans la numérotation des publications:

DOC 54 0000/000:	Document parlementaire de la 54 ^e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif
QRVA:	Questions et Réponses écrites
CRIV:	Version Provisoire du Compte Rendu intégral
CRABV:	Compte Rendu Analytique
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:	Séance plénière
COM:	Réunion de commission
MOT:	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers

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

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

VOORWOORD

Het bestrijden van fiscale fraude is meer dan ooit actueel en noodzakelijk. Er moet gestreefd worden naar maximale fiscale rechtvaardigheid, en uiteraard speelt ook de huidige economische context een belangrijke rol. Overheden zijn het aan zichzelf en de samenleving verplicht om hun financiën op orde te zetten. In landen als België, met een overheidsbeslag dat de voorbije decennia boven de 50% uitsteeg, dringen hervormingen en besparingen zich op. De budgettaire uitdaging kan echter ook mee gedragen worden door een correcte en rechtvaardige inning van belastingen. De weg die we daarin af te leggen hebben, is echter groot. De voorbije decennia hebben geleid tot een bijzonder ingewikkeld kluwen aan fiscale wetgeving. De zesde staatshervorming die recent werd doorgevoerd, heeft niet voor vereenvoudiging gezorgd, integendeel. De complexiteit is nog toegenomen. Die complexiteit maakt van de strijd tegen fiscale fraude een bijzonder moeilijke uitdaging.

In dit actieplan tegen fiscale fraude focussen we op de oorzaken van fiscale fraude, eerder dan op de symptomen, en koppelen we er concrete actiepunten aan. De enige duurzame oplossing om efficiënter inkomsten te innen en fraude in te perken, is namelijk het aanpakken van de oorzaken.

Ik wil ook voorafgaand benadrukken dat de internationale dimensie steeds belangrijker wordt. De fiscale mazen van het net sluiten zich, zowel voor burgers al voor ondernemers. Fiscale constructies die bedoeld zijn om belastingen te vermijden komen in het vizier. Landen verhogen de samenwerking en de transparantie, en er komt ook supranationale coördinatie. Europa, de OESO en de Verenigde Staten spelen hierin een essentiële rol. Als regering grijpen we dat momentum aan en spelen we een voortrekkersrol. Op vlak van uitwisseling van informatie, bijvoorbeeld over rulings, is ons land internationaal pionier.

Bijzonder positief is dat vele bedrijven ondertussen zelf ook de ommekeer maken. Bedrijven zijn zich steeds meer bewust van hun maatschappelijke rol. Ook zij spelen een cruciale rol in een versterkte strijd tegen de fiscale fraude.

Tot slot speelt dit plan ook in op zeer actuele uitdagingen, zoals de strijd tegen het terrorisme.

INLEIDING

Fiscaliteit zou een vrij eenvoudige aangelegenheid kunnen en moeten zijn. De overheid moet voor een transparante wetgeving en duidelijke informatie zorgen zodat zowel burger als ondernemer hun fiscale verplichtingen op eenvoudige wijze na kunnen komen. Helaas is de realiteit complex en wordt deze nobele doelstelling niet bereikt door complexe wetgeving die de afgelopen decennia vorm heeft

gekregen. Die complexiteit van onze wetgeving en ons fiscaal systeem vragen dus om een gedifferentieerde aanpak.

Het Regeerakkoord stelt dat de strijd tegen de fraude onverminderd wordt voortgezet¹. De principes van de fiscale hervorming, die intussen is ingezet, dragen er toe bij dat het systeem beter beschermd wordt tegen fraude².

Door het wegwerken van de oorzaken die leiden tot fiscale fraude, zal de omvang ervan verminderen. Voorliggend plan heeft de ambitie om niet louter in te zetten op symptoombestrijding, doch in eerste instantie de oorzaken van de fiscale fraude bloot te leggen en aan te pakken. Als we die oorzaken niet aanpakken, zullen we als samenleving achter de feiten blijven aanlopen.

Dit plan streeft naar een nieuw fiscaal klimaat en een grotere fiscale rechtvaardigheid. Hiervoor zijn evenwel belangrijke hervormingen nodig. De focus ligt daarbij op het ontwikkelen van niet-fraudegevoelige wetgeving alsook een moderne, klantvriendelijke en performante belastingdienst. Fraudebestrijding wordt namelijk in eerste instantie het best preventief aangepakt met structurele maatregelen en een positieve samenwerking, pas daarna volgt er controle en adequate sanctionering.

De fiscale wetgeving werd de voorbije jaren enorm complex mede door de zesde staatshervorming en door de internationalisering van de fiscaliteit. Meer dan ooit is fiscale fraude een grensoverschrijdend probleem.

Een ander belangrijk element is de systematische invordering van de ontdoken belastingen en boetes. De belastingdienst slaagt er niet in alle belastingen te innen die wettelijk verschuldigd zijn. Ook dat is een essentieel element van de fiscale fraudebestrijding dat de laatste jaren te weinig belicht werd en een dringende aanpak vereist. Het re-designplan van de federale overheid komt hieraan tegemoet. Dit re-designplan draagt overigens substantieel bij aan de financiering van de tax-shift die zorgt voor een verlaging van de lasten op arbeid.

Een efficiënte fraudebestrijding vereist een multidisciplinaire en transversale aanpak, hetgeen de betrokkenheid veronderstelt van alle diensten en instellingen die met fraudebestrijding in de ruimere vorm van het woord worden geconfronteerd.

Fraudebestrijding behoort tot het takenpakket van alle diensten van de FOD Financiën, niet enkel tot dat van de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (AA BBI)³. Het managementplan 2012-2017 van de FOD Financiën stelt de geïntegreerde aanpak van de fiscale fraude centraal.

Voorliggend actieplan staat voor een integrale aanpak van de fiscale fraude. Van preventie, over controle, tot eventuele sanctionering.

¹ Federaal Regeerakkoord, Hoofdstuk 4.1. Fiscale Hervorming, 9 oktober 2014, p.58

² Federaal Regeerakkoord, o.c., p.59

³ Administrateur-generaal AA BBI, Hoorzitting 1 juni 2015, DOC 54 116/002, p. 26

Dit plan wil het aantal fiscale wetswijzigingen beperken. Daarom zal eerst het huidige instrumentarium van de belastingdienst worden geëvalueerd en geoptimaliseerd.

Fraudebestrijding is een bijzondere prioriteit voor de regering. Daarom besliste de regering om 100 extra medewerkers aan te werven voor de AA BBI. Bovendien werd er bijkomend geïnvesteerd in de strijd tegen internetfraude.

Daarenboven dient vermeld dat deze regering er als eerste in geslaagd is om de pijler “Grote Ondernemingen”, op te richten die in het Copernicus- of Coperfinplan⁴ van 2001 vermeld stond.

Dit zogenaamde Copernicus- of Coperfinplan voorzag reeds in 2001 in de oprichting van de pijler “Grote Ondernemingen”. Bij de aanzet van deze hervorming luidde het als volgt : *“De onderkenning en afbakening van de doelgroep Grote Ondernemingen is van belang kijkend naar het significante aandeel dat deze groep heeft in het totaal van de belastingopbrengsten. Door het ontwikkelen van een doelgroepenstrategie kan vervolgens de dienstverlening aan de belastingplichtigen geoptimaliseerd worden en kan bovendien een zo hoog mogelijke belastingopbrengst gegenereerd worden. Een optimale dienstverleningsstrategie voor deze doelgroep kan bovendien een positief effect hebben op internationale grote ondernemingen die overwegen zich in België te vestigen.”*⁵

De pijler “Grote Ondernemingen” is op 1 juli 2015 van start gegaan met centra te Antwerpen, Gent, Brugge, Leuven, Brussel, Charleroi en Luik. Eén en ander sluit aan bij de adviezen van de OESO, die al lang een aangepaste strategie bepleit voor (zeer) grote ondernemingen en voor (zeer) vermogende personen, de zogenaamde *“large corporate taxpayers”* en *“high net worth individuals”*⁶.

Verder publiceerde de OESO diverse studies en adviezen over het bevorderen van de nakoming van de belastingwet, naast een uitvoerige vergelijking van de belastingdiensten van 56 landen⁷.

De Regering neemt deze adviezen ter harte. In deze studies wordt de nadruk gelegd op een globale risicoanalyse, waarbij de redenen voor de tekorten in de naleving van de wet- en regelgeving onderzocht worden om van daaruit prioriteiten te leggen en een strategie te ontwikkelen⁸.

Dezelfde werkwijze wordt in voorliggend plan gehanteerd. De verschillende beleidsopties en – strategieën worden vastgehaakt aan een tiental oorzaken die bijdragen aan een onvolkomen nakoming van de fiscale regels. Het plan vertrekt vanuit volgende oorzakenbenadering⁹:

⁴ FOD Financiën, Copernicus, Bepaling van het aantal en de ambtsgebieden van de lijnfuncties van N-3 niveau voor de FOD Financiën, eindrapport, juni 2001, 134 p.

⁵ FOD Financiën, Copernicus, [o.c.](#), p. 57

⁶ OESO, Co-operative Compliance, a Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, 2013.

⁷ OESO, Tax Administration 2015, comparative information on OECD and other advanced and emerging economies, online, juli 2015, 379 p. (p. 123 e.v.)

⁸ OESO, Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour, online, november 2010, 49 p.

1. Complexiteit van de fiscale wetgeving
2. Hoge belastingdruk
3. Ongelijke verdeling van de fiscale druk
4. Fraudegevoeligheid van het fiscaal systeem
5. Lage pakkans en gebrek aan controle
6. Inconsistentie en lacunes in de wetgeving
7. Maatschappelijke tolerantie ten aanzien van belastingfraude
8. Kansen om aan de betaling te ontkomen
9. Economische noodzaak
10. Deloyale concurrentie op internationaal niveau

In een laatste hoofdstuk wordt aandacht besteed aan het optimaliseren van de geschillenprocedure met het oog op een efficiëntere fraudebestrijding.

Eerste oorzaak: complexiteit van de fiscale wetgeving

Eén van de criteria waarmee economen een belasting evalueren is de eenvoud. Een eenvoudige belasting biedt verschillende voordelen: ze is gemakkelijk te beheren, en daardoor minder duur. Ze is ook gemakkelijk te begrijpen voor de belastingplichtige, die ze gemakkelijker kan accepteren⁹.

De complexiteit van het huidig fiscaal stelsel wordt in de rechtsleer dan ook vaak als een oorzaak voor belastingontduiking naar voren geschoven¹¹. Complexiteit werkt bovendien kostenverhogend, zowel voor de belastingplichtige (hogere administratieve lasten, nood aan fiscale adviseurs) als voor de belastingdienst (controle en handhaving)¹².

De wetgever poogde om met allerlei belastingwetten het gedrag van burgers en bedrijven te sturen. Met uitzonderings- en steunmaatregelen, belastingvrijstellingen, -verminderingen, -kredieten en dito

⁹ Zie ook MAUS, M. Handboek Fiscale sanctionering, Brugge, Die Keure, 2015, p. 15-21

¹⁰ VALLÉE, A., Les systèmes fiscaux Parijs, Seuil, 2000, p. 75.

¹¹ Ook volgens het Franse rapport van de Conseil des prélèvements obligatoires werkt de complexiteit van de fiscaliteit fraude in de hand, omwille van de toegenomen kosten bij de belastingplichtige om zich te conformeren, de toegenomen opportuniteiten om fraude te plegen en het toegenomen gevoel van onrechtvaardigheid en willekeur; om een inflatie aan complexe wetgeving te vermijden, pleit men dan ook voor de invoering van 'un indicateur synthétique de complexité' voor alle voorgestelde nieuwe fiscale en sociale regelgeving, die zou bepaald worden in functie van vele criteria zoals de administratieve werklast, de compliance-kost, de intrinsieke complexiteit van de wettekst, het mogelijke niveau van betwistingen achteraf. Conseil des prélèvements obligatoire, La fraude aux prélèvements obligatoire et son contrôle, maart 2007, 12-13, 74 en 214-217, <http://www.ccomptes.fr/fr/CPO/documents/divers/RapportCPOSurLaFraude150207Pdf.pdf>

¹² Verslag Rekenhof, Onrechtstreekse federale steunmaatregelen voor O&O, p. 30

afrekken trachtte ze in te spelen op de socio-economische evoluties, hetgeen de jaarlijkse toename van het aantal vakken op de diverse belastingaangiften verklaart.

Hierbij wordt vaak uit het oog verloren dat elke uitzonderingsbepaling een controle vergt en aldus ambtenaren mobiliseert. De controle van gewone dossiers vraagt steeds meer tijd van de belastingdienst zodat minder capaciteit kan worden vrijgemaakt om echte fraudedossiers te behandelen.

Het is één van de belangrijkste aandachtspunten van zowel het Federaal Regeerakkoord als het Geïntegreerd Managementplan 2012-2017 van de FOD Financiën¹³ om de fiscale wetgeving te vereenvoudigen¹⁴, de transparantie te verhogen, daar waar mogelijk uitzonderingsmaatregelen te schrappen en spaarzaam om te springen met nieuwe fiscale wetgeving teneinde de stabiliteit en de rechtszekerheid te verhogen.

Transparante en begrijpbare wetgeving is de beste waarborg voor een uniforme toepassing voor alle burgers¹⁵. De wetgeving dient vereenvoudigd te worden.

De zesde staatshervorming heeft echter niet bijgedragen aan de vereenvoudiging van de fiscale wetgeving, integendeel. In plaats van homogene bevoegdheidspakketten te creëren, werd de fiscaliteit gedeeltelijk geregionaliseerd in verschillende domeinen.

De personenbelasting is een uitstekend voorbeeld van de steeds complexer wordende fiscale wetgeving. Door deze complexiteit trad dit jaar vertraging op in de verwerking van de aangiften omdat alle informaticasystemen in een sneltempo aangepast moesten worden.

De eerste stappen richting fiscale vereenvoudiging werden al gezet, bijvoorbeeld via het verminderen van schijven en tarieven in de personenbelasting. Ook in de btw werden tastbare vereenvoudigingen gerealiseerd. De jaarlijkse omzeldrempel om in aanmerking te komen voor de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen (en verenigingen) werd opgetrokken van 15.000 euro naar 25.000 euro. Deze btw-vrijstellingsregeling ontheft heel wat ondernemingen en verenigingen van de fiscale- en administratieve verplichtingen. Zo zullen zij geen btw moeten aanrekenen aan klanten, geen btw moeten doorstorten aan de overheid en geen periodieke btw-aangiften moeten indienen tot de drempel van 25.000 euro aan jaarlijkse omzet.

¹³ Zie ook het Geïntegreerd Managementplan, 2012-2017, p. 25

¹⁴ Federaal Regeerakkoord, Hoofdstuk 4.1. Fiscale Hervorming, 9 oktober 2014, p. 59

¹⁵ VAN CAUTER, C., Hoorzitting 1 juni 2015, DOC 54 116/002, p. 22

Tweede oorzaak: hoge belastingdruk

België behoort tot de Europese landen met de hoogste overheidsuitgaven. In 2014 bedroegen de primaire uitgaven 52 % van het bruto binnenlands product (bbp). Dat is 6,3 % meer dan het gemiddelde in Europa.

De uitgavencategorieën die het sterkst zijn toegenomen zijn de bezoldigingen van het overheidspersoneel en de subsidies aan ondernemingen¹⁶. Uit een vergelijking van de primaire uitgaven per categorie blijkt dat deze overheidsuitgaven in verhouding tot het bbp hoger zijn dan die van het eurogebied. Het komt erop aan om de overheidsuitgaven te beheersen door op alle beleidsniveaus de kwaliteit en de efficiëntie van het overheidsoptreden te verbeteren¹⁷ en zo ook de algemene fiscale druk te laten dalen.

Immer stijgende belastingtarieven om de immer stijgende overheidsuitgaven te dekken zullen onvermijdelijk leiden tot meer fiscale fraude. De hoogte van belastingtarieven is recht evenredig met de omvang van fiscale fraude. Immers hoe hoger het belastingtarief, hoe hoger de financiële winst uit fraude zal zijn. De belastingtarieven drukken, minstens niet laten stijgen, is een het meest efficiënte middel tegen fraude door o.a. het beheersen van de overheidsuitgaven en het slim omgaan met subsidies aan ondernemingen.

Derde oorzaak: ongelijke verdeling van de fiscale druk

Naast de hoge belastingdruk is de ongelijke verdeling van deze druk een niet te onderschatten oorzaak van fiscale fraude. Hoe ongelijker de belastingdruk is verdeeld, hoe groter de omvang van fiscale fraude.

Het Regeerakkoord stelt dat de belastingdruk onevenwichtig gespreid is tussen de arbeidsinkomsten enerzijds en de andere inkomsten anderzijds¹⁸. De oplossing bestaat erin om de belastingdruk gelijkjer te maken over alle categorieën inkomsten heen zoals o.a. beslist werd in de tax-shift wet. Deze wet wordt thans uitgevoerd. Daarnaast moet de focus liggen op de aanpak van grote fraude. Dergelijke fraude versterkt het onrechtvaardigheidsgevoel het meest en heeft de grootste financiële impact.

¹⁶ NAUTET, N., SCHOONACKERS, R., STINGLHAMBER, VAN MEENSEL, L., 'Zijn overheidsuitgaven de sleutel voor een succesvolle sanering?' *NBB Economisch Tijdschrift*, juni 2014, p. 38

http://www.nbb.be/doc/ts/publications/economicreview/2014/ecotijdi2014_h2.pdf

¹⁷ NAUTET, N., SCHOONACKERS, R., STINGLHAMBER, VAN MEENSEL, L., *o.c.*, p. 45.

¹⁸ Federaal regeerakkoord, 9 oktober 2014, p. 58

De regering heeft al enkele stappen gezet teneinde een gelijkere verdeling van de fiscale druk te bewerkstelligen, zijnde de verhoging van de forfaitaire aftrek van beroepskosten, de versterking van de werkbonus, de afschaffing van de 30 % belastingschaal,

Op termijn dringt een verdere nivellering inzake de tarieven zich op.

De recente cassatierechtspraak omtrent de aftrek van kosten in een vennootschap noopt tot een wetgevende bijsturing teneinde misbruiken te voorkomen.

Het Hof van Cassatie heeft zich namelijk op 4 en 12 juni 2015¹⁹ in een aantal mijlpaalarresten uitgesproken over de voorwaarden voor de fiscale aftrekbaarheid van beroepskosten. Het gegeven dat tussen een verrichting van een vennootschap en haar maatschappelijke activiteit of statutair doel geen verband bestaat en dat een verrichting uitsluitend werd gesteld met het oog op een belastingvoordeel, sluit op zich niet uit dat de kosten die met zulke verrichtingen verband houden als aftrekbare beroepskosten kunnen worden aangemerkt. Hiermee is het Hof van Cassatie teruggekomen op zijn vroegere rechtspraak. Bijvoorbeeld: Constructies waarbij tweede verblijven ondergebracht worden in een vennootschap, kunnen met een herschrijving van artikel 49 WIB tegen gegaan worden.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding zal terzake een wetgevend initiatief ontwikkelen.

Vierde oorzaak: fraudegevoeligheid van het fiscaal systeem

Een belangrijke oorzaak van de fiscale fraude wordt toegeschreven aan de fraudegevoeligheid van het Belgisch fiscaal systeem.

Eén van de basisbeginselen van het fiscaal recht is dat op de belastingplichtige een meewerkplicht rust : hij moet loyaal meewerken aan de vestiging en invordering van de belasting²⁰. Zo zijn de inkomstenbelastingen en de btw gebaseerd op de belastingaangifte die door de belastingplichtige zelf wordt ingevuld. Aan de belastingplichtige wordt gevraagd om actief mee te werken aan de bewijsvoering van de belastingdienst.

Een vlotte samenwerking tussen de belastingdienst en de belastingplichtige is cruciaal. In het recente verleden werd deze relatie op de proef gesteld, mede door bijzonder complexe fiscale wetgeving te

¹⁹ Cass. 12 juni 2015, F.13.0163.N. en F.14.0080.N en Cass. 4 juni 2015, F.14.0185.F en F.14.0165.F

²⁰ Federaal Regeerakkoord, 9 oktober 2014, p. 62 “Zij wordt geconcipieerd vanuit de filosofie van de vrijwillige medewerking van de belastingplichtige”

introduceren. Er is nood aan een nieuw fiscaal klimaat, een klimaat waarin samenwerking centraal staat en waar de belastingplichtige ter goeder trouw wordt geacht, tenzij anders wordt bewezen.

Het Regeerakkoord stelt dat de invorderings- en controleprocedures worden gemoderniseerd in de strijd tegen de fiscale fraude.²¹ Het stimuleren van de nakoming (*compliance*) is daarenboven één van de belangrijkste doelstellingen van het strategisch plan 2012-2017 van de AA Fiscaliteit²². Alle initiatieven van de FOD Financiën die ertoe leiden dat burgers zich spontaan conformeren aan de geldende regelgeving zullen gesteund worden.

Anderzijds dient de belastingdienst in de bejegening van de belastingplichtige er in eerste instantie uit te gaan van de 'goede trouw' van de belastingplichtige. Er dient over gewaakt te worden dat geen enkele burger lichtzinnig van fraude wordt beschuldigd. Elke betrokken partij heeft belang bij het versterken van het wederzijdse vertrouwen.²³

1. Naar meer Horizontaal Toezicht

Horizontaal toezicht gaat uit van begrip, transparantie en wederzijds vertrouwen tussen de belastingdienst en belastingplichtige. De belastingplichtige moet laten zien dat de onderneming haar fiscale processen en risico's beheerst. In ruil daarvoor verschuift de aanpak van de belastingdienst van reactief (met belastingcontroles over oude jaren) naar proactief.

In Nederland werkt men al langer volgens dit model. Het houdt in dat de onderneming en de fiscus in permanent overleg met elkaar zijn. Niet na de belastingaangifte, maar ervoor, proactief. De fiscale bedrijfsprocessen worden op regelmatige tijdstippen gezamenlijk opgevolgd en besproken.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding zal een kosten-batenanalyse van het Nederlandse systeem uitvoeren en desgevallend initiatieven nemen om de voordelen van het systeem ook in België ingang te laten vinden.

²¹ Federaal Regeerakkoord, Hoofdstuk 4.3. Fraudebestrijding, 9 oktober 2014, p. 66

²² FOD Financiën, Strategisch Plan van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit, 2012-2017, p.5

²³ Federaal Regeerakkoord, 9 oktober 2014, hoofdstuk 4.1.7 Versterkt vertrouwen met respect voor grondbeginselen, p. 62

2. De kwaliteit van de controlesystemen

Het komt er op aan om de kwaliteit van de controlesystemen te bewaken, ze zo efficiënt, effectief en performant als mogelijk te maken²⁴.

2.1 Focus via risicoanalyse

In eerste instantie willen we evolueren van de oude en traditionele strategieën, vooral of uitsluitend gericht op controle, naar een meer globale en gecombineerde benadering die inspeelt op de verschillende risico's en tevens gericht is op de preventie daarvan²⁵.

Niet alles kan gecontroleerd worden en dat is ook niet noodzakelijk. Het toezicht moet vooral toegespitst zijn op diegenen bij wie het risico op afwijking van de wettelijke regels het grootst is.²⁶

Vroegtijdige detectie van fraude via een systeem voor risicoanalyse dat het mogelijk maakt om op systematische, gestructureerde en efficiënte wijze potentiële fraudeurs en nieuwe fraudemechanismen op te sporen, zijn hierbij cruciaal. Er wordt hierbij ingezet op de dataminingtoepassingen binnen de FOD Financiën²⁷. Deze dataminingtoepassingen resulteerden reeds in succesvolle acties inzake vruchtgebruikconstructies, beroepskosten, winstmarges en vrijstelling van bedrijfsvoorheffing.

Met het oog op het ontsluiten en optimaal aanwenden van de informatie die binnen de verschillende federale belastingdiensten beschikbaar is, heeft de wetgever met de wet van 3 augustus 2012²⁸ een wettelijk kader gemaakt voor gegevensuitwisseling tussen overheidsdiensten.

De belastingdienst mag alle ingezamelde gegevens samenvoegen met het oog op de oprichting van een datawarehouse waarmee haar diensten enerzijds in staat worden gesteld om gerichte controles uit te voeren op basis van risico-indicatoren en anderzijds analyses uit te voeren op relationele gegevens afkomstig van verschillende diensten/administraties van de FOD Financiën²⁹.

²⁴ Zo stelt het regeerakkoord dat de administratieve controleprocedures dienen geëvalueerd te worden en indien nodig aangepast met het oog op het bereiken van meer doelmatigheid, doeltreffendheid, billijkheid, rechtvaardigheid en proportionaliteit, teneinde de fundamentele rechten van de belastingplichtige, waaronder het recht op privacy te vrijwaren en rekening houdend met de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, Federaal regeerakkoord, 9 oktober 2014, blz. 59.

²⁵ Zie ook Geïntegreerd Managementplan 2012-2017, FOD Financiën, p. 22

²⁶ Zie ook Geïntegreerd Managementplan 2012-2017; FOD Financiën, p. 27

²⁷ Federaal Regeerakkoord, 9 oktober 2014

²⁸ Wet van 3 augustus 2012 houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten, B.S., 24 augustus 2012

²⁹ Artikel 5, par. 1 Wet van van 3 augustus 2012 houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten, B.S., 24 augustus 2012

Datawarehouse is en blijft een belangrijk speerpunt in het beleid. Er zal daarom worden gewerkt aan een optimalisatie van de datawarehouse.

Op termijn wordt één centraal datawarehouse geïnstalleerd dat alle inspectiediensten kunnen gebruiken voor opsporing en controle. De nodige zekerheden zullen worden ingebouwd teneinde de loggings te bewaken.

De fiscale controles zullen worden verbeterd door een kwalitatieve centrale selectie. Het is van belang dat ook de ervaring van de lokale inspecteur dient te worden (h)erkend en gewaardeerd. Een bottom-up approach dient te worden opgestart.

De dataminingprojecten worden geëvalueerd teneinde de selectie van dossiers via datamining te optimaliseren.

2.2. Horeca

In de sector van de horeca, historisch gekenmerkt door een hoge graad van zowel fiscale als sociale fraude, wordt een “verwittingstraject” vooropgesteld door middel van de invoering van een geregistreerd kassasysteem (GKS).

In 2011 startte de FOD Financiën met de uitvoering van dit grootschalig project. Binnen de FOD werd een projectteam GKS opgericht. Dit team bestudeerde de bestaande kassasystemen in andere landen met het oog op fraudebestrijding en ontwikkelde zo een passend systeem en een implementatiestrategie voor België. Ook zocht het team contact met de betrokken partijen op het terrein. Door met de vakfederaties van zowel kassaproductanten als horeca in dialoog te gaan werd een inspanning geleverd om een systeem te ontwikkelen dat haalbaar is in de praktijk en, in functie van de creatie van een gelijk speelveld voor alle actoren in de sector, kan onderschreven worden door de sector zelf.

De installatie van een GKS in de horecasector heeft tot doel zowel zwarte inkomsten (fiscaal) als zwartwerk (sociaal) zichtbaar te maken en systematisch weg te werken.

Gelet op de economische realiteit en de bijwerkingen die een dergelijk grootschalig verwittingstraject met zich meebrengt, werden voor de sector in het federaal regeerakkoord en in het horecaplan 2015 eveneens een aantal flankerende maatregelen voorzien, die de correcte implementatie van dit systeem mee moeten garanderen en succesvol maken.

In een eerste fase werd voor de implementatie van een GKS in de horeca gesteld dat de exploitant van een inrichting waar regelmatig maaltijden worden verbruikt, evenals traiteurs die regelmatig

cateringdiensten verrichten, een ticket moeten uitreiken met behulp van een GKS. In een GKS registreert men dan alle horecaverrichtingen, dus niet enkel de restaurant- en cateringdiensten.

De zogenaamde 10%-regel bepaalt of men een regelmatige dan wel een occasionele maaltijdverstrekker is : men verschaft regelmatig maaltijden als de omzet van de restaurant- en cateringdiensten 10% of meer bedraagt van de totale omzet van de horeca-activiteiten. Als occasionele maaltijdverstrekker is men anderzijds niet verplicht een GKS te gebruiken, al sluit dit de vrijwillige keuze voor een GKS niet uit.

In haar arresten van 14 oktober 2015 sprak de Raad van State zich uit over de 10%-regel. De auditeur kwam in zijn verslag reeds eerder tot de conclusie dat het Koninklijk besluit van 15 december 2013 inzake het GKS moest worden vernietigd. Het genoemde KB legt, zoals hoger reeds werd gesteld, de verplichting om een zogenaamde witte kassa te gebruiken enkel op aan de exploitant van een inrichting “waar regelmatig maaltijden worden verbruikt” en aan de traiteur “die regelmatig cateringdiensten verricht”. De auditeur was van mening dat dit criterium niet voldoende duidelijk en objectief is, daar het begrip “regelmatig” op verschillende manieren kan worden ingevuld en dat daarom het grondwettelijk verankerd gelijkheidsbeginsel wordt geschonden. De auditeur wees er daarnaast op dat de fiscale administratie deze onwettigheid niet kan verhelpen door in een omzendbrief een nadere invulling te geven aan het begrip “regelmatig”, wegens niet bevoegd.

Het rechtscollege volgde het advies van haar auditeur met betrekking tot deze administratieve omzendbrief en vernietigde dan ook de beslissing btw nr. E.T. 123.798, dd. 24.01.2014 dewelke invulling gaf van de term “regelmatig” (i.e. dus de 10%-regel).

Gelet op het reeds ingezette traject dat beoogt de sector te verwittigen, en het feit dat de wettelijke basis voor de invoering van een GKS in wezen niet gevat werd, zal voor heldere, reparatieve regelgeving gezorgd worden die tegemoet zal komen aan de opmerkingen van de Raad van State.

Er wordt door de Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding nauwgezet op toegezien dat de nieuwe regelgeving eenvormig, transparant en fraudebestendig is. Deze moet voor de volledige sector een gelijk speelveld creëren.

2.3. Nieuwe economische actoren

Het BISC (Belgian Internet Service Center) volgt in zijn materie ook de nieuwe en specifieke evoluties bij nieuwe actoren op. Er kan onder meer worden gewezen op de lopende projecten die tot doel hebben gefingeerde diensten te detecteren, en de verkoop en de inkomsten van (namaak)geneesmiddelen en voedingssupplementen via internet te traceren. Ook de volledige analyse van uitsluitend via elektronische weg aangeboden handelingen (leveringen en

diensten), zoals Uber, AirBnB, AirDnD, Croqquer,... behoort hiertoe. Dergelijke nieuwe economische spelers moeten kansen krijgen, maar zich eveneens inpassen in de fiscale wetgeving.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding zal met deze belangrijke nieuwe economische actoren overleggen hoe ze zich kunnen conformeren aan de Belgische fiscale regels. Het belangrijkste uitgangspunt is daarbij dat deze nieuwe bedrijven actief moeten kunnen zijn in een level-playing-field.

2.4. Digitalisering

De ICT-revolutie zet zich door in nagenoeg alle sectoren en ondernemingen. De belastingcontrole³⁰ moet verder moderniseren en digitaliseren om gelijke tred te houden.

Papieren boekhoudingen, papieren boekingsstukken en dito contracten, stukken met betrekking tot de bestelling van goederen en diensten, rekeninguittreksels e.d. zullen op korte termijn verdwijnen of zijn reeds in onbruik geraakt en vervangen door digitale documenten. Zo is “handelscorrespondentie” die vroeger slechts briefwisseling op papier betrof, tegenwoordig vervangen door het e-mailverkeer³¹.

Diverse operationele plannen binnen de FOD Financiën³² voorzien in de uitbreiding van controles middels e-audit. Het uitbreiden van e-audit-controles moet de doeltreffendheid en doelmatigheid van onderzoeken verhogen. De FOD Financiën levert inspanningen om haar personeel op te leiden in e-audittechnieken teneinde doeltreffende e-audits te kunnen uitvoeren.

De AA BBI stelt in haar operationeel plan 2015 dat “de inzake e-audit uitgewerkte technieken er toe strekken om ter gelegenheid van bezoeken ter plaatse allerhande digitale data te recupereren uit desktops, laptops, servers, smartphones en andere gegevensdragers, en zulks door het maken van forensische kopieën welke nadien als bewijs voor de rechtbanken kunnen gebruikt worden. Naast de

³⁰ Federaal Regeerakkoord, 9 oktober 2014, hoofdstuk 4.3. Fraudebestrijding, p. 66 “*De invorderings- en controleprocedures worden gemoderniseerd*”.

³¹ Ook de rechtspraak beschouwt e-mails als handelscorrespondentie waarvoor de bewaarplicht bestaat conform artikel 60, eerste lid W.BTW (HvB Gent, 13 januari 2015, A.R./2013/1370, p.13; Rea Brussel, 4 november 2011, A.R. 2010/11334/AC, p. 33)

Artikel 60 W.BTW: “Belastingplichtigen en niet-belastingplichtige rechtspersonen zijn tot die verplichting [lees: 7-jarige bewaarplicht] ook gehouden ten aanzien van de facturen of de als zodanig geldende stukken in verband met intracommunautaire verwervingen van goederen of met de in het buitenland verrichte aankopen, van de handelsboeken, de boekingsstukken, de contracten, de stukken met betrekking tot de bestelling van goederen en diensten, tot de verzending, tot de afgifte en tot de levering van goederen, van de rekeninguittreksels, van de betalingsstukken, alsmede van de andere boeken en stukken m.b.t. de uitgeoefende werkzaamheid”.

³² Operationeel Plan Algemene Administratie van de Fiscaliteit, Operationele Dienst: Administratie van de Grote Ondernemingen, GO nr. 11, p. 23 (20121220_MPM_GO_OP2013_KPI_versie 2_PUB.doc
Operationeel Plan Algemene Administratie van de BBI, 28 januari 2015 p. 1, 2 , R1_FRAU.01

media die nodig zijn om data te capteren en vervolgens te verwerken, dienen deze data gedurende de ganse duur van het onderzoek te worden bewaard in een beveiligde omgeving³³.

SAF-T (Standard Audit File for Tax) is een internationale standaard gedefinieerd door de OESO voor elektronische uitwisseling van betrouwbare boekhoud- en belastingdata tussen vennootschappen, belastingdiensten, auditkantoren, maar ook tussen belastingdiensten van verschillende landen. Het tempo waarin Europese belastingdiensten³⁴ deze elektronische standaard invoeren, kan niet onopgemerkt blijven. Hiermee dient de Belgische belastingdienst op korte/middellange termijn rekening te houden.

Het BISC is belast met opzoekingen, analyses en het leggen van logische verbanden op basis van “open source”³⁵ gegevens die betrekking hebben op mogelijke fiscale fraude. De doelstellingen kunnen als volgt geformuleerd worden :

- De inlichtingen omzetten in bruikbare informatie zodat ze kunnen worden benut door alle inspecties belast met een onderzoek;
- De dataminers die mee de controlemethodologie en de selecties sturen ondersteunen bij hun opdrachten en projecten;
- Bijdragen tot het kennisbeheer van uiteenlopende fraudetypologieën rond digitale handel, onder meer door pilootdossiers voor te dragen en naderhand de ermee overeenstemmende stroom van kenniscreatie te analyseren, te delen, op te volgen, te evalueren en eventueel te actualiseren. Recent maakt het BISC deel uit van een “task force” ter zake.

Bovendien is de correcte en snelle terugkoppeling van de gegevens belangrijk. Zulks wordt gerealiseerd door het ontwerpen en programmeren van een systeem dat de gegevensstroom beheert zodat die gegevens ter beschikking worden gesteld van alle benodigde opsporings- en taxatiediensten, en ze betrouwbaar, snel en efficiënt kunnen worden geraadpleegd.

Tenslotte heeft het BISC ook een belangrijke transversale dimensie, waardoor online naar bredere fraudevormen wordt gespeurd waarbij naast de fiscale-, ook andere inspectiediensten betrokken partij zijn.

Het BISC levert dus een belangrijke technische bijdrage aan de strijd tegen de fraude, in de ruimere zin van het woord. Door een beter begrip van de op het internet beschikbare gegevens kan mogelijke fraude immers beter en sneller worden gedetecteerd.

³³ Operationeel Plan Algemene Administratie van de BBI, O.C., voorwoord, p. 3.

³⁴ Portugal, Luxemburg, Oostenrijk, Duitsland, Frankrijk

³⁵ Het betreft voornamelijk de verzameling en structurering van gegevens voortkomend van activiteiten op het internet.

Gezien het belang van het BISC investeerde Staatssecretaris Sleurs³⁶ reeds in deze dienst om de infrastructuur aan te passen aan de hedendaagse noden, de internettoegangen uit te breiden en te optimaliseren, en bijkomende informatiebronnen ter beschikking te stellen (o.a. LexisNexis). Er werd eveneens voorzien in bijkomend gekwalificeerd personeel.

Zo kon het BISC onder meer onmiddellijk worden ingeschakeld in het onderzoek “Merken en patenten” van de AA BBI te Antwerpen. Dit onderzoek behelst de fiscale onderzoeken naar het onrechtmatig stallen van intellectuele eigendommen in belastingparadijzen.

De resultaten van deze extra investering in het BISC en de resultaten bij het onderzoek naar “Merken en patenten” zullen op de voet gevolgd worden. Deze actieterreinen sluiten aan bij actiepunt 1 (digitale economie) en actiepunt 8 (transfertprijzen bij immateriële activa) van het BEPS-plan³⁷ (zie infra).

Er zal de nodige aandacht besteed worden aan de operationele werking en de effectiviteit van het BISC, gegeven het toenemende belang binnen de bestrijding van de fiscale fraude. Indien nodig kan er operationeel en wetgevend bijgestuurd worden.

2.5. Cloudcomputing

Om voorbereid te zijn op de opmars van “cloudcomputing” dringt een wetgevend initiatief zich op. Daarin dient gesteld te worden dat het van geen belang is waar de digitale gegevens uiteindelijk worden aangetroffen. Als de bestanden toegankelijk zijn vanuit de bezochte kantoren van de belastingplichtige en van daaruit kunnen worden gelezen/gecapteerd, is deze kennisname/captatie correct en legaal, ook al staan de digitale gegevens op een buitenlandse server.

De wetgever kan hierbij steunen op het Sociaal Strafwetboek³⁸. Het is aangewezen om aan belastingcontroleurs dezelfde omkadering te geven wat betreft de captatie van allerhande digitale data en “cloudcomputing” als aan sociale inspecteurs³⁹. Dezelfde omkadering garandeert een betere samenwerking tussen de Sociale Inspectie- en Opsporingsdiensten, de AA Fiscaliteit en de AA BBI, zoals beoogd in het Regeerakkoord⁴⁰.

Het spreekt voor zich dat hierbij, net zoals in het Sociaal Strafwetboek, ruim aandacht moet worden besteed aan de rechten van de burger bij de captatie van digitale gegevens.

³⁶ Verslag Commissie Financiën, Beleidsverklaring van de Staatssecretaris voor bestrijding van de fiscale fraude, 8 september 2014, [DOC 54 0020/050](#), p.8

³⁷ Base Erosion and Profit Shifting – plan van de OESO

³⁸ Sociaal Strafwetboek, Wet van 6 juni 2010, B.S., 1 juli 2010.

³⁹ Zie o.a. art. 28 Soc. Sw, t.e.m. art. 35 Soc. SW

⁴⁰ Federaal Regeerakkoord, Hoofdstuk 4.3. Fraudebestrijding, p. 66.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding werkt een kader uit voor de captatie van digitale gegevens en “cloudcomputing”.

3. De medewerkingsplicht

De fiscus moet de mogelijkheid hebben om de juistheid en de volledigheid van informatie te controleren.

De vrije en onaangekondigde toegang tot de beroepslokalen is daarbij een belangrijk middel dat moet toelaten om de nodige vaststellingen te doen met betrekking tot de regelmatigheid van de aangegeven inkomsten.

Er dient nagedacht te worden over een betere omkadering van dit bezoekrecht in relatie tot de privacy-wetgeving⁴¹.

Het proportionaliteitsbeginsel zal worden ingeschreven in de fiscale wetboeken naar analogie met artikel 19 Soc. SW⁴². Belastingcontroleurs dienen -zoals sociale inspecteurs- er voor te zorgen dat de middelen die zij aanwenden passend en noodzakelijk zijn voor het toezicht op en de naleving van de fiscale wetboeken.

Wanneer echter de fiscale ambtenaar - andere dan een douanier - zich onaangekondigd bij een bedrijf aanbiedt en de burger weigert een volwaardige -fysieke en/of digitale- toegang, dan schieten de huidige wettelijke bepalingen m.b.t. controles tekort.

De fiscale ambtenaren hebben immers niet de mogelijkheid het toegangsrecht af te dwingen. Het gevolg is dan ook dat indien de belastingplichtige de toegang tot de betreffende lokalen/computers weigert te verlenen, de belastingcontrole eenvoudigweg niet kan plaatsvinden.

In deze context en in het kader van efficiënte fraudebestrijding dient de belastingdienst in de mogelijkheid te worden gesteld om de niet medewerkende belastingplichtige te overstijgen om diens weigering te kunnen neutraliseren⁴³.

⁴¹ Federaal Regeerakkoord, Hoofdstuk 4. Financiën, 9 oktober 2014, p. 59

⁴² Art. 19. Soc SW Proportionaliteitsbeginsel Letterlijk:-Bij de uitoefening van de in dit hoofdstuk bedoelde bevoegdheden dienen de sociaal inspecteurs er voor te zorgen dat de middelen die zij aanwenden passend en noodzakelijk zijn voor het toezicht op de naleving van de bepalingen van dit Wetboek, van de wetten bedoeld in Boek 2 van dit Wetboek en van de andere wetten waarvoor zij belast zijn met het toezicht op de naleving ervan, alsmede voor het toezicht op de naleving van de bepalingen van de uitvoeringsbesluiten van dit Wetboek en van voormelde wetten.

⁴³ EHRM, Chambaz t/ Zwitserland, 5 april 2012, nr. 11663/04 (zie ook J.B. t/Zwitserland, nr. 31827/96 2001-III; Shannon t./United Kingdom, 4 oktober 2005, nr. 6563/03.

Ook in de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) is een kentering merkbaar. In dit kader kan nuttig gewezen worden op het arrest van Van Weerelt t/ Nederland van 16 juni 2015 (nr. 787/14) waarin het Hof uitdrukkelijk stelt dat het zwijgrecht t.o.v. de fiscus niet geldt bij een louter administratief onderzoek en medewerking vereist is.

Nu de belastingdienst de volgende jaren substantieel meer inlichtingen gaat ontvangen in verband met buitenlandse inkomsten (zie infra) zou een niet medewerkende opstelling van de belastingplichtige een echt pijnpunt in de handhaving kunnen worden. Een maatschappijmodel dat gestoeld is op financiële en fiscale solidariteit, moet kunnen optreden tegen fraude.

Er rijzen van oudsher vaak discussies over welk bewijs de belastingdienst mag gebruiken en hoe ze die mag verzamelen. Het Hof van Cassatie heeft in haar arrest van 22 mei 2015 de Antigoonleer doorgetrokken naar fiscale (burgerlijke) zaken. Deze leer laat toe dat, onder bepaalde voorwaarden/omstandigheden, onrechtmatig verkregen bewijs toch mag gebruikt worden door de overheid. Hierover is een levendige discussie gaande.

De Antigoonleer werd strafrechtelijk reeds wettelijk verankerd. Nu het Hof van Cassatie deze leer expliciet doortrekt naar louter fiscale zaken is het aangewezen om ter zake ook te zorgen voor een wettelijk kader.

Analoog aan artikel 209 Sociaal Strafwetboek⁴⁴ zal een nieuw strafrechtelijk misdrijf worden ingevoerd bij belemmering van het fiscaal toezicht. De fiscale wetboeken worden in die zin gemoderniseerd⁴⁵.

De wettelijke regeling van het bezoekrecht zoals die geldt voor de sociale inspecties en zoals ze omschreven is in het Wetboek voor Sociaal Strafrecht kan een inspiratiebron zijn om het fiscaal bezoekrecht te kaderen.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding zal de nodige initiatieven hiertoe ontwikkelen.

Het Charter van de Belastingplichtige regelt de werkzaamheden tussen de strafrechtelijke en de fiscale diensten. Het Federaal Regeerakkoord stelt dat dit Charter⁴⁶ dient te worden geactualiseerd.

⁴⁴ Art. 209 Soc SW. Belemmering van het toezicht- Met een sanctie van niveau 4 worden bestraft, zij die het toezicht belemmeren dat krachtens dit Wetboek en de uitvoeringsbesluiten ervan is ingesteld. De sanctie bedoeld in eerste lid is niet van toepassing op de inbreuken op artikel 29 van dit Wetboek. De rechter kan bovendien de straffen bepaald in de artikelen 106 en 107 uitspreken. De geldboete wordt vermenigvuldigd met het aantal betrokken werknemers.

⁴⁵ Federaal Regeerakkoord, Hoofdstuk 6.2. Strafrechtelijk beleid, 6.2.1. Modernisering van het Strafwetboek en diversificatie van de straffen, 9 oktober 2014, p. 81

⁴⁶ Wet van 4 augustus 1986, B.S., 20 augustus 1986

Een consequente toepassing van het una via-model vormt een nuttige basis voor een geactualiseerd Charter. De Una Via-wet⁴⁷ van 2012 vormde een begin van aanzet tot een una via-werkwijze. Door de ingeslagen weg verder consequent te volgen, wordt een “win-win” situatie gecreëerd voor alle betrokken actoren in de bestrijding van fraude en voor de gemeenschap (het algemeen belang).

De Una Via-wet beoogde een efficiëntiewinst die -tot op heden- slechts gedeeltelijk werd gerealiseerd. De toelichting bij het Wetsontwerp stelt immers op blz. 6 : *“Het toepassen van het “Una Via”-principe heeft tot doel om de strijd tegen de fiscale fraude op een efficiënte manier te organiseren opdat een dubbel gebruik van overheidsmiddelen vermeden wordt.”*

De volledige behandeling van een dossier geschiedt in principe door de administratie met plicht tot medewerking voor de belastingplichtige. In zulke administratieve procedure is enkel het fiscaal onderzoek mogelijk, gelden de administratieve sancties, de medewerkingsplicht en worden de belangen van de overheid verzekerd door het innen van belastingen. Bij een blijvende onenigheid tussen de belastingdienst en de burger is de burgerlijke rechtbank/hof bevoegd.

Voor de meest ernstige en/of georganiseerde fraude waarvoor de middelen van de belastingdienst te kort schieten, dringt een strafrechtelijke behandeling zich op (met zwijgrecht, mogelijkheid tot huiszoekingen, verbeurdverklaringen,...). Het parket en de strafrechtbanken staan in voor de volledige verdere behandeling van de fraudezaak (met inbegrip van het verhalen van de ontdoken belasting via de verbeurdverklaring van het vermogensvoordeel en het fiscaal contentieux). In deze strafrechtelijke procedure worden de belangen van de overheid verzekerd door de verbeurdverklaring van het vermogensvoordeel, zijnde de ontdoken belasting. De burgerlijke rechtbank (fiscale kamer) komt niet meer tussen. De correctionele rechtbank/hof oordeelt over het integrale dossier. De lange duurtijd voor de oplossing van het burgerlijk fiscaal geschil door het rechtsprincipe *“le criminel tient le civil en état”*⁴⁸ waarbij de strafrechtelijke procedure voorrang heeft op de burgerlijke, wordt hiermee opgelost. Er is immers geen tweede, burgerlijke procedure die na de eerste correctionele procedure dient gevoerd te worden.

De verdeling van de dossiers tussen parket en belastingdienst gebeurt op basis van het subsidiariteitsprincipe⁴⁹, het principe ‘non bis in idem’ en de snelheid waarmee kan opgetreden worden. De belastingdienst bezit hieromtrent een beoordelingsbevoegdheid, onverminderd het vorderingsrecht van het Openbaar Ministerie.

In een consistent uitgewerkt una via-model zijn de fiscale heffing (in het kader van een administratieve procedure) en de verbeurdverklaring van het vermogensvoordeel (in een

⁴⁷ Wet 20 september 2012, B.S., 22 oktober 2012

⁴⁸ Gebaseerd op artikel 4 VT W. Sv.

⁴⁹ GwH, 3 april 2014, nr. 61/2014, <http://www.const-court.be/>, randnummer B.2.3.

strafrechtelijke procedure) substituten die op elkaar inspelen zodat dubbele heffingen of afwezigheid van correctieve heffing uitgesloten worden.

Tot op heden werd een overleg georganiseerd tussen het Openbaar Ministerie, de belastingdienst en de politie⁵⁰. De gewestelijke directeur of de ambtenaar die hij aanwijst, kan in het kader van de strijd tegen de fiscale fraude conform artikel 29, 3^{de} lid W. Sv over concrete dossiers overleg plegen met de procureur des Konings en de politie.

Met betrekking tot dossiers waarover geen overleg werd gepleegd blijft de regelgeving van artikel 29, 2^{de} lid W. Sv van toepassing en is er een machtiging nodig van de gewestelijke directeur om het fiscaal misdrijf aan het Openbaar Ministerie bekend te maken, dit op straffe van onontvankelijkheid van de strafvordering.

De definitieve nota van de Werkgroep 'Una Via' stelt : *“ Om de strijd tegen de fiscale fraude te verbeteren zou men zich op nuttige wijze kunnen inspireren op wat reeds actueel bestaat in ons land op het vlak van de strijd tegen de sociale fraude en waarmee zeer goede resultaten worden bereikt of wat er momenteel bestaat in Nederland op het vlak van de strijd tegen de fiscale fraude en eveneens goede resultaten kan voorleggen.”*⁵¹

Zo voorziet het Sociaal Strafwetboek dat sociale inspecteurs worden bekleed met de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie, hulpofficier van de procureur des Konings en van de arbeidsauditeur⁵². De arbeidsauditeur kan onderzoeken of aanvullende onderzoeken vragen aan de sociale inspectiediensten⁵³.

Ook het Wetboek van Economisch recht⁵⁴ voorziet in ambtenaren die bekleed worden met deze hoedanigheid⁵⁵. De bevoegdheden die aan de ambtenaren van de economische inspectie werden gegeven zijn bijzonder uitgebreid. Zo wordt o.a. in een heterdaad-procedure voorzien waarbij geen rechtelijke machtiging nodig is om bewoonde lokalen te betreden⁵⁶.

In Nederland wordt de bestrijding van fiscale en financieel-economische fraude toegewezen aan de FIOD. De FIOD is de opsporingsdienst van de Belastingdienst in Nederland. Bij haar komen de fraudemeldingen binnen van de Belastingdienst en andere financiële toezichthouders. De FIOD

⁵⁰ Artikel 29, 2^{de} lid W.Sv

⁵¹ Definitieve nota van Werkgroep 9 “Una Via”, College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude, 15 december 2010, p.7

⁵² Artikelen 50, 51 en 52 Soc. Sw, B.S., 1 juli 2010, p. 43725

⁵³ Actieplan 2015, Strijd tegen de sociale fraude en sociale dumping, Prioritaire acties, p. 24.

⁵⁴ Wetboek van Economisch Recht van 28 februari 2013, B.S., 29 maart 2013

⁵⁵ Artikelen XV.1. tem XV.10, Wetboek van Economisch Recht, in het bijzonder artikel XV.8, e.v.

⁵⁶ Artikel XV.3 Wetboek van Economisch Recht: “In het geval van heterdaad zoals bedoeld in artikel 41 van het Wetboek van Strafvordering mogen zij ook te allen tijde binnengaan in de bewoonde lokalen waar de verdachte is binnengegaan, in welk geval zij er niet toe gehouden zijn de huiszoeking met twee te doen”

beschikt over eigen hulpofficieren van justitie, die o.a. fraudeurs in verzekering kunnen stellen, doorzoekingen kunnen bevelen, uitlevering kunnen bevelen, en machtiging kunnen verlenen tot het binnentreden in een woning zonder toestemming van de bewoner(s), enz... Bij een redelijk vermoeden dat een burger gefraudeerd heeft, kan een opsporingsteam van de FIOD in overleg met het functioneel parket, onderdeel van het Openbaar Ministerie, een onderzoek starten⁵⁷.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding zal onderzoeken of voor de dossiers van ernstige en/of georganiseerde fraude die door ambtenaren van AA BBI aangebracht worden bij en aangenomen worden door het Openbaar Ministerie (zowel middels het bestaande artikel 29, 2^{de} lid W. Sv. als middels het nieuwe artikel 29, 3^{de} lid W. Sv) ambtenaren van de AA BBI bekleed kunnen worden met de hoedanigheid van officier gerechtelijke politie.

Zij kunnen snel en efficiënt, onder leiding en toezicht van een magistraat, de nodige onderzoeksdaan stellen.

Telkens een BBI-dossier van ernstige en/of georganiseerde fiscale fraude wordt aangebracht bij en aangenomen door het Openbaar Ministerie, lijkt het verstandig en efficiënt om de AA BBI-ambtenaren voor dat specifiek dossier een politionele (bij)taak te geven, naar analogie met de sociale- en economische controleurs die een politionele taak (bij)krijgen telkens ze gevorderd worden door een arbeidsauditeur/procureur des Konings in een specifiek dossier.

4. De aangifteplicht en de fiscale “radar”

In het managementplan 2012-2017 wordt gestreefd naar een “full compliance” wat aangifteverplichtingen betreft. Het plan voert een absolute nultolerantie in voor belastingplichtigen die hun aangifteverplichting niet correct nakomen.

Echter, deze nultolerantie mag zich niet enkel beperken tot de burgers die op de fiscale “radar” voorkomen. Het Rekenhof stelt dat de fiscale administratie alles in het werk moet stellen om belastingplichtigen te identificeren⁵⁸.

- Personenbelasting

Artikel 5 WIB stelt dat elke rijksinwoner aangifteplichtig is. In het huidige systeem krijgen alleen de rijksinwoners die ingeschreven zijn in de bevolkingsregisters automatisch een aangifteformulier. Deze worden automatisch opgevolgd wat hun aangifteverplichting betreft.

⁵⁷ www.belastingdienst.nl, Corporate Brochure FIOD

⁵⁸ Verslag Rekenhof, Belasting van niet-inwoners natuurlijke personen, Denksporen voor een efficiëntere belasting, 26 november 2014, p. 11

De zwakte van dit systeem bestaat erin dat het volstaat om naar de registers van de burgerlijke stand te gaan, om zich aldaar te laten uitschrijven (naar bijvoorbeeld Luxemburg, Monaco, St. Maarten ...) om van de fiscale “radar” te verdwijnen en niet meer uitgenodigd te worden om een aangifte te doen en zodoende niet meer systematisch opgevolgd te worden.

De wijkagenten controleren thans systematisch diegenen die zich op een adres ingeschreven hebben op “effectieve woonst” aldaar. Het is aangewezen om na te gaan of de personen die zich lieten uitschrijven, wel degelijk vertrokken zijn.

- Vennootschapsbelasting

Vennootschappen waarvan dé plaats van leiding zich in België bevindt, zijn belastbaar in de vennootschapsbelasting. Vennootschappen waarvan een plaats van leiding zich in België bevindt, zijn belastbaar in de Belasting van Niet Inwoners-Vennootschappen (BNI-vennootschappen).

Soms wordt de facto vanuit België gewerkt met vennootschappen die officieel gedomicilieerd zijn in een laag (lager) belastend land. Deze vennootschappen hebben veelal géén Belgisch KBO-nummer en krijgen zodoende geen aangifte in de vennootschapsbelasting of BNI- vennootschappen. Deze belastingplichtige vennootschappen dienen op de fiscale “radar” te komen. Artikel 2 WIB omschrijft het begrip “binnenlandse” vennootschap als enigerlei vennootschap die in België haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van beheer of bestuur heeft.

Het volstaat immers om een liggende meeneemvennootschap te kopen met maatschappelijke zetel in een lager/laag belastend land, waarmee in België de facto handel wordt gedreven om niet automatisch op de fiscale “radar” te verschijnen.

- Belasting van Niet-Inwoners

In een open economie zoals de onze zijn talrijke buitenlandse werkkrachten (Polen, Bulgaren, Roemenen, ...) aan de slag die, alhoewel ze hier werken, in het buitenland gedomicilieerd blijven. Veelal zijn deze personen onderworpen aan de Belasting van Niet-Inwoners (BNI).

De medewerkingsplicht van de belastingplichtige in de BNI is cruciaal, gezien niet-inwoners met inkomsten in België op eigen initiatief een BNI-aangifteformulier moeten aanvragen bij de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (afgekort AA Fiscaliteit) of een formulier invullen dat ze op de website van de FOD Financiën vinden. Vervolgens versturen ze hun aangifte naar het bevoegde controlekantoor .

De controle- en toetsingsmiddelen van de belastingdiensten zijn beperkter bij niet-inwoners, in het bijzonder voor de totale inkomsten (bijvoorbeeld de inkomsten ontvangen in het buitenland), de gezinssituatie (aantal personen ten laste...) en de aftrekbare uitgaven.⁵⁹

Om de identificatie en controle van belastingplichtigen in de BNI te vereenvoudigen en te verbeteren zal nagedacht worden over de invoering van een bevrijdende voorheffing (tegen een vaste voet) op de beroepsinkomsten belastbaar in de BNI, waarvoor nadien een aangifte kan ingevuld worden, conform systemen die al toegepast worden in onze buurlanden.⁶⁰ Zonder aangifte wordt de voorheffing de definitieve belasting.

De toekenning van belastingkredieten en belastingverminderingen in verhouding tot de aanwezigheid op het Belgisch grondgebied en tot de belastbare inkomsten gerealiseerd in België worden onderzocht.⁶¹

De bepalingen in het huidige belastingstelsel om te kunnen vaststellen of een niet-inwoner dezelfde voordelen geniet als een inwoner (gezinsquotiënt, aftrekbare uitgaven enz.) zijn ingewikkeld en moeilijk te controleren.

Een niet-inwoner geniet die voordelen als hij ten minste 75 % van zijn beroepsinkomsten (van Belgische of buitenlandse oorsprong) in België heeft ontvangen tijdens de belastbare periode, ongeacht de duur van zijn verblijf.

In het algemeen heeft de belastingdienst weinig middelen om de elementen van de aangifte te controleren. Dat is zowel het geval voor de naleving van de 75 %-regel als voor de voorwaarden om de fiscale voordelen te genieten. De hieruit resulterende uitbetaling van het belastingkrediet is in de praktijk nauwelijks controleerbaar.

In heel wat landen is de mogelijkheid om lasten af te trekken (bijvoorbeeld vermindering voor gezinslasten) alleen voorbehouden voor de inwoners of gekoppeld aan voorwaarden. De Europese Unie meent dat niet-inwoners dezelfde belastingaftrek (gekoppeld aan de persoonlijke situatie en de

⁵⁹ Verslag Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, Belasting van niet-inwoners, natuurlijke personen, Denksporen voor een efficiëntere belasting, Brussel, november 2014, www.rekenhof.be, p. 15

⁶⁰ Dat stelsel lijkt op dat van kunstenaars of sportbeoefenaars die niet-inwoners zijn en bepaalde onderzoeken. Hun Belgische inkomsten worden immers, in bepaalde omstandigheden, onderworpen aan een bedrijfsvoorheffing van 18 % (33,31 % voor onderzoekers), verminderd met een forfait naargelang van het aantal gewerkte dagen in België.

Verslag Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, Belasting van niet-inwoners, natuurlijke personen, o.c., www.rekenhof.be, p. 20

⁶¹ Verslag Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, Belasting van niet-inwoners, natuurlijke personen, o.c., www.rekenhof.be, p. 18

beroepskosten) en dezelfde aanslagvoet als de inwoners moeten kunnen genieten, op voorwaarde dat ze het grootste deel van hun inkomsten verkrijgen in de bronstaat; anders niet.

Een wetsherziening die de toekenning van die fiscale voordelen koppelt aan de reële duur van de aanwezigheid op het Belgisch grondgebied, maakt het veel minder interessant om onjuiste aangiftes te doen over de totale inkomsten en de persoonlijke situatie van de belastingplichtigen, om zo een belastingkrediet te krijgen.

Een niet-inwoner die een aangifte BNI-natuurlijke personen vraagt, dient een specifiek formulier in te vullen waarop hij de begin- en einddata van zijn activiteiten in België preciseert. De belastingdienst kan het aantal dagen dat hij/zij in België was nagaan door bijvoorbeeld gebruik te maken van de Limosa-aangiftes voor gedetacheerde werknemers in het kader van de Europese regelgeving. Hierin staan immers de begin- en einddata van de detachering in België en de werktijden van de werknemer.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding neemt de nodige maatregelen na voorafgaand onderzoek.

Vijfde oorzaak: inconsistentie en lacunes in de wetgeving

Een inconsistente wetgeving met ongerijmdheden en/of lacunes kan fraude in de hand werken. Zulke wetgeving veroorzaakt meer discussie, geschillen, ... en zodoende meer administratieve lasten voor alle betrokken actoren (administratie, justitie, maar vooral voor de burgers).

Zowel het Regeerakkoord⁶² als het Geïntegreerd Managementplan 2012-2017 van de FOD Financiën⁶³ stellen dat de wetgeving geen tegenstrijdigheden mag kennen en slechts minimale administratieve lasten mag veroorzaken.

Volgende punten verdienen nader onderzoek:

1. Lacunes in de wetgeving

De lacunes in de wetgeving dienen ingevuld te worden; nieuwe lacunes dienen vermeden te worden.

Enkele voorbeelden:

⁶² Federaal Regeerakkoord, Hoofdstuk 4.1. Fiscale Hervorming, 9 oktober 2014, p. 58-59

⁶³ Zie ook het Geïntegreerd Managementplan, 2012-2017, p. 25

- Artikel 44 Wet op het Politieambt

De wet van 18 maart 2014⁶⁴ voorziet in een toelating tot het raadplegen van de politionele gegevensbanken door de Onderzoeks- en Opsporingsdiensten van de Algemene Administratie Douane en Accijnzen (kortweg AA D&A) om hen toe te laten hun wettelijke opdrachten uit te oefenen.

De Koning dient deze toegang te regelen na overleg in de Ministerraad en na advies van de Commissie voor de bescherming van de persoonlijke levenssfeer⁶⁵. Na een eerste negatief advies⁶⁶ gaf de Commissie op 1 juli 2015 een gunstig advies op voorwaarde dat de door de Administratie Toezicht, Controle en Vaststellingen (pijler van de AA D&A) geraadpleegde gegevens niet de basis vormen voor doeleinden die **louter** taxatie en de vaststelling van douane en accijnsrechten beogen.⁶⁷ De Administratie Toezicht, Controle en Vaststellingen zijn de eerstelijnsdiensten binnen de AA Douane en Accijnzen. Het betreft hier niet de Onderzoeks- en Opsporingsdienst van de AA Douane en Accijnzen.

Tevens dient het douane(straf)recht in herinnering te worden gebracht. Het weze aangestipt dat de AA Douane en Accijnzen zelf de strafvordering uitoefent. De gewestelijke directeur is het Openbaar Ministerie in douanezaken. Deze kan in elke stand van het geding regelingen treffen over de belasting en de straf samen, 'transigeren' of 'transactie' genoemd. Het douanerecht valt daarom buiten het toepassingsgebied van de verruimde minnelijke schikkingen.⁶⁸

Met de Wet van 22 april 2003⁶⁹ werd de hoedanigheid van Officier van Gerechtelijke Politie aan 16 ambtenaren van de Opsporingsdienst AA Douane en Accijnzen toegekend.

Artikel 3 van deze wet definieert de bevoegdheden van deze 16 ambtenaren als volgt: *"de Officieren van Gerechtelijke Politie kunnen slechts worden uitgeoefend met het oog op het opsporen en vaststellen van :*

⁶⁴ Artikel 32 van de Wet van 18 maart 2014 betreffende het politionele informatiebeheer en tot wijziging van de wet van 5 augustus 1992 op het politieambt, de wet van 8 december 1992 tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer ten opzichte van de verwerking van persoonsgegevens en het Wetboek van Strafvordering, B.S., 28 maart 2014

⁶⁵ Artikel 35 van de Wet van 18 maart 2015, B.S., 28 maart 2014.

⁶⁶ Advies nr. 13/2015⁶⁶ Advies nr. 25/2015 van de Commissie voor de Bescherming van de Persoonlijke Levenssfeer, 1 juli 2015, http://www.privacycommission.be/sites/privacycommission/files/doucments/advies_13_2015.pdf, 19 p.

⁶⁷ Advies nr. 25/2015 van de Commissie voor de Bescherming van de Persoonlijke Levenssfeer, 1 juli 2015, http://www.privacycommission.be/sites/privacycommission/files/doucments/advies_25_2015.pdf, 6 p.

⁶⁸ geregeld in artikel 216bis W. Sv⁶⁸.

⁶⁹ Artikel 3, Wet van 22 april 2003 houdende toekenning van de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie aan bepaalde ambtenaren van de Administratie der douane en accijnzen, B.S., 8 mei 2003, p. 24910-24911.

1° overtredingen van de wetgeving betreffende de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen;

2° overtredingen wat betreft intracommunautaire goederenstromen die onder het toepassingsgebied van de accijnsregelgeving vallen;

3° overtredingen van wetten en verordeningen die één of andere bevoegdheid toekennen aan de ambtenaren van de Administratie der douane en accijnzen bij de in-, uit- of doorvoer van goederen;

4° overtredingen die samenhangen met die genoemd onder 1° tot 3°.⁷⁰

Een toegang voor de Opsporings- en Onderzoeksdienst van de AA Douane en Accijnzen tot de politionele gegevensbanken is aangewezen teneinde efficiënter en effectiever te kunnen werken.

Dit gelet op:

- de politionele taken die de Opsporings- en Onderzoeksdienst van de AA Douane en Accijnzen heeft
- de autonome strafvervolgning
- artikel 325 VWEU⁷¹ dat de lidstaten verplicht tot het bestrijden van fraude waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad

Om dergelijke toegang te verlenen dient het Koninklijk Besluit te worden genomen. Het is aangewezen om deze toegang met voldoende controlemogelijkheden te omkaderen waarbij elke consulatie via een uniek nummer (stamnummer van de ambtenaar) dient te gebeuren waarvan de "loggings" worden bijgehouden voor controle a posteriori⁷².

- Rapportering aan het CAP en toegang tot het CAP

Financiële instellingen dienen de bankrekeningnummers van rijksinwoners te melden aan het CAP, zijnde het Centraal Aanspreekpunt bij de Nationale Bank van België. Sinds dit aanslagjaar dienen burgers zelf hun buitenlandse rekeningen te melden. Het CAP verzamelt de namen en de rekeningnummers, geen informatie over de bedragen of verrichtingen op de betrokken rekening.

Op dit moment is de toegang tot het CAP beperkt tot de fiscale inspecteurs en dito ontvangers (na het doorlopen van een stringente procedure) en het COIV, zijnde het Centraal Orgaan voor Inbeslagname en Verbeurdverklaringen.

Directe toegang tot dit CAP wordt uitgebreid naar:

- het CFI (Cel Financiële Informatieverwerking)
- alle ontvangers middels directe toegang

⁷⁰ Artikel 3 Wet van 22 april 2003, B.S., 8 mei 2003, p. 24910

⁷¹ Artikel 325 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, Rome, 25 maart 1957

⁷² Actieplan van het College voor de strijd tegen de Fiscale en Sociale Fraude, 2012-2013, p. 83

- de Opsporingsdienst van de Douane en Accijnzen
- gerechtsdeurwaarders
- politiediensten die met het beslag belast zijn,
- OCMW's

Een correcte en volledige rapportering aan het CAP van de betrokkenen en de financiële instellingen kan bevorderd worden door aangepaste communicaties, “nudging”, zijnde overheidsduwtjes in de goede richting, en in laatste instantie specifieke administratieve / strafrechtelijke sancties. Dit aandachtspunt wordt opgenomen in de omzetting van de vierde Witwasrichtlijn naar nationaal recht⁷³.

Een blijvende aandacht voor de privacywetgeving is echter geboden. Artikel 8.2 EVRM dat het recht op eerbieding van het privéleven stipuleert, dient blijvend te worden gerespecteerd.

De Privacy-commissie meende hieromtrent dat, indien aan de principes van artikel 8.2. EVRM is voldaan, een ondervraging van het CAP in bepaalde gevallen bevorderlijk kan zijn voor de bescherming van de privacy van de geregistreerde personen doordat het de betrokken organen en instellingen toelaat om informatie te vragen enkel aan die financiële instellingen welke effectief klantenrelaties met de door het onderzoek beoogde persoon hebben gehad. Tot voor kort dienden alle financiële instellingen van het land te worden aangeschreven. Dit is tijdrovend en kost veel geld. Bovendien kan de algemeenheid van de laatstbedoelde ondervraging een ernstige inbreuk vormen op het privéleven van de betrokken persoon, op zijn financiële geloofwaardigheid en op zijn reputatie. De ondervraging van alle financiële instellingen die het land telt, bezwaart onnodig het onderzoek naar ernstige - en (nog) niet bewezen - vermoedens van onregelmatigheden.

Naast de verruimde toegang tot het CAP wordt er op toegezien dat alle betrokken instellingen de nodige data effectief rapporteren.

- Hybride leningen

Op 8 juli 2014 heeft de Europese Raad formeel een voorstel tot wijziging van de Moeder-Dochterrichtlijn goedgekeurd⁷⁴. De aanpassing kadert in de algemene aanpak van belastingontwijking

⁷³ ⁷³ Richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 inzake 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, 5 juni 2015, L141

⁷⁴ Richtlijn 2014/86/EU van de Raad van 8 juli 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, Publicatieblad van de Europese Unie, 25 juli 2014, L219/40

op internationaal vlak, en viseert in het bijzonder de dubbele niet-heffing die kan ontstaan op het gebied van hybride leningen⁷⁵.

De Moeder-dochterrichtlijn werd in 1990 ingevoerd om een einde te stellen aan de dubbele belasting van vennootschapswinsten binnen de Europese Unie. Meer bepaald wou men vermijden dat winsten die reeds werden belast in hoofde van de dochtervennootschap een tweede maal zouden worden belast in hoofde van de moedervennootschap wanneer een dividend werd uitgekeerd. Op grond van deze richtlijn moet een lidstaat afzien van belasting op de door de moedervennootschap ontvangen dividenden (vrijstellingsmethode) of de in hoofde van de (klein-)dochtervennootschap reeds geheven belasting verrekenen (verrekeningsmethode).

De richtlijn kan in specifieke gevallen evenwel leiden tot een dubbele niet-belasting op Europees niveau omdat lidstaten bepaalde financieringsstructuren anders kwalificeren. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een financieringsinstrument dat door de ene staat (bv. België) wordt beschouwd als een lening waarvan de betaalde interesten kunnen worden afgetrokken, en in de andere staat als eigen vermogen worden beschouwd (bv. Nederland of Luxemburg) waardoor de ontvangen interesten worden vrijgesteld.

Met de Richtlijn stelt de EU een einde aan deze structuren. Het doel is dan ook *“het vermijden van situaties van dubbele niet-heffing als gevolg van incongruenties in de fiscale behandeling van winstuitkeringen door de lidstaten.”*⁷⁶

De omzetting van deze richtlijn is in uitvoering. In het verlengde hiervan zal aandacht besteed worden aan het ruimere tweede en vierde actiepunt van het BEPS-plan⁷⁷ dat beoogt om de effecten van hybride structuren te neutraliseren en dat handelt over intrestaftrekken (zie infra).

Met voorliggende EU-richtlijn worden enkel hybride instrumenten tussen lidstaten beoogd, terwijl hybride entiteiten binnen en buiten de Europese Unie en tevens hybride instrumenten buiten de Europese Unie (bij rechtstreeks en onrechtstreekse betaling van interesten) mee in de wetgeving dienen betrokken te worden conform het BEPS-plan.

- Algemene antimisbruikbepaling

Op 27 januari 2015 werd binnen de Europese Raad een overeenstemming bereikt over de bewoordingen van de algemene antimisbruikbepaling⁷⁸. Wanneer een constructie wordt opgezet met

⁷⁵ DE COCK, B., Aanpassing Moeder-dochterrichtlijn viseert hybride leningen, www.tiberghien.com, 30 september 2014, p. 1

⁷⁶ Overweging 3 van de Richtlijn 2014/86/EU van de Raad van 8 juli 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU

⁷⁷ Base Erosion and Profit Shifting – kortweg BEPS genaamd

als hoofddoel (of één van de hoofddoelen) een belastingvoordeel te verkrijgen, en deze constructie kunstmatig is en zonder “substance”, worden de richtlijnvoordelen niet toegekend.

Een constructie, of serie van constructies, is kunstmatig voor zover ze niet is opgezet om zakelijke redenen die de economische werkelijkheid weerspiegelen. De EU lidstaten blijven overigens bevoegd om ook zelf algemene antimisbruikbepalingen toe te passen op grond van hun nationale wetgeving of belastingverdragen.

2. Consistent woordgebruik

Artikel 449 WIB heeft het over een ‘overtreding’ van de bepalingen van het WIB of haar uitvoeringsbesluiten met het vereiste fiscaal opzet, daar waar artikel 458 WIB spreekt over ‘ontdoken belasting’. Artikel 216bis, par. 6, lid 2 W. Sv voert het begrip de ‘omzeilde belasting’ in. En zo zijn er nog talrijke voorbeelden.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding streeft naar een consistent, uniform woordgebruik wanneer hetzelfde bedoeld wordt.

3. Verduidelijking van de minnelijke schikking bij fiscale misdrijven

Er was nood aan een wettelijk kader waarbij de strafvervolgning kan vervallen nadat de belastingplichtige een fiscaal akkoord heeft gesloten met de administratie en hij zijn verschuldigde belasting, inclusief intresten en vermeerderd met een bepaald bedrag, heeft betaald.

De wet van 14 april 2011⁷⁹ kwam daaraan tegemoet en maakte minnelijke schikkingen mogelijk voor fiscale misdrijven. Concreet werd hiervoor artikel 216bis van het Wetboek van Strafvordering gewijzigd. Het “*verval van de strafvordering tegen betaling van een geldsom*” houdt in dat de strafvordering kan vervallen wanneer de verdachte⁸⁰ op voorstel van de procureur des Konings een door deze laatste bepaalde geldsom betaalt en het slachtoffer vergoedt.

Artikel 216 bis, par. 6 W. Sv stelt: “*Voor de fiscale of sociale misdrijven waarmee belastingen of sociale bijdragen konden worden omzeild, is de minnelijke schikking pas mogelijk nadat de dader van het misdrijf de door hem verschuldigde belastingen of sociale bijdragen, inclusief de intresten, heeft betaald, ...*”⁸¹.

⁷⁸ Persbericht Europese Raad van 27 januari 2015, 26/15

⁷⁹ Wet van 14 april 2011 houdende diverse bepalingen, B.S., 6 mei 2011, ed. 1, gevold door de Wet van 11 juli 2011 tot wijziging van de artikelen 216bis en 216ter van het Wetboek Strafvordering, B.S., 1 augustus 2011.

⁸⁰ Of de in verdenkinggestelde, beklaagde (naargelang de stand van het strafproces)

⁸¹ Par. 6 ingevoegd bij artikel 84, 10^{de} Wet 14 april 2011, B.S., 6 mei 2011 (ed.1)

De termen “intresten”, “omzeilde belastingen” en “verschuldigde belastingen” uit voorliggende wetsbepaling blijken in praktijk te zorgen voor oeverloze discussies.

De termen “intresten”, de “omzeilde” belastingen en de “verschuldigde belastingen” worden in samenspraak door de Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding en de Minister van Justitie op een consistente manier ingevuld en wettelijk gepreciseerd.

4. Retroactieve nalatigheidsintresten bij strafrechtelijke vervolging

De meest ernstige fraudedossiers waarvoor de middelen van de belastingdienst te beperkt zijn, worden via una via-overleg aan Justitie toevertrouwd met het oog op strafrechtelijke vervolging. In dit overleg kan aan de belastingdienst gevraagd worden om zich te onthouden van het opleggen van administratieve sancties. De retroactieve nalatigheidsintresten worden zodoende niet automatisch verrekend.

De Una Via-wet gaat er impliciet vanuit dat de aan het gerechtelijk apparaat toegewezen fraudedossiers voor de strafrechter komen aangezien dit de meest ernstige fiscale fraudedossiers betreffen.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding bekijkt met de belastingdienst hoe concrete invulling kan gegeven worden aan het toepassen van retroactieve nalatigheidsintresten los van het opleggen van administratieve sancties.

5. Verjaringstermijnen en onderzoeksbevoegdheid

De fiscale verjaringstermijn werd opgetrokken van 5 tot 7 jaar in geval van fraude, terwijl de gewone verjaringstermijn op 3 jaar bleef.

De termijn van 7 jaar volstaat, rekening houdende met het feit dat in fiscale strafzaken de rechtspraak geëvolueerd is naar een vlottere aanvaarding van de verbeurdverklaring van ‘verjaarde’ vermogensvoordelen en een bredere invulling van het begrip ‘voortdurend misdrijf’, bijvoorbeeld bij gebruik van valse stukken.

Bij louter administratieve onderzoeken wordt gestreefd naar een nuttig evenwicht tussen de belangen van de belastingadministratie en de belangen van de belastingplichtige. Daarom zal niet automatisch van de langste termijn worden uitgegaan⁸².

6. Een consistent, performant en billijk fiscaal sanctiesysteem

Het sanctiesysteem is vanzelfsprekend niet het enige en zelfs niet het voornaamste deel van de fiscale wetgeving dat voor meer transparantie in aanmerking komt. Het is het sluitstuk van een anti-fraudebeleid.

1. Definiëren van administratieve sancties met strafrechtelijk karakter

Er is geen duidelijkheid of en wanneer een administratieve sanctie te kwalificeren is als een administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter. "*Non bis in idem*" is een algemeen rechtsbeginsel volgens hetwelk niemand voor een tweede keer mag worden vervolgd of gestraft voor een strafbaar feit waarvoor hij reeds "*overeenkomstig de wet en het procesrecht van elk land*" bij einduitspraak is veroordeeld of waarvan hij is vrijgesproken.⁸³

Bij een onvolledige of onjuiste aangifte zonder het opzet de belasting te ontduiken, wordt voorzien in belastingverhogingen gaande van 10 % tot 30 % (schalen A en B)⁸⁴.

Bij schaal C met belastingverhogingen van 50 % tot 200% dient het opzet de belastingen te ontduiken aanwezig te zijn.

Bij de schaal D dient de onjuiste of onvolledige aangifte gepaard te gaan met valsheid of gebruik van valse stukken of met een omkoping of een poging tot omkoping van ambtenaren. De belastingverhoging is in deze laatste gevallen steeds 200 %.

Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens⁸⁵ heeft in het verleden geoordeeld dat een geldboete van 200 % een administratieve sanctie met strafkarakter betreft, niettegenstaande de Belgische overheid dit een loutere administratieve sanctie noemt. Hierover bestaat geen twijfel.

⁸² Federaal Regeerakkoord, 9 oktober 2014, blz. 62

⁸³ Het is onder meer vastgelegd in artikel 4 van het Zevende Aanvullende Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (kortweg: EVRM genaamd). Deze bepaling heeft directe werking. België heeft het Protocol getekend en op 13 april 2012 geratificeerd, om in werking te treden op 1 juli 2012.

⁸⁴ Schalen A en B, artikel 226 KB/WIB.

⁸⁵ In de zaak *Silvester's Horeca Service tegen België*⁸⁵

Over het karakter van een belastingverhoging van 10 % kan evenmin twijfel bestaan. Het is een administratieve sanctie die louter vergoedend is omdat de Schatkist pas enige tijd later over de verschuldigde belastingen kan beschikken en er geen retroactieve nalatigheidsintresten worden aangerekend.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding deelt de administratieve sancties in in twee groepen: strafrechtelijke- en niet-strafrechtelijke.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding en de Minister van Justitie regelen de interactie tussen de administratieve sancties (zowel van strafrechtelijke als van niet strafrechtelijke aard) met de strafsancities.

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.

2. Consistentie in de pecuniaire straffen

De Una Via-wet⁸⁶ voorziet in een overleg over fraudedossiers tussen de gewestelijke directeur, de procureur des Konings en de politie⁸⁷. De bedoeling van dit overleg is om een dossier een bepaalde richting te geven: ofwel administratief fiscaal, ofwel gerechtelijk.

Tijdens de bespreking van het Una Via-wetsontwerp in de Senaat⁸⁸ werd benadrukt om dit overleg zo vroeg mogelijk in de procedure te laten plaatsvinden, zodat tussen de gewestelijke directeur en de magistraten van het openbaar ministerie kan worden afgesproken of er al dan niet administratieve boetes/belastingverhogingen moeten worden opgelegd.

Juist door het overleg zal het opleggen van een administratieve sanctionering met strafrechtelijk karakter, die een latere strafrechtelijke vervolging in het gedrang brengt, kunnen worden vermeden.

Het goed werkend overleg is cruciaal en moet juist voor gevolg hebben dat de gerechtelijke instanties over voldoende capaciteit en tijd beschikken om zich te verdiepen in de ernstige fiscale fraudedossiers, die dan later voor de strafrechter worden beslecht⁸⁹.

⁸⁶ Wet van 20 september 2012 tot instelling van het “una via” principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, B.S., 22 oktober 2012, met inwerkingtreding op 1 november 2012.

⁸⁷ middels artikel 29, 3^{de} lid W. Sv.

⁸⁸ Parl. St., Senaat, 2011-2012, nr. 5-1592/3, p. 41-46

⁸⁹ Parl. St., Senaat, 2011-2012, nr. 5-1592/3, pp. 41-46, zoals weergegeven in het arrest GwH, 3 april 2014, B.2.4.

De Una Via-wet gaat er impliciet van uit dat de aan het gerechtelijk apparaat toegewezen fraudedossiers voor de strafrechter komen aangezien dit de meest ernstige fiscale fraudedossiers betreffen.

Het wetsontwerp tot instelling van dit una via-principe stelt dat erover dient gewaakt te worden dat *“de boetes opgelegd via de administratieve weg en de straf opgelegd in het kader van de strafrechtelijke weg, een even groot ontradend effect hebben alsook eenzelfde proportionele sanctie uitmaken”*⁹⁰

De strafrechtelijke boetes op fiscaal vlak dienen minstens even hoog te zijn als de boetes die via de administratieve weg worden opgelegd teneinde volstrekt ontradend te zijn. Op dit vlak vertoont de huidige fiscale wetgeving een inconsistentie⁹¹.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding en de Minister van Justitie zullen consistentie brengen in de administratieve sancties van strafrechtelijke aard en de correctionele geldboeten, zeker voor wat de ernstige fraudedossiers betreft.

Zesde oorzaak: lage pakkans en gebrek aan controle

Een andere oorzaak van fiscale fraude die in de rechtsleer naar voor wordt geschoven, is de lage pakkans bij belastingontduiking.⁹²

Standvastigheid in het controle- en sanctiebeleid is hierbij doorslaggevend⁹³, evenals het bewaken van de kwaliteit van de controlesystemen⁹⁴ en de kwantiteit van het aantal uitgevoerde controles.

⁹⁰ Wetsontwerp tot instelling van het “una via”-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boeten, Kamer, Doc. 53 1973/001 van 23 december 2011

⁹¹ Immers, conform de artikelen 449 - 450 WIB en de artikelen 73 – 73bis W.BTW bedraagt de maximale correctionele geldboete bij fiscale fraude 500.000 euro voor fiscale misdrijven vanaf 1 november 2012. Deze geldboete wordt gekoppeld aan de gerechtelijke opdecimen. De huidige maximale correctionele geldboete bedraagt zodoende 3.000.000 euro. Vanaf een belastingfraude inzake directe belastingen van 6.000.000 euro (met belastingverhoging van 50 %) is de administratieve sanctie hoger dan de pecuniaire strafrechtelijke sanctie. Vanaf het moment dat de na te vorderen btw 1.500.000 euro bedraagt, overstijgen de proportionele administratieve sancties de maximale correctionele geldboete.

De belastingverhoging/administratieve geldboete is vanaf voornoemde grensbedragen hoger dan de correctionele geldboete.

⁹² PACOLET, J, PERELMAN, S., DE WISPELAERE, J. e.a., Social and Fiscal Fraud in Belgium. A pilot study on declared and undeclared income and work, Leuven/Den Haag, 2012, 152 p.

⁹³ Zie supra Tweede reden: inconsistenties en lacunes in de wetgeving, Het installeren van een consistent en performant sanctiesysteem

Daarenboven kan een betere samenwerking tussen de verschillende actoren in het fraude bestrijdende landschap de pakkans aanzienlijk verhogen.

De kwaliteit van de controlesystemen werd hierboven reeds besproken. Het volstaat te verwijzen naar de vierde reden van fiscale fraude, zijnde de fraudegevoeligheid van ons belastingstelsel. Voor de standvastigheid van het sanctiebeleid kan verwezen worden naar hetgeen reeds gesteld werd over de Una Via-wet, de nood aan consistentie in het sanctie-arsenaal en de verruimde minnelijke schikking.

Hieronder wordt verder ingegaan op de kwantiteit van het aantal uitgevoerde controles en de samenwerking tussen alle actoren teneinde het effectieve toezicht te verhogen.

1. Kwantiteit van het aantal uitgevoerde controles

Een controle-departement dat steeds op kantoor zit, is niet efficiënt en zichtbaar. Daarom zal de kwantiteit van het aantal uitgevoerde controles op peil gehouden worden. Er zal bovendien gewaakt worden over de effectiviteit/resultaatgerichtheid van de uitgevoerde controles. De terreinkennis van de ambtenaren wordt mee in rekening gebracht teneinde zinloze belastingcontroles vroegtijdig te annuleren en ruimte te creëren voor zinvolle acties.

2. Betere samenwerking tussen de verschillende actoren

2.1. Samenwerking tussen de administraties van de FOD Financiën

In eerste instantie dient de samenwerking tussen de administraties van de FOD Financiën blijvend benadrukt te worden. De wetgever heeft met de artikelen 335⁹⁵ WIB en 336 WIB⁹⁶ de krijtlijnen hiervoor uitgewerkt.

2.2. Samenwerking tussen FOD Financiën en de andere Federale overheidsdiensten bevorderen

a. Samenwerking Justitie - Financiën bevorderen

⁹⁴ Zie supra: Vijfde reden: fraudegevoeligheid van het fiscaal stelsel: wat betreft de kwaliteit van de controlesystemen

⁹⁵ Artikel 335 WIB stelt: "Elke ambtenaar van de FOD Financiën, die regelmatig werd belast met een controle- of onderzoeksovereenkomst, is van rechtswege gemachtigd alle toereikende, ter zake dienende en niet overmatige inlichtingen op te vragen, op te zoeken of in te zamelen die bijdragen tot de vestiging of de invordering van eender welke andere door de Staat geheven belasting."

⁹⁶ Artikel 336 WIB luidt: "Elke inlichting, stuk, proces-verbaal of akte, in het uitoefenen van zijn functie ontdekt of bekomen door een ambtenaar van FOD Financiën ... kan door de Staat worden ingeroepen voor het opsporen van elke krachtens de belastingwetten verschuldigde som".

Een nauwere samenwerking tussen gerecht en fiscus is noodzakelijk voor een efficiënte fraudebestrijding.

- Inzake Una Via

De samenwerking tussen de FOD Financiën en de FOD Justitie dient geoptimaliseerd te worden. Hierbij kan nuttig verwezen worden naar wat hierboven geschreven werd over het consequent toepassen van het una via-principe, het belang van het una via-overleg, de actualisering van het Charter van de Belastingplichtige waarbij BBI-ambtenaren onder de leiding van de bevoegde magistraat (procureur des Konings en onderzoeksrechter) gemachtigd worden om daden te stellen in de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie in fiscale fraudezaken.

- Inzake de verruimde minnelijke schikking

De bij wet⁹⁷ voorziene procedure in het kader van de verruimde minnelijke schikking heeft, inmiddels een eigen invulling gekregen. Deze heeft geleid tot een “grijze zone” waarin bepaalde akkoorden zijn gesloten, die weliswaar de indruk geven ontstaan te zijn in het kader van de minnelijke schikking, maar waarbij de facto nooit formeel de goedkeuring voor het verval van strafvervolgning werd uitgesproken⁹⁸.

Het is echter duidelijk dat het ontbreken van een formele (schriftelijke) opstart van een procedure die moet leiden tot een verruimde minnelijke schikking, logischerwijs nooit tot het afsluiten van dergelijke rechtsfiguur kan leiden. Ook de voldoening van de overeengekomen belasting op zich kan evenmin worden beschouwd als een formeel akkoord in het kader van een verruimde minnelijke schikking⁹⁹.

Teneinde voornoemde “grijze” zone op te helderen stelt een recente instructie van de diverse Administraties van de FOD Financiën¹⁰⁰ dat haar ambtenaren verplicht dienen te beschikken over een document waarin het Openbaar Ministerie duidelijk en formeel zijn beslissing te kennen geeft om een procedure van strafrechtelijke minnelijke schikking aan te vatten¹⁰¹.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding, zal in overleg met de Minister van Justitie nagaan of een gelijkaardige instructie vanwege het Openbaar Ministerie kan overwogen worden. Ook

⁹⁷ artikel 216bis, par. 2, vierde t.e.m. zesde lid W. Sv

⁹⁸ Verslag Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, Minnelijke Schikkingen bij Fiscale misdrijven, 13 mei 2015, p. 10, www.rekenhof.be

⁹⁹ Verslag Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, Minnelijke Schikkingen bij Fiscale misdrijven, 13 mei 2015, p. 10-11, www.rekenhof.be

¹⁰⁰ Gemeenschappelijke Instructie, AA Fisc., AA Pat.Doc, AAll en AABBI, Strafrechtelijke minnelijke schikking – artikel 216bis W. Sv, Brussel, 29 september 2014, p. 1-2, randnummers 5 en 6

¹⁰¹ Dit houdt onder meer de concrete omschrijving van de feiten in tijd en ruimte in, alsook een duidelijk tijds kader waarbinnen het akkoord dient bereikt te worden.

de wettelijke verankering van de procedure inzake de verruimde minnelijke schikking (op straffe van nietigheid) kan worden overwogen, teneinde gelijke efficiëntiewinsten te kunnen realiseren¹⁰².

b. Samenwerking FOD Financiën en RSZ

Het gezamenlijk uitvoeren van belastingcontroles en controles inzake sociale zekerheid is aan te bevelen (bv. in de strijd tegen zwartwerk¹⁰³ – niet betalen van personenbelasting –bedrijfsvoorheffing – sociale zekerheidsbijdragen – btw). Harmonisatie omtrent bevoegdheden is aangewezen (cfr. supra).

In tegenstelling tot de belastingen is de RSZ gebonden aan strakke invorderingsregels/afbetalingsplannen. Een KB uit 2007¹⁰⁴ limiteert een maximale wettelijke afbetalingstermijn tot 12 mensualiteiten in 18 maanden per vervallen kwartaal of per schuld¹⁰⁵. Wetende dat de RSZ-bijdragevoeten vrij hoog liggen is zulk een afbetalingsplan veelal niet haalbaar. Onrealistische afbetalingsplannen zijn te vermijden.

c. Samenwerking tussen FOD Financiën en de Kruispuntbank van Ondernemingen

Aangezien de selectie van dossiers bij de FOD Financiën mede gebaseerd is op de gegevens van de Kruispuntbank van Ondernemingen is het aangewezen om efficiënt samen te werken. Zo worden sectorale acties samengesteld op basis van de “activiteitscodes” zoals genoteerd door de Ondernemingsloketten van de Kruispuntbank van Ondernemingen. De sectorale acties van de FOD Financiën hebben alle baat bij juiste “activiteitscodes”.

Stopgezette ondernemingen, gepensioneerde vrije beroepers e.d. blijven in sommige gevallen een actief KBO-nummer behouden waardoor de kwaliteit van de door de AA Fiscaliteit opgeladen gegevens in de pijlers Particulieren, KMO's en Grote Ondernemingen niet steeds optimaal is en foute dossiers voor controle kunnen geselecteerd worden.

¹⁰² RAES, A, VAN WYNSBERGE T, DE KEULENAER, e.a., De verruimde minnelijke schikking : een 'meerwaarde' of 'win-win' situatie, Panopticon36 (2), p.96

¹⁰³ Actieplan 2015 – Strijd tegen de Sociale Fraude en Sociale Dumping, Prioritaire acties, eerste gemeenschappelijke actie, p.28

¹⁰⁴ Artikel 43decies par 1 van het KB van 13 juli 2007

¹⁰⁵ Art. 43decies. § 1. Het afbetalingsplan toegestaan aan de werkgever die de voorwaarden van artikelen 43octies et 43nonies vervult, en de eventuele subplannen die het omvat, geldt voor een maximumperiode van achttien maanden, waarbij het aantal toegestane maandelijkse afbetalingen nooit twaalf maandelijkse afbetalingen per vervallen kwartaal of schuld mag overschrijden

Het kunnen beschikken over kwaliteitsvolle data is cruciaal voor een beleid dat gestoeld is op selectie van dossiers o.b.v. risicoanalyse¹⁰⁶. “Vervuilde” of gedateerde gegevens zijn obstakels voor succesvolle datamining.

Eveneens dient nagedacht te worden over het verhogen van de kwaliteit van de bis-rijksregisternummers.

d. Samenwerking tussen de FOD Financiën en de Nationale Bank van België

Rechtsvormen met beperkte aansprakelijkheid dienen hun jaarrekening (balans, resultatenrekening en toelichting) jaarlijks neer te leggen bij de Nationale Bank van België. Kleine ondernemingen leggen een jaarrekening neer volgens het verkort schema; grote ondernemingen volgens het volledige schema.

Op basis van deze neergelegde jaarrekeningen volgens het volledig schema bij de Nationale Bank maakt de pijler Grote Ondernemingen haar selecties. Er kunnen verkeerde selecties gebeuren indien grote ondernemingen jaarrekeningen volgens het verkort schema indienen en omgekeerd. Ook hier dient gesteld dat zorg dient besteed te worden aan het beschikken over kwaliteitsvolle informatie zonder “ruis” om een zorgvuldige selectie op basis van risico-analyses te kunnen uitvoeren.

2.3. Samenwerking Financiën en de gewestelijke overheidsdiensten

Samenwerking tussen de FOD Financiën en regionale overheidsdiensten is aangewezen. Volgende samenwerkingsverbanden kunnen alvast geoptimaliseerd te worden:

a. Gemeenschappen -Tax shelter in audio-visuele werken

Een tax shelter is een fiscale regeling¹⁰⁷ die de productie van audiovisuele en cinematografische werken aanmoedigt. De investerende vennootschap krijgt in ruil voor de betaalde sommen een fiscale vrijstelling van 310 % van de gestorte sommen door het boeken van een belastingvrije reserve¹⁰⁸ beperkt tot 150 % van de verwachte fiscale waarde van het taks-shelter attest.

¹⁰⁶ Verslag Commissie Financiën, Beleidsverklaring van de Staatssecretaris voor bestrijding van de fiscale fraude, 8 september 2014, DOC 54 0020/050, p.7

¹⁰⁷ De wet van 12 mei 2014 (B.S., 27 mei 2014) wijzigde artikel 194ter WIB betreffende het taks shelterregime. Deze wet kan pas in voege treden op de eerste dag van de tweede maand nadat de Europese Commissie deze heeft goedgekeurd. Aangezien de Europese Commissie op 28 november 2014 haar fiat gaf, is de nieuwe regeling van kracht voor raamovereenkomsten vanaf 1 januari 2015.

¹⁰⁸ Zie ook <http://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/vennootschappen> voor de vroegere regeling.

Het vrijstellingsregime verloopt in fases na attesteringen van de respectievelijke Gemeenschappen en de FOD Financiën. De erkenning van een concrete productie als Europees audiovisueel werk gebeurt door de Gemeenschappen, evenals de attestering bij de voltooiing van het werk.

Voor de controle van de attesten van de Gemeenschappen en de fiscale controle op de uitgaven voor de productie door de FOD Financiën en de respectievelijke belastingvrijstelling, is samenwerking tussen beide overheden van cruciaal belang.

b. Zelfstandig Agentschap Innovatie door Wetenschap en Technologie

Met het programma O&O-bedrijfsprojecten geeft het Zelfstandig Agentschap van Innovatie door Wetenschap en Technologie directe steun aan bedrijven voor onderzoeks- en ontwikkelingsprojecten met focus op innovatieve oplossingen¹⁰⁹.

In de toekenningsvoorwaarden voor subsidies kan gestipuleerd worden dat innovatieve oplossingen die hieruit resulteren in België dienen geoctrooieerd te worden.

c. Successierechten - erfbelasting

Met het Brussels Hoofdstedelijk en het Waalse Gewest wordt overlegd over de manier waarop de handhaving en de fraudebestrijding inzake successie- en (registratie)rechten door de FOD Financiën zal georganiseerd worden.

Het Vlaams Gewest (VLABEL) heeft de handhaving zelf in handen genomen. Er dient samengewerkt worden. Het is immers zo dat fraude inzake erf- en schenkbelasting soms gepaard gaat met fraude inzake inkomstenbelastingen. Een totaalvisie is van belang.

2.4. Internationale samenwerking en uitwisseling van inlichtingen

Grensoverschrijdende belastingfraude en belastingontduiking zijn de afgelopen jaren een steeds groter probleem geworden en staan inmiddels zowel in de Europese Unie als op mondiaal niveau hoog op de agenda. Niet-aangegeven en onbelaste inkomsten leiden tot een aanzienlijke derving van nationale (en internationale) belastingopbrengsten.

Op internationaal niveau (G20 en G8) is erkend dat het automatisch uitwisselen van inlichtingen een belangrijk instrument in de strijd tegen grensoverschrijdende belastingfraude en belastingontduiking is.

¹⁰⁹ <http://www.iwt.be/subsidies>

In de nabije toekomst zullen een massa aan gegevens automatisch bij de FOD Financiën binnenkomen. De verwerking van deze inlichtingen wordt cruciaal. Het is aangewezen om deze inlichtingen op een snelle, gedigitaliseerde manier aan de respectievelijke belastingdossiers toe te voegen zodat de plaatselijke controleur bij zijn routinecontrole de noodzakelijke rechtzettingen kan doen. Gegevens uitwisselen is belangrijk; er nadien iets mee doen des te meer.

Samen met de FOD Financiën wordt bekeken hoe deze massale inlichtingen zo vlot als mogelijk in de individuele dossiers kunnen terecht komen en hoe ze vervolgens op een efficiënte en doelmatige manier worden aangewend. Tevens zal worden nagekeken of de onderzoekstermijnen volstaan om op een efficiënte wijze de nodige rechtzettingen te doen. Cruciaal hierbij is het tijdsverloop tussen de feiten op zich en het tijdstip waarop de Belgische belastingdienst deze feiten ontvangt via automatische uitwisseling. Op het moment van ontvangst van de inlichtingen dient er voldoende tijd te zijn om een onderzoek te doen en om eventueel een aanslag te vestigen.

Een stand van zaken inzake de implementatie en uitvoering van de richtlijnen wordt opgemaakt en daar waar nodig zullen de nodige initiatieven tot implementatie en uitvoering ontwikkeld worden.

Hierbij kan o.a. gedacht worden aan de volgende richtlijnen:

- Bijstandsrichtlijn

Op Europees vlak bestaat er de vernieuwde Bijstandsrichtlijn¹¹⁰. Deze Richtlijn wijzigt de bestaande Bijstandsrichtlijn¹¹¹ en vormt een belangrijke stap op het vlak van de automatische gegevensuitwisseling binnen de EU. Zij zorgt ervoor dat de Belgische Staat in de nabije toekomst zal kunnen beschikken over belangrijke financiële informatie aangaande buitenlandse financiële rekeningen en verzekeringen van Belgische ingezetenen (interessen, dividenden en saldo's van rekeningen, afkoopwaarden van verzekeringen). De Richtlijn wordt omgezet tegen 31 december 2015 en zal in werking treden op 1 januari 2016.

Op die manier gaat de EU verder op het elan van de Verenigde Staten (FATCA¹¹²) en de OESO (Common Reporting Standard), en zorgt het voor de invoering van een 'Europese FATCA'.¹¹³

¹¹⁰ 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, p. 1-29

¹¹¹ Artikel 8, lid 5 van Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG, Publicatieblad, 11 maart 2011, L64

¹¹² 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.

- Europese Spaarrichtlijn

Het toepassingsgebied van de Europese Spaarrichtlijn¹¹⁴ wordt uitgebreid met de zogenaamde Wijzigingsrichtlijn¹¹⁵. De Europese Spaarrichtlijn is momenteel slechts van toepassing op rentebetalingen ten onmiddellijke gunste van natuurlijke personen woonachtig in de Unie.

Deze gegevensuitwisseling kan met andere woorden gemakkelijk worden omzeild door het tussenplaatsen van een juridische constructie (bv. een laag- of niet belaste entiteit buiten de EU).

De Wijzigingsrichtlijn strekt er toe in dat geval de zogenoemde “doorkijkbenadering” toe te passen. Daartoe werd de definitie van het begrip “uiteindelijk gerechtigde” aangepast. Deze doorkijkbenadering houdt in dat de betalingen die aan dergelijke juridische constructies werden gedaan, zullen worden geacht rechtstreeks te zijn gedaan aan de natuurlijke persoon/inwoner van een lidstaat die, conform de vierde witwasrichtlijn¹¹⁶ wordt beschouwd als uiteindelijk begunstigde van de juridische constructie.

De Europese Spaarrichtlijn is enkel van toepassing op de rentebetalingen. De Wijzigingsrichtlijn zorgt ook op dit vlak voor een uitbreiding naar o.a. gestructureerde producten, opbrengsten van bepaalde levensverzekeringsovereenkomsten. De Lidstaten dienen tegen uiterlijk 1 januari 2016 de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen vast te stellen ter uitvoering van de Wijzigingsrichtlijn. De Wijzigingsrichtlijn moet effectief worden toegepast vanaf 1 januari 2017.

Zoals gesteld, met de Bijstandsrichtlijn en de nieuwe Spaarrichtlijn zal de Belgische Staat in de nabije toekomst, kunnen beschikken over belangrijke financiële informatie aangaande de buitenlandse financiële rekeningen en verzekeringen van Belgische ingezetenen.

De nodige omzettingen zullen gebeuren en er wordt gestreefd naar een vlotte en efficiënte aanwending van deze buitenlandse inlichtingen.

¹¹³ SMET, Filip, *Automatische gegevensuitwisseling: Europese FATCA goedgekeurd*, *Fiscoloog Internationaal*, nr.373; 31 december 2014, p. 5

¹¹⁴ Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, *Publicatieblad*, 26 juni 2003, L157

¹¹⁵ Richtlijn 2014/48/EU van de Raad van 24 maart 2014 tot wijziging van Richtlijn 2003/48/EG betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, *Publicatieblad*, 15 april 2014, L111

¹¹⁶ Richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 inzake 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*, 5 juni 2015, L141

Op de OESO bijeenkomst “*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*” op 29 oktober 2014 heeft de Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding alvast het internationaal verdrag inzake “*automatic exchange of information*” ondertekend. Transparantie in belastingmateries tussen OESO landen is cruciaal.

- Vierde anti-witwasrichtlijn

De vierde anti-witwasrichtlijn verplicht lidstaten voor het eerst om de werkelijke eigenaren van bedrijven en andere rechtspersonen te registreren. De werkelijke eigenaren van bedrijven moeten worden vermeld in centrale registers in EU-landen die toegankelijk dienen te zijn voor autoriteiten en mensen met een legitieme interesse,

Ook moeten onder meer banken, accountants, advocaten, makelaars en casino's er nauwlettender op toezien dat hun cliënten geen verdachte transacties verrichten.

Deze centrale registers worden vrij toegankelijk voor autoriteiten en hun financiële onderzoeksafdelingen, maar ook voor bijvoorbeeld banken die wettelijk verplichte controles dienen uit te voeren. Ook gewone burgers krijgen toegang, al kan dat wel betekenen dat ze zich online moeten registreren en een vergoeding moeten betalen.

Om toegang te krijgen moet een persoon of organisatie aantonen dat sprake is van een 'legitieme interesse' om mogelijke witwaspraktijken, financiering van terrorisme of delicten als corruptie en (belasting-)fraude bloot te leggen. Deze personen krijgen toegang tot informatie over onder meer de naam van uiteindelijke eigenaar van een bedrijf, geboortedatum, nationaliteit en het land waar hij/zij ingezetene is.

De nieuwe anti-witwasrichtlijn beoogt onder meer belastingontduiking en financiering van terrorisme tegen te gaan.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding neemt de nodige initiatieven voor de omzetting van deze Europese anti-witwasrichtlijn.

- Benelux aanpak

In Benelux-verband is een overlegplatform geïnstalleerd dat het gezamenlijk bestrijden van fiscale fraude tot doel heeft¹¹⁷. Daartoe werden verschillende werkgroepen opgericht zoals een werkgroep inzake het opsporen van btw-carrouselfraude, misbruik van rechtspersonen voor fiscale doeleinden, de btw-teruggaafprocedure, onregelmatigheden bij de verhandeling van paarden, uitbreiding van fiscale administratieve samenwerking, voorkomen van misbruik van de accijnsprocedure,

¹¹⁷ Benelux, Jaarplan 2016, Secretariaat Generaal Doc. Nr. 15-SG-S (NO-041) NL, 4 september 2015, 59 p.

optimaliseren van het gebruik van intelligence om fraudeurs op te sporen, verbeteren van “profiling” om fraude te detecteren¹¹⁸, ...

De betrokken diensten van de FOD Financiën (BBI, Opsporingsdienst Douane en Accijnzen, ...) werken loyaal mee in deze werkgroepen en wisselen gegevens uit.

2.5. Samenwerking met private sector

Samenwerking met private sector kan een meerwaarde bieden. Zo wordt bijvoorbeeld een samenwerking op punt gesteld tussen de Opsporingsdiensten van de Douane en Accijnzen met diverse pakjesdiensten (De Post, TNT, Fedex, DHL, ...) teneinde vlotter aan gegevens te geraken over de bestemmingen van de pakjes en het gevolgde traject.

2.6. Inzake de strijd tegen de financiering van het terrorisme

- Het bevroren van tegoeden via een nationale lijst

De Verenigde Naties en de Europese Commissie stellen lijsten op van personen en entiteiten wiens tegoeden en economische middelen moeten bevroren worden in het kader van de strijd tegen de financiering van het terrorisme. Er bestond tot op heden nog geen nationale lijst.

Op 7 september 2015 hebben de Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding en de Minister van Justitie een circulaire ondertekend met betrekking tot de tenuitvoerlegging van de artikelen 3 en 5 van het koninklijk besluit van 28 december 2006 inzake specifieke beperkende maatregelen tegen bepaalde personen en entiteiten met het oog op de strijd tegen de financiering van het terrorisme. Het KB van 2006 werd bevestigd bij artikel 115 van de wet van 25 april 2007 en heeft dan ook kracht van wet gekregen.

De circulaire beschrijft de procedure om een nationale lijst op te stellen van personen en entiteiten die terroristische misdrijven plegen of pogen te plegen, ze vergemakkelijken of eraan meewerken, wiens tegoeden en economische middelen moeten bevroren worden in België. De nationale lijst wordt opgesteld door de Nationale Veiligheidsraad. De Ministerraad keurt de lijst voor elke nieuwe in- of uitschrijving goed.

- Het onmiddellijk uitvoeren van de resoluties van de Veiligheidsraad van de Verenigde Naties

Door het Handvest van de Verenigde Naties te ondertekenen heeft België de verplichting aangegaan de besluiten van de Veiligheidsraad uit te voeren.

¹¹⁸ Benelux, Jaarplan 2016, o.c., p. 46-48.

De resoluties van de Veiligheidsraad van de Verenigde Naties en de lijsten van personen, entiteiten en groeperingen wiens tegoeden en economische middelen die moeten bevroren worden in de strijd tegen de financiering van het terrorisme worden door de Europese Unie omgezet door direct toepasbare verordeningen. Tussen de inwerkingtreding van de resoluties en de lijsten en de omzetting ervan door de Europese Unie, verloopt er echter enige tijd. Het ontbreken van nationale wetgeving die het mogelijk maakt om de resoluties en lijsten onmiddellijk om te zetten resulteert voor België in een vertraging in de toepassing van de genomen sancties.

Om deze lacune te remediëren werden bepalingen opgenomen in het wetsontwerp houdende diverse financiële bepalingen dat in de Kamer werd ingediend op 17 november 2015 om de onmiddellijke toepassing te garanderen van de financiële sancties in de tijdsperiode vanaf de inwerkingtreding van de resoluties tot aan de datum waarop de Europese Unie de nodige maatregelen neemt, en dit zowel voor nieuwe en bestaande resoluties, als voor de lijsten van personen, entiteiten en groeperingen vastgesteld overeenkomstig de resoluties.

- **Bijkomende initiatieven**

Naar de toekomst toe moet in de kader van de strijd tegen de financiering van het terrorisme onderzocht worden of de wet van 11 januari 1993 tot de financiering van radicalisme moet uitgebreid worden en of het opportuun is om de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI) toegang te geven tot het centraal register van bankrekeningen bij de Nationale Bank van België (zie supra).

Ook de informatie-uitwisseling tussen CFI, de Veiligheid van de Staat, de Algemene Dienst Inlichting en Veiligheid (ADIV), en het Orgaan voor de Coördinatie en de Analyse van de Dreiging (OCAD) kan mogelijks verbeterd worden.

Zevende oorzaak: de maatschappelijke tolerantie ten aanzien van belastingfraude

De wetgever dient duidelijk en consequent het signaal te geven dat fiscale fraude niet getolereerd wordt. Consistentie in de sanctionering dringt zich op (zie supra).

1. Bijkomende straf

De strafrechter die oordeelt over fiscale fraude zou in de mogelijkheid gesteld moeten worden om bij bijzonder ernstige fiscale fraude tevens de ontzetting uit de burgerlijke en politieke rechten te kunnen uitspreken als bijkomende straf.

2. Transparante registratie van minnelijke schikkingen

Een transparante en systematische rapportering van de aanpak van voorstellen tot minnelijke schikking is noodzakelijk¹¹⁹. Het Rekenhof stelde in haar rapport van mei 2015 vast dat de akkoorden inzake minnelijke schikkingen in het verleden niet systematisch werden geregistreerd, noch lokaal, noch op centraal niveau¹²⁰.

Het management en het beleid moeten kunnen bijsturen waar nodig in een maatschappelijk gevoelig instrument als de verruimde minnelijke schikking. Een meer volledige en verfijnde registratie is zodoende wenselijk¹²¹.

Achtste oorzaak: kansen om aan de betaling te ontkomen

Het sluitstuk van een degelijk fraudebeleid is de effectieve invordering van belastingschulden. Zonder blijvende aandacht voor een daadwerkelijke investering in een efficiënte invorderingsprocedure blijft elke fraudebestrijding steken in één of andere vorm van “windowdressing” met mooie statistieken van nagevorderde belastingsupplementen waarvoor de invorderingscapaciteit en -technieken ontbreken. Het Regeerakkoord¹²² stelt daarom in haar luik over fraudebestrijding dat de invorderingsprocedures verder dienen gemoderniseerd te worden.

In het kader van de tax shift en de “re-design” van de overheid is een betere inning van inkomsten cruciaal. De “winst” hieruit zal mee de lagere lasten op arbeid financieren.

1. Meetinstrument

Het operationeel plan 2015 van de AA BBI stelt zich tot doel om de inningsgraad van haar eigen incohierungen gevoelig te verhogen¹²³.

¹¹⁹ Publicatie Rekenhof, Minnelijke schikkingen bij fiscale misdrijven, www.ccrek.be/Publicaties,

¹²⁰ www.ccrek.be/Publicaties, p. 11

¹²¹ RAES, A, VAN WYNSBERGE T, DE KEULENAER, e.a., o.c. p.101

¹²² Federaal Regeerakkoord, Hoofdstuk 4.3. Fraudebestrijding, p. 66.

¹²³ FOD Financiën, Algemene Administratie BBI – Operationeel Plan, 28 januari 2015, project R.1, FRAU 03 “*verhogen inningsgraad eigen incohierungen*”

Daartoe zal vooreerst een adequaat meetinstrument ontwikkeld worden dat inzicht moet geven in de actuele inning van de eigen inkohieringen teneinde zodoende met gerichte acties de inningsratio in laag scorende gebieden/laag scorende sectoren gevoelig te verhogen. Invordering “op maat” wordt alzo geboden¹²⁴.

2. Invorderingsfraude of georganiseerde insolventie

Niet alleen op taxatieniveau wordt fiscale fraude vastgesteld maar ook op het niveau van de invordering. Georganiseerde insolventie kan samengevat worden als insolventiefraude of het frauduleus organiseren van het eigen onvermogen.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding analyseert de constructies die kwalificeren als insolventiefraude en ontwikkelt passende wetgevende initiatieven.

3. Wet Continuïteit Ondernemingen en het una via-stelsel

In het kader van een una via-overleg worden er in gezamenlijk overleg een fraudedossiers toegewezen aan de administratie. Er wordt daarin beslist correctioneel niet op te treden. De administratie onderzoekt de fraude en legt administratieve sancties op met strafkarakter (bv. 50 % belastingverhoging, zijnde eerste overtreding met het opzet de belastingen te ontduiken).

Sommige ondernemingen starten vervolgens een WCO-procedure. Meermaals worden in het reorganisatieplan alle boeten, verhogingen, van welke aard ook (dus ook de fiscale) herleid tot nul.

Voorgesteld wordt om, gelet op het Una Via-principe en analoog met hetgeen is bepaald voor penale boeten die in het kader van een insolventieprocedure niet kunnen kwijtgescholden worden, de kwijtschelding in het kader van een insolventieprocedure van administratieve boeten en sancties, verhogingen en/of opslagen en de daaraan verbonden toebehoren (bijzaak volgt de hoofdzaak) uit te sluiten. De SUO wet¹²⁵ bepaalt immers dat penale boeten niet kunnen kwijtgescholden worden¹²⁶.

¹²⁴ Zie ter zake de opmerkingen van Carina Van Cauter, Hoorzitting 1 juni 2015, DOC 54 116/002, p.24

¹²⁵ De wet die het strafrechtelijk uitvoeringsonderzoek regelt, zijnde: Wet van 11 februari 2014 houdende diverse maatregelen ter verbetering van de invordering van de vermogensstraffen en de gerechtskosten in strafzaken, B.S., 8 april 2014

¹²⁶ Met uitzondering van het genaderecht uit de artikelen 110 en 111 van de Grondwet

Indien er een keuze is om hetzij administratief hetzij strafrechtelijk te bestraffen is het logisch dat de administratieve straf (boete of verhoging) evenmin kwijtscheldbaar is, zoals de penale boete. Zo niet ontstaat er een vorm van straffeloosheid.

4. Wet Continuïteit Ondernemingen (WCO) en sterfhuisconstructies

De voorzetting van de activiteiten van een onderneming tijdens de periode van opschorting in het kader van de WCO gaat soms (bewust) gepaard met de niet doorstoring van bedrijfsvoorheffing en btw, hierbij het artikel 37 WCO misbruikend.

Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat het voordeel van artikel 37 WCO niet geldt voor bedrijfsvoorheffing, btw en RSZ-bijdragen. Ondertussen worden de gezonde delen van de onderneming afgesplitst en ondergebracht in een nieuwe rechtspersoon. De opbrengst van de verkoop van deze gezonde delen wordt naar goeddunken van het bestuur van de vennootschap in WCO gespendeerd zonder betaling van de bedrijfsvoorheffing, btw en RSZ-bijdragen..

Dergelijke sterfhuisconstructies mogen niet getolereerd worden in een WCO procedure.

In navolging van het Cassatiearrest wordt het artikel 37 WCO verduidelijkt. Bedrijfsvoorheffing, btw en RSZ-bijdragen dienen tijdens de opschorting betaald te worden. Tevens dient in artikel 37 WCO te worden ingeschreven dat de fiscale en parafiscale schulden, ontstaan tijdens de periode van opschorting, bij een later faillissement eveneens als boedelschulden moeten beschouwd worden.

Bovendien is het van groot belang om in de periode van opschorting ingevolge het WCO- vonnis te weten welke bedragen betrekking hebben op prestaties voorafgaand aan de datum van dit vonnis, en welke op latere prestaties. De kwestie is immers of de daaruit voortvloeiende schulden, vooral dan inzake bedrijfsvoorheffing en btw, als schulden in dan wel als schulden buiten de opschorting moeten aangemerkt worden.

Voorgesteld wordt dat de onderneming die een beroep doet op de WCO wordt verplicht in dat geval voor eenzelfde aangifteperiode middels afdoende onderscheiden aangiften aangeeft welke bedragen een schuld in de opschorting vormen en welke bedragen een schuld buiten de opschorting.

5. Invoering van een eigen Wetboek Invordering

De FOD Financiën staat in voor de invordering van talloze fiscale en andere publiekrechtelijke schuldvorderingen verspreid over diverse wetboeken en onderworpen aan verschillende procedures en regels.

Naar het voorbeeld van de Vlaamse Codex Fiscaliteit¹²⁷ waarin alle Vlaamse belastingmaterie wordt gegroepeerd en gecodificeerd is de invoering van een eigen Wetboek van Invordering aangewezen.

Dit nieuwe Wetboek Invordering heeft tot doel om te komen tot een codificatie, harmonisatie en vereenvoudiging van de invorderingsprocedures en –regels van alle fiscale en publiekrechtelijke schuldvorderingen (directe belastingen en gelijkgesteld, btw en diverse taksen) met uitzondering van de niet fiscale invordering en DAVO.

Het nieuwe Wetboek gaat uit van twee uitvoerbare titels, namelijk het kohier en de rechterlijke uitspraken en veronderstelt de uiteindelijke inkohiering van btw-schulden.

6. E-notariaat

De elektronische verzending door de notarissen aan de ontvangers van de nakende overdracht of de hypothecaire aanwending van een onroerend goed en van een tekort aan beslagen sommen, werd eerder al gerealiseerd.

Het komt er nu op aan om de elektronische verzending van de kennisgeving door de ontvangers aan de notarissen van de openstaande belastingsschuld die aanleiding kan geven tot inschrijving van de wettelijke hypotheek¹²⁸ in te voeren.

7. ANPR-scanners

De FOD Financiën gebruikt ANPR-scanners, Automatic Number Plate Recognition scanners. Het betreft een techniek die gebruik maakt van optische tekenherkenning om kentekenplaten te kunnen lezen op voertuigen. Deze ANPR-scanners worden gebruikt om openstaande verkeersboetes te innen.

In samenwerking met de FOD Justitie wordt een uitbreiding van het toepassingsgebied van deze scanners beoogd naar alle pecuniaire straffen vervat in vonnissen en arresten die in kracht van gewijsde zijn gegaan.

¹²⁷ Decreet houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit, 13 december 2013

¹²⁸ Artikel 434 WIB en artikel 93quater W.BTW

Naar Nederlands voorbeeld zal een objectieve kentekenaansprakelijkheid worden ingevoerd. Op het moment van de kentekenherkenning door de ANPR-scanner met dito openstaande betalingen wordt diegene die het kenteken heeft aangevraagd geacht eigenaar te zijn van het respectievelijke voertuig.

8. Penale boeten en verbeurdverklaringen

Als basisprincipe geldt dat voor elke definitief geworden veroordeling handelingen met het oog op de strafuitvoering moeten worden gesteld. Zo ook voor de penale boeten en de uitgesproken verbeurdverklaringen.

Naast het veralgemeend gebruik van de ANPR-scanners dringt een versterkte samenwerking van de FOD Financiën met de FOD Justitie en het COIV (Centraal Orgaan voor Inbeslagnames en Verbeurdverklaringen) zich op wat betreft een efficiënte invordering van de penale boeten en verbeurdverklaringen.

Aangezien de leesbaarheid van een vonnis of een arrest niet altijd optimaal is, zal gevraagd worden om vanuit de FOD Justitie of het COIV een “vertaalslag” te maken. Zo weet de niet-fiscale ontvanger welke bedragen bij wie moeten worden geïnd en tegen wanneer. (uitgesproken pecuniaire straffen met uitstel of onder opschorting).

Het actieplan inzake uitvoering van de geldstraffen wordt ondersteund evenals het sneller overgaan tot de creatie van een uitvoerbare titel (kohier).

Bij niet betaling van de penale boeten zal de bevoegde ontvanger het Openbaar Ministerie verzoeken om de vervangende straffen die de hoven en rechtbanken naast de penale boete uitspreken, uit te voeren¹²⁹. Bij niet uitvoering dient het Openbaar Ministerie de ontvanger terug op de hoogte te stellen zodat verjaring (eventueel) kan gestuit worden.

De uitgesproken verbeurdverklaringen met uitstel zijn invorderingstechnisch moeilijk hanteerbaar. Over de invordering ervan dienen nadere afspraken gemaakt te worden met de FOD Justitie en het COIV.

9. Niet betaalde bedrijfsvoorheffing en btw

¹²⁹ Aanbeveling uit het verslag van Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, Ten uitvoerlegging van de patrimoniale straffen, Penale boeten en bijzondere verbeurdverklaringen, 7 februari 2007, webstek van het Rekenhof

De belastingdienst wordt geconfronteerd met loonfiches zoals 281.10, 281.20 waarop een ingehouden bedrijfsvoorheffing wordt vermeld, zonder dat deze bedrijfsvoorheffing effectief gestort wordt.

Niettegenstaande de bedrijfsvoorheffing niet gestort wordt, dient hij verrekend te worden in de persoonlijke aanslag van de diegene op wiens naam de fiche staat.

In samenspraak met de AA Fiscaliteit zal nagedacht worden hoe deze problematiek van niet doorstorten van ingehouden bedrijfsvoorheffing kan ingedijkt worden. In ieder geval dringt een snellere inkohiering van de onbetaalde bedrijfsvoorheffing zich op.

Quasi tegelijk met het indienen van de btw-aangifte, dient de verschuldigde btw te worden gestort aan de schatkist. Steeds vaker laat deze spontane storting op zich wachten. Het is van belang dat de overheid adequaat en met gepaste snelheid hierop reageert

Het systematisch niet betalen van aangegeven bedrijfsvoorheffing en aangeven btw is een vorm van betaalfraude en wordt tegengegaan.

10. Uitbetaling van Roerende Voorheffing

Buitenlandse natuurlijke personen en ondernemingen kunnen in bepaalde omstandigheden de door België ingehouden roerende voorheffing op uitbetaalde dividenden terugvragen.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding onderzoekt of deze terugbetalingen correct verlopen. De fraudegevoeligheid van het systeem wordt onderzocht.

11. Invoering van een elektronisch vereenvoudigd derdenbeslag

Met de invoering van een elektronisch vereenvoudigd derdenbeslag inzake btw-schulden, mits akkoord tussen de FOD Financiën en de derde-beslagene en harmonisatie van de procedures in directe belastingen en btw inzake dit vereenvoudigd derdenbeslag, kan de ontvanger met één enkel bericht derdenbeslag leggen voor de schulden uit de beide sectoren.

Het vereenvoudigd derdenbeslag¹³⁰ en het hypotheekrecht¹³¹ wordt mogelijk gemaakt voor alle niet fiscale schuldvorderingen.

¹³⁰ Cfr. Bijvoorbeeld artikel 164 en 165 KB/WIB

¹³¹ Cfr. Bijvoorbeeld artikel 425 WIB

12. E-afbetalingsplannen

Het Rekenhof onderzocht de fiscale maatregelen voor belastingplichtigen met betaalmoeilijkheden¹³².

Een wettelijk kader zal gecreëerd worden voor de toekenning van betalingsfaciliteiten in het algemeen, voor de invoering van de automatische, elektronische toekenning van een beperkt afbetalingsplan aan natuurlijke personen met tijdelijke betaalmoeilijkheden en de harmonisatie van de toekenning van betalingsfaciliteiten in de andere gevallen. Hiermee wordt tegemoet gekomen aan de aanbevelingen van het Rekenhof.

Er wordt bekeken of niet gerespecteerde afbetalingsplannen dienen aangemeld te worden bij de kredietcentrale van de Nationale Bank van België evenals een consultatierecht van deze kredietcentrale voor de ontvanger bij een afbetalingsplan.

13. Stuitende werking van een aanmaning

Teneinde gerechtsdeurwaarderskosten te verminderen wordt in de diverse wetboeken (of in het enige Wetboek Invordering) een verjaringsstuitende werking verleend aan een aangetekende aanmaning.

14. Exit tax

Bij ondernemingen die verhuizen naar een andere lidstaat wordt thans de verschuldigde belasting onmiddellijk opeisbaar. De Europese Commissie stelde België hieromtrent in gebreke. De Belgische wetgeving is volgens de Europese Commissie in strijd met de vrijheid van vestiging.

De Belgische wetgeving dient hieromtrent aangepast te worden.

Een gespreide betaling van de verschuldigde belasting al dan niet gecombineerd met een bankwaarborg komt tegemoet aan de verzuchtingen van de Europese Commissie. In ieder geval dient de belastingdienst verzekerd te zijn van de betaling van de verschuldigde belastingen van een vertrekkende onderneming.

¹³² Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, Fiscale maatregelen voor belastingplichtigen met betaalmoeilijkheden, januari 2014, www.rekenhof.be

Wat omvang van de exit tax betreft, kan nuttig verwezen worden naar de OESO richtlijnen inzake verrekenprijzen bij “business restructurings”¹³³. De voorwaarde om de “exit” en bijgevolg ook de exit tax qua waardering te documenteren inzake verrekenprijzen wordt opgelegd naar voorbeeld van Duitsland. Immers, bij zulke transactie treedt waardeverschuiving op en die moet ‘at arm’s length’ vergoed worden door de verbonden/bevriende tegenpartij.

15. Transversale schuldvergelijking

Een transversale schuldvergelijking geïnspireerd op het principe van artikel 334 van de Programmawet van 27 december 2004¹³⁴ wordt toegelaten op alle sommen die de Staat verschuldigd is uit hoofde van gedingkosten waartoe zij veroordeeld is, zodat bijvoorbeeld de aanwending van de door de Staat verschuldigde rechtsplegingsvergoeding op een openstaande aanslag mogelijk is zonder een voorafgaand derdenbeslag in eigen handen.

Negende oorzaak: economische noodzaak

De meest confronterende oorzaak van fiscale fraude is volgens sommige rechtsleer een economische noodzaak om te frauderen teneinde concurrentieel te kunnen blijven¹³⁵. Het betreffen veelal Belgische KMO’s die geconfronteerd worden met concurrenten die massaal met goedkope buitenlandse werkrachten werken (bouwsector, transportsector). De overheid dient te blijven waken over een loyale fiscale concurrentie binnen deze activiteitsectoren.

Bijzondere aandacht voor sociale dumping¹³⁶ alsook gezamenlijke sectorcontroles¹³⁷ blijven aangewezen, en dit in nauwe samenwerking met het Staatssecretariaat voor de Sociale Fraudebestrijding¹³⁸. Actiepunt 29 uit het Actieplan 2015 inzake de Strijd tegen de Sociale Fraude en Sociale Dumping wordt ondersteund en onderschreven¹³⁹ door de Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding.

¹³³ OESO, Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring, Chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines, 22 juli 2010, 48 p.

¹³⁴ Programmawet van 27 december 2004, B.S., 31 december 2004, in werking getreden op 10 januari 2005

¹³⁵ MAUS, M., o.c., p. 20

¹³⁶ Federaal Regeerakkoord, Hoofdstuk 3.4. Strijd tegen de sociale fraude en sociale dumping, 9 oktober 2014, p. 40.

¹³⁷ Federaal Regeerakkoord, Hoofdstuk 4.3. Fraudebestrijding, 9 oktober 2014, p. 66 en p. 41

¹³⁸ Actieplan 2015, Strijd tegen de sociale fraude en sociale dumping, Prioritaire acties, Actiepunt 3, p.31-32 en Hoofdstuk 2, acties tegen sociale dumping, p.43 e.v.

¹³⁹ Actiepunt 29: Optimalisering gebruik databanken en uitbreiding van bestaande databanken met kruising van gegevens (sociaal en fiscaal) en de intensifiëring van de samenwerking tussen de SIOD, fiscus en BBI, Actieplan 2015 Strijd tegen de sociale fraude en sociale dumping, p. 44.

Tiende oorzaak: deloyale fiscale concurrentie op internationaal niveau

We verwelkomen de initiatieven die op internationaal vlak genomen worden om de fiscale transparantie te verhogen. België toont zich daarin een pionier door als eerste land over te gaan tot het spontaan uitwisselen van rulings.

Deze tendens moet de komende maanden en jaren verder gezet worden. Vooral internationale fora als Europa en de OESO bieden daarvoor een geschikt kader. Hoe meer landen meedoen, hoe sneller een “level-playing-field” kan bereikt worden.

Constructief samenwerken, meer fiscale transparantie en harmonisatie is positief, maar landen moeten wel blijven beschikken over fiscale instrumenten en enige vrijheid om eigen beleidsklemtonen aan te brengen. Kleine landen met open economieën als België hebben baat bij fiscale maatregelen om investeringen aan te trekken en werkgelegenheid te bevorderen. Naast logistieke, technische en andere elementen moet er ook fiscale beleidsruimte zijn. Een land als België heeft dit absoluut nodig om internationaal de concurrentie aan te kunnen met landen die bijvoorbeeld over een bijzonder grote thuisafzetmarkt beschikken.

1. Uitwisseling van rulings

De Europese Commissie¹⁴⁰ stelde op 18 maart 2015 voor om elke lidstaat te verplichten om automatisch basisinlichtingen over voorafgaande grensoverschrijdende rulings en voorafgaande prijsafspraken uit te wisselen met alle andere lidstaten. Deze werkwijze berust op het beginsel dat niet de lidstaat die de ruling afgeeft, maar de andere lidstaten het best geplaatst zijn om de mogelijke gevolgen en het belang van dergelijke rulings te beoordelen.

Fiscaal geïnspireerde structuren die tot gevolg hebben dat inkomsten laag worden belast in de lidstaat die de ruling heeft afgegeven, kunnen ertoe leiden dat er maar weinig inkomsten overblijven voor belastingheffing in andere lidstaten, waardoor de belastinggrondslag van deze landen wordt uitgehold.

Dit voorstel is in overeenstemming met internationale ontwikkelingen op het niveau van de OESO.

België heeft als eerste land zeer concrete stappen gezet voor de uitwisseling van rulings. Zo heeft de Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding reeds het initiatief genomen om in het kader van

¹⁴⁰ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, COM (2015) 135 final, 18 maart 2015

de huidige Europese Richtlijn 2011/16 spontaan *cross-border rulings* en unilaterale *advance transfer pricing agreements* uit te wisselen die werden afgeleverd vanaf 1 januari 2015.

2. Vork met internationale minima- en maxima tarieven

Deloyale fiscale concurrentie op internationaal niveau kan -in een ruimere tijdshorizon bekeken- enkel op datzelfde internationaal niveau opgelost worden¹⁴¹.

Het komt erop aan om te zoeken naar een internationaal politiek draagvlak -minstens op Europees niveau- voor belastingstandaarden met minima en maxima tarieven voor personen- en vennootschapsbelasting. Zulke internationale standaarden voorkomen de excessen van niet belasting en extreem zware belasting. Inzake btw is op Europees niveau de standaard op minimum 15 % gebracht.

De Europese Commissie maakt plannen om enkele verschillen tussen de vennootschapsbelasting in de EU-landen weg te vlakken. De Commissie wil dat overal in de Europese Unie de vennootschapsbelasting op dezelfde manier wordt berekend, waarbij de lidstaten elkaar alleen fiscaal beconcurreren via de tarieven. Dit alles zou leiden tot een eenvoudigere en transparantere belastingheffing.

3. BEPS-project

- Inleiding

Begin 2013 heeft de OESO haar rapport inzake BEPS gelanceerd. BEPS staat voor “Base Erosion and Profit Shifting” of de erosie van de belastinggrondslag en de overdracht van winsten. Dit rapport, dat voortvloeit uit een initiatief van de G20, vormt de aanzet om een aantal tekortkomingen in de bestaande internationale fiscale regels aan te pakken en hierbij in te spelen op een aantal evoluties van de huidige wereldhandel¹⁴².

Dit BEPS-rapport werd aangevuld met een BEPS-actieplan. Dit actieplan pakt de grijze zone van de fiscale optimalisatie aan en moet niet alleen leiden tot een aanpassing van het internationaal verdragsrecht, maar moet bovendien door de lidstaten omgezet worden in nationaal recht om tot een algemene en coherente benadering te komen.

¹⁴¹ Verslag Commissie Financiën, Beleidsverklaring van de Staatssecretaris voor bestrijding van de fiscale fraude, 8 september 2014, DOC 54 0020/050, p.5

¹⁴² WALLYN, T., DEBAENE P., *Belangrijke thema's bij de jaarafsluiting, in het bijzonder in het licht van het BEPS-project, Accountancy & Fiscaliteit*, Standaard Uitgeverij, 22 januari 2015, nr. 2 , p. 1

Het BEPS-actieplan heeft als doel om “op internationaal niveau specifieke oplossingen voor te stellen zodat overheden de strijd kunnen aanbinden met de strategieën inzake fiscale optimalisatie van ondernemingen die de lacunes en tekortkomingen in het huidige systeem gebruiken om artificieel winst over te dragen naar landen of grondgebieden waar zij aan een gunstigere fiscale regeling onderworpen worden”¹⁴³.

Dit actieplan telt **15 actiepunten** die grosso modo in vier groepen kunnen onderverdeeld worden: (1) algemene acties (bv. inzake digitale economie of het gebruik van verschillen in kwalificatie, de zogenaamde ‘*hybrid mismatches*’), (2) acties inzake vaste inrichtingen en verrekenprijzen (bv. inzake immateriële vaste activa of ‘*intangibles*’¹⁴⁴), (3) verdragsgelateerde acties (bijv. inzake het voorkomen van dubbele niet-belasting) en tenslotte (4) acties rond transparantie (bijv. het opleggen van een meldingsplicht rond agressieve fiscale planning).

Deze ontwikkelingen in de schoot van de OESO leiden ertoe dat het internationale fiscale landschap momenteel een grondige gedaanteverwisseling ondergaat.

Deze ontwikkelingen worden gesteund door de Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding. De BEPS-resultaten zullen leiden tot wijzigingen van het OESO-modelverdrag¹⁴⁵ en de Transfer Pricing Guidelines¹⁴⁶.

- BEPS en België

Het minst verregaand zijn de conclusies in de vorm van een zogenaamde “*guidance based on best practices*” die erop termijn moet toe leiden dat als landen maatregelen invoeren, deze op dezelfde leest geschoeid zijn. Dergelijke voorstellen zijn bijvoorbeeld gemaakt voor de belasting van “*Controlled Foreign Companies*” (CFC’s) en voor verplichtingen aan belastingplichtigen om agressieve structuren op voorhand te melden.

Iets verder gaan afspraken over een gemeenschappelijke aanpak “*common approach*” van structuren. Betrokken landen zijn het erover eens dat er iets moet gebeuren en deze gemeenschappelijke aanpak moet garanderen dat de nationale regels dan op elkaar zijn afgestemd. Hieronder vallen afspraken over de bestrijding van hybride structuren en over de beperking van buitensporige renteaftrek. Deze worden volgens de Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding best in de schoot van de Europese Unie verder uitgewerkt.

¹⁴³ OESO (2013), Plan d’action concernant l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>

¹⁴⁴ WALLYN, T., DEBAENE P., o.c., p. 2

¹⁴⁵ Bijv. actie 6 rond misbruik van dubbelbelastingverdragen en actie 7 rond het artificieel ontwijken van een vaste inrichting

¹⁴⁶ Bijv. actie 8 tot 10 over verrekenprijzen

Het meest verregaand zijn de conclusies die zijn vastgelegd in een minimumstandaard. De landen hebben zich geëngageerd om deze te implementeren. België bereidt dit momenteel al voor.

Minimumstandaarden bestaan voor:

- het tegengaan van schadelijke praktijken door aanpassing van wetgeving over 'patentboxes' en de uitwisseling van informatie over rulings.
- het tegengaan van misbruik van dubbelbelastingverdragen
- het invoeren van een "*country-by-country reporting*" of landenrapportering
- het verbeteren van het oplossen van de geschillen tussen landen inzake regeling voor onderling overleg of arbitrageprocedures.

De OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen en de criteria voor het vaststellen van een vaste inrichting worden aangepast.

België steunt volmondig de initiatieven van de Europese Commissie met betrekking tot het automatisch uitwisselen van informatie over rulings. De nieuwe regels inzake verrekenprijzen worden onmiddellijk bij controles en het verstrekken van rulings toegepast. België steunt ook alle initiatieven om de dubbelbelastingverdragen op multilaterale wijze aan te passen.

In het tweede deel over de gecoördineerde aanpak steunt de Belgische regering de maatregelen van de Europese Commissie met betrekking tot het bestrijden van hybride structuren en de beperkingen op de renteaftrek. Het vrijblijvend uitvoeren van de BEPS-maatregelen is in een omgeving van mondiale fiscale concurrentie geen goed idee. Minstens moet op Europees niveau een uniforme regeling worden uitgewerkt.

België steunt ook alle initiatieven van de OESO om de dubbelbelastingverdragen op een multilaterale manier aan te passen, elk verdrag afzonderlijk aanpassen zou een te tijdrovende en inefficiënte opgave zijn.

België zal als lid van de OESO alle minimumstandaarden omzetten in Belgisch recht.

Deze regels zullen op concrete Belgische profielen worden geïmplementeerd. Hierin zullen de AA Fiscaliteit, Grote Ondernemingen en de AA BBI op permanente wijze worden betrokken. Multinationale ondernemingen waarvoor een lidstaat reeds een onderzoek heeft ingesteld zullen ook in België bekeken, minstens opgevolgd worden.

- Bespreking van de acties

- *Actiepunt 1: de fiscale uitdagingen van de digitale economie*

Zoals reeds aangehaald zet de ICT-revolutie zich door in nagenoeg alle sectoren en ondernemingen. De stijging van de e-commerce en e-diensten aangeboden via het internet is indrukwekkend. Actiepunt 1 vestigt de aandacht op de uitdagingen van de digitale economie, zoals de steeds geringere noodzaak van een fysieke aanwezigheid om commerciële activiteiten uit te oefenen, de toekenning van waarde die gegenereerd wordt door het creëren van gegevens door middel van digitale producten, het innen van de btw, enz. Bovendien is het internetgebeuren zeer mobiel en vluchtig, wat op zich al belastingproblemen met zich meebrengt.

Het is deze nieuwe dimensie waarmee rekening wordt gehouden bij de aannahme van nieuwe normen, met name in het kader van de volgende aanbevelingen van het actieplan:

- Over de versterking van de regels inzake gecontroleerde buitenlandse ondernemingen (actie 3)
- De regels die gericht zijn op het artificieel vermijden van het statuut van vaste inrichting (actie 7) en actie 5 voor het criterium van substantiële activiteit
- De regels over de verrekenprijzen – verband met de waardecreatie (acties 8 tot 10)
- De regels ter beperking van buitensporige inhoudingen van groepsrente betaald aan grondgebieden waar de belasting laag is (actie 4 en voor financiering van de digitale activiteiten: actie 9).

Deze acties zijn relevant en bieden een deel van de oplossing.

Om het probleem in zijn totaliteit aan te pakken, biedt BEPS met haar actie 1 een aantal opties, zijnde:

- i) nieuwe nexusbenadering voor verkopen op afstand, alsook alternatieve regels voor winsttoerekening
- ii) een bronheffing op digitale verrichtingen als handhavingsinstrument
- iii) eventueel als alternatief voor i) een soort accijnsheffing.

Inzake btw zal België de initiatieven op Europees vlak steunen. De algemene regel is dat de btw dient betaald te worden in het land van verbruik. Op het vlak van inkomstenbelastingen zal de interne wetgeving worden geëvalueerd en waar nodig worden aangepast. Zoals vroeger reeds aangehaald, speelt het Belgian Internet Service Center (BISC) hierbij een belangrijke rol.

- *Actie 2 : De effecten van hybride structuren neutraliseren*

Dit tweede actiepunt sluit aan bij de Europese Richtlijn die de dubbele niet-heffing door hybride leningen uitsluit, en gaat nog verder.

Verschillen in de behandeling, door verschillende landen van entiteiten (die als transparant of ondoorzichtig worden beschouwd) en van betaalmiddelen (kosten/verdeling winsten) kunnen ertoe leiden dat ondernemingen meerdere aftrekken voor dezelfde kosten eisen en een belastbaar inkomen doen verdwijnen. Door gebruik te maken van dit analyseverschil tussen nationale wetgevingen wordt de normaal in beide staten verschuldigde belasting verminderd door het spel van de dubbele belastingaftrek, een belastingaftrek met afwezigheid van 'inclusie' (want ze genereert geen enkel overeenkomstig belastbaar inkomen in de andere staat) of in geval van verrekening van buitenlandse belastingkredieten zonder dat er een belastbaar inkomen opgenomen wordt.

In het rapport van 2012 had de OESO vier categorieën van hybride structuren aangeduid:

- Hybride entiteiten;
- Entiteiten met dubbele verblijfplaats;
- Hybride instrumenten (schuld in één land en bewijzen van deelneming in een ander land);
- Hybride overdrachten (bijvoorbeeld: de overdracht van eigendom van een activum dat in een ander land beschouwd wordt als een lening gedekt door een inpandgeving)

De OESO streeft ernaar om te voorkomen dat de hybride instrumenten en entiteiten gebruikt worden om ten onrechte de door de dubbel belastingverdragen verstrekte voordelen te verkrijgen.

In de EU Code of Conduct Group worden discussies gevoerd over de bestrijding van “*hybrid mismatches*” in verband met vaste inrichtingen. De eerste resultaten van deze onderhandelingen worden in de loop van 2016 verwacht.

- *Actie 3: CFC-regels*

CFC staat voor “*Controlled Foreign Corporations*”. Hiermee worden de buitenlandse dochtermaatschappijen bedoeld die gevestigd zijn in laag of niet belastende landen en die onder controle staan van een inwoner. Door groepswinsten bij deze dochtermaatschappij te laten neerslaan kunnen aanzienlijke belastingen worden uitgesteld zolang de winst niet wordt uitgekeerd.

België heeft er in het verleden voor gekozen om de transacties met niet of laag belastende landen te monitoren. Hiervoor dienen bedragen boven de 100.000 euro per jaar op een afzonderlijk formulier te worden vermeld. De belastingplichtige dient de werkelijkheid en de oprechtheid van de verrichtingen met deze laag belaste groepsmaatschappij te bewijzen. Dit onderwerp wordt hierna verder uitgewerkt (zie punt 5. Cel Belastingparadijzen).

De problematiek wordt verder opgevolgd en er zal geanalyseerd worden of bijkomende wetgeving noodzakelijk is.

- *Actie 4 : Rente-afrekken*

-

De fiscale behandeling van vreemd vermogen kan leiden tot een substantiële vermindering van de belastbare grondslag. Zo zijn rentebetalingen aftrekbaar; dividenduitkeringen als vergoeding voor eigen vermogen zijn dat niet.

Sommige multinationale ondernemingen proberen de schulden binnen de groep zo te verschuiven dat de rentekosten zo veel mogelijk vallen in landen met een hoog belastingtarief en de renteopbrengsten zoveel als mogelijk vallen in landen met een laag belastingtarief. Om deze reden hebben veel landen rente-afrekbepalingen in hun nationale wetgeving opgenomen. Ook België heeft een zogenaamde “thin-cap”regeling. Toch blijken deze regels niet voldoende te zijn.

Op Europees niveau zijn onderhandelingen bezig die normaal in het voorjaar van 2016 zullen leiden tot een regelgeving voor een algemene beperking van de interestaftrek. Hiervoor zal de ratio interest/EBITDA als maatstaf worden gebruikt.

- *Actie 5 : Bestrijding van schadelijke praktijken*

Deze actie bouwt voort op de werkzaamheden van de OESO inzake de schadelijke praktijken die uitgevoerd worden in het kader van het “*Forum on Harmful Tax Practices*” (FHTP) en heeft als doel doeltreffende oplossingen uit te werken tegen schadelijke regelingen waarbij ook rekening wordt gehouden met factoren zoals transparantie en substantie.

Er worden drie doelstellingen vooropgesteld:

- De **verplichte** spontane uitwisseling van informatie over de beslissingen (“rulings”) die alleen betrekking hebben op voorkeursregelingen¹⁴⁷
- De verplichting om een **substantiële activiteit** te hebben voor de instelling van enigerlei voorkeursregeling/uitwerking van een methodologie om het begrip ‘substantiële activiteit’ te definiëren, met name in de context van inkomsten die gegenereerd worden door financiële activiteiten of door het leveren van immateriële activa
- Er zal een rapport volgen om de fiscale voorkeursregelingen te beoordelen in de BEPS-context

Binnen de schoot van de Europese Unie zijn afspraken vastgelegd over de uitwisseling van rulings:

- alle rulings vanaf 01/01/2010 en die nog van toepassing zijn op 01/01/2014 zullen uiterlijk 31/12/2016 worden uitgewisseld;

¹⁴⁷ Het rapport gaat dus verder door de uitwisseling van informatie op verzoek te transformeren in een automatische uitwisseling

- rulings afgeleverd tussen 01/01/2014 en 31/03/2016 zullen uiterlijk op 31/12/2016 worden uitgewisseld;
- rulings afgesloten vanaf 01/01/2016 worden binnen 3 maanden na ontvangst uitgewisseld.

Het nut van de uitwisseling van rulings wordt sinds de Lux-Leakszaak niet meer in vraag gesteld. België is een voortrekker op het gebied van uitwisseling van rulings. Zo werd een eerste pakket rulings reeds uitgewisseld.

- *Actie 6 : Het misbruik van de belastingverdragen verhinderen*

Er zullen bij aanpassingen aan bestaande verdragen en bij toekomstige dubbelbelastingverdragen bijkomende anti-misbruikbepalingen in de dubbelbelastingverdragen worden ingeschreven om het zogenaamd “treaty-shopping” tegen te gaan zoals bepaald in het actieplan van de OESO.

Deze maatregelen kunnen zijn:

- “*Principle Purpose Test*” (PPT), dit is een toetsing door de belastingdienst van het hoofddoel van de verrichting
- “*Limitation on Benefits*” bepaling (LoB), hierbij wordt een koppeling gemaakt met een aantal eigenschappen van de belastingplichtige
- Anti-doorstroombepaling

Binnen de OESO zijn er onderhandelingen lopende om de verdragsbepalingen op een multilaterale wijze te wijzigen, zodat niet elk dubbelbelastingverdrag afzonderlijk dient te worden aangepast.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding steunt deze onderhandelingen op OESO-niveau, te meer daar een mondiale aanpak in deze veel efficiënter is.

- *Actie 7: vaste inrichtingen*

Actie 7 van het BEPS-plan geeft een ruimere invulling van de definitie “vaste inrichting”. Op basis van dit actiepunt kan in België de interpretatie van de definitie van “rijksinwonerschap” of de interpretatie van het begrip “vaste inrichting” beter afgelijnd worden.

België houdt vast aan een formele, legalistische, niet economische benadering van het begrip “residentie”.

Vaak is het zo dat binnen het distributienetwerk van een multinational, een Belgische commissieagent handelt in eigen naam doch voor rekening van een groepslid in een laag belastend land. Op basis van

een strikte lezing zou er kunnen gediscussieerd worden over het al dan niet hebben van een vaste inrichting. De commissieagent brengt wel degelijk de Belgische cliënten aan, onderhandelt quasi over alle details van de overeenkomst, zonder ze uiteindelijk te ondertekenen. De formele ondertekening gebeurt door de -vaak laag belaste- verbonden opdrachtgever binnen de multinationale groep. De commissieagent vertegenwoordigt economisch gezien wel degelijk de verbonden opdrachtgever, doch niet juridisch. De commissieagent ontvangt vervolgens een kleine commissievergoeding terwijl het grote deel van de bruto omzet gerealiseerd in België, neerslaat in de lidstaat van de laag belaste opdrachtgever.

Een circulaire die een ruimere invulling geeft aan het begrip “afhankelijk agent” is nuttig en aangewezen in het licht van actiepunt 7 van het BEPS-plan en de nieuwe OESO commentaar omtrent artikel 5 van het modelverdrag. Een afhankelijke agent brengt een vaste inrichting met zich mee en zodoende kunnen de in België gerealiseerde winsten die aan deze vaste inrichting kunnen toegewezen worden, in België belast worden¹⁴⁸.

- *Acties 8-10 : Verrekenprijzen tussen leden van eenzelfde groep*

De inzet van deze acties is het aanpassen van “Transfer Pricing Guidelines” of verrekenprijsrichtlijnen, waarbij het begrip waardecreatie centraal staat.

Actie 8 focust op het begrip “immateriële goederen” en op de verrekenprijzen van deze activa tussen leden van eenzelfde groep.

Actie 9 concentreert zich op de vergoeding van risico's en kapitaal. De OESO ontwikkelt hierbij verrekenprijsregels die ervoor zorgen dat winsten niet toegerekend worden aan een groepsentiteit, louter omdat deze contractueel bepaalde risico's op zich neemt of kapitaal heeft verstrekt.

Actie 10 betreft (risicovolle) transacties die nooit tussen derde partijen zouden plaatsvinden. De focus ligt hierbij op (i) herkwalificatie van transacties, (ii) de toepassing van TP-regels op globale waardeketens en (iii) management fees en head office expenses.

De FOD Financiën zal deze nieuwe richtlijnen bij haar verrekenprijscontroles toepassen. Ook zal de Cel verrekenprijzen versterkt worden.

¹⁴⁸ VANHEUSDEN, K., Agentuur en alleenverkoop in Europa, Maklu, Antwerpen-Apeldoorn, 2002, p.142 e.v.

- *Actie 11: Dataverzameling*

Actie 11 betreft het verzamelen van statistische data om de erosie van de belastinggrondslag en de overdracht van winsten in kaart te kunnen brengen en om in de toekomst de invloed van de BEPS-acties te kunnen kwantificeren.

Zo keurde de CFA een studie goed die tot de conclusie kwam dat multinationale groepen hun “effective tax rate” gemiddeld met 4 tot 8,5% verminderen middels internationale belastingplanning. Het verlies aan wereldwijde belastingontvangsten werd hierbij geraamd op 4 tot 10%. Dit bedraagt 100 tot 240 miljard USD.

- *Actie 12: “mandatory disclosure” of verplichte openbaarmaking*

Het rapport inzake “mandatory disclosure” lijst de “best practices” op inzake verplichte aanmelding van tax planning constructies zoals die onder meer bestaat in het Verenigd Koninkrijk, Ierland en Portugal.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding zal via benchmarking onderzoeken in welke mate de systemen in andere landen geleid hebben tot een aanwijsbare verhoging van “compliance” en eventuele fiscale meerontvangsten.

- *Actie 13 : De documentatie van de verrekenprijzen*

Met het oog op transparantie bevat actie 13 specifieke normen voor de documentatie van de verrekenprijzen voor multinationals alsook een gemeenschappelijk model voor de mededeling van informatie land per land¹⁴⁹. Een dergelijk land-per-land rapport bevat onder meer informatie over de wereldwijde fiscale winstverdeling, de betaalde belastingen in de landen waarin de multinationale onderneming een vestiging heeft en andere economische indicatoren en een korte omschrijving van de aard van de bedrijfsactiviteiten van elke verbonden onderneming in de groep. Dit rapport moet de nationale belastingdiensten in staat stellen een volledig en correct beeld te krijgen van de activiteiten en inkomsten van de multinationale groep van ondernemingen. Zodoende zijn de betrokken belastingdiensten in staat om een gedegen risicoanalyse uit te voeren.

Actie 13 stelt verder dat de verrekenprijzen gedocumenteerd dienen te worden volgens een benadering op basis van een tweeledige structuur, zijnde:

¹⁴⁹ Eveneens land-per-landrapportering of Country by Country Report of land-per-land rapport genoemd.

- a. Enerzijds een “masterbestand” dat informatie bevat van het transfer-pricing beleid voor de gehele multinationale groep.
- b. Anderzijds een “lokaal bestand” waarin de intra groep transacties van de Belgische vestiging worden becommentarieerd en gedocumenteerd.

Zowel voor de inhoud van het master- en het lokaal bestand heeft de OESO een model opgesteld. Momenteel bevat de Belgische fiscale wetgeving geen bepalingen inzake documentatie rond verrekenprijzen – enkel een niet bindende administratieve circulaire - wat de controleactiviteiten van de Cel Verrekenprijzen binnen de AA Fiscaliteit, Afdeling Grote Ondernemingen bemoeilijkt.

Uit de benchmark studie uitgevoerd door de OESO¹⁵⁰ blijkt dat de meeste landen wel degelijk over een documentatieverplichting (via masterbestand en lokaal bestand) beschikken en dat deze meestal zijn praktische uitvoering vindt via een afzonderlijke bijlage bij de aangifte. Het is aangewezen om ook in België deze afzonderlijke bijlage bij de aangifte verplicht te maken naar voorbeeld van de ons omringende landen (Frankrijk, Duitsland, Nederland, Italië, Spanje, Griekenland, Noorwegen, Verenigd Koninkrijk, Polen, Zweden, ...)

Binnen de OESO/G20 is afgesproken dat minstens de verplichting tot het indienen van een land-per-land rapport in wetgeving moet omgezet zijn¹⁵¹.

Teneinde efficiënt te werken zal de documentatieverplichting omtrent het master- en het lokaal bestand eveneens worden opgenomen in de implementatie van voorliggend BEPS actiepunt 13¹⁵². Alhoewel de nieuwe afzonderlijke bijlage bij de aangifte uitgaat van een ander niveau dan de land-per-land rapportering, sluit ze er naadloos bij aan zowel inzake timing als inzake doelstelling (risk assessment).

Zo heeft Nederland op 16 september 2015 een wetsvoorstel gedaan waarmee deze drie bestanden (land-per-land rapportering, lokaal bestand en master bestand) tezamen worden geïntroduceerd in

¹⁵⁰ OESO, Tax Administration 2015, comparative information on OECD and other advanced and emerging economies, online, juli 2015, 379 p.

¹⁵¹ De land-per-land rapporteringsverplichting geldt slechts indien de moedermaatschappij een geconsolideerde omzet heeft van minstens 750 miljoen EUR. Zo'n 50 Belgische ondernemingen zullen onder deze verplichting vallen.

¹⁵² Letterlijk onder actiepunt 13: *“in order to achieve the objectives of actionpoint 13, countries should adopt a approach to transfer pricing documentation. This section describes a three-tiered structure consisting of (i) a master file containing standardised information relevant for all MNE group members; (ii) a local file referring specially to material transactions of the local taxpayer; and (iii) a country-by-country report containing certain information relating to the global allocation of the MNE's income and taxes paid together with certain indicators of the location of economic activity within the MNE group. This approach to transfer pricing documentation will provide taxadministrations with relevant and reliable information to perform an efficient and robust transfer pricing risk assessment analysis. It will also provide a platform on which the information necessary for an audit can be developed and provide taxpayers with a means and an incentive to meaningfully consider and describe their compliance with the arm's length principle in material transactions”*

haar wetgeving in uitvoering van actiepunt 13. Het master- en lokaal bestand dienen worden ingediend door bedrijven met een geconsolideerde omzet van 50.000.000 euro.

De aangifteplichtige vennootschappen inzake het actiepunt 13 van het BEPS-plan, dienen zowel de vennootschappen (onderworpen aan de vennootschapsbelasting) als de vaste inrichtingen (onderworpen aan de belasting van de niet inwoners) te omvatten.

Teneinde de administratieve last voor de betrokken vennootschappen zo beperkt mogelijk te houden is het aangewezen om een rapporteringsdrempel in te voeren. Zo heeft bijvoorbeeld Frankrijk deze drempel op 100.000 euro gezet.

In België is het aangewezen om deze drempel rond de 500.000 euro te iken wat het bedrag aan grensoverschrijdende verbonden transacties tijdens het afgelopen boekjaar betreft. Deze werkwijze laat immers toe een volwaardige risicoanalyse uit te voeren waarbij alle relevante leden van de doelgroep worden betrokken.

De administratieve last is eveneens beperkt omdat deze betrokken concerns reeds over een globale documentatie dienen te beschikken voor de meeste andere West-Europese landen waar deze documentatieverplichting reeds werd ingevoerd.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding onderzoekt hoe multinationale ondernemingen kunnen aangemoedigd worden om zich te conformeren met het correct en tijdig rapporteren over de gehanteerde verrekenprijspolitiek.

Enkel door de verplichting om transparant om te gaan met fiscaliteit binnen een multinational zal deze (1) beter kunnen gecontroleerd worden in internationaal verband en (2) meer en meer druk voelen om zich inzake fiscaliteit moreler te gedragen. Het zich wegsteken in het complexe internationale web van fiscale planning wordt moeilijker.

Een verdere personele versterking van de Cel Verrekenprijzen binnen de pijler Grote Ondernemingen dringt zich op, evenals bijkomende en specifieke vorming inzake “transfer-pricing” voor alle medewerkers van de speciale centra Grote Ondernemingen en de AA BBI.

Uit het BEPS-rapport en OESO analyses komt duidelijk naar voor dat bijzonder veel van de internationale planning plaatsvindt door inventieve en agressieve verrekenprijzen. Een multinational opereert immers internationaal en kan winst verschuiven naar landen of entiteiten die minder zwaar belasten of minder streng controleren.

Transfer-pricing dient gezien te worden als één grote puzzel. Elk land eist zijn deel van de puzzel op. Indien België minder veeleisend is qua documentatie en sanctionering bij het niet naleven van

voorafgaande documentatieverplichtingen en minder controleert wat verrekenprijzen betreft, dan zullen de puzzelstukken van de ons omringende landen steeds groter worden en het Belgische stuk steeds kleiner. Het is daarom belangrijk dat België de internationale trend volgt en niet achterop hinkt.

- *Actie 14 : "Dispute Resolution"*

Aangezien door de implementatie van het BEPS-plan het aantal discussiegevallen tussen Staten zal stijgen, is er overeengekomen dat als een procedure voor onderling overleg wordt opgestart deze binnen 24 maanden afgerond wordt met de oplossing van het belastinggeschil.

De Belgische overheid neemt zich voor om de lopende procedures van onderling overleg en EU arbitrageprocedures binnen de 24 maanden te beslechten.

4. Cel Belastingparadijzen

Eenzijds werd een speciale Cel Belastingparadijzen opgericht binnen de dienst Coördinatie Anti-Fraude, kortweg CAF genoemd¹⁵³.

Anderzijds voerde de Programmawet van 23 december 2009¹⁵⁴ een meldingsplicht in voor belastingplichtigen onderworpen aan de vennootschapsbelasting of overeenkomstig artikel 227, 2^{de} lid van het WIB aan de belasting van niet-inwoners van alle betalingen die een minimum van 100.000 euro overtreffen per belastbaar tijdperk en die rechtstreeks of onrechtstreeks werden gedaan aan personen gevestigd in een Staat die:

- ofwel gedurende het volledige belastbaar tijdperk waarin de betaling heeft plaatsgevonden door het Mondiaal Forum van de OESO inzake transparantie en uitwisseling van inlichtingen werd aangemerkt als een Staat die niet effectief en substantieel de OESO – standaard toepast op het gebied van uitwisselingen van inlichtingen
- ofwel voorkomt op de lijst van Staten zonder of met een lage belasting (lees: Staat waarvan het nominaal tarief van de vennootschapsbelasting lager is dan 10 %)¹⁵⁵

Betalingen aan deze belastingparadijzen zijn enkel aftrekbaar als beroepskosten indien ze worden aangegeven én indien de belastingplichtige kan bewijzen dat het om werkelijke en oprechte verrichtingen gaat en niet om artificiële constructies (artikel 198, 10^e WIB).

¹⁵³ Administrateur-generaal van de AA BBI benadrukt tijdens de hoorzitting van 1 juni 2015 dat België de enige lidstaat is in de Europese Unie met een "ad hoc" cel voor de strijd tegen de belastingparadijzen, Kamer, Hoorzitting 1 juni 2015, DOC 54 116/002, p.34

¹⁵⁴ Artikelen 128, 133, 134 en 136 van de Programmawet van 23 december 2009, B.S., 30 december 2009, ed. 1

¹⁵⁵ Artikel 307, par. 1 WIB

Deze meldplicht geschiedt via een formulier 275 F dat wordt ingediend samen met de aangifte. Het formulier 275 F maakt een integrerend deel uit van de belastingaangifte.

Het onderzoek van dit Mondiaal Forum¹⁵⁶ in de schoot van de OESO vormde de aanleiding voor de OESO om een nieuwe “zwarte lijst” van landen te publiceren¹⁵⁷. Deze landen worden als “*non compliant*” bestempeld.

In samenwerking met de Cel Belastingparadijzen van de AA BBI zal een stand van zaken opgemaakt worden van de tot nu toe onderzochte dossiers¹⁵⁸ en de in kaart gebrachte betalingsstromen naar de belastingparadijzen om vervolgens vanuit deze “*best practices*” nieuwe strategieën te ontwikkelen. Daartoe zullen alle aangiften 275 F digitaal gebundeld worden en risicoprofielen onderzocht.

De Cel Belastingparadijzen zal verstrekt worden evenals transversaal ingezet over de verschillende belastingadministraties van de FOD Financiën heen. Zo kan de digitale bundeling van de aangiften 275 F immers belangrijke informatie genereren voor zowel AA BBI, AA Fiscaliteit, AA Inning en Invordering, enz.

Laatste aandachtspunt: Optimaliseren van geschillenprocedure met het oog op efficiëntere fraudebestrijding

Het Regeerakkoord stelt dat een harmonisering van de fiscale procedures zich opdringt, met o.a. een efficiënte geschillenregeling zonder de rechten van verdediging in het gedrang te brengen.

1. Bezwaarprocedure voor btw

Inzake directe belastingen bestaat een specifieke administratieve procedure die verplicht dient doorlopen te worden, vooraleer de belastingplichtige zich tot de rechtbank kan wenden.

Op grond van artikel 366 WIB kan de belastingplichtige schriftelijk bezwaar indienen bij de directeur der belastingen binnen een termijn van zes maanden na vestiging van de aanslag. Inzake douane en

¹⁵⁶ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes

¹⁵⁷ OESO-rapport, Tax Transparency 2013, Report on Progress

¹⁵⁸ De heer Administrateur-generaal stelt in de hoorzitting van 1 juni 2015 dat het CAF in uitvoering van de wet van 31 december 2009 de betalingen van meer dan 100.000 euro die werden uitgevoerd naar belastingparadijzen geanalyseerd heeft en de flagrante gevallen door zijn diensten verder heeft laten onderzoeken, Hoorzitting 1 juni 2015, DOC 54 116/002, p. 34.

accijnzen en lokale en regionale belastingen bestaan gelijkaardige verplicht te doorlopen administratieve geschillenprocedures.

In de indirecte belastingen daarentegen is er geen wettelijk en verplicht te doorlopen administratief beroep vooraleer men zijn zaak bij de rechter kan aanhangig maken¹⁵⁹. Wel bestaat er een willig/facultatief administratief beroep (art. 84 W.BTW). Dit neemt niet weg dat de belastingplichtige zijn zaak onmiddellijk aan de rechter kan voorleggen indien hij dat wil.

Teneinde de overbelasting van het gerechtelijk apparaat te vermijden wordt de bezwaarprocedure beschouwd als administratieve filter¹⁶⁰. De wetgever stelde destijds bij de hervorming van de geschillenprocedure dat de fiscus zijn vergissingen zelf moet kunnen rechtzetten zodat de rechterlijke macht niet wordt overstelpt met *“vorderingen waarvan de kennelijke ongegrondheid door de belastingplichtige allicht direct kan worden ingezien of na een hernieuwd onderzoek van het dossier door de administratie.”*¹⁶¹ De praktijk leert dat de belastingdienst (inclusief de Bemiddelingsdienst) er in veel gevallen in slaagt om de meerderheid van haar geschillen snel en efficiënt op te lossen.

Het instellen van een verplicht administratief beroep voor btw zal de rechtbanken ontlasten van geschillen die ze zelf kan oplossen.

Op die manier kan de rechtbankcapaciteit bij de fiscale kamers voorbehouden worden voor zwaarwichtige dossiers, fraudedossiers, e.d. waarin una via de administratieve weg wordt gekozen.

Bovendien wordt vermeden dat btw-schulden onmiddellijk worden betaald *“onder voorbehoud”* gekoppeld aan een relatief lange termijn om zich te voorzien bij de rechtbank. Moratoriumintresten beginnen bij betaling (ook *“onder voorbehoud”*) te lopen en dienen bij verlies integraal te worden uitbetaald door de Schatkist. Sommige belastingplichtigen zien bij btw taxaties deze hoge moratoriumintresten als een goede belegging.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding voorziet in een verplichte bezwaarprocedure voor btw.

¹⁵⁹ Wat de btw, de successie- en registratierechten betreffen, voorziet de wet niet in een administratieve geschillenfase zodat de belastingplichtige niet gebonden is door de driemaandelijkse beroepstermijn voorzien in artikel 1385undecies Ger. W. De belastingplichtige kan de aanslag betwisten voor de burgerlijke rechtbank zolang het dwangbevel niet is verjaard en definitief is ingevorderd. De termijnen hiervoor verschillen sterk van belasting tot belasting met name 3 of 7 jaar inzake btw; 2, 10 of 15 jaar inzake registratierechten en 2, 5 of 10 jaar inzake successierechten.

Na de invordering van de belasting kan de belastingplichtige de aanslag nog steeds betwisten door binnen de wettelijke verjaringstermijnen een vordering tot teruggaaf bij de rechtbank in te stellen. Deze termijn bedraagt inzake btw drie jaar te rekenen vanaf 1 januari van het jaar volgend op dat waarin de oorzaak van de teruggaaf zich heeft voorgedaan. DE JONCKHEERE, M. , MAUS, M. en DELANOTE M, *Fiscale procedure*, Brugge, Die Keure, 2007, p. 242

¹⁶⁰ Parl. St., Kamer 1997-1998, Wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen, nr.1341/1 en Wetsontwerp betreffende de inrichting in fiscale zaken, nr. 1342/1, 2-3.

¹⁶¹ Parl. St., o.c., 2-3

2. Herschrijving artikel 569, 1^{ste} lid, 32° Ger. W.

Een fiscaal fraudeonderzoek wordt tegenwoordig gekenmerkt door veelvuldige pre-taxatiegeschillen waarbij zowel voor directe (als indirecte belastingen) de aanslag niet wordt afgewacht. Reeds bij de aanvang van een onderzoek richt de belastingplichtige zich rechtstreeks tot de rechtbank eerste aanleg. Bijvoorbeeld bij het versturen van een aangetekende brief waarmee de onderzoekstermijn wordt uitgebreid conform artikel 333 WIB of de uitbreiding van de aanslagtermijnen bij artikel 354 WIB of 84ter W. BTW, of gewoon louter op basis van de uitgevoerde controle waarbij conform het retentierecht van de btw documenten/kopieën werden weerhouden voor verder onderzoek.

2.1. Pre-taxatiegeschillen

In fraudedossiers lopen dikwijls al verschillende pre-taxatiegeschillen nog voor het bezwaar wordt ingediend en waarbij steevast wordt gevraagd om met de fiscale werkzaamheden te wachten tot er een uitspraak is over het/de pre-taxatiegeschil(len). Gezien de overbelasting van de fiscale kamers van de rechtbanken van eerste aanleg, omdat nog beroep wordt aangetekend tegen het vonnis dat het pre-taxatiegeschil beslecht (eventueel zelfs een cassatievoorziening) ligt het bodemgeschil stil of treedt verjaring in. Deze werkwijze is in strijd met het verplicht administratief beroep dat dient doorlopen te worden vooraleer de rechtbank wordt ingeschakeld.

Een herschrijving van artikel 569 eerste lid, 32° Ger W. in samenhang gelezen met 1385undecies Ger. W is aan de orde. Deze artikelen stellen: *“Tegen de belastingadministratie wordt de vordering inzake de geschillen bedoeld in artikel 569, eerste lid, 32°, slechts toegelaten indien de eiser voorafgaandelijk het door of krachtens de wet georganiseerde administratief beroep heeft ingesteld”*. Artikel 569, eerste lid, 32° luidt: *De rechtbank van eerste aanleg neemt kennis van geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet”*.

Met de herschrijving van de voorliggende artikels moeten de aan de aanslag voorafgaande procedure en de regels met betrekking tot de vestiging van de belasting in zijn geheel worden beschouwd. De verschillende aspecten van de procedure tot vestiging van de juiste verschuldigde belasting, zoals onder andere de uitbreiding van de onderzoeks- en aanslagtermijnen, de controle, het onderzoek, de vraag om inlichtingen, het bericht van wijziging zijn allen gericht op de vestiging van de juiste belasting.

De wetgever heeft immers voldoende garanties en waarborgen voorzien, zodat de belastingplichtige die meent onbehoorlijk te zijn behandeld, op korte termijn in rechte kan optreden tegen de fiscale administratie. Immers, op grond van artikel 1385 Ger. W. kan de vordering van de belastingplichtige worden ingesteld zes maanden na het instellen van het administratief beroep mocht de belastingdienst in gebreke blijven om tijdig over het bezwaarschrift te beslissen. Hieruit volgt dat de uitputtingsvereiste

evenmin tot gevolg heeft dat de belastingplichtige in een rechtsonzekere toestand wordt geplaatst, noch dat hem het fundamenteel recht op toegang tot de rechtbank gedurende een onredelijke termijn zou worden ontzegd.

Door de thans overvloedig ingestelde pre-taxatiegeschillen als toelaatbaar te beschouwen worden de bezwaarprocedure en de uitputtingsvereiste in belangrijke mate buiten werking gesteld en in onredelijke mate uitgehold. Bovendien zijn talrijke gelijklopende procedures op allerlei niveaus tijd- en geldverslindend, zowel voor de belastingdienst, de fiscale kamers van de rechtbanken als voor de burger.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding zal samen met de Minister van Justitie de voornoemde artikelen uit het Gerechtelijk Wetboek in die zin verduidelijken.

2.2. Ondernemingsrechtbanken

Artikel 442quater WIB en artikel 93undeciesC W.BTW handelen over de hoofdelijke aansprakelijkheid van bestuurders van vennootschappen in geval van fout¹⁶² bij het niet doorstorten van bedrijfsvoorheffing en aangegeven btw.

Hoewel formeel artikel 442quater WIB en artikel 93undeciesC W.BTW fiscale bepalingen zijn, gaat het om aansprakelijkheidsvorderingen, vergelijkbaar met deze, gesteund op artikel 1382 BW of op vennootschapsrechtelijke bepalingen zoals de artikel 332 W.Venn¹⁶³, artikel 265 W.Venn¹⁶⁴ en artikel 530 W. Venn¹⁶⁵.

N.a.v. cassatierechtspraak waarbij duidelijk werd gesteld dat artikel 442quater WIB en artikel 93undeciesC, W.BTW de hoofdelijkheid met zich meebrengt tot betaling van de belasting en het toebehoren, besliste het Hof van Beroep in Antwerpen, gevolgd door de Arrondissementskamer in andere gedingen, dat de beoordeling van de op basis van deze bepaling(en) ingestelde vorderingen toekomt aan de fiscale kamer van de rechtbank van eerste aanleg, wat tot gevolg heeft dat:

- a) deze zaken worden onttrokken aan de natuurlijke ondernemingsrechtbanken, zijnde de rechtbanken van koophandel, die in het verleden n.a.v. de wijziging van artikel 574, 1°, Ger.W. einde de jaren '90 werden aangeduid om geschillen terzake van vennootschappen op te lossen;

¹⁶² In de zin van artikel 1382 Burgerlijk Wetboek

¹⁶³ de zogenaamde grote en kleine alarmbelprocedure

¹⁶⁴ Hoofdelijke aansprakelijkheid bij zaakvoerders of gewezen zaakvoerders bij kennelijk grove fout dat geleid heeft tot het faillissement (BVBA)

¹⁶⁵ Hoofdelijke aansprakelijkheid bij bestuurders of gewezen bestuurders bij kennelijk grove fout die geleid heeft tot het faillissement (NV)

b) de vorderingen ex art. 442quater WIB 1992 en art. 93undeciesC, W.BTW dikwijls gepaard gaan — geformuleerd in dezelfde dagvaarding want gesteund op hoofdzakelijk dezelfde feiten — met de klassieke aansprakelijkheidsvorderingen, gebaseerd op artikel 1382 BW, maar vooral ook op vennootschapsrechtelijke bepalingen, waaronder artikel 265 W.Venn. of artikel 530 W.Venn., waarvoor dan weer de rechtbanken van koophandel exclusief bevoegd lijken te zijn (artikel 574, 2°, Ger.W.) ;

c) de concentratie van de aansprakelijkheidsvorderingen bij de reeds overbelaste fiscale kamers van de rechtbanken van eerste aanleg er aanleiding toe geeft dat de behandeling van de zaken onverantwoord lang aansleept, wat ertoe zou kunnen leiden dat de lange duur van de procedure het instellen van de vordering inopportuun maakt, vooral omdat dan ook in vele gevallen tot beveiliging van de vordering bijkomende bewarende maatregelen moeten getroffen worden.

Het is dus hoogst wenselijk dat in afwijking van artikel 569, 1^{ste} lid, 32°, Ger.W. de vorderingen, door de fiscus ingesteld op grond van artikelen 442quater WIB 1992 en artikel 93undeciesC, W.BTW voor de rechtbanken van koophandel worden gebracht conform hetgeen is bepaald in artikel 574, 1°, Ger.W.

De Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding en de Minister van Justitie zullen het voornoemde artikel uit het Gerechtelijk Wetboek in die zin verduidelijken.

De minister van Financiën, belast met de bestrijding van Fiscale fraude,

Johan VAN OVERTVELDT

AVANT-PROPOS

La lutte contre la fraude fiscale est plus que jamais actuelle et nécessaire. Il y a donc lieu de tendre vers une justice fiscale maximale, et le contexte économique joue bien entendu un rôle important dans ce cadre. Les autorités se doivent, pour elles-mêmes et pour la société, de mettre de l'ordre dans leurs finances. Dans des pays tels que la Belgique, avec des prélèvements publics qui ont dépassé les 50% au cours des dernières décennies, des réformes et des économies s'imposent. Le défi budgétaire peut cependant aussi être soutenu par une perception correcte et équitable des impôts.

Le chemin qu'il nous reste à parcourir est encore long. Ces dernières décennies ont donné lieu à un écheveau particulièrement inextricable de lois fiscales. La sixième réforme de l'État réalisée récemment n'a pas simplifié les choses, bien au contraire. La complexité n'a fait qu'augmenter. Cette complexité fait de la lutte contre la fraude fiscale un défi particulièrement difficile à relever.

Dans ce plan d'action contre la fraude fiscale, nous nous concentrons sur les causes plutôt que sur les symptômes de la fraude fiscale et y associons des points d'action concrets. La seule solution durable pour percevoir des revenus de manière plus efficace et limiter la fraude consiste notamment à s'attaquer à ses causes.

Je tiens également à souligner au préalable que la dimension internationale ne fait que gagner en importance. Les mailles du filet fiscal se resserrent, tant pour les citoyens que pour les entrepreneurs. Les constructions fiscales destinées à éluder l'impôt sont en ligne de mire. Les pays augmentent leur degré de collaboration et de transparence, et une coordination supranationale est également mise en place. L'Europe, l'OCDE et les États-Unis tiennent un rôle essentiel à ce niveau. En tant que gouvernement, nous profitons de l'occasion pour jouer les précurseurs. En matière d'échange d'informations, à propos des *rulings* par exemple, notre pays est un pionnier sur la scène internationale.

Ce qui est particulièrement positif, c'est que nombre d'entreprises font entre-temps aussi volte-face. Les entreprises ont de plus en plus conscience de leur rôle social. Elles jouent également un rôle crucial dans une lutte renforcée contre la fraude fiscale.

Enfin, ce plan anticipe également des défis très actuels, tels que la lutte contre le terrorisme.

INTRODUCTION

La fiscalité pourrait et devrait être une affaire assez simple. L'autorité doit mettre en place un cadre législatif transparent et des informations claires afin que tant le contribuable que l'entrepreneur soient en mesure de respecter facilement leurs obligations fiscales. Hélas, la réalité est plus complexe et ce noble objectif n'est pas atteint en raison de la complexité de la législation adoptée ces dernières

décennies. Cette complexité de notre législation et de notre système fiscal exige donc une approche différenciée.

L'accord de gouvernement dispose que la lutte contre la fraude se poursuit sans relâche¹. Les principes de la réforme fiscale, entre-temps mise en œuvre, contribuent à une meilleure protection du système contre la fraude².

L'élimination des causes de la fraude fiscale en réduira l'ampleur. Le présent plan a pour ambition de ne pas purement miser sur le traitement des symptômes, mais en premier lieu de dénoncer les causes de la fraude fiscale et de s'y attaquer. Si nous ne nous attaquons pas à ces causes, nous serons, en tant que société, toujours à la traîne.

Ce plan vise un nouveau climat fiscal et une justice fiscale plus grande. Pour ce faire, d'importantes réformes sont cependant nécessaires. Le focus est, dans ce cadre, mis sur le développement d'une législation non sensible à la fraude ainsi que sur un service des contributions moderne, convivial et performant. Le meilleur moyen de s'attaquer à la lutte contre la fraude est tout d'abord de la prévenir au moyen de mesures structurelles et d'une collaboration positive ; ce n'est qu'ensuite qu'il est procédé à un contrôle et qu'une sanction adéquate est infligée.

La législation fiscale s'est énormément complexifiée ces dernières années, en partie suite à la sixième réforme de l'État et à l'internationalisation de la fiscalité. La fraude fiscale est plus que jamais un problème transfrontalier.

Un autre élément important concerne le recouvrement systématique des impôts et amendes éludés. Le service des contributions ne parvient pas à percevoir tous les impôts légalement dus. Il s'agit là aussi d'un élément essentiel de la lutte contre la fraude fiscale qui a trop peu été clarifié ces dernières années et qui requiert une approche urgente. Le plan de refonte de l'autorité fédérale y répond. Ce plan de refonte contribue par ailleurs substantiellement au financement du tax-shift qui entraîne une baisse des charges sur le travail.

Une lutte efficace contre la fraude requiert une approche multidisciplinaire et transversale, ce qui suppose l'implication de tous les services et institutions qui sont confrontés à la lutte contre la fraude au sens le plus large du terme.

La lutte contre la fraude fait partie des tâches de tous les services du SPF Finances, et pas uniquement de celles de l'Administration générale de l'Inspection spéciale des Impôts (AG ISI)³. Le plan de management 2012-2017 du SPF Finances place l'approche intégrée de la fraude fiscale au premier plan.

Le présent plan d'action préconise une approche intégrale de la fraude fiscale. De la prévention à une éventuelle sanction en passant par le contrôle.

¹ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 4.1. Réforme fiscale, 9 octobre 2014, p. 58

² Accord de gouvernement fédéral, o.c., p.59

³ Administrateur général AG ISI, Audience 1^{er} juin 2015, DOC 54 116/002, p. 26

Ce plan veut limiter le nombre de modifications de la législation fiscale. C'est pourquoi l'actuel instrumentaire du service des contributions sera d'abord évalué et optimisé.

La lutte contre la fraude constitue une priorité importante pour le gouvernement, qui a décidé d'engager 100 collaborateurs supplémentaires pour l'AG ISI. En outre, des investissements complémentaires ont été réalisés dans la lutte contre la fraude par internet.

En outre, il convient de mentionner que ce gouvernement est le premier à être parvenu à instituer le pilier 'Grandes Entreprises' dont faisait mention le plan Copernic ou Coperfin⁴ de 2001.

Ledit plan Copernic ou Coperfin prévoyait déjà en 2001 l'institution du pilier « Grandes Entreprises ». À l'instigation de cette réforme, il était libellé comme suit : « *La reconnaissance et la délimitation du groupe cible Grandes Entreprises sont importantes au regard de la part significative de ce groupe dans le total des recettes fiscales. Le développement d'une stratégie de groupe cible permet ensuite d'optimiser le service aux contribuables et de générer, en outre, des recettes fiscales aussi élevées que possible. Une stratégie de service optimale pour ce groupe cible peut, en outre, avoir un effet positif sur les Grandes Entreprises internationales qui envisagent de s'établir en Belgique.* »⁵

Le pilier « Grandes Entreprises » a débuté ses activités le 1^{er} juillet 2015 avec des centres à Anvers, Gand, Bruges, Louvain, Bruxelles, Charleroi et Liège. Ceci reflète l'esprit déjà exprimé dans les avis de l'OCDE, qui plaide depuis longtemps pour une stratégie adaptée pour les (très) grandes entreprises et les personnes (très) fortunées, les « *large corporate taxpayers* » et « *high net worth individuals* ». ⁶

De plus, l'OCDE a publié, outre une comparaison détaillée des services fiscaux de 56 pays, diverses études et avis sur la promotion du respect de la législation fiscale⁷.

Le gouvernement défend ces avis. Dans ces études, l'accent est mis sur une analyse globale des risques, dans le cadre de laquelle les raisons des manquements au respect de la législation et de la réglementation sont examinées afin de fixer des priorités et de développer une stratégie⁸.

La même méthode est employée dans le présent plan. Les différentes options et stratégies politiques sont liées à une dizaine de causes qui contribuent au non-respect des règles fiscales. Le plan part de l'approche des causes suivantes⁹ :

⁴ SPF Finances, Copernic, Définition du nombre de fonctions de ligne au niveau N-3 du SPF Finances et de leurs circonscriptions administratives, rapport final, juin 2001, 134 p.

⁵ SPF Finances, Copernic, o.c., p. 57

⁶ OCDE, Co-operative Compliance, a Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, 2013.

⁷ OCDE, Tax Administration 2015, comparative information on OECD and other advanced and emerging economies, en ligne, juillet 2015, 379 p. (p. 123 e.s.)

⁸ OCDE, Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour, en ligne, novembre 2010, 49 p.

1. La complexité de la législation fiscale
2. La pression fiscale élevée
3. La répartition inégale de la pression fiscale
4. La sensibilité à la fraude du système fiscal
5. Le faible risque de se faire coincer et le manque de contrôle
6. Les incohérences et les lacunes dans la législation
7. La tolérance sociale vis-à-vis de la fraude fiscale
8. Les chances d'échapper au paiement
9. La nécessité économique
10. La concurrence déloyale au niveau international

Un dernier chapitre consacre de l'attention à l'optimisation de la procédure de règlement des litiges en vue d'une lutte plus efficace contre la fraude.

Première cause : la complexité de la législation fiscale

Un des critères sur la base desquels les économistes évaluent un impôt est la simplicité. Un impôt simple offre plusieurs avantages : il est facile à gérer et, dès lors, moins onéreux. Il est en outre aisément compréhensible pour le contribuable, qui peut l'accepter plus facilement⁹.

La complexité du système fiscal actuel est dès lors souvent considérée dans la doctrine comme une cause de la fraude fiscale¹¹. Elle entraîne en outre une hausse des coûts tant pour le contribuable (charges administratives plus élevées, besoin de conseillers fiscaux) que pour le service des contributions (contrôle et maintien)¹².

Le législateur a essayé d'orienter le comportement des citoyens et des entreprises par toutes sortes de lois fiscales. Il a tenté, au moyen d'exceptions et d'aides, d'exonérations, de réductions, de crédits

⁹ Voir aussi MAUS, M. Handboek Fiscale sanctionering, Bruges, Die Keure, 2015, p. 15-21

¹⁰ VALLÉE, A., Les systèmes fiscaux, Paris, Seuil, 2000, p. 75.

¹¹ D'après le rapport français du Conseil des prélèvements obligatoires, la complexité de la fiscalité favorise la fraude, en raison des frais élevés dans le chef du contribuable pour se conformer, des opportunités accrues de commettre une fraude et du sentiment accru d'injustice et d'arbitraire ; pour éviter une inflation de lois complexes, on plaide dès lors pour l'introduction d'un 'indicateur synthétique de complexité' pour l'ensemble de la nouvelle réglementation fiscale et sociale proposée, qui serait déterminé en fonction de nombreux critères, tels que la charge de travail administratif, le coût de conformité, la complexité intrinsèque du texte de loi, le niveau possible des contestations par la suite. Conseil des prélèvements obligatoires, La fraude aux prélèvements obligatoire et son contrôle, mars 2007, 12-13, 74 et 214-217, <http://www.ccomptes.fr/fr/CPO/documents/divers/RapportCPOSurLaFraude150207Pdf.pdf>

¹² Rapport Cour des Comptes, Mesures fédérales de soutien indirect à la recherche et au développement technologique, p. 30

et de déductions d'impôt, de répondre aux évolutions socio-économiques, ce qui explique l'augmentation annuelle du nombre de cases sur les diverses déclarations fiscales.

On oublie souvent dans ce cadre que chaque exception requiert un contrôle et mobilise donc des agents. Le contrôle de dossiers ordinaires demande toujours plus de temps de la part du service des contributions, ce qui l'empêche de libérer plus de capacité pour traiter les véritables dossiers de fraude.

Il s'agit de l'un des thèmes prioritaires de l'accord de gouvernement fédéral et du plan de management intégré 2012-2017 du SPF Finances¹³ pour simplifier la législation fiscale¹⁴, améliorer la transparence, supprimer des exceptions là où c'est possible et gérer les nouvelles lois fiscales avec économie afin d'accroître la stabilité et la sécurité juridique.

Une législation transparente et compréhensible est la meilleure garantie d'une application uniforme pour tous les citoyens¹⁵. Il faut simplifier la législation.

La sixième réforme de l'Etat n'a cependant pas contribué à la simplification de la législation fiscale, au contraire. Au lieu de créer des ensembles homogènes de compétences, la fiscalité a été régionalisée en partie dans différents domaines.

L'impôt des personnes physiques est un exemple parfait de la complexification croissante de la législation fiscale. Cette complexité a, cette année, généré du retard dans le traitement des déclarations parce que tous les systèmes informatiques ont dû être adaptés très rapidement.

Les premières étapes en direction de la simplification fiscale ont déjà été franchies, par exemple par la diminution des tranches et des taux à l'impôt des personnes physiques. A la TVA aussi, des simplifications tangibles ont été réalisées. Le seuil de chiffre d'affaires annuel pour entrer en ligne de compte pour le régime de franchise pour les petites entreprises (et associations) a été relevé de 15.000 euros à 25.000 euros. Ce régime de franchise de la TVA libère de nombreuses entreprises et associations des obligations fiscales et administratives. Ainsi, elles ne devront pas facturer de TVA à leurs clients, ni verser de TVA à l'autorité, ni introduire de déclaration de TVA périodique jusqu'au seuil de 25.000 euros de chiffre d'affaires annuel.

¹³ Voir aussi le plan de management intégré, 2012-2017, p. 25

¹⁴ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 4.1. Réforme fiscale, 9 octobre 2014, p. 59

¹⁵ VAN CAUTER, C., Audience 1^{er} juin 2015, DOC 54 116/002, p. 22

Deuxième cause : la pression fiscale élevée

La Belgique fait partie des pays européens aux dépenses publiques les plus élevées. En 2014, les dépenses primaires s'élevaient à 52% du produit intérieur brut (PIB). C'est 6,3% de plus que la moyenne en Europe.

Les catégories de dépenses qui ont augmenté le plus fortement sont les rémunérations des agents de la fonction publique et les subventions accordées aux entreprises¹⁶. Il ressort d'une comparaison des dépenses primaires par catégorie que ces dépenses publiques par rapport au PIB sont supérieures à celles de la zone euro. Il s'agit de maîtriser les dépenses publiques en améliorant à tous les niveaux politiques la qualité et l'efficacité de l'intervention des autorités¹⁷ ainsi qu'en réduisant la pression fiscale générale.

En effet, des taux d'imposition en hausse pour couvrir des dépenses publiques sans cesse croissantes entraîneront inévitablement une augmentation de la fraude fiscale. Le montant des taux d'imposition est directement proportionnel à l'ampleur de la fraude fiscale. En effet, plus le taux d'imposition est élevé, plus le bénéfice financier tiré de la fraude sera élevé. Réduire les taux d'imposition, ou à tout le moins les empêcher d'augmenter, est le moyen le plus efficace de lutter contre la fraude, notamment en maîtrisant les dépenses publiques et en gérant intelligemment les subventions accordées aux entreprises.

Troisième cause : la répartition inégale de la pression fiscale

Outre la pression fiscale élevée, la répartition inégale de cette pression est une cause à ne pas sous-estimer de la fraude fiscale. Plus la pression fiscale est répartie de façon inégale, plus l'ampleur de la fraude fiscale sera grande.

L'accord de gouvernement dit que la pression fiscale est répartie de façon déséquilibrée entre les revenus du travail, d'une part, et les autres revenus, d'autre part¹⁸. La solution consiste à répartir la pression fiscale de façon plus égale entre toutes les catégories de revenus ainsi qu'il a notamment été décidé dans la loi sur le tax-shift. Cette loi est à présent mise en œuvre. En outre, le focus doit être mis sur l'approche de la grande fraude. Ce type de fraude renforce le sentiment d'injustice et a l'impact financier le plus fort.

¹⁶ NAUTET, N., SCHOONACKERS, R., STINGLHAMBER, VAN MEENSEL, L., 'Zijn overheidsuitgaven de sleutel voor een succesvolle sanering?' *BNB Revue économique*, juin 2014, p. 38

http://www.nbb.be/doc/ts/publications/economicreview/2014/ecotijdi2014_h2.pdf

¹⁷ NAUTET, N., SCHOONACKERS, R., STINGLHAMBER, VAN MEENSEL, L., *o.c.*, p. 45.

¹⁸ Accord de gouvernement fédéral, 9 octobre 2014, p. 58

Le gouvernement a déjà entrepris quelques démarches afin de mieux répartir la pression fiscale, à savoir l'augmentation de la déduction forfaitaire des frais professionnels, le renforcement du bonus à l'emploi, la suppression du barème fiscal de 30%.

Un nouveau nivellement des taux s'impose à terme.

La jurisprudence de cassation récente en ce qui concerne la déduction des frais dans une société impose un correctif législatif afin d'éviter les abus.

Les 4 et 12 juin 2015¹⁹, la Cour de Cassation s'est notamment prononcée sur les conditions de déductibilité fiscale des frais professionnels dans une série d'arrêts historiques. Le fait qu'il n'existe aucun lien entre une opération d'une société et son activité sociale ou son objet statutaire et qu'une opération ait exclusivement été réalisée en vue d'un avantage fiscal, n'exclut en soi pas que les coûts liés à de telles opérations puissent être considérés comme des frais professionnels déductibles. La Cour de Cassation en est revenue à sa jurisprudence antérieure. Par exemple : les constructions dans le cadre desquelles des résidences secondaires sont intégrées dans une société peuvent être contrecarrées moyennant une réécriture de l'article 49 CIR.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale développera une initiative législative en la matière.

Quatrième cause : la sensibilité à la fraude du système fiscal

Une cause importante de la fraude fiscale est attribuée à la sensibilité à la fraude du système fiscal belge.

Un des principes de base du droit fiscal est qu'un devoir de coopération incombe au contribuable : il doit coopérer loyalement à l'établissement et au recouvrement de l'impôt²⁰. Ainsi, les impôts sur les revenus et la TVA sont basés sur la déclaration fiscale qui est remplie par le contribuable lui-même. Il est demandé à ce dernier de coopérer activement à l'administration de la preuve du service des contributions.

Une collaboration aisée entre le service des contributions et le contribuable est cruciale. Dans le passé récent, cette relation a été mise à l'épreuve, en partie par l'introduction d'une législation fiscale particulièrement complexe. Il est nécessaire d'instaurer un nouveau climat fiscal, un climat dans lequel

¹⁹ Cass. 12 juin 2015, F.13.0163.N. et F.14.0080.N et Cass. 4 juin 2015, F.14.0185.F et F.14.0165.F

²⁰ Accord de gouvernement fédéral, 9 octobre 2014, p. 62 « Elle sera conçue en partant de la philosophie de la coopération volontaire du contribuable »

la collaboration occupe une place centrale et où le contribuable est réputé être de bonne foi, sauf preuve contraire.

L'accord de gouvernement dit que les procédures de recouvrement et de contrôle sont modernisées dans la lutte contre la fraude fiscale.²¹ La stimulation du respect (*compliance*) est en outre un des principaux objectifs du plan stratégique 2012-2017 de l'AG Fiscalité²². Toutes les initiatives du SPF Finances qui font que les citoyens se conforment spontanément à la réglementation en vigueur seront soutenues.

Par ailleurs, le service des contributions doit, en ce qui concerne l'attitude du contribuable, en premier lieu partir de la 'bonne foi' du contribuable. Il faut veiller à ce qu'aucun citoyen ne soit accusé de fraude à la légère. Chaque partie impliquée a intérêt au renforcement de la confiance réciproque.²³

1. Vers une surveillance plus horizontale

La surveillance horizontale est basée sur la compréhension, la transparence et la confiance réciproque entre le service des contributions et le contribuable. Le contribuable doit montrer que l'entreprise maîtrise ses processus et risques fiscaux. En échange, l'approche du service des contributions passe de réactive (avec des contrôles fiscaux relatifs à des années antérieures) à proactive.

Aux Pays-Bas, on utilise ce modèle depuis longtemps déjà. Cela implique que l'entreprise et le fisc entretiennent une concertation permanente. Pas après la déclaration fiscale, mais avant, de façon proactive. Les procédures fiscales de l'entreprise sont soumises à un suivi et à des réflexions communes et régulières.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale réalisera une analyse coût-bénéfice du système néerlandais et prendra, le cas échéant, des initiatives pour également ancrer les avantages de ce système en Belgique.

2. La qualité des systèmes de contrôle

Il s'agit de surveiller la qualité des systèmes de contrôle, de les rendre aussi efficaces, efficaces et performants que possible²⁴.

²¹ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 4.3. Lutte contre la fraude, 9 octobre 2014, p. 66

²² SPF Finances, Plan stratégique de l'Administration générale de la Fiscalité, 2012-2017, p.5

²³ Accord de gouvernement fédéral, 9 octobre 2014, chapitre 4.1.7 Renforcement de la confiance dans le respect des principes fondamentaux, p. 62

²⁴ Ainsi, l'accord de gouvernement dit que les procédures administratives de contrôle doivent être évaluées et, au besoin, ajustées en vue d'accroître l'efficacité, l'efficience, l'équité, la justice et la proportionnalité, afin de garantir les droits fondamentaux des contribuables, dont le droit à la vie privée. On tient compte à cet égard de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme, Accord de gouvernement fédéral, 9 octobre 2014, p. 59.

2.1 Focus via l'analyse des risques

En premier lieu, nous voulons évoluer de stratégies anciennes et traditionnelles, surtout ou exclusivement axées sur le contrôle, vers une approche plus globale et combinée qui anticipe les différents risques et qui est également orientée vers leur prévention²⁵.

Il est impossible de tout contrôler et ce n'est pas non plus nécessaire. La surveillance doit surtout se concentrer sur ceux chez qui le risque de dérogation aux règles légales est le plus grand.²⁶

La détection précoce de la fraude via un système d'analyse des risques qui permet de détecter de manière systématique, structurée et efficace les fraudeurs potentiels et les nouveaux mécanismes de fraude, est cruciale. On mise dans ce cadre sur des applications de datamining au sein du SPF Finances²⁷. Ces applications de datamining ont déjà abouti à des actions couronnées de succès en ce qui concerne les constructions d'usufruit, les frais professionnels, les marges bénéficiaires et la dispense de précompte professionnel.

En vue de la communication et de l'utilisation optimale des informations qui sont disponibles au sein des différents services fiscaux fédéraux, le législateur a créé, avec la loi du 3 août 2012²⁸, un cadre légal pour l'échange de données entre les services publics.

Le service des contributions peut procéder à l'agrégation de toutes les données collectées en vue de la création d'un datawarehouse qui doit permettre à ses services, d'une part, de réaliser des contrôles ciblés sur la base d'indicateurs de risque et, d'autre part, d'effectuer des analyses sur des données relationnelles provenant des différents services/administrations du SPF Finances²⁹.

Le datawarehouse est et reste un fer de lance important dans la politique. On travaillera dès lors à une optimisation du datawarehouse.

Un datawarehouse central que tous les services d'inspection pourront utiliser pour la détection et le contrôle sera installé à terme. Les sécurités nécessaires seront intégrées afin de surveiller les loggings.

²⁵ Voir aussi le plan de management intégré, 2012-2017, SPF Finances, p. 22

²⁶ Voir aussi le plan de management intégré, 2012-2017, SPF Finances, p. 27

²⁷ Accord de gouvernement fédéral, 9 octobre 2014

²⁸ 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, M.B., 24 août 2012,

²⁹ Article 5, par. 1^{er}, 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, M.B., 24 août 2012,

Les contrôles fiscaux seront améliorés grâce à une sélection centrale de qualité. Il importe que l'expérience de l'inspecteur local soit également reconnue et mise en valeur. Une approche ascendante doit être lancée.

Les projets de datamining sont évalués afin d'optimiser la sélection des dossiers via le datamining.

2.2. Horeca

Dans le secteur de l'horeca, caractérisé historiquement par un degré élevé de fraude tant fiscale que sociale, on préconise un « trajet d'information » par l'introduction d'un système de caisse enregistreuse (SCE).

En 2011, le SPF Finances a lancé l'exécution de ce projet d'envergure. Une équipe de projet SCE a également été créée. Cette équipe a étudié les systèmes de caisse existants dans d'autres pays pour lutter contre la fraude et ainsi développé un système approprié et une stratégie de mise en œuvre pour la Belgique. L'équipe a également pris contact avec les parties concernées sur le terrain. En dialoguant avec les fédérations professionnelles des fabricants de caisses et de l'horeca, un effort a été consenti pour développer un système qui est réalisable dans la pratique et qui peut être souscrit par le secteur, en fonction de la création de conditions de concurrence homogènes pour tous les acteurs dans le secteur.

L'installation d'un SCE dans le secteur horeca vise à rendre tant les revenus noirs (sur le plan fiscal) que le travail au noir (sur le plan social) visibles, puis à les éliminer systématiquement.

Vu la réalité économique et les effets indésirables qu'un tel trajet d'information entraîne, une série de mesures d'accompagnement ont également été prévues pour le secteur dans l'accord de gouvernement fédéral et dans le plan horeca 2015, lesquelles doivent garantir la mise en œuvre correcte de ce système et son succès.

Dans une première phase, il a été stipulé pour la mise en œuvre d'un SCE dans l'horeca que l'exploitant d'un établissement où sont consommés régulièrement des repas ainsi que le traiteur qui effectue régulièrement des prestations de restauration, sont tenus de délivrer un ticket au moyen d'un SCE. Dans un SCE, on enregistre toutes les opérations horeca, donc pas uniquement les prestations de restaurant et de restauration.

Ladite règle des 10% détermine si on est un distributeur de services alimentaires régulier ou occasionnel : on fournit régulièrement des repas si le chiffre d'affaires de ses services de restaurant et de restauration s'élève à 10% ou plus du chiffre d'affaires total de ses activités horeca. En tant que

distributeur de services alimentaires occasionnel, on n'est par ailleurs pas tenu d'utiliser un SCE, même si cela n'exclut pas le choix volontaire d'un SCE.

Dans ses arrêts du 14 octobre 2015, le Conseil d'Etat s'est prononcé sur la règle des 10%. Dans son rapport, l'auditeur en est plutôt arrivé à la conclusion qu'il fallait abroger l'arrêté royal du 15 décembre 2013 relatif au SCE. L'AR précité n'impose, comme il est dit ci-dessus, l'obligation d'utiliser une caisse blanche qu'à l'exploitant d'un établissement « où sont consommés régulièrement des repas » et qu'au traiteur « qui effectue régulièrement des prestations de restauration ». L'auditeur a estimé que ce critère n'est pas suffisamment clair et objectif, puisque la notion de « régulièrement » peut être interprétée de différentes façons et que le principe d'égalité ancré dans la Constitution est dès lors violé. L'auditeur a en outre attiré l'attention sur le fait que l'administration fiscale ne peut remédier à cette illégitimité en spécifiant la notion de « régulièrement » dans une circulaire, car elle n'est pas compétente sur ce point.

La juridiction a suivi l'avis de son auditeur en ce qui concerne cette circulaire administrative et a dès lors annulé la décision TVA n° E.T. 123.798 du 24.01.2014, laquelle concrétisait le terme « régulièrement » (c.-à-d. donc la règle des 10%).

Vu le trajet déjà lancé qui vise à informer le secteur, et le fait que la base légale pour l'introduction d'un SCE n'ait en réalité pas été prise en compte, on adoptera une réglementation réparatrice plus claire qui répondra aux remarques formulées par le Conseil d'Etat.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale veille rigoureusement à ce que la nouvelle réglementation soit uniforme, transparente et étanche à la fraude. Elle doit créer des conditions de concurrence homogènes pour l'ensemble du secteur.

2.3. Nouveaux acteurs économiques

Le BISC (Belgian Internet Service Center) suit dans cette matière aussi les nouvelles évolutions spécifiques dans le chef des nouveaux acteurs. On peut notamment attirer l'attention sur les projets en cours qui visent à détecter les services fictifs, et à tracer la vente et les revenus de médicaments (contrefaits) et de suppléments alimentaires via l'internet. L'analyse complète des opérations (livraisons et services) exclusivement proposées par voie électronique, comme Uber, AirBnB, AirDnD, Croqger,... en fait également partie. Ces nouveaux acteurs économiques doivent se voir offrir toutes les chances, mais également s'impliquer dans la législation fiscale.

Le ministre des Finances se concertera avec ces nouveaux acteurs économiques importants sur la façon dont ils peuvent se conformer aux règles fiscales belges. Le point important dans ce cadre est que ces nouvelles entreprises doivent pouvoir être actives dans un level-playing-field.

2.4. Numérisation

La révolution TIC se poursuit dans presque tous les secteurs et toutes les entreprises. Le contrôle fiscal³⁰ doit être modernisé et numérisé pour progresser.

Les comptabilités, pièces comptables et contrats papier, les pièces relatives à la commande des livraisons de biens et des prestations de services, les extraits de compte, etc. disparaîtront à terme ou ont déjà été abandonnés et seront remplacés par des documents numériques. Ainsi, la « correspondance commerciale » qui ne concernait auparavant que la correspondance papier, est à présent remplacée par des e-mails³¹.

Divers plans opérationnels au sein du SPF Finances³² prévoient l'extension des contrôles e-audit. L'extension des contrôles e-audit doit accroître l'efficacité et l'efficience des enquêtes. Le SPF Finances consent des efforts pour former son personnel en matière de techniques d'e-audit afin de pouvoir réaliser des e-audits efficaces.

L'AG ISI affirme dans son plan opérationnel 2015 que « les techniques mises en œuvre en matière d'e-audit visent, lors de visites sur place, à collecter des données d'ordinateurs de bureau, de portables, de serveurs, de smartphones ainsi que d'autres supports de données numériques pour en faire des copies légales qui pourront servir de preuve devant les tribunaux. Outre les moyens nécessaires pour collecter les données et ensuite les analyser, ces données doivent être stockées dans un environnement sécurisé pendant toute la durée de l'enquête »³³.

Le SAF-T (Standard Audit File for Tax) est une norme internationale définie par l'OCDE pour

³⁰ Accord de gouvernement fédéral, 9 octobre 2014, chapitre 4.3. Lutte contre la fraude, p. 66 « *Les procédures de recouvrement et de contrôle seront modernisées* ».

³¹ La jurisprudence considère, quant à elle aussi, les e-mails comme de la correspondance commerciale pour laquelle l'obligation de conservation existe conformément à l'article 60, alinéa 1^{er} du C.TVA (CdA Gand, 13 janvier 2015, A.R./2013/1370, p.13 ; TPI Bruxelles, 4 novembre 2011, A.R. 2010/11334/AC, p. 33)

Article 60 du C.TVA : « La même obligation incombe aux assujettis et aux personnes morales non assujetties [lire : obligation de conservation durant 7 ans] en ce qui concerne les factures ou documents en tenant lieu relatifs aux acquisitions intracommunautaires de biens ou aux achats effectués à l'étranger, les livres et documents comptables, les contrats, les pièces relatives à la commande des prestations de services et des livraisons de biens, à l'expédition, à la remise et à la livraison de biens, les extraits de compte, les documents de paiement et les autres livres et documents relatifs à l'activité. »

³² Plan opérationnel Administration générale de la Fiscalité, Service opérationnel : Administration des Grandes Entreprises, GE n° 11, p. 23 (20121220_MPM_GO_OP2013_KPI_version 2_PUB.doc
Plan opérationnel Administration générale de l'ISI, 28 janvier 2015 p. 1, 2, R1_FRAU.01

³³ Plan opérationnel Administration générale de l'ISI, o.c., avant-propos, p. 3.

l'échange électronique de données comptables et fiscales fiables entre les sociétés, les services fiscaux, les bureaux d'audit, mais aussi entre les services fiscaux de différents pays. Le rythme auquel les services fiscaux européens³⁴ introduisent cette norme électronique, ne peut passer inaperçu. Le service des contributions belge doit en tenir compte à court/moyen terme.

Le BISC est chargé d'effectuer des recherches et analyses ainsi que d'établir des liens logiques sur la base de données « open source »³⁵ qui se rapportent à une éventuelle fraude fiscale. Les objectifs peuvent être formulés comme suit :

- convertir les renseignements en informations exploitables de sorte qu'elles puissent être utilisées par toutes les inspections chargées d'une enquête ;
- soutenir les dataminers qui dirigent la méthodologie de contrôle et les sélections dans le cadre de leurs missions et projets.
- contribuer à la gestion des connaissances de typologies de fraude diverses en matière de commerce numérique, notamment en proposant des dossiers pilotes et en analysant, en partageant, en suivant, en évaluant et, éventuellement, en actualisant par la suite le flux correspondant de création de connaissances. Le BISC fait depuis peu partie d'un « task force » en la matière.

En outre, le feedback correct et rapide des données est important. Ceci est réalisé par la conception et la programmation d'un système qui gère le flux de données de sorte que ces données soient mises à la disposition de tous les services de recherche et de taxation nécessaires, et qu'elles puissent être consultées fiablement, rapidement et efficacement.

Enfin, le BISC a également une importante dimension transversale, et recherche en ligne des formes de fraude plus vastes dans lesquelles, outre des services fiscaux, d'autres services d'inspection sont également impliqués.

Le BISC apporte donc une contribution technique importante à la lutte contre la fraude, au sens le plus large du terme. Grâce à une meilleure compréhension des données disponibles sur l'internet, on parvient en effet à détecter mieux et plus rapidement toute fraude éventuelle.

³⁴ Portugal, Luxembourg, Autriche, Allemagne, France

³⁵ Il s'agit principalement de la collecte et de la structuration de données découlant d'activités sur l'internet

Vu l'importance du BISC, la secrétaire d'Etat Sleurs³⁶ a déjà investi dans ce service pour adapter l'infrastructure aux besoins actuels, étendre et optimiser les accès internet, et mettre des sources d'information supplémentaires à disposition (e.a. LexisNexis). Du personnel qualifié supplémentaire a également été prévu.

Ainsi, le BISC a notamment pu être immédiatement impliqué dans l'enquête « Marques et brevets » de l'AG ISI à Anvers. Cette enquête englobe les enquêtes fiscales concernant l'entreposage illégal de propriétés intellectuelles dans des paradis fiscaux.

Les résultats de cet investissement supplémentaire dans le BISC et les résultats dans le cadre de l'enquête sur les « Marques et brevets » seront suivis de près. Ces terrains d'action correspondent au point d'action 1 (économie numérique) et au point d'action 8 (prix du transfert dans le cas d'actifs incorporels) du plan BEPS³⁷ (voir infra).

L'attention nécessaire sera consacrée au fonctionnement opérationnel et à l'efficacité du BISC, vu son importance croissante dans la lutte contre la fraude fiscale. Si nécessaire, des rectifications au plan opérationnel et législatif pourront être apportées.

2.5. Cloud computing

Pour se préparer à l'émergence du « cloud computing », une initiative législative s'impose. Il faut dire à cet égard que peu importe où les données numériques sont finalement trouvées. Si les fichiers sont accessibles depuis les bureaux visités du contribuable et qu'ils peuvent être lus/captés depuis cet endroit, cette prise de connaissance/captation est correcte et légale, même si les données numériques se trouvent sur un serveur étranger.

Le législateur peut s'appuyer dans ce cadre sur le Code pénal social³⁸. Il est indiqué de donner aux contrôleurs fiscaux le même encadrement en ce qui concerne la captation de toutes sortes de données numériques et le « cloud computing » qu'aux inspecteurs sociaux³⁹. Le même encadrement garantit une meilleure collaboration entre les Services d'inspection sociale et de recherche, l'AG Fiscalité et l'AG ISI, tel que visé dans l'accord de gouvernement⁴⁰.

³⁶ Rapport Commission des Finances, Exposé d'orientation politique de la secrétaire d'Etat à la lutte contre la fraude fiscale, 8 septembre 2014, DOC 54 0020/050, p.8

³⁷ Base Erosion and Profit Shifting/Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices – plan de l'OCDE

³⁸ Code pénal social, loi du 6 juin 2010, M.B., 1^{er} juillet 2010.

³⁹ Voir notamment art. 28 CP soc. à art. 35 CP soc. inclus

⁴⁰ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 4.3. Lutte contre la fraude, p. 66.

Il va de soi qu'il faut, à cet égard, tout comme dans le Code pénal social, consacrer une grande attention aux droits du citoyen lors de la captation de données numériques.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale élabore un cadre pour la captation de données numériques et le « cloud computing ».

3. L'obligation de collaboration

Le fisc doit avoir la possibilité de contrôler l'exactitude et l'exhaustivité des informations.

L'accès libre et inopiné aux locaux professionnels constitue dans ce cadre un moyen important qui doit permettre d'effectuer les constatations nécessaires en ce qui concerne la régularité des revenus déclarés.

Il convient de réfléchir à un meilleur encadrement de ce droit de visite par rapport à la législation sur la vie privée⁴¹.

Le principe de proportionnalité sera inscrit dans les codes fiscaux par analogie à l'article 19 CP soc.⁴² Les contrôleurs fiscaux doivent - comme les inspecteurs sociaux - veiller à ce que les moyens qu'ils utilisent soient appropriés et nécessaires pour la surveillance et le respect des codes fiscaux.

Lorsque, toutefois, le fonctionnaire fiscal – autre qu'un douanier – se présente à l'improviste dans une entreprise et que le citoyen lui refuse tout accès –physique et/ou numérique– à part entière, les dispositions légales actuelles relatives aux contrôles ne suffisent pas.

Les fonctionnaires fiscaux n'ont en effet pas la possibilité de faire valoir le droit d'accès.

Il en découle dès lors que si le contribuable refuse tout accès aux locaux/ordinateurs concernés, le contrôle fiscal ne peut tout simplement pas avoir lieu.

Dans ce contexte et dans le cadre d'une lutte contre la fraude efficace, le service des contributions doit avoir la possibilité de passer outre le contribuable n'ayant pas coopéré afin de pouvoir neutraliser son refus⁴³.

⁴¹ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 4. Finances, 9 octobre 2014, p. 59

⁴² Art. 19. CP soc. *Principe de proportionnalité Littéralement* : -Lors de l'exécution des pouvoirs visés au présent chapitre, les inspecteurs sociaux veillent à ce que les moyens qu'ils utilisent soient appropriés et nécessaires pour la surveillance du respect des dispositions du présent Code, des lois visées au Livre 2 du présent Code et des autres lois dont ils sont chargés de surveiller le respect ainsi que pour la surveillance du respect des dispositions des arrêtés d'exécution du présent Code et des lois précitées.

Dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme (CEDH), on remarque également un revirement. Dans ce cadre, on peut utilement attirer l'attention sur l'arrêt de Van Weerelt c/ Pays-Bas du 16 juin 2015 (n° 787/14) dans lequel la Cour dispose explicitement que le droit au silence vis-à-vis du fisc ne vaut pas dans le cadre d'une simple enquête administrative et que la coopération est requise.

Puisque le service des contributions recevra au cours des prochaines années substantiellement plus de renseignements en ce qui concerne les revenus étrangers (voir infra), une attitude de non-coopération du contribuable pourrait s'avérer un véritable point sensible dans le maintien. Un modèle de société basé sur la solidarité financière et fiscale doit pouvoir intervenir contre la fraude.

Ceci soulève depuis toujours des débats sur les preuves que le service des contributions peut utiliser et comment il peut les collecter. Dans son arrêt du 22 mai 2015, la Cour de Cassation a appliqué la doctrine Antigone aux affaires (civiles) fiscales. Cette doctrine autorise l'utilisation par les autorités des preuves obtenues illégalement dans certaines conditions/circonstances. Un débat animé est actuellement en cours en la matière.

La doctrine Antigone a déjà été ancrée dans la loi en matière pénale. Puisque la Cour de Cassation applique explicitement cette doctrine aux affaires purement fiscales, il est indiqué de mettre en la matière aussi un cadre légal en place.

Par analogie à l'article 209 du Code pénal social⁴⁴, une nouvelle infraction pénale sera introduite en cas d'obstacle à la surveillance fiscale. Les codes fiscaux sont modernisés dans ce sens⁴⁵.

La réglementation légale du droit de visite telle qu'elle vaut pour les inspections sociales et telle qu'elle est décrite dans le Code du droit pénal social peut s'avérer une source d'inspiration pour cadrer le droit de visite fiscal.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale développera les initiatives nécessaires à cette fin.

⁴³ CEDH, Chambaz c/ Suisse, 5 avril 2012, n° 11663/04 (voir aussi J.B. c/ Suisse, n° 31827/96 2001-III ; Shannon c/ Royaume-Uni, 4 octobre 2005, n° 6563/03).

⁴⁴ Art. 209 CP soc. *L'obstacle à la surveillance* - Est punie d'une sanction de niveau 4, toute personne qui met obstacle à la surveillance organisée en vertu du présent Code et de ses arrêtés d'exécution. La sanction visée à l'alinéa 1^{er} n'est pas d'application aux infractions à l'article 29 du présent Code. Le juge peut en outre prononcer les peines prévues aux articles 106 et 107. L'amende est multipliée par le nombre de travailleurs concernés.

⁴⁵ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 6,2. Politique pénale, 6.2.1. Modernisation du Code pénal et diversification des peines, 9 octobre 2014, p. 81

La Charte du Contribuable règle les activités entre les services pénaux et fiscaux. L'accord de gouvernement fédéral dit que cette Charte⁴⁶ doit être actualisée.

Une application logique du modèle 'una via' forme une base utile à une Charte actualisée. La loi Una Via⁴⁷ de 2012 constituait un début d'amorce à une méthode 'una via'. En poursuivant logiquement sur la voie empruntée, on crée une situation 'gagnant-gagnant' pour tous les acteurs impliqués dans la lutte contre la fraude et pour la communauté (l'intérêt général).

La loi Una Via visait un gain d'efficience qui n'a – jusqu'à présent – été réalisé que partiellement. Le commentaire du projet de loi stipule en effet à la p. 6 : « *L'application du principe 'Una Via' a pour but d'organiser efficacement la lutte contre la fraude fiscale afin d'éviter le double emploi des moyens publics.* »

Le traitement complet d'un dossier est en principe pris en charge par l'administration avec l'obligation de coopérer pour le contribuable. Dans une telle procédure administrative, seule l'enquête fiscale est possible, les sanctions administratives et l'obligation de coopération s'appliquent, et les intérêts des autorités sont garantis par la perception des impôts. En cas de désaccord persistant entre le service des contributions et le citoyen, le tribunal/la cour civil(e) est compétent(e).

En ce qui concerne la fraude la plus grave et/ou la fraude organisée pour laquelle les moyens du service des contributions ne suffisent pas, un traitement au pénal s'impose (avec droit au silence, possibilité de perquisitions, confiscations, ...). Le parquet et les tribunaux pénaux garantissent le traitement complet de l'affaire de fraude (en ce compris la récupération de l'impôt éludé via la confiscation de l'avantage patrimonial et le contentieux fiscal). Dans cette procédure pénale, les intérêts des autorités seront assurés par la confiscation de l'avantage patrimonial, à savoir l'impôt éludé. Le tribunal civil (chambre fiscale) n'intervient plus. Le tribunal/la cour correctionnel(le) se prononce sur l'intégralité du dossier. Le long délai nécessaire à la résolution du litige fiscal civil par le principe juridique selon lequel « *le criminel tient le civil en état* »⁴⁸ et dans le cadre duquel la procédure pénale a priorité sur la procédure civile, est résolu. Il n'y a en effet pas de deuxième procédure civile à mener après la première procédure correctionnelle.

La répartition des dossiers entre le parquet et l'administration fiscale s'effectue sur la base du principe de subsidiarité⁴⁹, du principe « non bis in idem » et de la vitesse à laquelle il est possible d'intervenir. L'administration fiscale possède un pouvoir d'appréciation en la matière, sans préjudice du droit d'action du ministère public.

⁴⁶ Loi du 4 août 1986, M.B., 20 août 1986

⁴⁷ Loi du 20 septembre 2012, M.B., 22 octobre 2012

⁴⁸ Sur la base de l'article 4 CIC.

⁴⁹ Cour const. 03 avril 2014, n° 61/2014, <http://www.const-court.be/>, numéro B.2.3.

Dans un modèle Una Via élaboré de manière cohérente, le prélèvement fiscal (dans le cadre d'une procédure administrative) et la confiscation de l'avantage patrimonial (dans une procédure pénale) sont des substituts qui ont un effet l'un sur l'autre afin d'exclure à la fois un double prélèvement et l'absence d'un prélèvement rectificatif.

Jusqu'à présent, une concertation était organisée entre le Ministère public, l'administration fiscale et la police^{50 51}. Conformément à l'article 29, 3^e alinéa, C. i. crim., le directeur général ou le fonctionnaire qu'il désigne peut, dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, se concerter sur des dossiers concrets avec le procureur du Roi et la police.

Concernant les dossiers sur lesquels aucune concertation n'a eu lieu, les dispositions de l'article 29, 2^e alinéa C. i. crim. restent d'application et une autorisation du directeur régional est nécessaire pour communiquer le délit fiscal au Ministère public, sous peine d'irrecevabilité de la procédure pénale.

La note définitive du Groupe de travail « Una Via » précise : « *Pour améliorer la lutte contre la fraude fiscale, on pourrait s'inspirer utilement de ce qui existe déjà dans notre pays en matière de lutte contre la fraude sociale et qui permet d'obtenir de très bons résultats, ou de ce qui existe actuellement aux Pays-Bas en matière de lutte contre la fraude fiscale et peut également justifier de bons résultats.* »⁵²

Ainsi, le Code pénal social prévoit que les inspecteurs sociaux sont revêtus de la qualité d'officier de police judiciaire, auxiliaire du procureur du Roi et de l'auditeur du travail.⁵³ L'auditeur du travail peut demander des enquêtes ou des actes d'enquête complémentaires aux services d'inspection sociale⁵⁴.

Le Code de droit économique⁵⁵ prévoit également des fonctionnaires revêtus de cette qualité⁵⁶. Les pouvoirs accordés aux fonctionnaires de l'inspection économique sont particulièrement larges. Le Code prévoit notamment une procédure de flagrant délit dans le cadre de laquelle ils n'ont pas besoin d'autorisation judiciaire pour pénétrer dans des locaux habités.⁵⁷

Aux Pays-Bas, la lutte contre la fraude fiscale et la fraude socio-économique est confiée au FIOD. Le FIOD est le service de recherche de l'administration fiscale néerlandaise. C'est chez lui qu'arrivent les rapports de fraude de l'administration fiscale et des autres organes de surveillance financière. Le

⁵¹ Article 29, 2^e alinéa, C. proc. pén.

⁵² Note définitive du groupe de travail 9 « Una Via », Collège pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale, 15 décembre 2010, p.7

⁵³ Articles 50, 51 et 52 C. pén. soc. M.B., 1^{er} juillet 2010, p. 43725

⁵⁴ Plan d'action 2015, Lutte contre la fraude sociale et le dumping social, Actions prioritaires, p. 24

⁵⁵ Code de droit économique du 28 février 2013, M. B. 29 mars 2013

⁵⁶ Articles XV.1. à XV.10, Code de droit économique, en particulier l'article XV.8, et suivant

⁵⁷ Article XV.3 Code de droit économique : « En cas de flagrant délit tel que prévu à l'article 41 du Code d'instruction criminelle, ils pourront aussi pénétrer à toute heure dans les locaux habités où le suspect a pénétré. Dans ce cas, ils ne seront pas tenus de faire la perquisition à deux »

FIOD dispose de ses propres auxiliaires de justice, qui peuvent notamment placer les fraudeurs en garde à vue, ordonner des perquisitions, ordonner des extraditions, accorder une autorisation à pénétrer dans une habitation sans l'autorisation des résidents, etc. En cas de présomption raisonnable qu'un citoyen a fraudé, une équipe de recherche du FIOD, en concertation avec le parquet fonctionnel, organe du Ministère public, peut ouvrir une enquête⁵⁸.

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, 2^e alinéa C. i. crim. existant qu'en vertu du nouvel article 29, 3^e alinéa, C. i. crim.).

Ils pourront poser rapidement et efficacement les actes d'instruction nécessaires, sous la direction et le contrôle d'un magistrat.

Chaque fois qu'un dossier ISI de fraude fiscale grave et/ou organisée est apporté à et accepté par le Ministère public, il semble judicieux et efficace de donner aux fonctionnaires de l'AG ISI une tâche (auxiliaire) de police pour ce dossier spécifique, par analogie aux contrôleurs sociaux et économiques qui se voient confier une tâche policière chaque fois qu'ils sont requis par un auditeur du travail/procureur du Roi dans un dossier spécifique.

4. L'obligation de déclaration et le « radar » fiscal

Le plan de management 2012-2017 recherche une « full compliance » en ce qui concerne les obligations de déclaration. Le plan instaure une tolérance zéro absolue pour les contribuables qui ne respectent pas leur obligation de déclaration.

Cependant, cette tolérance zéro ne peut se limiter aux citoyens qui apparaissent sur le « radar » du fisc. La Cour des Comptes affirme que les administrations fiscales doivent tout mettre en œuvre pour identifier les contribuables⁵⁹.

- Impôt des personnes physiques

L'article 5 CIR prévoit que tous les habitants du Royaume sont soumis à déclaration. Dans le système actuel, seuls les habitants du Royaume qui sont inscrits dans les registres de la population reçoivent automatiquement un formulaire de déclaration. Ceux-ci sont automatiquement suivis pour ce qui concerne leur obligation de déclaration.

⁵⁸ www.belastingdienst.nl, Corporate Brochure FIOD

⁵⁹ Rapport de la Cour des Comptes, Impôt des non-résidents personnes physiques, pistes de réflexion pour une imposition plus efficace, 26 novembre 2014, p. 11

La faiblesse de ce système réside dans le fait qu'il suffit de se rendre aux registres de l'État civil pour s'y faire radier (par exemple au profit du Luxembourg, de Monaco, de Saint-Martin...) pour disparaître du « radar » du fisc et ne plus être invité à faire une déclaration, et donc ne plus être suivi de manière systématique.

Actuellement, les agents de quartier contrôlent systématiquement la « résidence effective » à une adresse. Il est indiqué de vérifier si les personnes qui se sont fait radier sont réellement parties.

- Impôt des sociétés

Les sociétés dont le siège de direction se trouve en Belgique sont imposables à l'impôt des sociétés. Les sociétés dont un siège de direction se trouve en Belgique sont imposables à l'impôt des non-résidents – sociétés (INR-sociétés).

Parfois, on travaille de facto à partir de Belgique avec des sociétés qui sont officiellement domiciliées dans un pays (plus) faiblement imposé. Ces sociétés n'ont généralement pas de numéro BCE belge et ne reçoivent ainsi pas de déclaration à l'impôt des sociétés ou à l'INR – sociétés. Ces sociétés contribuables doivent apparaître sur le « radar » du fisc. L'article 2 CIR définit la notion de société « résidente » comme toute société qui a son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration en Belgique.

Il suffit en effet d'acheter une société « portable » ayant son siège social dans un pays (plus) faiblement imposé, mais dont les activités sont de facto réalisées en Belgique pour ne pas apparaître automatiquement sur le « radar » du fisc.

- Impôt des non-résidents

Dans une économie ouverte comme la nôtre, de nombreux travailleurs étrangers (Polonais, Bulgares, Roumains...) restent domiciliés à l'étranger bien qu'ils travaillent ici. Généralement, ces personnes sont soumises à l'impôt des non-résidents (INR).

L'obligation de collaboration du contribuable est cruciale dans l'INR puisque les non-résidents qui ont des revenus en Belgique doivent demander de leur propre initiative un formulaire de déclaration INR auprès de l'Administration générale de la Fiscalité (abrégé : AG Fiscalité) ou remplir un formulaire qu'ils trouvent sur le site du SPF Finances. Ensuite, ils envoient leurs déclarations au bureau de contrôle compétent.

Les moyens de contrôle et de recoupement dont disposent les administrations fiscales sont plus limités dans le cas des non-résidents, en particulier pour le niveau global de revenus (par exemple les

revenus perçus à l'étranger), la situation familiale (nombre de personnes à charge...) et les dépenses déductibles⁶⁰.

Pour simplifier et améliorer l'identification et le contrôle des contribuables soumis à l'INR, il faudrait envisager d'introduire un précompte professionnel libératoire (selon un taux fixe) pour les revenus professionnels imposables à l'INR, pour lesquels une déclaration pourra être remplie par la suite, conformément aux systèmes qui sont déjà appliqués chez nos voisins.⁶¹ Sans déclaration, le précompte devient l'impôt définitif.

L'attribution de crédits d'impôt et d'une réduction d'impôt proportionnellement à la présence sur le territoire belge et aux revenus imposables recueillis en Belgique est étudiée.⁶²

Les règles prévues dans le régime fiscal actuel pour déterminer si un non-résident bénéficie des mêmes avantages que les résidents (quotient familial, dépenses déductibles, etc.) sont complexes et difficiles à contrôler.

Ainsi, un non-résident bénéficie de ces avantages s'il a recueilli au moins 75 % de ses revenus professionnels (de source belge ou étrangère) en Belgique durant la période imposable, indépendamment de la durée du séjour.

D'une manière générale, l'administration fiscale belge a peu de moyens de contrôler les éléments de la déclaration. C'est le cas à la fois pour le respect de la règle des 75% et des conditions imposées pour bénéficier des avantages fiscaux. Le versement du crédit d'impôt qui en résulte est difficile à contrôler dans la pratique.

De nombreux pays réservent la possibilité de déduire les charges (par exemple la réduction pour charges de famille) à leurs seuls résidents, ou l'assortissent de conditions. L'Union européenne considère que les non-résidents doivent pouvoir bénéficier des mêmes déductions (liées à la situation personnelle et aux charges professionnelles) et du même taux d'imposition que les résidents, à condition qu'ils retirent la majeure partie de leurs revenus dans l'État de la source.

⁶⁰ Rapport Cour des Comptes de la Chambre des représentants, Impôt des non-résidents personnes physiques, Pistes de réflexion pour une imposition plus efficace, Bruxelles, novembre 2014, www.ccrek.be, p. 15.

⁶¹ Ce système ressemble à celui des artistes et sportifs non résidents et de certains chercheurs. En effet, leurs revenus belges sont, à certaines conditions, imposés au moyen d'un précompte professionnel libératoire de 18 % (33,31 % pour les chercheurs), diminué d'un forfait déterminé en fonction du nombre de jours prestés en Belgique.

Rapport Cour des Comptes de la Chambre des représentants, Impôt des non-résidents personnes physiques, o.c., www.ccrek.be, p. 20.

⁶² Rapport Cour des Comptes de la Chambre des représentants, Impôt des non-résidents personnes physiques, o.c., www.ccrek.be, p. 18.

Une révision de la loi qui lierait l'octroi de ces avantages fiscaux à la durée réelle de présence sur le territoire belge priverait d'une grande partie de leur intérêt les fausses déclarations faites quant aux revenus totaux et à la situation personnelle des contribuables en vue d'obtenir un crédit d'impôt.

Un non-résident qui demanderait une déclaration INR personnes physiques devrait remplir un formulaire spécifique où il préciserait la date de début et de fin d'activité en Belgique. L'administration fiscale pourrait vérifier son nombre de jours de présence en Belgique en s'appuyant par exemple sur les déclarations Limosa pour les travailleurs détachés dans le cadre de la réglementation européenne. Elle mentionne en effet les dates de début et de fin du détachement en Belgique ainsi que l'horaire de travail.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale prendra les mesures nécessaires après examen préalable.

Cinquième cause : incohérences et lacunes dans la législation

Une législation incohérente, présentant des incongruités ou des lacunes, peut favoriser la fraude. Une telle législation entraîne davantage de discussions, de litiges... et ainsi davantage de charges administratives pour tous les acteurs impliqués (administration, justice, mais surtout pour les citoyens).

Tant l'Accord de gouvernement⁶³ que le Plan de management intégré de 2012 – 2017 du SPF Finances⁶⁴ affirment que la législation ne peut contenir de contradictions et ne peut engendrer que des charges administratives minimales.

Les points suivants méritent un examen approfondi :

1. Lacunes de la législation

Les lacunes dans la législation doivent être comblées ; de nouvelles lacunes doivent être évitées.

Quelques exemples :

- Article 44 de la loi sur la fonction de police

La loi du 18 mars 2014⁶⁵ prévoit une autorisation de consultation des banques de données policières par les Services d'enquête et recherche de l'Administration générale des Douanes et accises (AG D&A) pour leur permettre d'exercer leurs missions légales.

⁶³ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 4.1. Réforme fiscale, 9 octobre 2014, p. 58-59

⁶⁴ Voir également Plan de management intégré, 2012-2017, p. 25

⁶⁵ Article 32 de la loi du 18 mars 2014 relative à la gestion de l'information policière et modifiant la loi du 5 août 1992 sur la fonction de police, la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie

Le Roi détermine cet accès par arrêté délibéré en Conseil des ministres après avis de la Commission de la protection de la vie privée⁶⁶. Après un premier avis négatif⁶⁷, la Commission a rendu un avis favorable le 1^{er} juillet 2015 à condition que les données consultées par l'administration surveillance, contrôle et constatation (pilier de l'AG D&A) ne constituent pas la base de finalités qui viseraient purement la taxation et l'établissement de droits de douane et d'accises.⁶⁸ L'administration surveillance, contrôle et constatation constitue les services de première ligne de l'AG Douanes et accises. Il ne s'agit pas du service d'enquête et recherche de l'AG Douanes et Accises.

Il faut également rappeler le droit (pénal) des douanes. Il faut remarquer que l'AG Douane et accises exécute elle-même l'action pénale. Le directeur régional est le Ministère public en affaires douanières. Il peut prendre des décisions, appelées « transactions », sur l'imposition et la sanction à chaque stade de la procédure. Le droit de douane ne relève donc pas du champ d'application des transactions élargies⁶⁹.

La loi du 22 avril 2003⁷⁰ a accordé la qualité d'officier de police judiciaire à seize fonctionnaires du service de recherche de l'AG Douane et Accises.

L'article 3 de cette loi définit les compétences de ses seize fonctionnaires comme suit : « *Les pouvoirs d'officier de police judiciaire ne peuvent être exercés qu'en vue de la recherche et de la constatation :*

1° des infractions à la réglementation relative à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes ;

2° des infractions en ce qui concerne les mouvements intracommunautaires de marchandises tombant sous l'application des réglementations et législations sur les accises ;

3° des infractions à toutes les lois et tous règlements conférant une quelconque attribution aux agents de l'Administration des douanes et accises lors de l'importation, de l'exportation ou du transit de marchandises ;

4° des infractions connexes à celles visées aux 1° à 3°. »⁷¹

privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel et le Code d'instruction criminelle, M.B. 28 mars 2014.

⁶⁶ Article 35 de la loi du 18 mars 2015, M.B. 28 mars 2014.

⁶⁷ Avis n° 13/2015⁶⁷ Avis n°. 25/2015 de la Commission de la protection de la vie privée, 1er juillet 2015,

http://www.privacycommission.be/sites/privacycommission/files/doucments/advies_13_2015.pdf, 19 p.

⁶⁸ Avis n° 25/2015 de la Commission de la protection de la vie privée, 1er juillet 2015, http://www.privacycommission.be/sites/privacycommission/files/doucments/advies_25_2015.pdf, 6 p.

⁶⁹ régies par l'article 216bis C. i. crim.

⁷⁰ Article 3, loi du 22 avril 2003 octroyant la qualité d'officier de police judiciaire à certains agents de l'Administration des douanes et accises, M.B. 8 mai 2003, p. 24910-24911

⁷¹ Article 3 de la loi du 22 avril 2003, M.B. 8 mai 2003, p. 24910

Il est indiqué d'autoriser l'accès du service de recherche et d'enquête de l'AG Douane et Accises aux banques de données policières afin de leur permettre de fonctionner de manière plus efficiente et plus efficace.

Cela, étant donné :

- les tâches policières confiées au service de recherche et d'enquête de l'AG Douane et Accises
- leur possibilité de lancer des poursuites pénales autonomes
- l'article 325 du traité de Rome⁷² qui oblige les Etats membres à combattre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union.

Pour accorder un tel accès, un Arrêté royal est nécessaire. Il est indiqué d'encadrer cet accès de possibilités de contrôle suffisantes, chaque consultation devant être réalisée à l'aide d'un numéro unique (numéro de matricule du fonctionnaire) et aller de pair avec un logging permettant un contrôle a posteriori⁷³.

- Communications au PCC et accès au PCC

Les organismes financiers doivent communiquer les numéros de comptes bancaires des habitants du Royaume au PCC, à savoir le Point de contact central de la Banque Nationale de Belgique. Depuis cet exercice d'imposition, les citoyens doivent lui communiquer eux-mêmes leurs comptes à l'étranger. Le PCC collecte les noms et numéros de compte, mais aucune information sur les montants ou les opérations réalisées sur les comptes concernés.

Actuellement, l'accès au PCC est limité aux inspecteurs du fisc et aux receveurs des contributions (après avoir suivi une procédure stricte) et à l'OCSC, à savoir l'Organe central pour la saisie et la confiscation.

L'accès direct au PCC est étendu à :

- la CTIF (Cellule de traitement des informations financières)
- tous les receveurs moyennant un accès direct
- le service de recherche des Douanes et Accises
- les huissiers de justice
- les services de police chargés de la saisie
- les CPAS

Un reporting correct et complet au PCC des intéressés et des organismes financiers pourrait être facilité par des communications adéquates, des « coups de pouce » dans la bonne direction, et en

⁷² Article 325 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, Rome, 25 mars 1957

⁷³ Plan d'action du Collège pour la lutte contre la fraude sociale et fiscale, 2012-2013, p. 81

dernière instance, par des sanctions administratives ou pénales spécifiques. Ce point est repris dans la transposition de la quatrième directive sur le blanchiment dans le droit national⁷⁴.

Une attention constante pour la législation sur la vie privée est cependant indispensable. L'article 8.2 de la CEDH, qui prévoit que le droit au respect de la vie privée, doit être respecté en permanence.

La Commission de la protection de la vie privée estimait à ce propos que si les principes de l'article 8.2 CEDH sont respectés, une consultation du PCC peut dans certains cas être favorable à la protection de la vie privée des personnes enregistrées par le fait qu'elle permet aux organes et aux institutions concernées de ne demander l'information qu'aux organismes financiers qui ont eu effectivement des relations commerciales avec la personne visée par l'enquête. Jusqu'il y a peu, il fallait s'adresser à tous les organismes financiers du pays. Une tâche longue et coûteuse. De plus, le caractère général d'une telle consultation pouvait porter gravement atteinte à la vie privée de la personne concernée, à sa crédibilité financière et à sa réputation. Le fait d'interroger tous les organismes financiers que comptent ces pays alourdit inutilement l'enquête sur des présomptions graves – mais non (encore) prouvées – d'irrégularités.

Outre l'accès élargi au PCC, on veillera à ce que tous les organismes concernés communiquent effectivement les données nécessaires.

- Prêts hybrides

Le 8 juillet 2014, le Conseil européen a approuvé formellement une proposition de modification de la directive mères-filiales⁷⁵. Cette modification s'inscrit dans l'approche générale de la fraude fiscale au niveau international, et vise en particulier les cas de double non-imposition qui peuvent apparaître dans le domaine des prêts hybrides⁷⁶.

La directive mères-filiales a été adoptée en 1990 pour mettre un terme à la double imposition des bénéfices des sociétés dans l'Union européenne. Plus précisément, l'objectif était d'éviter que des bénéfices qui avaient déjà été imposés dans le chef de la filiale le soient une deuxième fois dans le chef de la société mère lorsqu'un dividende était distribué. Sur la base de cette directive, un État

⁷⁴ 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, Journal Officiel, 5 juin 2015, L141

⁷⁵ Directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, Journal officiel de l'Union européenne, 25 juillet 2014, L219/40

⁷⁶ DE COCK, B., Aanpassing Moeder-dochterrichtlijn viseert hybride leningen, www.tiberghien.com, 30 septembre 2014, p. 1

membre doit renoncer à l'impôt sur les dividendes reçus par la société-mère (méthode d'exemption) ou imputer les impôts déjà prélevés dans le chef de la (sous-)filiale (méthode de l'imputation).

Dans certains cas spécifiques, la directive pouvait cependant donner lieu à une double *non-imposition* au niveau européen en raison des différences dans la qualification des structures de financement appliquée par les Etats membres. C'est par exemple le cas pour un instrument de financement considéré par un Etat (ex. la Belgique) comme un prêt dont les intérêts payés sont déductibles, et dans un autre Etat (ex. le Luxembourg ou les Pays-Bas) comme des fonds propres qui entraînent une exonération des intérêts reçus.

Avec la directive, l'UE met un terme à ces structures. L'objectif est dès lors « *d'éviter des situations de double non-imposition découlant de l'asymétrie du traitement fiscal appliqué aux distributions de bénéfices entre Etats membres* »⁷⁷.

La transposition de cette directive est en cours. Dans son prolongement, on s'attardera aux plus larges deuxième et troisième points d'action du plan BEPS⁷⁸ qui vise à neutraliser les effets des structures hybrides et traites des déductions d'intérêts (voir infra).

La directive européenne en question vise uniquement les instruments hybrides entre les Etats membres, alors que le plan BEPS prévoit également l'inclusion dans la législation des entités hybrides dans et en dehors de l'Union européenne, ainsi que des instruments hybrides en dehors de l'Union européenne (en cas de paiement direct et indirect d'intérêt).

- Disposition anti-abus générale

Le 27 janvier 2015, un accord a été trouvé au sein du Conseil européen concernant les termes de la disposition anti-abus générale⁷⁹. Les avantages de la directive ne sont pas accordés quand un montage est mis sur pied ayant à titre de l'objectif principal (ou d'un des objectifs principaux de) l'obtention d'un avantage fiscal, si ce montage est non authentique et sans « substance ».

Un montage ou une série de montages sont considérés comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'ont pas été mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique. Les Etats membres restent par ailleurs compétents pour appliquer eux-mêmes les dispositions anti-abus générales sur la base de leur législation nationale ou conventions fiscales.

⁷⁷ Considérant 3 de la directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE

⁷⁸ Base Erosion and Profit Shifting, érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices – en abrégé BEPS

⁷⁹ Communiqué de presse du Conseil européen, 27 janvier 2015, 26/15

2. Terminologie cohérente

L'article 449 CIR évoque une « infraction » des dispositions du CIR ou des arrêtés pris pour son exécution, alors que l'article 458 CIR parle d'« impôt éludé ». L'article 216bis, par. 6, alinéa 2 C. i. crim. utilise également la notion d'« éluder l'impôt ». Et il y a ainsi encore de nombreux exemples.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale utilise une terminologie cohérente, uniforme, quand il vise les mêmes concepts.

3. Clarification de la transaction en matière d'infractions fiscales

Il était nécessaire de mettre en place un cadre légal permettant l'extinction de la poursuite pénale après que le contribuable a conclu une transaction avec l'administration et payé l'impôt dû, y compris les intérêts et majoré d'un montant donné.

La loi du 14 avril 2011⁸⁰ répond à cette aspiration et autorise la transaction en cas d'infractions fiscales. Concrètement, l'article 216 bis du Code d'instruction criminelle est modifié. L'« *extinction de l'action publique moyennant le paiement d'une somme d'argent* » implique que l'action publique puisse s'éteindre lorsque le suspect⁸¹, sur proposition du procureur du Roi, paie une somme d'argent fixée par ce dernier et indemnise la victime.

L'article 216bis, par. 6 du C. i. crim. prévoit: « *Pour les infractions fiscales ou sociales qui ont permis d'éluider des impôts ou des cotisations sociales, la transaction n'est possible qu'après le paiement des impôts ou des cotisations sociales éludés dont l'auteur est redevable, en ce compris les intérêts...* »⁸².

Dans la pratique, les termes « intérêts », « éluder l'impôt » et « redevable » s'avèrent donner lieu à des discussions sans fin.

Les termes « intérêts », « impôts éludés » et « impôts redevables » sont définis de manière cohérente et précisée dans la loi en concertation entre ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale et le ministre de la Justice.

4. Intérêts de retard rétroactifs en cas de poursuites pénales

⁸⁰ Loi du 14 avril 2011 portant dispositions diverses, M.B. 6 mai 2011, éd. 1, suivie de la loi du 11 juillet 2011 modifiant les articles 216bis et 216ter du Code d'instruction criminelle, M.B., 1^{er} août 2011.

⁸¹ ou le prévenu, l'accusé (selon le stade de la procédure)

⁸² Par : 6 inséré par l'article 84, 10^e Loi 14 avril 2011, M.B., 6 mai 2011 (éd.1)

La plupart des dossiers de fraudes graves pour lesquels les moyens de l'administration fiscale sont trop limités sont confiés à la Justice en vue d'une poursuite pénale dans le cadre d'une concertation Una Via. Durant cette concertation, l'administration fiscale peut être invitée à s'abstenir d'imposer des sanctions administratives. Les intérêts de retard rétroactifs ne sont donc pas automatiquement imputés.

La loi Una Via se fonde implicitement sur le principe que les dossiers de fraude confiés à l'appareil judiciaire arrivent devant le tribunal pénal, puisqu'il s'agit des dossiers les plus graves.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale examine avec l'administration fiscale comment il est possible d'appliquer concrètement des intérêts de retard rétroactifs indépendamment de l'imposition de sanctions administrative.

5. Délais de prescription et pouvoirs d'instruction

Les délais de prescriptions fiscaux sont relevés de cinq à sept ans en cas de fraude, alors que le délai de prescription ordinaire reste fixé à trois ans.

Le délai de sept ans suffit, compte tenu du fait que dans les affaires fiscales, la jurisprudence a évolué vers une acceptation plus rapide de la confiscation des avantages patrimoniaux « prescrits » et un élargissement de la notion d'« infraction continue », par exemple en cas d'usage de faux.

Dans les enquêtes administratives, on recherchera un nécessaire équilibre entre les intérêts de l'administration fiscale et les intérêts du contribuable. C'est pourquoi on ne se basera pas automatiquement sur les délais les plus longs⁸³.

6. Un système de sanctions fiscales cohérent, performant et équitable

Le système de sanctions n'est bien entendu pas un le seul élément, ni même le principal élément de législation fiscale qui nécessite une plus grande transparence. C'est chapitre final de la politique de lutte contre la fraude.

1. Définir les sanctions administratives ayant un caractère pénal

⁸³ Accord de gouvernement fédéral, 9 octobre 2014, p. 62

Il est impossible d'établir clairement si et quand une sanction administrative doit être qualifiée de sanction administrative à caractère pénal. « Non bis in idem » est un principe de droit général selon lequel nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet Etat.⁸⁴

Une déclaration incorrecte ou incomplète sans intention d'éluder l'impôt donne lieu à des accroissements d'impôt allant de 10 à 30 % (échelle A et B)⁸⁵.

Dans l'échelle C avec des accroissements d'impôt de 50 % à 200%, l'intention d'éluder l'impôt doit être présente.

Dans l'échelle D, la déclaration inexacte ou incomplète doit s'accompagner de faux ou d'usage de faux, ou de corruption ou de tentative de corruption de fonctionnaires. Dans ce dernier cas, l'accroissement d'impôt s'élève toujours à 200 %.

La Cour européenne des Droits de l'Homme⁸⁶ a jugé par le passé qu'une amende de 200 % constituait une sanction administrative à caractère pénal, même si l'Etat belge la qualifie de simple sanction administrative. Cela ne fait aucun doute.

Il n'y a pas non plus de doutes concernant le caractère d'un accroissement d'impôt de 10 %. Il s'agit d'une sanction administrative purement indemnitaire pour le fait le Trésor ne peut disposer qu'avec retard des impôts dus et qu'aucun intérêt de retard rétroactif n'a été facturé.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale répartit les sanctions administratives en deux groupes : pénales et non pénales.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude et le ministre de la Justice organisent l'interaction entre les sanctions administratives (de nature pénale et de nature non pénale) et les sanctions pénales.

L'amende proportionnelle en matière de TVA et les AR prévoyant les sanctions administratives des différentes législations fiscales seront harmonisées et affinées à la lumière de l'évolution de la jurisprudence européenne.

2. Cohérence dans les peines pécuniaires

⁸⁴ Ceci est notamment interdit de l'article 4 du Septième Protocole additionnel de la Convention européenne des droits de l'homme (en abrégé : CEDH). Cette disposition a un effet direct. La Belgique a signé le protocole et l'a ratifié le 13 avril 2012, pour qu'il entre en vigueur le 1^{er} juillet 2012.

⁸⁵ Echelles A et B, article 226 AR/CIR.

⁸⁶ Dans l'affaire *Silvester's Horeca Service contre la Belgique*⁸⁶

La loi Una Via prévoit une concertation entre le directeur régional, le procureur du roi et la police⁸⁷ sur les dossiers de fraude⁸⁸. L'objectif de cette concertation est de donner une direction à un dossier : soit administrative, soit judiciaire.

Pendant la discussion du projet de loi Una Via au Sénat⁸⁹, on a souligné la nécessité de faire intervenir cette concertation aussitôt que possible dans la procédure afin que le directeur régional et les magistrats du ministère public qui diligentent des poursuites puissent convenir d'imposer ou non des amendes administratives/accroissements d'impôt.

La concertation doit permettre précisément d'éviter l'imposition d'une amende administrative à caractère pénal qui risque de compromettre des poursuites pénales ultérieures.

Si la concertation fonctionne bien, il en résultera que les instances judiciaires disposeront de la capacité et du temps nécessaire pour creuser les dossiers de fraude fiscale grave sur lesquels le juge pénal aura à statuer par la suite⁹⁰.

La loi Una Via se fonde implicitement sur le principe que les dossiers de fraude confiés à l'appareil judiciaire arrivent devant le juge pénal puisqu'il s'agit des dossiers de fraude fiscale les plus graves.

Le projet de loi instaurant ce principe Una Via indique qu'il faut veiller à ce que « *les amendes infligées par la voie administrative et les sanctions infligées par la voie pénale aient le même effet dissuasif, et constitue une même sanction proportionnelle.* »⁹¹

Les amendes pénales en matière fiscale soient à tout le moins aussi élevées que les amendes infligées par la voie administrative afin d'être résolument dissuasives. Dans ce domaine, la législation fiscale actuelle présente une incohérence⁹².

⁸⁷ au moyen de l'article 29, 3^e alinéa C. i. crim.

⁸⁸ Loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « una via » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, M.B. 22 octobre 2012, entrée en vigueur le 1^{er} novembre 2012.

⁸⁹ Doc. Parl., Sénat, 2011-2012, n° 5-1592/3, p. 41-46

⁹⁰ Doc. Parl., Sénat, 2011-2012, n° 5-1592/3, pp. 41-46, comme repris dans l'arrêt de la Cour Const. 3 avril 2014, B.2.4.

⁹¹ 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, Chambre, Doc. 53 1973/001 du 23 décembre 2011

⁹² En effet, conformément aux articles 449 – 450 CIR et aux articles 73 – 73bis C. TVA, l'amende correctionnelle maximale en cas de fraude fiscale s'élève à 500.000 € pour les infractions fiscales à partir du 1^{er} novembre 2012. Cette amende est associée à des décimes additionnels judiciaires. L'amende correctionnelle maximale actuelle s'élève ainsi à 3.000.000 euros. à partir d'une fraude fiscale en matière de contributions directes de 6.000.000 euros (avec accroissement d'impôt de 50 %), la sanction administrative est plus élevée que la sanction pénale pécuniaire.

À partir du moment où la TVA à récupérer s'élève à 1.500.000 euros, les sanctions administratives proportionnelles dépassent l'amende correctionnelle maximale.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale et le ministre de la Justice apporteront de la cohérence dans les sanctions administratives de nature pénale et les amendes correctionnelles, en particulier pour ce qui concerne les dossiers de fraude grave.

Sixième cause : faible risque de se faire prendre et manque de contrôle

Une autre cause de la fraude fiscale mise en avant dans la doctrine est le faible risque de se faire prendre en cas de fraude fiscale.⁹³

La détermination dans la politique de contrôle et de sanction est décisive dans ce domaine⁹⁴, comme la surveillance de la qualité des systèmes de contrôle⁹⁵ et de la quantité des contrôles exécutés. En outre, une meilleure collaboration entre les différents acteurs du paysage de la lutte contre la fraude peut accroître considérablement la possibilité de surprendre les fraudeurs.

La qualité des systèmes de contrôle a déjà été discutée ci-dessus. Il suffit de renvoyer à la quatrième cause de la fraude fiscale, à savoir la sensibilité à la fraude de notre système fiscal. Pour la détermination dans la politique de sanctions, on peut renvoyer à ce qui a déjà été expliqué sur la loi *Una Via*, à la nécessité de cohérence dans l'arsenal de sanctions et au système étendu de transaction.

Ci-dessous, nous approfondirons la question de la quantité des contrôles effectués et de la collaboration entre tous les acteurs afin d'augmenter la surveillance effective.

1. Quantité de contrôles effectués

Un département de contrôle dont les membres sont toujours au bureau n'est ni efficace, ni visible. C'est pourquoi la quantité de contrôles exécutés sera maintenue à niveau. On veillera de plus à l'efficacité/l'orientation résultats des contrôles exécutés. La connaissance du terrain des fonctionnaires est prise en compte afin d'annuler anticipativement les contrôles fiscaux absurdes et de créer des possibilités d'entreprendre des actions sensées.

L'accroissement d'impôt/amende administrative sont supérieurs à l'amende correctionnelle à partir des plafonds précités.

⁹³ PACOLET, J, PERELMAN, S., DE WISPELAERE, J. e.a., Social and Fiscal Fraud in Belgium. A pilot study on declared and undeclared income and work, Leuven/Den Haag, 2012, 152 p.

⁹⁴ Voir Deuxième raison supra : incohérences et lacunes dans la législation, installation d'un système de sanctions cohérent et performant

⁹⁵ Voir supra : Cinquième raison : sensibilité à la fraude du système fiscal : en ce qui concerne la qualité des systèmes de contrôle

2. Meilleure collaboration entre les différents acteurs

2.1. Collaboration entre les administrations du SPF Finances

Dans un premier temps, il convient de continuer à souligner la collaboration entre les administrations du SPF Finances. Le législateur a en a élaboré les principes avec les articles 335⁹⁶ CIR et 336⁹⁷ CIR.

2.2. Favoriser la collaboration entre le SPF Finances et les autres Services publics fédéraux

a. Favoriser la collaboration Justice - Finances

Une collaboration plus étroite entre la justice et le fisc est indispensable pour lutter efficacement contre la fraude.

- Concernant Una Via

La collaboration entre le SPF Finances et le SPF Justice doit être optimisée. Dans ce domaine, on renverra à ce qui a été écrit ci-dessus concernant l'application cohérente du principe una via, l'importance de la concertation una via et l'actualisation de la Charte du Contribuable qui autorise les fonctionnaires de l'ISI, sous le contrôle du magistrat compétent (procureur de Roi et juge d'instruction) de poser des actes en qualité d'officier de police judiciaire dans les affaires de fraude fiscale.

- Concernant la transaction étendue

La procédure prévue par la loi dans le cadre de la transaction élargie a entre-temps été concrétisée. Cela a entraîné la création d'une « zone grise » où certains accords ont été conclus qui donnent certes l'impression d'être nés dans le cadre de la transaction, mais pour lequel l'approbation de l'extinction des poursuites n'a jamais été prononcée formellement⁹⁸.

⁹⁶ Article 335 CIR : « *Tout agent du Service public fédéral Finances, régulièrement chargé d'effectuer un contrôle ou une enquête, est de plein droit habilité à prendre, rechercher ou recueillir les renseignements adéquats, pertinents et non excessifs, qui contribuent à assurer l'établissement ou le recouvrement de n'importe quel autre impôt établi par l'État.* »

⁹⁷ Article 336 CIR : « *Tout renseignement, pièce, procès-verbal ou acte, découvert ou obtenu dans l'exercice de ses fonctions par un agent du Service public fédéral Finances... peut être invoqué par l'État pour la recherche de toute somme due en vertu des lois d'impôts.* »

⁹⁸ Rapport de la Cour des Comptes à la Chambre des représentants, transactions dans le cadre d'infractions fiscales, 13 mai 2015, p. 10, www.rekenhof.be

Il est pourtant clair que l'absence de démarrage formel (écrit) d'une procédure qui doit mener à une transaction étendue ne peut logiquement jamais mener à la conclusion d'une telle figure juridique. Le versement de l'impôt convenu ne peut pas non plus être considéré comme un accord formel dans le cadre de la transaction étendue⁹⁹.

Afin de clarifier la zone « grise » précitée, une récente instruction des diverses administrations du SPF Finances¹⁰⁰ prévoit que ces agents doivent notamment disposer d'un document dans lequel le ministère public leur notifie clairement et formellement sa décision d'entamer une procédure de transaction pénale¹⁰¹.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale vérifiera en concertation avec le ministre de la Justice si une instruction similaire de la part du ministère public peut être envisagée. L'ancrage légal de la procédure de transaction étendue (à peine de nullité) peut également être envisagé afin de pouvoir réaliser des gains d'efficacité similaires¹⁰².

b. Collaboration SPF Finances et ONSS

L'exécution en commun de contrôles fiscaux et de contrôle en matière de sécurité sociale est à recommander (p. ex. dans le cadre de la lutte contre le travail au noir¹⁰³ – non-paiement d'impôt des personnes physiques – précompte professionnel – cotisations sociales – TVA). Une harmonisation des compétences est indiquée (cf. supra).

Contrairement au fisc, l'ONSS est liée à des règles strictes en matière de recouvrement/plan d'apurement. Un AR de 2007¹⁰⁴ limite le délai d'apurement légal maximal à 12 mensualités sur une période 18 mois par trimestre ou dette échus¹⁰⁵. Sachant que le taux de cotisations sociales est assez élevé, un tel plan d'apurement n'est souvent pas réaliste. Les plans d'apurement non réalistes sont à éviter.

c. Collaboration entre le SPF Finances et la Banque-carrefour des entreprises

⁹⁹ Rapport de la Cour des Comptes à la Chambre des représentants, transactions dans le cadre d'infractions fiscales, 13 mai 2015, p. 10-11, www.rekenhof.be

¹⁰⁰ Instruction commune, AG Fisc., AG Doc.Pat., AG P&R et AGISI, Transaction pénale – article 216bis C. i. crim., Bruxelles, 29 septembre 2014, p. 1-2, numéros 5 et 6

¹⁰¹ Ceci implique notamment la description concrète des faits dans le temps et dans l'espace, ainsi qu'un cadre temporel clair dans lequel l'accord doit être trouvé.

¹⁰² RAES, A, VAN WYNSBERGE T, DE KEULENAER, e.a., De verruimde minnelijke schikking : een 'meerwaarde' of 'win-win' situatie, Panopticon36 (2), p.96

¹⁰³ Plan d'action 2015, Lutte contre la fraude sociale et le dumping social, Actions prioritaires, première action commune, p. 28

¹⁰⁴ Article 43decies par 1 de l'AR du 13 juillet 2007

¹⁰⁵ Art. 43decies. § 1. Le plan d'apurement accordé à l'employeur qui répond aux conditions des articles 43octies et 43nonies, et les éventuels sous-plans qui le composent, s'étend sur une période maximum de dix-huit mois, le nombre de mensualités octroyées ne dépassant jamais douze mensualités par trimestre ou dette échus et intégrés dans un sous-plan.

Comme la sélection des dossiers au SPF Finances est notamment basée sur les données de la Banque-carrefour des entreprises, une collaboration efficace est indiquée. Les actions sectorielles seront ainsi élaborées sur la base des « codes d'activité » notés aux Guichets des entreprises de la Banque-carrefour des Entreprises. Les actions sectorielles du SPF Finances ont intérêt à disposer des « codes d'activités » corrects.

Les entreprises en cessation d'activité, les professions libérales retraitées, etc., conservent dans certains cas un numéro de BCE actif. Par conséquent, la qualité des données chargées par l'AG Fiscalité dans les piliers Particuliers, PME et Grandes entreprises n'est pas toujours optimale et de mauvais dossiers peuvent être sélectionnés pour un contrôle.

La possibilité de disposer de données de qualité est cruciale pour une politique qui repose sur la sélection de dossiers à partir d'une analyse des risques¹⁰⁶. Des données « polluées » ou datées sont des obstacles à un datamining efficace.

Il faut également réfléchir à l'amélioration de la qualité des numéros du registre national bis.

d. Collaboration entre le SPF Finances et la Banque Nationale de Belgique

Les formes juridiques à responsabilité limitée sont tenues de déposer, chaque année, leurs comptes annuels (bilan, comptes de résultats et notes explicatives) auprès de la Banque Nationale de Belgique. Les petites entreprises déposent un compte annuel selon le schéma abrégé ; les grandes entreprises selon le schéma complet.

Le pilier Grandes entreprises effectue sa sélection sur la base de ces comptes annuels déposés auprès de la Banque nationale selon le schéma complet. Il peut arriver que des sélections erronées soient opérées lorsque de grandes entreprises introduisent leurs comptes annuels selon le schéma abrégé et inversement. Il convient de rappeler ici également qu'une attention particulière doit être accordée à la disposition d'informations de qualité sans « à peu près » afin d'être à même d'opérer une sélection minutieuse sur la base d'analyses des risques.

2.3. Collaboration entre le SPF Finances et les services publics régionaux

Une collaboration étroite entre le SPF Finances et les services publics régionaux est indiquée. Les partenariats suivants peuvent d'ores et déjà être optimisés :

¹⁰⁶ Rapport de la Commission Finances, Déclaration de politique générale du secrétaire d'État à la Lutte contre la fraude fiscale, 8 septembre 2014, DOC 54 0020/050, p.7

a. Communautés – Régime de Tax shelter pour les œuvres audiovisuelles

Un Tax shelter est une réglementation fiscale¹⁰⁷ destinée à encourager la production d'œuvres audiovisuelles et cinématographiques. La société qui investit bénéficie, en contrepartie des sommes payées, d'une exonération fiscale à concurrence de 310 % des sommes versées par la constitution d'une réserve immunisée¹⁰⁸ limitée à 150 % de l'estimation **finale de la valeur fiscale de l'attestation Tax shelter**.

Le régime d'exonération se déroule en plusieurs phases après certification des Communautés respectives et du SPF Finances. L'agrément d'une production concrète en tant qu'œuvre audiovisuelle européenne est effectué par les Communautés, de même que la certification à l'achèvement de l'œuvre.

Pour assurer le contrôle des attestations délivrées par les Communautés ainsi que le contrôle fiscal des dépenses de la production par le SPF Finances et les exonérations d'impôt respectives, une collaboration entre les deux entités est primordiale.

b. L'Agence indépendante d'Innovation par les Sciences et la Technologie

Grâce au programme « *O&O-bedrijfsprojecten* », l'Agence indépendante d'Innovation par les Sciences et la Technologie soutient directement les entreprises dans le cadre de projets de recherche et de développement, en encourageant plus particulièrement les solutions innovantes¹⁰⁹.

Il peut être stipulé dans les conditions d'octroi de subsides que les solutions innovantes en résultant doivent être brevetées en Belgique.

c. Droits de succession

En concertation avec la Région de Bruxelles Capitale et la Région wallonne, nous avons réfléchi à la manière dont la préservation et la lutte contre la fraude en matière de droits de succession (et d'enregistrement) seront organisées par le SPF Finances.

La Région flamande (Service flamand des Impôts, VLABEL) a repris cette préservation en main. Il convient de collaborer. Il n'est en effet pas rare que la fraude en matière de droits de succession et de

¹⁰⁷ La loi du 12 mai 2014 (MB du 27 mai 2014) a modifié l'article 194ter du CIR relatif au régime de Tax shelter. Cette loi ne peut entrer en vigueur que le premier jour du deuxième mois après lequel la Commission européenne l'a approuvée. Etant donné que la Commission européenne a marqué son accord le 28 novembre 2014, la nouvelle réglementation ne sera applicable pour les accords-cadres qu'à dater du 1^{er} janvier 2015.

¹⁰⁸ Voir également <http://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/vennootschappen> pour les réglementations précédentes.

¹⁰⁹ <http://www.iwt.be/subsidies>

droits sur les donations soit liée à la fraude en matière d'impôts sur les revenus. Une vision d'ensemble est donc primordiale.

2.4. Collaboration internationale et échange d'informations

Ces dernières années, la fraude et l'évasion fiscales transfrontalières ont pris de l'ampleur et sont inscrites en haut de l'ordre du jour des problèmes à régler tant à l'échelon de l'Union européenne qu'à l'échelle mondiale. Les revenus non déclarés et non imposés entraînent une perte conséquente de recettes fiscales nationales (et internationales).

Il est reconnu, à l'échelle internationale (G20 et G8), que l'échange automatique d'informations constitue un instrument essentiel dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales transfrontalières.

Dans un avenir proche, une quantité importante de données seront transmises de façon automatique au SPF Finances. Le traitement de ces informations est capital. Il est recommandé d'ajouter, rapidement et numériquement, les renseignements obtenus aux dossiers fiscaux respectifs de sorte que le contrôleur local puisse apporter les rectifications qui s'imposent lors de son contrôle de routine. L'échange de données est certes essentiel mais leur traitement l'est certainement encore davantage.

En concertation avec le SPF Finances, nous regardons comment intégrer aussi rapidement que possible cette quantité phénoménale d'informations dans les dossiers individuels et comment, ensuite, les utiliser concrètement et efficacement. Nous vérifierons en outre si les délais d'enquête sont suffisants pour apporter les rectifications nécessaires de manière efficace. Est ici prépondérant le temps écoulé entre les faits en soi et le moment où l'administration fiscale belge en prend connaissance par l'échange automatique d'informations. Au moment de la réception des informations, il doit rester suffisamment de temps pour ouvrir une enquête et éventuellement établir une imposition.

Un état des lieux en matière de mise en œuvre et d'application des directives a été rédigé et, lorsque nécessaire, les initiatives requises en matière de mise en œuvre et d'application seront prises.

Dans ce cadre, on peut notamment considérer les directives suivantes :

- Directive concernant l'assistance

A l'échelon européen, citons la nouvelle Directive sur l'assistance¹¹⁰. Cette Directive modifie la Directive sur l'assistance existante¹¹¹ et constitue une étape importante dans le domaine de l'échange

¹¹⁰ 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

automatique d'informations au sein de l'UE. Elle assure que, dans un avenir proche, l'Etat belge pourra disposer d'informations financières capitales relatives à des comptes financiers et à des assurances à l'étranger de résidents belges (intérêts, dividendes et soldes de comptes, valeurs de rachat d'assurances). La Directive sera transposée au 31 décembre 2015 et entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2016.

De cette façon, l'UE va encore plus loin que les mesures initiées par les Etats-Unis (FATCA¹¹²) et l'OCDE (*Common Reporting Standard*) et prévoit l'introduction d'un « FATCA européen ».¹¹³

- Directive européenne sur l'épargne

Le champ d'application de la Directive européenne sur l'épargne¹¹⁴ a été étendu par la Directive modificatrice¹¹⁵. La Directive européenne sur l'épargne n'est pour l'instant applicable que sur les paiements d'intérêts effectués au profit immédiat de personnes physiques résidant dans l'Union.

En d'autres termes, cet échange de données peut facilement être contourné en intercalant une construction juridique (par exemple une entité non ou faiblement imposée en dehors de l'UE).

La Directive modificatrice vise, dans ce cas de figure, à appliquer ce que l'on appelle « l'approche par transparence ». A cet effet, la définition du concept de « bénéficiaire effectif » a été adaptée. Cette approche par transparence implique que les paiements effectués à de telles constructions juridiques seront considérés avoir été directement versés à la personne physique/au résident d'un Etat membre qui, conformément à la quatrième Directive anti-blanchiment¹¹⁶ est considéré comme bénéficiaire effectif de la construction juridique.

¹¹¹ Article 8, alinéa 5 de la 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, Journal officiel du 11 mars 2011, L64

¹¹² Les Etats-Unis d'Amérique ont conclu avec plusieurs autres pays, dont tous les Etats membres de l'Union européenne, des accords bilatéraux quant à l'échange bilatéral automatique d'informations, en exécution du « *United States' Foreign Account Tax Compliance Act* » (plus connu sous le nom de « FATCA »). Les institutions financières de par le monde sont tenues d'identifier leurs clients américains et de rapporter certaines données à l'administration fiscale locale des USA.

¹¹³ SMET, Filip, *Automatische gegevensuitwisseling: Europese FATCA goedgekeurd*, Le Fiscologue International, n°373 ; 31 décembre 2014, p. 5

¹¹⁴ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des *revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts*, Journal officiel du 26 juin 2003, L157

¹¹⁵ Directive 2014/48/UE du Conseil du 24 mars 2014 modifiant la Directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, Journal officiel du 15 avril 2014, L111

¹¹⁶ 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, Journal officiel du 5 juin 2015, L141

La Directive européenne sur l'épargne ne s'applique qu'au paiement d'intérêts. La Directive modificatrice veille, également sur ce point, à un élargissement vers d'autres produits structurés, revenus tirés de certains contrats d'assurance vie entre autres. Au plus tard le 1^{er} janvier 2016, les Etats membres doivent avoir pris les dispositions législatives, réglementaires et administratives requises pour l'exécution de la Directive modificatrice. La Directive modificatrice doit être appliquée de manière effective dès le 1^{er} janvier 2017.

Comme indiqué, grâce à la Directive sur l'assistance et à la nouvelle Directive sur l'épargne, l'Etat belge pourra, dans un avenir proche, disposer d'informations financières capitales relatives aux comptes financiers et aux assurances à l'étranger des résidents belges.

Les transpositions nécessaires seront effectuées et on aspire à une utilisation rapide et efficace de ces informations étrangères.

Lors de la réunion OCDE « *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* » du 29 octobre 2014, le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale avait déjà signé la convention internationale en matière d'« *automatic exchange of information* ». La transparence en matière d'imposition entre les pays de l'OCDE est primordiale.

- Quatrième Directive anti-blanchiment

La quatrième Directive anti-blanchiment oblige, pour la première fois, les Etats membres à enregistrer les véritables propriétaires des entreprises et autres personnes morales. Les véritables propriétaires des entreprises doivent être repris dans des registres centralisés des pays UE, registres qui doivent être accessibles aux autorités et à toute personne présentant un intérêt légitime.

En outre, les banques, experts-comptables, avocats, courtiers et casinos doivent être encore plus attentifs à ce que leurs clients n'exécutent pas de transactions suspectes.

Ces registres centralisés sont libres d'accès pour les autorités et leurs services financiers de recherche, mais également, par exemple, pour les banques qui doivent exécuter des contrôles en vertu de la législation. Les simples citoyens y ont également accès, même si, pour ce faire, ils doivent s'enregistrer en ligne et payer une indemnisation.

Pour obtenir un accès, une personne ou organisation doit pouvoir démontrer qu'il est question d'un intérêt légitime pour dévoiler d'éventuelles pratiques de blanchiment, un éventuel financement du terrorisme ou des délits tels que la corruption et la fraude (fiscale). Ces personnes ont accès à des informations entre autres relatives au nom du propriétaire final d'une entreprise, à sa date de naissance, sa nationalité et son pays de résidence.

La nouvelle Directive anti-blanchiment vise notamment à contrer l'évasion fiscale et le financement du terrorisme.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale prend les initiatives nécessaires à la transposition de cette Directive européenne anti-blanchiment.

- Approche du Benelux

Le Benelux a mis en place une plateforme de concertation dont le but est la lutte conjointe contre la fraude fiscale¹¹⁷. Différents groupes de travail ont été créés à cet effet, notamment sur la détection de la fraude à la TVA dite « carrousel », l'abus de personnes morales à des fins fiscales, la procédure de restitution de la TVA, les irrégularités dans le négoce de chevaux, l'élargissement de la collaboration administrative fiscale, la prévention de l'abus de la procédure d'accises, l'optimisation de l'utilisation du renseignement pour repérer les fraudeurs, l'amélioration du profilage pour détecter la fraude¹¹⁸, ...

Les services concernés du SPF Finances (ISI, Service de recherche de l'Administration des douanes et accises, ...) participent à ces groupes de travail de façon loyale et partagent des données.

2.5. Collaboration avec le secteur privé

La collaboration avec le secteur privé peut apporter une plus-value. Une collaboration a ainsi été mise sur pied entre les Services de recherche de l'Administration des douanes et accises et diverses entreprises d'expédition (bpost, TNT, Fedex, DHL, ...) afin d'accélérer l'obtention de données sur les destinataires de colis et le trajet parcouru.

- Dans le domaine de la lutte contre le financement du terrorisme

o **Le gel des fonds via une liste nationale**

Les Nations Unies et la Commission européenne établissent des listes des personnes et entités dont les fonds et les ressources économiques doivent être gelés dans le cadre de la lutte contre le financement du terrorisme. Il n'existait pas encore de liste nationale jusqu'à présent.

Le 7 septembre 2015, le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale et le ministre de la Justice ont signé une circulaire sur l'exécution des articles 3 et 5 de l'arrêté royal du 28 décembre 2006 relatif aux mesures restrictives spécifiques à l'encontre de certaines personnes et entités dans le

Benelux, Plan annuel 2016, Secrétariat général Doc. N° 15-SG-S (NO-041) FR, 4 septembre 2015, 59 p.

¹¹⁸ Benelux, Plan annuel 2016, o.c., p. 46-48.

cadre de la lutte contre le financement du terrorisme. L'AR de 2006 a été confirmé par l'article 115 de la loi du 25 avril 2007 et a donc acquis force de loi.

La circulaire décrit la procédure d'établissement d'une liste nationale des personnes et entités qui commettent ou tentent de commettre des actes de terrorisme, les facilitent ou y participent, et dont les fonds et ressources économiques doivent être gelés en Belgique. La liste nationale est établie par le Conseil national de sécurité. Le conseil des ministres approuve la liste à chaque nouvelle entrée ou sortie.

○ **L'exécution immédiate des résolutions du Conseil de sécurité des Nations Unies**

En signant la Charte des Nations Unies, la Belgique s'est engagée à exécuter les résolutions du Conseil de sécurité.

L'Union européenne transpose les résolutions du Conseil de sécurité des Nations Unies et les listes de personnes et entités dont les fonds et ressources économiques doivent être gelés en vue de lutter contre le financement du terrorisme en règlements directement applicables. Il s'écoule néanmoins un certain temps entre l'entrée en vigueur des résolutions et des listes et leur transposition par l'Union européenne. L'absence de législation nationale permettant de transposer directement les résolutions et les listes entraîne un retard pour la Belgique dans l'application des sanctions prises.

Pour combler cette lacune, des dispositions ont été prises dans le projet de loi portant diverses dispositions financières, introduit à la Chambre le 17 novembre 2015 en vue de l'application immédiate des sanctions financières dans la période entre l'entrée en vigueur des résolutions et la date à laquelle l'Union européenne prend les mesures nécessaires, et ce, tant pour les résolutions existantes et nouvelles que pour les listes de personnes, entités et groupements définies conformément aux résolutions.

○ **Initiatives supplémentaires**

La lutte contre le financement du terrorisme implique de déterminer si la loi du 11 janvier 1993 relative au financement du radicalisme doit être étendue et s'il est opportun d'autoriser la Cellule de traitement des informations financières (CTIF) à accéder au registre central des comptes bancaires de la Banque nationale de Belgique (voir supra).

L'échange d'informations entre la CTIF, la Sûreté de l'État, le Service général du renseignement et de la sécurité (SGRS) et l'Organe de coordination pour l'analyse de la menace (OCAM) peut être amélioré.

Septième cause : la tolérance sociale à l'égard de la fraude fiscale

Le législateur doit donner un signal clair et cohérent selon lequel la fraude fiscale n'est pas tolérée. Une cohérence s'impose au niveau des sanctions (voir supra).

1. Peine accessoire

Le juge pénal qui statue sur la fraude fiscale devrait avoir la possibilité de prononcer également la déchéance des droits civils et politiques à titre de peine accessoire en cas de fraude fiscale particulièrement grave.

2. Enregistrement transparent des transactions pénales

Un rapportage transparent et systématique du traitement des propositions de transaction est indispensable¹¹⁹. Dans son rapport de mai 2015, la Cour des comptes constatait que les transactions pénales n'étaient pas enregistrées systématiquement dans le passé, ni au niveau local ni au niveau central.

Les managers et les politiques doivent pouvoir apporter les adaptations nécessaires à un instrument socialement sensible tel que la transaction élargie. Un enregistrement plus complet et affiné est donc souhaitable¹²⁰.

Huitième cause : chances d'échapper au paiement

L'aboutissement d'une telle politique en matière de fraude est le recouvrement effectif des dettes fiscales. En l'absence de volonté permanente d'investir réellement dans une procédure de recouvrement efficace, toute lutte contre la fraude reste une simple façon d'embellir la façade avec de belles statistiques de suppléments d'impôts réclamés pour lesquels la capacité et les techniques de recouvrement font défaut. C'est pourquoi l'accord de gouvernement¹²¹ prévoit dans son volet sur la lutte contre la fraude que les procédures de recouvrement doivent être modernisées.

¹¹⁹ Publication Cour des comptes, Transactions dans le cadre d'infractions fiscales, www.ccrek.be/Publications.

¹²⁰ RAES, A, VAN WYNSBERGE T, DE KEULENAER, e.a., o.c. p.101

¹²¹ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 4.3. Lutte contre la fraude, p. 66.

Une meilleure perception des revenus est cruciale dans le cadre du virage fiscal (*tax shift*) et du remodelage (*redesign*) des administrations. Le 'gain' qui en découle financera en partie la diminution des charges patronales.

1. Instrument de mesure

Le plan opérationnel 2015 de l'AG ISI se fixe comme objectif d'augmenter sensiblement le taux de perception des propres enrôlements¹²².

Un instrument de mesure adéquat censé permettre de connaître la perception actuelle des propres enrôlements sera d'abord mis au point afin d'augmenter sensiblement, à l'aide d'actions ciblées, le taux de perception dans les domaines/secteurs où le bât blesse. Un recouvrement « sur mesure » sera ainsi proposé¹²³.

2. Fraude au recouvrement ou insolvabilité organisée

La fraude fiscale se constate au niveau de la taxation mais aussi à celui du recouvrement. L'insolvabilité organisée peut se résumer à la fraude à l'insolvabilité ou à l'organisation frauduleuse par le contribuable de sa propre insolvabilité.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale analyse les constructions qualifiables de fraude à l'insolvabilité et développe des initiatives législatives à cet effet.

3. Loi sur la continuité des entreprises et système una via

Les dossiers de fraude sont attribués à l'administration dans le cadre d'une concertation una via. On décide alors de ne pas intervenir correctionnellement. L'administration enquête sur la fraude et inflige des sanctions administratives à caractère pénal (par ex. accroissement d'impôt de 50%, soit première infraction commise sans intention d'éluder l'impôt).

¹²² SPF Finances, Administration générale ISI – Plan opérationnel, 28 janvier 2015, projet R.1, FRAU 03 « *augmentation du taux de perception des propres enrôlements* »

¹²³ Voir les remarques de Carina Van Cauter, audience du 1er juin 2015, DOC 54 116/002, p.24

Certaines entreprises entament ensuite une procédure LCE. Toutes les amendes et tous les accroissements de toute nature (y compris fiscale) sont à plusieurs reprises ramenées à zéro dans le plan de réorganisation.

Il est proposé, compte tenu du principe Una Via et par analogie avec les dispositions relatives aux amendes pénales qui ne peuvent être remises, 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. La loi EPE¹²⁴ dispose en effet que les amendes pénales ne peuvent être remises¹²⁵.

S'il existe un choix entre une sanction administrative ou pénale, il est logique que la sanction administrative (amende ou accroissement) ne soit pas davantage susceptible de remise que l'amende pénale. Sans cela, on créerait une forme d'impunité.

4. Loi sur la continuité des entreprises (LCE) et constructions mouroirs

La poursuite des activités d'une entreprise pendant la période de suspension dans le cadre de la LCE s'accompagne parfois (sciemment dans le chef des intéressés) du non-versement du précompte professionnel et de la TVA, ce par quoi on fait abus de l'article 37 LCE.

La Cour de Cassation a jugé que l'avantage de l'article 37 LCE ne s'applique pas au précompte professionnel, à la TVA et aux cotisations ONSS. Dans l'intervalle, les parties saines de l'entreprise sont détachées et intégrées à une nouvelle personne morale. Le produit de la vente de ces parties saines est affecté selon le bon vouloir de l'administration de l'entreprise en LCE, sans paiement du précompte professionnel, de la TVA et des cotisations ONSS.

Ces constructions mouroirs ne peuvent être tolérées dans une procédure LCE.

L'article LCE sera précisé dans le sillage de l'arrêt de Cassation. Précompte professionnel, TVA et cotisations ONSS doivent être payés pendant la suspension. Il y a également lieu d'inscrire dans

¹²⁴ La loi qui règle l'enquête pénale d'exécution, à savoir : 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, M.B., 8 avril 2014

¹²⁵ À l'exception du droit de grâce des articles 110 et 111 de la Constitution

l'article 37 LCE que les dettes fiscales et parafiscales nées pendant la période de suspension doivent également être considérées comme dette de la masse si la faillite intervient ultérieurement.

En outre, il est de la plus grande importance de savoir durant la période de suspension consécutive au jugement LCE quels montants se rapportent à des prestations précédant la date de ce jugement, et quels montants ont trait à des prestations ultérieures. Il s'agit en effet de savoir si les dettes qui s'ensuivent, plus particulièrement en matière de précompte professionnel et de TVA, doivent être considérées comme dettes faisant partie ou non de la suspension.

Il est proposé que l'entreprise qui fait appel à la LCE soit alors tenue d'indiquer, au moyen de déclarations suffisamment différentes pour une même période de déclaration, quels montants constituent une dette dans la suspension et lesquels une dette en dehors de la suspension.

5. Introduction d'un Code du recouvrement propre

Le SPF Finances assure le recouvrement d'innombrables créances fiscales et autres créances de droit public dispersées à travers divers codes et soumises à différentes procédures et règles.

À l'exemple du Code flamand de la Fiscalité¹²⁶ qui regroupe et codifie toute la matière fiscale flamande, l'introduction d'un propre Code du recouvrement est conseillée.

Ce nouveau Code du recouvrement a pour but une codification, harmonisation et simplification des procédures et règles de recouvrement de l'ensemble des créances fiscales et de droit public (contributions directes et assimilées, TVA et taxes diverses) à l'exception du recouvrement non fiscal et du SECAL.

Le nouveau Code se fonde sur deux titres exécutoires, à savoir le rôle et les décisions judiciaires, et suppose l'enrôlement final des dettes de TVA.

6. E-notariat

L'expédition électronique par les notaires aux receveurs de la cession imminente ou de l'affectation hypothécaire d'un bien immobilier et d'un déficit en sommes et effets saisis a déjà été réalisée auparavant.

Il s'agit à présent d'introduire l'expédition électronique de la notification par les receveurs aux notaires de la dette fiscale ouverte pouvant donner lieu à l'inscription de l'hypothèque légale¹²⁷.

¹²⁶ Décret portant le Code flamand de la Fiscalité, 13 décembre 2013

7. Scanners ANPR

Le SPF Finances utilise des scanners ANPR (Automatic Number Plate Recognition). Il s'agit d'une technique recourant à la reconnaissance optique des caractères afin de lire les plaques d'immatriculation de véhicules. Ces scanners ANPR sont utilisés pour percevoir les amendes de roulage.

Un élargissement du champ d'application de ces scanners est envisagé, en collaboration avec le SPF Justice, à toutes les peines pécuniaires contenues dans les jugements et arrêts passés en force de chose jugée.

Une responsabilité objective en matière de plaques d'immatriculation sera introduite d'après l'exemple néerlandais/ Au moment de la reconnaissance de la plaque par le scanner APR avec des paiements ouverts, le demandeur de la plaque d'immatriculation sera réputé être le propriétaire du véhicule concerné.

8. Amendes pénales et confiscations

Le principe de base est que des actes en vue de l'exécution de la peine doivent être posés pour toute condamnation devenue définitive. Les amendes pénales et les confiscations prononcées n'échappent pas à ce principe.

Outre le recours généralisé aux scanners ANPR, une collaboration renforcée du SPF Finances avec le SPF Justice et l'OCSC (Organe central pour la saisie et la confiscation) s'impose en ce qui concerne un recouvrement efficace des amendes pénales et des confiscations.

La lisibilité d'un jugement ou d'un arrêt n'étant pas toujours optimale, un effort de « traduction » sera demandé à partir du SPF Justice ou de l'OCSC. Le receveur non-fiscal saura ainsi quels montants doivent être perçus auprès de qui et dans quel délai (peines pécuniaires prononcées avec sursis ou sous suspension).

Le plan d'action en matière d'exécution des peines pécuniaires sera soutenu ainsi que l'accélération de la création d'un titre exécutoire (rôle).

¹²⁷ Article 434 CIR et article 93quater C.TVA

En cas de non-paiement des amendes pénales, le receveur compétent requerra le Ministère public afin d'exécuter les peines subsidiaires que les cours et tribunaux prononcent outre les amendes pénales¹²⁸. En cas de non-exécution, le Ministère public doit informer le receveur afin (éventuellement) d'interrompre la prescription.

Les confiscations prononcées avec sursis sont d'un usage malaisé en technique du recouvrement. Des dispositions plus précises doivent être prises à propos de leur recouvrement avec le SPF Justice et l'OCSC.

9. Précompte professionnel et TVA non payés

Le service des contributions à affaire à des fiches de paie telles que 281.10, 281.20, faisant état d'un précompte professionnel retenu sans que ce précompte professionnel soit effectivement versé.

Nonobstant le non-versement du précompte professionnel, celui-ci doit être imputé à la cotisation personnelle de la personne renseignée sur la fiche.

De concert avec l'AG Fiscalité, on envisagera la façon dont cette problématique de non-versement du précompte professionnel retenu peut être endiguée. Un enrôlement plus rapide du précompte professionnel non acquitté s'impose en tout état de cause.

Quasi en même temps que le dépôt de la déclaration de TVA, la TVA due doit être versée au Trésor. Ce versement spontané se fait de plus en plus souvent attendre. Il importe que les autorités y réagissent adéquatement et avec la célérité voulue.

Le non-paiement systématique du précompte professionnel déclaré et de la TVA déclarée est une forme de fraude au paiement et sera combattu.

10. Paiement du précompte mobilier

Les personnes physiques et entreprises étrangères peuvent dans certaines circonstances réclamer le précompte mobilier retenu par la Belgique sur les dividendes payés.

¹²⁸ Recommandation du rapport de la Cour des comptes à la Chambre des représentants, L'exécution des peines patrimoniales. Les amendes pénales et les confiscations spéciales, 7 février 2007, site web de la Cour des comptes

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la Fraude fiscale enquêtera quant à savoir si ces remboursements se déroulent correctement. La sensibilité du système à la fraude sera étudiée.

11. Introduction d'une saisie-arrêt simplifiée électronique

Avec l'introduction d'une saisie-arrêt simplifiée électronique en matière de dettes TVA, moyennant accord entre le SPF Finances et le tiers saisi et harmonisation des procédures aux contributions directes et à la TVA concernant cette saisie-arrêt simplifiée, le receveur peut pratiquer une saisie-arrêt avec un seul avis pour les dettes des deux secteurs.

La saisie-arrêt simplifiée¹²⁹ et le droit d'hypothèque¹³⁰ sont rendus possibles pour toutes les créances non fiscales.

12. E-plans d'apurement

La Cour des comptes a examiné les mesures fiscales en faveur des contribuables en difficulté de paiement¹³¹.

Le projet vise à créer un cadre légal répondant aux recommandations de la Cour des comptes pour l'octroi de facilités de paiement en général, l'introduction de l'octroi automatique et électronique d'un plan d'apurement limité aux personnes physiques confrontées à des difficultés de paiement temporaires, et l'harmonisation de l'octroi de facilités de paiement dans les autres cas.

On envisage la possibilité de signaler le non-respect d'un plan d'apurement à la centrale des crédits de la Banque Nationale de Belgique, et d'accorder au receveur un droit de consultation de cette centrale des crédits en cas de plan d'apurement.

13. Effet interruptif de prescription d'une mise en demeure

Afin de réduire les frais d'huissier, les différents codes (ou le Code de Recouvrement unique) prévoient un effet interruptif de prescription d'une mise en demeure.

¹²⁹ Cf. Par exemple articles 164 et 165 AR/CIR

¹³⁰ Cf. par exemple article 425 CIR

¹³¹ Rapport de la Cour des Comptes à la Chambre des représentants, Mesures fiscales en faveur des contribuables en difficulté de paiement, janvier 2014, www.rekenhof.be

14. Exit tax

En cas de délocalisation d'une entreprise vers un autre état membre, l'impôt dû est désormais immédiatement exigible. La Commission Européenne a mis la Belgique en demeure à ce sujet, estimant que la législation belge est en infraction avec la liberté d'établissement.

La législation belge doit être adaptée sur ce plan.

Un paiement échelonné de l'impôt dû, combiné ou non à une garantie bancaire, répond aux exigences de la Commission Européenne. Dans tous les cas, l'administration fiscale doit avoir la garantie que l'entreprise qui quitte le pays honorera le paiement des impôts dus.

En ce qui concerne la portée de l'exit tax, il est utile de se référer aux directives de l'OCDE en matière de prix de transfert en cas de « réorganisation d'entreprises »¹³². La condition pour documenter la « sortie » en termes de prix de transfert et, par conséquent, l'évaluation de l'exit tax, est imposée suivant le modèle de l'Allemagne. En effet, dans le cadre d'une telle transaction, s'opère un transfert d'éléments de valeur qui doit donner lieu à une indemnisation de pleine concurrence par la partie associée.

15. Compensation transversale

Une compensation transversale inspirée du principe de l'article 334 de la Loi-programme du 27 décembre 2004¹³³ est autorisée sur toutes les sommes dues par l'Etat à titre de dépens auxquels il a été condamné, de manière à permettre notamment l'imputation des indemnités de procédure dues par l'Etat sur une dette fiscale en cours, sans saisie-arrêt en mains propres.

Nuvième cause : nécessité économique

¹³² OCDE, Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring, Chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines, 22 juli 2010, 48 p.

¹³³ Loi-programme du 27 décembre 2004, M.B., 31 décembre 2004, entrée en vigueur le 10 janvier 2005

Selon une certaine doctrine, la cause la plus préoccupante en matière de fraude fiscale est la nécessité économique de frauder afin de rester concurrentiel¹³⁴. Cela concerne surtout les PME belges qui sont confrontées à des concurrents recourant massivement à de la main d'œuvre étrangère bon marché (secteur de la construction, secteur du transport). Les autorités doivent veiller à une concurrence fiscale loyale dans ces secteurs d'activité.

Une attention particulière au dumping social¹³⁵ et des contrôles communs par secteur¹³⁶ restent indiqués, et ce en étroite collaboration avec le Secrétariat d'Etat à la Lutte contre la fraude sociale¹³⁷. Le point d'action 29 du plan d'action 2015 en matière de Lutte contre la Fraude Sociale et le Dumping Social bénéficie du soutien et de l'approbation¹³⁸ du Ministre des Finances et de la Lutte contre la Fraude fiscale.

Dixième cause : concurrence fiscale déloyale au niveau international

Nous saluons les initiatives adoptées sur le plan international afin d'accroître la transparence fiscale. La Belgique fait figure de pionnière en la matière ; elle est en effet le premier pays à introduire l'échange spontané des rulings.

Cette tendance doit se poursuivre dans les prochains mois et les prochaines années. Les forums internationaux tels que l'Europe et l'OCDE offrent à cet égard un cadre particulièrement adapté. Plus les pays participants sont nombreux, plus vite nous pourrions aboutir à une situation équitable.

Collaboration constructive, transparence fiscale accrue et harmonisation sont des points positifs, mais les pays doivent continuer à disposer d'instruments fiscaux et d'une certaine latitude pour imprimer leurs propres accents politiques. Les petits pays avec des économies ouvertes, tels que la Belgique, ont intérêt à prendre des mesures fiscales pour attirer les investissements et promouvoir l'emploi. Outre les éléments logistiques, techniques et autres, une marge de manœuvre en matière de politique fiscale est également nécessaire. Pour un pays comme la Belgique, c'est une nécessité absolue pour maintenir la compétitivité internationale face à des pays qui disposent, par exemple, d'un marché national particulièrement vaste.

¹³⁴ MAUS, M. o.c., p. 20

¹³⁵ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 3.4. Lutte contre la fraude sociale et le dumping social, 9 octobre 2014, p. 40.

¹³⁶ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 4.3. Lutte contre la fraude, 9 octobre 2014, p. 66 et p. 41

¹³⁷ Plan d'action 2015, Lutte contre la fraude sociale et le dumping social, Actions prioritaires, Point d'action 3, p.31-32 et Chapitre 2, actions contre le dumping social, p.43 e.s.

¹³⁸ Point d'action 29: Optimisation de l'utilisation des bases de données et élargissement des bases de données existantes avec croisement des données (sociales et fiscales) et intensification de la collaboration entre SIRS, fisc et ISI, Plan d'action 2015 Lutte contre la fraude sociale et le dumping social, p. 44.

1. Echange de rulings

Le 18 mars 2015, la Commission Européenne¹³⁹ a proposé d'obliger tous les Etats membres à échanger automatiquement entre eux les décisions fiscales anticipées (rulings) en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix. Ce procédé repose sur le principe que ce n'est pas l'Etat membre qui accorde le ruling qui est le mieux placé pour évaluer les conséquences possibles et l'importance d'un tel ruling, mais bien les autres Etats membres.

Les montages fiscaux qui permettent de bénéficier d'un faible taux d'imposition des revenus dans l'Etat membre ayant délivré la décision peuvent avoir pour conséquence de diminuer considérablement le montant des revenus restant à imposer dans les autres Etats membres concernés, érodant ainsi leurs assiettes fiscales.

Cette proposition est conforme aux développements internationaux au niveau de l'OCDE.

La Belgique a été le premier pays à prendre des mesures concrètes en faveur de l'échange de rulings. Ainsi, le Ministre des Finances et de la Lutte contre la Fraude fiscale a déjà pris l'initiative d'organiser, dans le cadre de l'actuelle Directive Européenne 2011/16, l'échange spontané de *rulings fiscaux transfrontière* et d'*accords préalables unilatéraux en matière de prix* délivrés à partir du 1^{er} janvier 2015.

2. Fourchette de taux internationaux minimum et maximum

La concurrence fiscale déloyale à l'échelle internationale – examinée à plus long terme – ne peut être résolue qu'à ce même échelon international.¹⁴⁰

Il convient de rechercher une base politique internationale – au moins à l'échelle européenne – en vue de fixer des normes de taxation avec des taux minimum et maximum pour la fiscalité des particuliers et des entreprises. De telles normes internationales permettront d'éviter les excès d'exonérations et les taxations extrêmement lourdes. En matière de TVA, la norme est fixée à minimum 15% au niveau européen.

¹³⁹ Proposition de directive du Conseil modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire de renseignements dans le domaine fiscal, COM (2015) 135 final, 18 maart 2015

¹⁴⁰ Rapport de la Commission Finances, Déclaration politique du Secrétaire d'Etat à la Lutte contre la fraude fiscale, 8 septembre 2014, DOC 54 0020/050, p.5

La Commission européenne envisage d'aplanir quelques différences entre l'impôt sur les sociétés des pays de l'UE. La Commission souhaite qu'au sein de l'Union européenne, l'impôt des sociétés soit calculé partout de la même façon, les États membres ne se concurrençant fiscalement qu'à travers les taux. Tout cela conduirait à une fiscalité plus simple et plus transparente.

3. Projet BEPS

- Introduction

Début 2013, l'OCDE a lancé son rapport sur le BEPS, « *Base Erosion and Profit Shifting* », soit l'érosion de l'assiette fiscale et le transfert des bénéfices. Ce rapport, qui émane d'une initiative du G20, constitue le point de départ pour combler un certain nombre de lacunes dans les réglementations fiscales internationales existantes et ainsi répondre à certaines évolutions du marché international actuel.¹⁴¹

Ce rapport BEPS a été complété par un plan d'action BEPS qui s'attaque à la zone d'ombre de l'optimisation fiscale. Ce plan ne doit pas seulement mener à une adaptation du droit international conventionnel, mais doit également être transposé par les états membres dans les législations nationales, afin d'aboutir à une approche générale et cohérente.

Le plan d'action BEPS vise à proposer, au niveau international, des solutions spécifiques afin de permettre aux autorités de lutter contre certaines stratégies en matière d'optimisation fiscale. Des entreprises utilisent en effet les lacunes et manquements du système actuel pour transférer artificiellement des bénéfices vers des pays ou des territoires où elles sont soumises à des réglementations fiscales plus favorables.¹⁴²

Ce plan d'action compte **15 points d'action** qui peuvent, en gros, être répartis en 4 groupes : (1) actions générales (par exemple en matière d'économie numérique ou l'utilisation de différences de qualification, ce qu'on appelle les « montages hybrides »); (2) actions en matière d'établissements stables et de prix de transfert (par exemple en matière d'immobilisations incorporelles ou « intangibles »)¹⁴³; (3) actions relatives aux conventions (par exemple en matière de prévention de la double non-imposition) et enfin, (4) actions concernant la transparence (par exemple l'obligation de signaler un planning fiscal agressif).

¹⁴¹ WALLYN, T., DEBAENE P., *Belangrijke thema's bij de jaarafsluiting, in het bijzonder in het licht van het BEPS-project*, Accountancy & Fiscaliteit, Standaard Uitgeverij, 22 janvier 2015, n°2, p. 1

¹⁴² OCDE (2013), Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>

¹⁴³ WALLYN, T., DEBAENE P., o.c., p. 2

Ces développements au sein de l'OCDE conduisent actuellement à une reconfiguration en profondeur du paysage fiscal international.

Ces développements sont soutenus par le Ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale. Les résultats du BEPS mèneront à des changements du Modèle de Convention de l'OCDE¹⁴⁴ et des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (*Transfer Pricing Guidelines*).¹⁴⁵

- BEPS et la Belgique

Les conclusions les moins significatives sont celles présentées sous forme de « *guidance based on best practices* » (orientations fondées sur les meilleures pratiques) qui doivent, à terme, mener à ce que les mesures introduites par les pays s'appuient sur les mêmes principes. De telles propositions concernent par exemple l'imposition des SEC, « *Sociétés étrangères contrôlées* » et l'obligation des contribuables de mentionner préalablement les structures agressives.

Les accords sur une approche communautaire (« *common approach* ») des structures vont un peu plus loin. Les pays concernés s'accordent à dire que la situation doit évoluer et cette approche communautaire doit garantir une harmonisation des réglementations nationales. Sont notamment entendus ici les accords sur la lutte contre les structures hybrides et sur la réduction des déductions d'intérêts excessives. Selon le Ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale, ils devraient être peaufinés au sein de l'Union Européenne.

Les conclusions plus significatives sont celles qui sont déterminées dans une norme minimum. Les pays se sont engagés à les mettre en œuvre et la Belgique s'y prépare actuellement.

Des normes minimales ont été fixées pour :

- la prévention des pratiques néfastes par alignement de la législation sur les « *patent boxes* » et l'échange d'informations sur les rulings.
- la prévention des abus dans le cadre des conventions préventives de la double imposition
- l'introduction d'un « *country-by-country reporting* » ou établissement de rapports par pays
- l'amélioration de la résolution des différends entre pays en matière de réglementation pour la concertation ou les procédures d'arbitrage.

Les directives de l'OCDE en matière de prix de transfert et les critères pour la définition d'un établissement stable sont adaptées.

¹⁴⁴ Par ex. l'action 6 concernant l'exploitation abusive des conventions de double imposition et l'action 7 relative au contournement artificiel de la notion d'établissement stable

¹⁴⁵ Par ex. les actions 8 à 10 concernant les prix de transfert

La Belgique soutient sans réserve les initiatives de la Commission européenne concernant l'échange automatique d'informations sur les rulings. Les nouvelles réglementations en matière de prix de transfert sont immédiatement appliquées lors des contrôles et de la communication des rulings. La Belgique appuie également toutes les initiatives visant à adapter les conventions préventives de la double imposition sur une base multilatérale.

Dans la deuxième partie concernant la coordination, le gouvernement belge soutient les mesures de la Commission européenne relatives à la lutte contre les structures hybrides et les restrictions sur la déductibilité des intérêts. L'application volontaire des mesures BEPS n'est pas une bonne idée dans un environnement de concurrence fiscale mondiale. Il faut élaborer une réglementation uniforme, au moins à l'échelon européen.

La Belgique encourage également toutes les initiatives de l'OCDE visant à adapter les conventions préventives de la double imposition sur une base multilatérale ; l'adaptation de chaque traité séparément s'avérerait en effet trop longue et inefficace.

En tant que membre de l'OCDE, la Belgique transposera toutes les normes minimales dans la législation belge.

Ces réglementations seront mises en œuvre sur des profils belges concrets. L'AG Fiscalité Grandes entreprises et l'AG ISI y seront impliquées de manière permanente. Les sociétés multinationales pour lesquelles un État membre a déjà ouvert une enquête seront également examinées en Belgique ou du moins suivies.

- Examen des actions
- *Action 1 : les défis fiscaux de l'économie numérique*

Comme énoncé précédemment, la révolution des TIC se poursuit dans presque tous les secteurs et entreprises. La montée de l'e-commerce et des e-services proposés via Internet est impressionnante. L'action 1 attire l'attention sur les défis de l'économie numérique, tels que l'inutilité croissante d'une présence physique pour exercer des activités commerciales, l'attribution d'une valeur générée par la création de données au moyen de produits numériques, la perception de la TVA, etc. En outre, l'Internet est très mobile et éphémère, ce qui, en soi, génère déjà des problèmes fiscaux.

C'est cette nouvelle dimension qui est prise en compte lors de l'adoption de nouvelles normes, en particulier dans le contexte des recommandations suivantes du plan d'action :

- Le renforcement des réglementations relatives aux sociétés étrangères contrôlées (action 3)

- Les réglementations relatives à l'évitement artificiel du statut d'établissement stable (action 7) et l'action 5 pour le critère d'activité substantielle
- Les réglementations concernant les prix de transfert – relation à la création de valeur (actions 8 à 10)
- Les réglementations destinées à limiter les déductions excessives d'intérêts intragroupe versées aux territoires où l'imposition est faible (action 4 et pour le financement des activités numériques : action 9).

Ces actions sont pertinentes et apportent une partie de la solution.

Pour résoudre le problème dans sa totalité, l'action 1 du BEPS offre un certain nombre d'options, à savoir :

- i) une nouvelle approche nexus pour les ventes à distance, ainsi que des réglementations alternatives pour l'imputation des bénéfices ;
- ii) une retenue à la source sur les opérations numériques comme instrument de coercition ;
- iii) éventuellement comme alternative à i), une sorte de droit d'accise.

En matière de TVA, la Belgique soutiendra les initiatives à l'échelon européen. La règle générale est que la TVA est due dans le pays de consommation. En termes d'impôt sur le revenu, la législation interne sera réévaluée et adaptée si nécessaire. Comme mentionné précédemment, le *Belgian Internet Service Center* (BISC) joue un rôle prépondérant à cet égard.

- *Action 2 : neutraliser les effets des structures hybrides*

Ce deuxième point d'action est en ligne avec la Directive européenne qui exclut la double non-imposition par des prêts hybrides et va même plus loin.

Les différences de traitement, par différents pays, d'entités (considérées comme transparentes ou opaques) et de moyens de paiement (coûts/distribution des bénéfices) peuvent conduire les entreprises à exiger plusieurs déductions pour les mêmes coûts et à faire disparaître un revenu imposable. En utilisant cette analyse des différences entre les législations nationales, l'impôt normalement dû dans les deux états est diminué par le jeu de la double déduction d'impôt, une déduction d'impôt avec absence « d'inclusion » (car elle ne génère aucun revenu imposable correspondant dans l'autre état) ou, dans le cas d'imputation de crédits d'impôt étrangers, sans qu'un revenu imposable ne soit enregistré.

Le rapport de l'OCDE de 2012 identifie quatre catégories de structures hybrides :

- Entités hybrides ;
- Entités à double résidence ;

- Instruments hybrides (dette dans un pays et preuves de participations dans un autre pays) ;
- Transferts hybrides (par exemple, le transfert de propriété d'un actif considéré dans un autre pays comme un prêt garanti par un nantissement).

L'OCDE vise à éviter que les instruments et entités hybrides soient utilisés pour obtenir illégalement les avantages prévus par les conventions préventives de la double imposition.

Le Groupe « Code de conduite » de l'UE mène des discussions sur la lutte contre les « *montages hybrides* » en rapport aux établissements stables. Les premiers résultats de ces négociations sont attendus dans le courant de 2016.

- Action 3: règles CFC

CFC désigne les « *Controlled Foreign Corporations* ». Ce sont les filiales étrangères établies dans des pays à taxation faible ou nulle et sous contrôle d'un résident. L'imputation des bénéfices intra-groupe à ces filiales permet de reporter des impôts substantiels tant que les bénéfices ne sont pas distribués.

Par le passé la Belgique a choisi de surveiller les transactions avec les pays à taxation faible ou nulle. A cet effet, les montants supérieurs à 100.000 euros par an doivent être mentionnés dans un formulaire séparé. Le contribuable doit prouver la réalité et la sincérité des opérations avec ce membre du groupe faiblement taxé. Ce sujet est approfondi ci-dessous (voir 5. Cellule Paradis fiscaux).

La problématique est suivie et on analysera si des lois supplémentaires sont nécessaires.

- Action 4: Déductibilité des intérêts

Le traitement fiscal des avoirs à l'étranger peut conduire à une réduction substantielle de la base imposable. Ainsi, les paiements d'intérêts sont déductibles, les paiements de dividendes en contrepartie de capitaux propres ne le sont pas.

Certaines entreprises multinationales cherchent à décaler les dettes à l'intérieur du groupe de telle manière que les coûts d'intérêt tombent autant que possible dans les pays à taux d'imposition élevés et les revenus d'intérêt autant que possible dans les pays à faible taux d'imposition. Pour cette raison, de nombreux pays ont repris des limitations de déductibilité des intérêts dans leur législation nationale. La Belgique a également des règles en matière de sous-capitalisation (« thin-cap »). Toutefois, ces règles ne semblent pas suffire.

Des négociations en cours au niveau européen mèneront normalement au printemps 2016 à une réglementation limitant de manière générale la déductibilité des intérêts. Le ratio intérêts/EBITDA servira de base à cet effet.

- *Action 5: Lutte contre les pratiques dommageables*

Cette action se base sur les travaux de l'OCDE concernant les pratiques dommageables réalisés dans le cadre du « *Forum on Harmful Tax Practices* » (FHTP) et a comme but de trouver des solutions efficaces contre des schémas dommageables en tenant également compte de facteurs tels que la transparence et la substance.

Trois objectifs sont postulés :

- L'échange spontané et **obligatoire** d'informations sur les décisions (rulings) qui concernent uniquement des réglementations préférentielles¹⁴⁶
- L'obligation d'avoir une **activité substantielle** pour l'introduction d'une quelconque réglementation préférentielle/ élaboration d'une méthodologie pour définir la notion d'activité substantielle, notamment dans le contexte des revenus générés par des activités financières ou par des immobilisations incorporelles
- Un rapport suivra pour juger les réglementations préférentielles fiscales dans le contexte BEPS.

Au sein de l'Union Européenne, des accords sont fixés sur les échanges de rulings:

- tous les rulings à partir du 01/01/2010 et qui sont encore en application en date du 01/01/2014 seront échangés au plus tard le 31/12/2016 ;
- les rulings délivrés entre le 01/01/2014 et le 31/03/2016 seront échangés au plus tard le 31/12/2016 ;
- les rulings pris à partir du 01/01/2016 seront échangés endéans les 3 mois après réception.

L'utilité de l'échange de rulings n'est plus mise en question depuis l'affaire des Lux-leaks. La Belgique est un précurseur au niveau de l'échange de rulings. C'est ainsi qu'un premier ensemble de rulings a déjà été échangé.

Action 6: Empêcher les abus en matière de conventions fiscales

¹⁴⁶ Le rapport va donc plus loin en transformant l'échange d'information sur demande en un échange automatique

Lors des ajustements aux traités existants et aux traités de prévention de la double imposition futurs des dispositions anti-fraude seront ajoutées aux traités de prévention de la double imposition afin de contrer le « Treaty-shopping » comme stipulé dans le plan d'action de l'OCDE.

Ces réglementations peuvent être :

- « *Principle Purpose Test* » (PPT), consistant en un test de l'objet principal de l'opération par le service des impôts
- La disposition concernant la Limitation des avantages (« *Limitation on Benefits* » LoB), recoupant un certain nombre de propriétés du contribuable
- La disposition anti-flux.

Au sein de l'OCDE, des négociations sont en cours pour modifier les dispositions des conventions sur une base multilatérale, pour éviter que les traités de prévention de la double imposition ne doivent être adaptés séparément.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale soutient ces négociations au niveau de l'OCDE, d'autant plus qu'une approche mondiale est ici bien plus efficace.

- *Action 7 : établissements stables*

L'action 7 du plan BEPS livre une interprétation plus large de la définition d' « établissement stable ». Ce point d'action permet de mieux délimiter l'interprétation de la définition d' « habitant du Royaume » ou de la notion d' « établissement stable » en Belgique.

La Belgique tient à une approche formelle, légaliste et non économique de la notion de « résidence ».

On constate souvent, au sein du réseau de distribution d'une multinationale, qu'un commissionnaire belge agit en son nom propre mais pour le compte d'un membre du groupe dans un pays à faible imposition. L'existence ou non d'un établissement stable pourrait être discutable sur la base d'une lecture stricte. Le commissionnaire apporte effectivement les clients belges, traite pratiquement tous les détails de l'accord, mais sans signer cet accord en fin de compte. La signature formelle est apposée par le donneur d'ordre de la multinationale – souvent soumis à une faible imposition. Le commissionnaire représente bel et bien le donneur d'ordre sur le plan économique, mais pas sur le plan juridique. Il perçoit par conséquent une petite commission, tandis que la majeure partie du chiffre d'affaires brut réalisé en Belgique tombe dans l'escarcelle de l'Etat membre du donneur d'ordre soumis à une faible imposition.

Une circulaire élargissant l'interprétation de la notion d' « agent dépendant » est utile et recommandée à la lumière du point d'action 7 du plan BEPS et du nouveau commentaire de l'OCDE concernant

l'article 5 du modèle d'accord. Un agent dépendant constitue un établissement stable et, de ce fait, les profits réalisés en Belgique qui peuvent être attribués à cet établissement stable sont imposables en Belgique¹⁴⁷.

- *Actions 8 à 10 : prix de transfert entre membres d'un même groupe*

L'enjeu de ces actions est l'adaptation des principes en matière de prix de transfert, au centre desquels se trouve la notion de création de valeur.

L'action 8 porte sur la notion d'« actifs incorporels » et sur les prix de transfert de ces actifs entre membres d'un même groupe.

L'action 9 se concentre sur la compensation des risques et du capital. A cet égard, l'OCDE établit des règles en matière de prix de transfert visant à empêcher que des bénéfices soient imputés à une entité du seul fait que celle-ci s'est contractuellement engagée à assumer des risques ou à apporter du capital.

L'action 10 concerne des transactions (à haut risque) dans lesquelles des parties ne devraient jamais s'engager. L'accent est mis sur (i) la requalification des transactions, (ii) l'application de règles en matière de prix de transfert dans le contexte des chaînes de valeur mondiales et (iii) les frais de gestion et les dépenses du siège.

Le SPF Finances appliquera ces nouvelles directives dans ses contrôles sur les prix de transfert. La Cellule prix de transfert sera également renforcée.

- *Action 11: Collecte des données*

L'Action 11 concerne la collecte de données statistiques permettant de répertorier l'érosion de la base imposable ainsi que le transfert de bénéfices et permettant de quantifier à l'avenir l'influence des actions BEPS.

Par exemple, le CFA a approuvé une étude concluant que les groupes multinationaux réduisent leur « taux d'imposition effectif » en moyenne de 4 à 8,5% grâce à la planification fiscale internationale. La perte de recettes fiscales globale a été estimée entre 4 et 10%, représentant de 100 à 240 milliards de dollars US.

¹⁴⁷ VANHEUSDEN, K., Agentuur en alleenverkoop in Europa, Maklu, Antwerpen-Apeldoorn, 2002, p.142 e.v.

- *Action 12: divulgation obligatoire*

Le rapport concernant la divulgation obligatoire énumère les bonnes pratiques d'enregistrement obligatoire des constructions de planification fiscale comme notamment au Royaume-Uni, en Irlande et au Portugal.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale examinera grâce à une évaluation comparative dans quelle mesure les systèmes dans d'autres pays ont entraîné une conformité accrue et une augmentation des recettes fiscales.

- *Action 13: La documentation des prix de transfert*

Dans un souci de transparence l'action 13 comprend des normes spécifiques pour la documentation des prix de transfert pour les entreprises multinationales ainsi qu'un modèle commun pour la communication de l'information par pays¹⁴⁸. Un tel rapport par pays comprend notamment des informations sur l'appropriation financière mondiale, les impôts payés dans les pays où la multinationale a un bureau et d'autres indicateurs économiques et une brève description de la nature des activités de chacune des sociétés liées au groupe. Ce rapport devrait permettre aux autorités fiscales nationales d'obtenir un tableau complet et précis des activités et des résultats du groupe multinational de sociétés. Les autorités fiscales concernées sont ainsi en mesure de procéder à une analyse approfondie des risques.

L'action 13 précise en outre que les prix de transfert doivent être documentés selon une méthode fondée sur une structure à deux niveaux, à savoir:

- a. D'abord, un « fichier maître » contenant des informations sur la politique de prix de transfert pour l'ensemble du groupe multinational
- b. D'autre part un « fichier local » dans lequel les transactions intra-groupe de l'établissement belge seront commentées et documentées.

L'OCDE a élaboré un modèle tant pour le contenu du fichier maître que du fichier local. Pour l'instant, la législation fiscale belge ne contient pas de dispositions sur la documentation concernant les prix de transfert - seulement une circulaire administrative non contraignante - ce qui rend difficiles les activités de contrôle de la Cellule Prix de transfert au sein de l'AG Fiscalité, Département des grandes entreprises.

¹⁴⁸ Également un rapport par pays appelé Country by Country Report ou rapport pays-par-pays.

L'étude de référence menée par l'OCDE¹⁴⁹ montre que la plupart des pays avaient bien une obligation de documentation (via un fichier maître et un fichier local) et qu'en pratique cela se faisait via une annexe distincte de la déclaration. Il convient de rendre cette annexe distincte de la déclaration obligatoire en Belgique également, à l'exemple des pays voisins (France, Allemagne, Pays-Bas, Italie, Espagne, Grèce, Norvège, Royaume-Uni, Pologne, Suède, ...)

Dans la zone OCDE / G20 il a été convenu qu'au moins l'obligation de présenter un rapport pays par pays doit être inscrite dans la loi¹⁵⁰.

Pour travailler efficacement, les exigences en matière de documentation concernant le fichier maître et le fichier local seront également incluses dans la mise en œuvre de la présente action BEPS 13¹⁵¹¹⁵². Bien que la nouvelle annexe distincte de la déclaration soit fondée sur un niveau différent que les rapports pays par pays, elle s'aligne parfaitement sur ceux-ci tant en termes de timing qu'en termes d'objectifs (risk assessment).

Ainsi les Pays-Bas ont déposé une proposition de loi le 16 septembre 2015, prévoyant que ces trois fichiers (rapports pays-par-pays déclarant, fichier local et fichier maître) seraient introduits ensemble dans leur législation en exécution de l'action 13. Le fichier maître et le fichier local doivent être présentés par les entreprises ayant un chiffre d'affaires consolidé de 50 millions d'euros.

Les sociétés soumises à déclaration conformément à l'action 13 du plan d'action BEPS, doivent comprendre tant les sociétés (soumises à l'impôt sur les sociétés) que les établissements stables (soumises à l'imposition des non-résidents).

Il est indiqué, afin de limiter autant que possible la charge administrative pour les sociétés concernées, d'instaurer un seuil de rapportage. Ainsi la France, par exemple, a fixé ce seuil à 100.000 euros.

¹⁴⁹ OESO, Tax Administration 2015, comparative information on OECD and other advanced and emerging economies, online, juli 2015, 379 p.

¹⁵⁰ L'obligation de rapportage par pays ne vaut que si la société mère a un chiffre d'affaires consolidé d'au moins 750 millions d'euros. Environ 50 entreprises belges relèveront de cette obligation.

¹⁵¹ Littéralement sous l'action 13: *"in order to achieve the objectives of actionpoint 13, countries should adopt a approach to transfer pricing documentation. This section describes a three-tiered structure consisting of (i) a master file containing standarised information relevant for all MNE group members; (ii) a local file referring specially to material transactions of the local taxpayer; and (iii) a country-by-country report containing certain information relating to the global allocation of the MNE's income and taxes paid together with certain indicators of the location of economic activity within the MNE group. This approach to transfer pricing documentation will provide taxadministrations with relevant and reliable information to perform an efficient and robust transfer pricing risk assessment analysis. It will also provide a platform on which the information necessary for an audit can be developed and provide taxpayers with a means and an incentive to meaningfully consider and describe their compliance with the arm's length principle in material transactions"*

¹⁵²

Il est indiqué en Belgique de fixer ce seuil autour des 500.000 euros en ce qui concerne le montant représentant les transactions transfrontalières pendant l'exercice écoulé. Cette méthode permet en effet d'exécuter une véritable analyse des risques incluant toutes les composantes pertinentes du groupe-cible.

La charge administrative est également limitée parce que ces groupes concernés doivent déjà disposer d'une documentation globale pour la plupart des autres pays d'Europe occidentale où cette obligation de documentation a déjà été instaurée.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale étudie la façon dont les entreprises multinationales peuvent être encouragées à se conformer au rapportage en bonne et due forme de la politique de prix de transfert appliquée.

Ce n'est qu'en obligeant les multinationales à être transparentes vis-à-vis de la fiscalité que celles-ci (1) pourront être mieux contrôlées au niveau international et (2) ressentiront de plus en plus une pression afin de se moraliser davantage en matière fiscale. Il devient plus difficile de se réfugier dans le maillage international complexe de la planification fiscale.

Un nouveau renforcement en personnel de la Cellule Prix de transfert au sein du piler Grandes entreprises s'impose, ainsi qu'une formation supplémentaire spécifique au « transfer-pricing » pour tous les collaborateurs des centres spéciaux Grandes entreprises et de l'AG ISI.

Le rapport BEPS et les analyses de l'OCDE font clairement ressortir qu'une part particulièrement élevée de la planification internationale intervient par le truchement de prix de transfert inventifs et agressifs. Une multinationale opère en effet à l'échelle internationale et peut reporter des bénéfices vers des pays ou entités moins imposés ou pratiquement des contrôles moins rigoureux.

Le transfer-pricing doit être vu comme un seul grand puzzle. Chaque pays a sa place dans ce puzzle. Si la Belgique est moins exigeante en termes de documentation et de sanctionnement du non-respect de l'obligation de documentation préalable et exerce moins de contrôles pour ce qui est des prix de transfert, les pièces du puzzle des pays avoisinants s'agrandiront de plus en plus et la pièce de la Belgique rétrécira à l'avenant. Aussi est-il important que la Belgique suive la tendance internationale et ne reste pas à la traîne.

- *Action 14 : « Dispute Resolution »*

Etant donné que le nombre de cas prêtant à discussion entre Etats augmentera du fait de l'implémentation du plan BEPS, il est convenu qu'une procédure de concertation sera mise en marche pour régler dans les 24 mois les discussions fiscales entre Etats.

Les autorités belges se proposent de trancher dans les 24 mois les procédures de concertation et les procédures d'arbitrage européennes en cours.

1. Cellule Paradis fiscaux

D'une part, une Cellule spéciale Paradis fiscaux a été créée au sein du service Coordination Anti-Fraude, en abrégé CAF¹⁵³.

D'autre part, la Loi programme du 23 décembre 2009¹⁵⁴ a introduit, pour les contribuables soumis à l'impôt des sociétés ou, conformément à l'article 227, 2^e alinéa du CIR, à l'impôt des non-résidents, une obligation de signalement de tous les paiements dépassant un minimum de 100.000 euros par période imposable qui ont été directement ou indirectement effectués à des personnes établies dans un Etat qui :

- soit, pour toute la période imposable au cours de laquelle le paiement a eu lieu, est considéré, par le Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange d'informations, comme un Etat n'ayant pas mis substantiellement et effectivement en œuvre le standard de l'OCDE en matière d'échange d'informations
- soit figure sur la liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée (lire un Etat dont le taux nominal de l'impôt des sociétés est inférieur à 10%)¹⁵⁵

Les paiements à ces paradis fiscaux sont uniquement déductibles au titre de frais professionnels s'ils sont déclarés et si le contribuable peut prouver qu'il s'agit d'opérations réelles et sincères et non de constructions artificielles (article 198, 10^e CIR).

Cette obligation de signalement passe par un formulaire 275 F fourni avec la déclaration. Le formulaire 275 F fait partie intégrante de la déclaration d'impôts.

L'étude de ce Forum mondial¹⁵⁶ au sein de l'OCDE a amené l'OCDE à publier une nouvelle « liste

153 L'Administrateur-général de l'AG ISI souligne pendant l'audition du 1^{er} juin 2015 que la Belgique est le seul Etat membre de l'Union européenne à disposer d'une structure « ad hoc » de lutte contre les paradis fiscaux, Chambre, Audition 1^{er} juin 2015, DOC 54 116/002, p.34

Articles 128, 133, 134 et 136 de la Loi-programme du 23 décembre 2009, M.B., 30 décembre 2009, ed. 1

155 Article 307, par. 1 CIR

156 Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes

noire » de pays¹⁵⁷. Ces pays sont qualifiés de « *non compliant* ».

En collaboration avec la Cellule Paradis fiscaux de l'AG ISI, un état des lieux des dossiers enquêtés à ce jour¹⁵⁸ et des flux fiscaux répertoriés vers les paradis fiscaux sera établi pour ensuite développer de nouvelles stratégies au départ de ces bonnes pratiques. Toutes les déclarations 275 F seront compilées sous format numérique et les profils de risque seront étudiés à cet effet.

La Cellule Paradis fiscaux sera renforcée et affectée transversalement dans les différentes administrations fiscales du SPF Finances. La compilation numérique des déclarations 275 F pourra en effet générer de la sorte des informations importantes pour l'AG ISI, l'AG Fiscalité, l'AG Perception et Recouvrement, etc.

Dernier point d'attention : optimisation de la procédure contentieuse en vue d'une lutte plus efficace contre la fraude

L'Accord de gouvernement souligne qu'une harmonisation des procédures fiscales s'impose avec, entre autres, un règlement efficace des litiges ne portant pas atteinte aux droits de la défense.

1. Procédure de réclamation pour la TVA

Il existe, en matière de contributions directes, une procédure administrative spécifique qui doit impérativement être parcourue avant que le contribuable puisse se tourner vers le tribunal.

En vertu de l'article 366 CIR, le contribuable peut introduire une réclamation par écrit auprès du directeur des contributions dans un délai de six mois après établissement de l'imposition. Des procédures administratives de contentieux similaires, à parcourir impérativement, existent en matière de douane et accises et d'impôts locaux et régionaux.

Aux contributions indirectes en revanche, il n'existe aucun recours administratif légal à accomplir avant de porter une affaire devant le juge¹⁵⁹. Toutefois, il existe un recours administratif

¹⁵⁷ Rapport OCDE, Tax Transparency 2013, Report on Progress

¹⁵⁸ Monsieur l'Administrateur-général déclare à l'audition du 1^{er} juin 2015 que la CAF a analysé, en exécution de la Loi du 31 décembre 2009, les paiements de plus de 100.000 euros exécutés vers des paradis fiscaux et chargé ses services d'enquêter plus avant sur les cas flagrants, Audition du 1^{er} juin 2015, DOC 54 116/002, p. 34.

¹⁵⁹ En ce qui concerne la TVA et les droits de succession et d'enregistrement, la loi ne prévoit aucune phase contentieuse administrative, de sorte que le contribuable n'est pas tenu par le délai de recours de trois mois prévu par l'article 1385undecies C. Jud. Le contribuable peut contester l'imposition

volontaire/facultatif (art. 84 C.TVA). Il n'empêche que le contribuable peut immédiatement soumettre son affaire au juge s'il le souhaite.

Pour éviter de surcharger l'appareil judiciaire, la procédure de réclamation est considérée comme un filtre administratif¹⁶⁰. Lors de la réforme de la procédure contentieuse, le législateur avait déclaré que le fisc doit pouvoir rectifier ses erreurs lui-même, de sorte que le pouvoir judiciaire ne soit pas submergé par des actions dont le caractère manifestement infondé peut être d'emblée perçu par le contribuable ou après un examen renouvelé du dossier par l'administration.¹⁶¹ La pratique enseigne que le service des contributions (y compris le service de médiation) parvient, dans de nombreux cas, à résoudre rapidement et efficacement la majorité de ses litiges.

L'instauration d'un recours administratif obligatoire pour la TVA déchargera les tribunaux de litiges que le service des contributions peut résoudre lui-même.

La capacité des chambres fiscales peut ainsi être réservée aux dossiers lourds, aux dossiers de fraude etc., dans lesquels la voie administrative est choisie selon le modèle *una via*.

On évite également de la sorte que des dettes de TVA soient immédiatement payées « *sous réserve* » en association avec un délai relativement long pour se pourvoir auprès du tribunal. Les intérêts moratoires commencent à courir au paiement (également « *sous réserve* ») et doivent être payés intégralement par le Trésor en cas de perte. Certains contribuables voient un bon investissement en ces intérêts moratoires élevés pour les taxations en TVA.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude prévoit une procédure contentieuse obligatoire en matière de TVA.

2. Nouvelle rédaction de l'article 569, 1^{er} alinéa, 32° C. Jud.

Une enquête pour fraude fiscale se caractérise actuellement par de multiples litiges de prétaxation dans le cadre desquels on n'attend pas l'établissement de la taxation tant pour les impôts directs

devant le tribunal civil tant que la contrainte n'est pas prescrite et est définitivement recouvrée. Les délais à cet effet divergent fortement d'un impôt à l'autre : de trois à sept ans en matière de TVA ; deux, dix ou quinze ans en matière de droits d'enregistrement et deux, cinq ou dix ans en matière de droits de succession. Après le recouvrement de l'impôt, le contribuable peut toujours contester la taxation en introduisant une action en restitution auprès du tribunal dans le délai légal de prescription. Ce délai est, en matière de TVA, de trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle dans laquelle la cause de la restitution s'est produite. DE JONCKHEERE, M. , MAUS, M. et DELANOTE M, *Fiscale procedure*, Bruges, Die Keure, 2007, p. 242

¹⁶⁰ Doc. parl. Chambre 1997-1998, Projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale, n°1341/1 et Projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, n° 1342/1, 2-3.

¹⁶¹ Doc. parl., o.c., 2-3

qu'indirects. Le contribuable se tourne directement vers le tribunal de première instance dès le début d'une enquête. Par exemple lors de l'envoi d'un courrier par recommandé allongeant le délai d'enquête conformément à l'article 333 CIR ou de l'allongement des délais d'imposition en vertu de l'article 354 CIR ou 84ter C. TVA, ou simplement purement sur la base du contrôle exécuté dans le cadre duquel des documents/copies ont été retenus pour examen conformément au droit de rétention de la TVA.

2.1. Litiges de prétaxation

Dans les dossiers de fraude, il arrive souvent que plusieurs litiges de prétaxation soient en cours avant même que la réclamation soit introduite ; il est alors systématiquement demandé de surseoir aux travaux fiscaux jusqu'à ce que le ou les litiges en prétaxation soi(en)t tranché(s). Étant donné la surcharge des chambres fiscales des tribunaux de première instance, parce qu'appel est encore interjeté contre le jugement du litige en prétaxation (éventuellement même un pourvoi en Cassation), le litige du fond est paralysé ou la prescription intervient. Cette méthode est contraire au recours administratif obligatoire qui doit être parcouru avant de faire intervenir le tribunal.

Une nouvelle rédaction de l'article 569 premier alinéa, 32° C. Jud. lu conjointement avec 1385undecies C. Jud. s'impose. Ces articles disposent : « *Contre l'Administration fiscale et dans les contestations visées à l'article 569, alinéa 1, 32°, l'action n'est admise que si le demandeur a introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi* ». L'article 569, alinéa 1^{er}, 32° est libellé comme suit : « *Le tribunal de première instance connaît des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt* ».

Avec la nouvelle rédaction des articles actuels, il y a lieu de considérer la procédure préalable à la taxation et les règles relatives à l'établissement de la taxation dans son ensemble. Les différents aspects de la procédure d'établissement de l'impôt exact dû, tels que notamment l'allongement des délais d'enquête et d'imposition, le contrôle, l'enquête, la demande de renseignements ou l'avis de rectification, sont tous axés sur l'établissement de l'impôt exact.

Le législateur a en effet prévu suffisamment de garanties pour que le contribuable qui s'estime traité inéquitablement puisse intervenir en justice contre l'administration fiscale à brève échéance. En effet, en vertu de l'article 1385 C. Jud., l'action du contribuable peut être introduite six mois après l'introduction du recours administratif dans l'éventualité où le service des contributions ne se prononcerait pas en temps utile concernant la réclamation. Il s'ensuit que la condition d'épuisement n'a pas davantage pour conséquence que le contribuable soit mis dans une situation d'insécurité juridique, ni que le droit fondamental à l'accès au tribunal lui soit refusé pendant un délai déraisonnable.

En considérant comme admissibles les litiges de prétaxation actuellement introduits en surabondance, on met considérablement hors-jeu et on vide déraisonnablement de leur substance la procédure de réclamation et la condition d'épuisement. De plus, de nombreuses procédures concurrentes à divers niveaux sont coûteuses en temps et en moyens, tant pour le service des contributions et les chambres fiscales des tribunaux que pour le citoyen.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale et le ministre de la Justice précisera les articles précités du Code judiciaire en ce sens.

2.2. Tribunaux des entreprises

L'article 442quater CIR et l'article 93undeciesC C.TVA traitent de la responsabilité solidaire des administrateurs d'entreprises en cas de faute¹⁶², lors du non-versement du précompte professionnel et de la TVA déclarée.

Bien que l'article 442quater CIR et l'article 93undeciesC C.TVA constituent formellement des dispositions fiscales, il s'agit d'actions en responsabilité, comparables à celles reposant sur l'article 1382 CC ou sur des dispositions du droit des sociétés comme l'article 332 C.Soc.¹⁶³, l'article 265 C.Soc.¹⁶⁴ et l'article 530 C. Soc.¹⁶⁵.

À la suite d'une jurisprudence de cassation postulant clairement que l'article 442quater CIR et l'article 93undeciesC, C.TVA emportent la solidarité du paiement de l'impôt et des accessoires, la Cour d'appel d'Anvers, suivie en cela par la Chambre d'arrondissements dans d'autres ressorts, a décidé que l'appréciation des actions instituées sur la base de ces dispositions revient à la chambre fiscale du tribunal de première instance, ce qui a pour conséquence que :

- a) ces affaires sont retirées aux tribunaux naturels des entreprises, à savoir les tribunaux du commerce, désignés par le passé pour résoudre les litiges des sociétés en la matière suite à la modification, à la fin des années '90, de l'article 574, 1°, C.Jud. ;
- b) les actions fondées sur l'art. 442quater CIR 1992 et l'art. 93undeciesC, C.TVA vont souvent de pair — formulées dans la même citation car reposant principalement sur les mêmes faits — avec les actions en responsabilité classiques, basées sur l'article 1382 CC, mais surtout également sur les dispositions du droit des sociétés, dont l'article 265 C.Soc. ou l'article 530 C.Soc., pour lesquelles les tribunaux du commerce semblent alors exclusivement compétents (article 574, 2°, C.Jud.) ;

¹⁶² Au sens de l'article 1382 du Code civil

¹⁶³ la petite ou grande procédure dite « de la sonnette d'alarme »

¹⁶⁴ Responsabilité solidaire des gérants ou anciens gérants en cas de faute grave manifeste ayant mené à la faillite (SPRL)

¹⁶⁵ Responsabilité solidaire des administrateurs ou anciens administrateurs en cas de faute grave manifeste ayant mené à la faillite (SA)

c) la concentration des actions en responsabilité auprès des chambres fiscales des tribunaux de première instance, déjà surchargées, entraîne que le traitement des affaires traîne indûment en longueur, ce qui pourrait avoir pour conséquence que la longue durée de la procédure rende l'introduction de l'action inopportune, surtout parce qu'il faudrait alors, dans de nombreux cas, prendre des mesures conservatoires supplémentaires de protection de l'action.

Aussi est-il éminemment souhaitable que par dérogation à l'article 569, 1^{er} alinéa, 32°, C.Jud., les actions introduites par le fisc sur la base des articles 442quater CIR 1992 et 93undeciesC, C.TVA soient portées devant les tribunaux du commerce conformément au prescrit de l'article 574, 1°, C.Jud.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la Fraude fiscale et le ministre de la Justice préciseront l'article précité du Code judiciaire en ce sens.

Le ministre des Finances, chargé de la lutte contre la fraude fiscale,

Johan VAN OVERTVELDT